

СЛУЖБЕН ВЕСНИК

на Република Северна Македонија

Број 75

3 април 2024, среда

година LXXX

www.slvesnik.com.mk

contact@slvesnik.com.mk



СОДРЖИНА

1581. **Правилник** за начинот на водење сметководство.....

Стр.
2

ПРВ ДЕЛ

МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ

1581.

Врз основа на член 469 став (5) од Законот за трговските друштва („Службен весник на Република Македонија“ бр. 28/04, 84/05, 25/07, 87/08, 42/10, 48/10, 24/11, 166/12, 70/13, 119/13, 120/13, 187/13, 38/14, 41/14, 138/14, 88/15, 192/15, 6/16, 30/16, 61/16, 64/18, 120/18 и „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 290/20, 215/21 и 99/22), министерот за финансии, донесе

ПРАВИЛНИК
ЗА НАЧИНОТ НА ВОДЕЊЕ СМЕТКОВОДСТВО

Член 1

Со овој правилник се пропишува начинот на водење сметководство.

Член 2

(1) Сметководството се води во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување и Меѓународните стандарди за финансиско известување за мали и средни субјекти.

(2) Меѓународните стандарди за финансиско известување од ставот (1) на овој член ги содржат Меѓународните сметководствени стандарди (МСС), Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ), Толкувањата на Постојниот комитет за толкување (ПКТ) и Толкувањата на Комитетот за толкување на меѓународното финансиско известување (КТМФИ), утврдени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС).

(3) Меѓународните стандарди од ставот (1) на овој член се дадени во Прилог, кој е составен дел на овој правилник.

Член 3

Меѓународниот стандард за финансиско известување 17 Договори за осигурување ќе отпочне да се применува од 1 јануари 2028 година.

Член 4

Со денот на отпочнувањето на примената на овој правилник престанува да важи Правилникот за водење сметководство („Службен весник на Република Македонија“ бр. 159/09, 164/10 и 107/11).

Член 5

Овој правилник влегува во сила наредниот ден од денот на објавувањето во „Службен весник на Република Северна Македонија“, а ќе започне да се применува од 1 јануари 2025 година.

Бр. 13-3433/1
28 март 2024 година
Скопје

Министер за финансии,
д-р Фатмир Бесими/Fatmir Besimi, с.р

Концепциска рамка

Концепциска рамка за финансиско известување

Концепциската рамка за финансиско известување е издадена од Меѓународниот одбор за сметководствени стандарди во септември 2010 година. Таа беше ревидирана во март 2018 година.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

	<i>од точка</i>
СТАТУС И ЦЕЛ НА КОНЦЕПЦИСКАТА РАМКА	СЦ1.1
ПОГЛАВЈЕ 1—ЦЕЛ НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ОПШТА НАМЕНА	
ВОВЕД	1.1
ЦЕЛТА, КОРИСНОСТА И ОГРАНИЧУВАЊАТА НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ОПШТА НАМЕНА	1.2
ИНФОРМАЦИИ ЗА ЕКОНОМСКИТЕ РЕСУРСИ НА ИЗВЕСТУВАЧКИОТ СУБЈЕКТ, БАРАЊА ОД СУБЈЕКТОТ И ПРОМЕНИ ВО РЕСУРСИТЕ И БАРАЊАТА	1.12
Економски ресурси и барања	1.13
Промени во економските ресурси и барања	1.15
Финансиски резултати од аспект на сметководството на пресметковна основа	1.17
Финансиски резултати од аспект на минати готовински текови	1.20
Промени во економските ресурси и барања кои не произлегуваат од финансиските резултати	1.21
ИНФОРМАЦИИ ВО ВРСКА СО УПОТРЕБАТА НА ЕКОНОМСКИТЕ РЕСУРСИ НА СУБЈЕКТОТ	1.22
ПОГЛАВЈЕ 2—КВАЛИТАТИВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА КОРИСНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ	
ВОВЕД	2.1
КВАЛИТАТИВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА КОРИСНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ	2.4
Фундаментални квалитативни карактеристики	2.5
Подобрување на квалитативните карактеристики	2.23
ТРОШОЧНОТО ОГРАНИЧУВАЊЕ НА КОРИСНОТО ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ	2.39
ПОГЛАВЈЕ 3—ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И ИЗВЕСТУВАЧКИОТ СУБЈЕКТ	
ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ	3.1
Цел и опфат на финансиските извештаи	3.2
Известувачки период	3.4
Усвоена перспектива во финансиските извештаи	3.8
Претпоставка за континуитет	3.9
ИЗВЕСТУВАЧКИОТ СУБЈЕКТ	3.10
Консолидирани и неконсолидирани финансиски извештаи	3.15
ПОГЛАВЈЕ 4—ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ	
ВОВЕД	4.1
ДЕФИНИЦИЈА НА СРЕДСТВО	4.3
Право	4.6
Потенцијал за создавање на економски користи	4.14
Контрола	4.19

Концепциска рамка

ДЕФИНИЦИЈА НА ОБВРСКА	4.26
Облигација	4.28
Пренос на економски ресурс	4.36
Сегашна облигација како резултат на минати настани	4.42
СРЕДСТВА И ОБВРСКИ	4.48
Пресметковна единица	4.48
Извршни договори	4.56
Суштина на договорни права и на договорни облигации	4.59
ДЕФИНИЦИЈА ЗА КАПИТАЛ	4.63
ДЕФИНИЦИЈА ЗА ПРИХОДИ И РАСХОДИ	4.68
ПОГЛАВЈЕ 5—ПРИЗНАВАЊЕ И ОТПИШУВАЊЕ	
ПРОЦЕС НА ПРИЗНАВАЊЕ	5.1
КРИТЕРИУМИ ЗА ПРИЗНАВАЊЕ	5.6
Релевантност	5.12
Верно претставување	5.18
ОТПИШУВАЊЕ	5.26
ПОГЛАВЈЕ 6—МЕРЕЊЕ	
ВОВЕД	6.1
ОСНОВИ ЗА МЕРЕЊЕ	6.4
Историска набавна вредност	6.4
Тековна вредност	6.10
ИНФОРМАЦИИ ОБЕЗБЕДЕНИ ОД ОДРЕДЕНИ ОСНОВИ ЗА МЕРЕЊЕ	6.23
Историска набавна вредност	6.24
Тековна вредност	6.32
ФАКТОРИ ШТО ТРЕБА ДА СЕ ЗЕМАТ ПРЕДВИД КОГА СЕ ИЗБИРА ОСНОВАТА ЗА МЕРЕЊЕ	6.43
Релевантност	6.49
Верно претставување	6.58
Подобрување на квалитативните карактеристики и трошоочно ограничување	6.63
Фактори кои се специфични за почетното мерење	6.77
Повеќе од една основа за мерење	6.83
МЕРЕЊЕ НА КАПИТАЛ	6.87
ТЕХНИКИ ЗА МЕРЕЊЕ ЗАСНОВАНИ НА ГОТОВИНСКИ ТЕКОВИ	6.91
ПОГЛАВЈЕ 7—ПРЕЗЕНТИРАЊЕ И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ	
ПРЕЗЕНТИРАЊЕ И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ КАКО АЛАТКИ ЗА КОМУНИКАЦИЈА	7.1

Концепциска рамка

ЦЕЛИ И ПРИНЦИПИ НА ПРЕЗЕНТИРАЊЕТО И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕТО	7.4
КЛАСИФИЦИРАЊЕ	7.7
Класифицирање на средства и обврски	7.9
Класифицирање на капитал	7.12
Класифицирање на приходи и расходи	7.14
ГРУПИРАЊЕ	7.20
ПОГЛАВЈЕ 8—КОНЦЕПТИ НА КАПИТАЛ И ОДРЖУВАЊЕ НА КАПИТАЛ	
КОНЦЕПТИ НА КАПИТАЛ	8.1
КОНЦЕПТИ НА ОДРЖУВАЊЕ НА КАПИТАЛОТ И ОПРЕДЕЛУВАЊЕ НА ДОБИВКАТА	8.3
ПРИЛАГОДУВАЊА ЗА ОДРЖУВАЊЕ НА КАПИТАЛОТ	8.10
ДОДАТОК—ДЕФИНИРАНИ ПОИМИ	
ОДОБРУВАЊЕ ОД ОДБОРОТ НА КОНЦЕПЦИСКАТА РАМКА ЗА ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ ИЗДАДЕНА ВО МАРТ 2018 ГОДИНА	
ЗА ОСНОВАТА ЗА ЗАКЛУЧОЦИТЕ, ВИДИ ГО ДЕЛОТ В ОД ОВА ИЗДАНИЕ	
ОСНОВА ЗА ЗАКЛУЧОЦИ	

Концепциска рамка

СТАТУС И ЦЕЛ НА КОНЦЕПЦИСКАТА РАМКА

- СЦ1.1 *Концепциската рамка за финансиско известување (Концепциска рамка) ги опишува целите на, и концептите за, финансиско известување за општа намена. Целта на Концепциската рамка е:*
- (а) да му помогне на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (Одборот) да развие МСФИ-стандарди (Стандарди) кои се засноваат на доследни концепти;
 - (б) да им помогне на изготвувачите да развијат доследни сметководствени политики кога на определена трансакција или на друг настан не се применува ниту еден Стандард, или кога Стандардот дозволува избор на сметководствената политика; и
 - (в) да им помогне на сите страни да ги разберат и да ги толкуваат стандардите.
- СЦ1.2 *Концепциската рамка не е Стандард. Ништо што е содржано во Концепциската рамка нема да превладее врз кој било Стандард или врз кое било барање содржано во Стандард.*
- СЦ1.3 *За да се исполни целта на финансиското известување за општа намена, Одборот може понекогаш да специфицира барања кои отстапуваат од аспектите на Концепциската рамка. Доколку Одборот го направи тоа, ќе го објасни отстапувањето во Основата за заклучоци за тој Стандард.*
- СЦ1.4 *Концепциската рамка може повремено да биде ревидирана врз основа на искуството на Одборот од работењето со неа. Ревидирањата на Концепциската рамка нема по автоматизам да водат кон промени во стандардите. Секоја одлука за изменување на Стандард ќе бара Одборот да помине низ неговата соодветна процедура за додавање проект на неговата агенда и развивање измена за тој Стандард.*
- СЦ1.5 *Концепциската рамка придонесува кон наведената мисија на МСФИ Фондацијата и на Одборот, кој е дел од МСФИ Фондацијата. Таа мисија е да се развијат стандарди кои носат транспарентност, отчетност и ефикасност на финансиските пазари низ целиот свет. Работата на Одборот му служи на јавниот интерес преку поттикнување доверба, раст и долгорочна финансиска стабилност во глобалната економија. Концепциската рамка ја дава основата за Стандарди кои:*
- (а) придонесуваат за транспарентност преку подобрување на меѓународната споредливост и квалитетот на финансиските информации, овозможувајќи им на инвеститорите и на другите учесници на пазарот да донесуваат информирани економски одлуки.
 - (б) зајакнување на отчетноста со намалување на информацискиот јаз помеѓу давателите на капитал и луѓето на кои им ги довериле своите пари. Стандардите засновани на Концепциската рамка обезбедуваат информации потребни за отчетност од страна на раководството. Како извор на меѓународно споредливи информации, тие стандарди се, исто така, суштински важни и за регулаторните тела низ целиот свет.
 - (в) придонесуваат кон економската ефикасност така што им помагаат на инвеститорите да идентификуваат можности и ризици низ целиот свет, подобрувајќи ја на тој начин алокацијата на капиталот. За бизнисите, употребата на единствен, доверлив сметководствен јазик изведен од Стандарди засновани на Концепциската рамка, ги намалува трошоците на капиталот и ги намалува трошоците за меѓународни известувања.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

од точка

ПОГЛАВЈЕ 1—ЦЕЛ НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ОПШТА НАМЕНА

ВОВЕД	1.1
ЦЕЛТА, КОРИСНОСТА И ОГРАНИЧУВАЊАТА НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ОПШТА НАМЕНА	1.2
ИНФОРМАЦИИ ЗА ЕКОНОМСКИТЕ РЕСУРСИ НА ИЗВЕСТУВАЧКИОТ СУБЈЕКТ, БАРАЊАТА ОД СУБЈЕКТОТ И ПРОМЕНИ ВО РЕСУРСИТЕ И БАРАЊАТА	1.12
Економски ресурси и барања	1.13
Промени во економските ресурси и барања	1.15
Финансиски резултати од аспект на сметководството на пресметковна основа	1.17
Финансиски резултати од аспект на минати готовински текови	1.20
Промени во економските ресурси и барања кои не произлегуваат од финансиските резултати	1.21
ИНФОРМАЦИИ ВО ВРСКА СО УПОТРЕБАТА НА ЕКОНОМСКИТЕ РЕСУРСИ НА СУБЈЕКТОТ	1.22

Вовед

- 1.1 Целта на финансиското известување за општа намена ја формира основата на *Концепциската рамка*. Другите аспекти на *Концепциската рамка* — квалитативните карактеристики на, и тропочните ограничувања на, корисни финансиски информации, концептот на известувачкиот субјект, елементи на финансиските извештаи, признавање и отпишување, мерење, презентирање и обелоденување—логично произлегуваат од целта.

Целта, корисноста и ограничувањата на финансиското известување за општа намена

- 1.2 Целта на финансиското известување за општа намена¹ е да обезбеди финансиски информации во врска со известувачкиот субјект кои им користат на постојните и на потенцијалните инвеститори, заемодаватели и други доверители во донесувањето одлуки што се однесуваат на обезбедување ресурси на субјектот.² Тие одлуки вклучуваат одлуки за:
- купување, продавање или чување сопственички и должнички инструменти;
 - давање или подмирување заеми и други форми на кредит; или
 - остварување на гласачкото право, или влијание на друг начин, врз активностите на раководството кои влијаат на користењето на економските ресурси на субјектот.
- 1.3 Одлуките опишани во точка 1.2 зависат од приносите што ги очекуваат постојните и потенцијални инвеститори, заемодаватели и други доверители, на пример, дивиденди, плаќања на главнина и камата или зголемувања на пазарните цени. Очекувањата на инвеститорите, заемодавателите и на другите доверители за приносите зависат од нивната проценка на износот, временскиот период и неизвесноста на (изгледите за) идните нето- готовински приливи кон субјектот и од нивната проценка за резултатите од управувањето со економските ресурси на субјектот од страна на раководството. Постојните и потенцијалните инвеститори, заемодаватели и други доверители имаат потреба од информации што ќе им помогнат во правењето на тие проценки.

¹ Во целиот текст на *Концепциската рамка*, поимите „финансиски извештаи“ и „финансиско известување“ се однесуваат на финансиските извештаи за општа намена и на финансиското известување за општа намена, освен ако не е конкретно наведено поинаку.

² Во целиот текст на *Концепциската рамка*, поимот „субјект“ се однесува на субјектот кој известува, освен ако не е конкретно наведено поинаку.

Концепциска рамка

- 1.4 За да ги направат оценките опишани во точка 1.3, постојните и потенцијалните инвеститори, работодаватели и други доверители имаат потреба од информации во врска со:
- (а) економските ресурси на субјектот, побарувањата од субјектот и промените во тие ресурси и побарувања (види точки 1.12–1.21); и
 - (б) колку ефикасно и ефективно раководството и управниот одбор на субјектот³ ги исполниле своите одговорности за користење на економските ресурси на субјектот (види точки 1.22–1.23).
- 1.5 Многу постојни и потенцијални инвеститори, работодаватели и други доверители не може да бараат од субјектите кои известуваат директно да им дадат информации, и тие мора да се потпираат на финансиските извештаи за општа намена за да ги добијат повеќето финансиски информации што им се потребни. Следствено, тие се примарните корисници за кои се наменети финансиските извештаи за општа намена.⁴
- 1.6 Меѓутоа, финансиските извештаи за општа намена не ги обезбедуваат и не можат да ги обезбедат сите информации што им се потребни на постојните и на потенцијалните инвеститори, работодаватели и други доверители. Тие корисници треба да ги земат предвид релевантните информации од други извори, на пример, општите економски услови и очекувања, политичките случувања и политичката клима, како и изгледите на индустријата и компанијата.
- 1.7 Финансиските извештаи за општа намена не се дизајнирани да ја покажат вредноста на известувачкиот субјект; но тие обезбедуваат информации за да им помогнат на постојните и на потенцијалните инвеститори, работодаватели и други доверители да ја проценат вредноста на известувачкиот субјект.
- 1.8 Поединечните примарни корисници имаат различни, веројатно и противречни, потреби и желби за информации. Одборот, при развивањето на стандардите, ќе настојува да обезбеди сет на информации што ќе ги задоволи потребите на максимален број примарни корисници. Меѓутоа, фокусирањето врз заедничките потреби од информации не го спречува известувачкиот субјект да вклучи и дополнителни информации кои им се најмногу корисни на одредена подгрупа на примарни корисници.
- 1.9 Раководството на известувачкиот субјект е, исто така, заинтересиран за финансиските информации за субјектот. Меѓутоа, менаџментот не мора да се потпира на финансиските извештаи за општа намена затоа што е во можност интерно да ги обезбеди финансиските информации кои му се потребни.
- 1.10 Финансиските извештаи за општа намена можат, исто така, да им бидат корисни и на други страни, како што се регулаторни тела и членови на јавноста кои не се инвеститори, работодаватели и други доверители. Меѓутоа, тие извештаи не се првенствено наменети за овие други групи.
- 1.11 Финансиските извештаи во голема мера се засноваат на проценки, расудувања и модели наместо на прецизни прикази. *Концепциската рамка* ги утврдува концептите кои се во основата на тие проценки, расудувања и модели. Концептите се целта кон која се стремат Одборот и изготвувачите на финансиските извештаи. Како и со повеќето цели, визијата на *Концепциската рамка* за идеално финансиско известување веројатно од нема да биде остварена во целост, барем не на краток рок, бидејќи е потребно време да се разберат, да се прифатат и да се имплементираат нови начини на анализа на трансакциите и на другите настани. Сепак, поставувањето цел кон која треба да се стремиме е од суштинско значење за финансиското известување да се развива за да се подобри неговата корисност.

Информации за економските ресурси на известувачкиот субјект, барањата од субјектот и промените во ресурсите и барањата

- 1.12 Финансиските извештаи за општа намена обезбедуваат информации во врска со финансиската состојба на известувачкиот субјект, кои се информации во врска со економските ресурси и на субјектот и барањата кон известувачкиот субјект. Финансиските извештаи, исто така, обезбедуваат информации и за ефектите од трансакциите и другите настани кои ги менуваат економските ресурси

³ Во целиот текст на *Концепциската рамка*, поимот „раководство“ се однесува на раководството и на управниот одборот на субјектот, освен ако не е конкретно наведено поинаку.

⁴ Во целиот текст на *Концепциската рамка*, поимот „примарни корисници“ и „корисници“ се однесува на постојните и на потенцијалните инвеститори, работодаватели и други доверители кои мора да се потпираат на финансиските извештаи за општа намена за повеќето од финансиските информации што им се потребни.

Концепциска рамка

и барањата од известувачкиот субјект. Двата типа информации обезбедуваат корисен инпут за одлуките кои се однесуваат на обезбедување ресурси на ентитетот.

Економски ресурси и барања

- 1.13 Информациите во врска со природата и износите на економските ресурси и барањата од известувачкиот субјект можат да им помогнат на корисниците да ги идентификуваат финансиските предности и слабости на известувачкиот субјект. Тие информации можат да им помогнат на корисниците да ги проценат ликвидноста и солвентноста на известувачкиот субјект, неговите потреби од дополнително финансирање и колку е веројатно дека субјектот би бил успешен во обезбедувањето на тоа финансирање. Тие информации, исто така, можат да им помогнат на корисниците да го проценат управувањето со економските ресурси на ентитетот. Информациите за приоритетите и барањата за плаќање на постојните барања им помагаат на корисниците да предвидат како ќе се распределуваат идните готовински текови помеѓу оние кои имаат барања од известувачкиот субјект.
- 1.14 Различни видови економски ресурси различно влијаат на процената на корисникот за изгледите на ентитетот кој известува за идните готовински текови. Некои идни готовински текови директно произлегуваат од постојни економски ресурси, како што се побарувања од купувачите. Други, пак, готовински текови произлегуваат од користењето на неколку ресурси во меѓусебна комбинација за производство и пласирање на стоки или услуги на купувачите. Иако овие готовински текови не можат да се идентификуваат со поединечни економски ресурси (или барања), корисниците на финансиските извештаи треба да ги знаат природата и износот на ресурсите достапни за употреба во работењето на известувачкиот субјект.

Промени во економските ресурси и барања

- 1.15 Промените во економските ресурси и барањата од известувачкиот субјект произлегуваат од финансиските резултати на тој субјект (види точки 1.17–1.20) и од други настани или трансакции, како што се издавање на должнички или сопственички инструменти (види точка 1.21). За правилно да се проценат и изгледите за идните него-готовински приливи кон известувачкиот субјект и резултатите од управувањето со економските ресурси на субјектот од страна на раководството, корисниците треба да бидат способни ги идентификуваат тие два вида промени.
- 1.16 Информациите во врска со финансиските резултати на известувачкиот субјект им помагаат на корисниците да го разберат приносот што субјектот го остварил на своите економски ресурси. Информациите за приносот што субјектот го остварил субјектот може да им помогнат на корисниците да ги проценат резултатите од управувањето со економските ресурси на субјектот од страна на раководството. Информациите во врска со варијабилноста и компонентите на тој принос се, исто така, важни, особено за правењето проценка во однос на неизвесноста на идните готовински текови. Информациите во врска со поранешните финансиски резултати на известувачкиот субјект и како раководството на субјектот ги исполнило своите одговорности за остварување резултати од управувањето, обично, се од помош во предвидувањето на идните приноси на субјектот во однос на неговите економски ресурси.

Финансиски резултати од аспект на сметководството на пресметковна основа

- 1.17 Сметководството на пресметковна основа ги прикажува ефектите од трансакции и други настани и околности на економските ресурси и барања на известувачкиот субјект во периодите во кои настануваат тие ефекти, дури и кога приливите и одливите на готовина се случуваат во друг период. Ова е важно затоа што информациите во врска со економските ресурси и барања од известувачкиот субјект и промените во неговите економски ресурси и барања за време на периодот даваат подобра основа за проценка на минатиот и идниот резултат на субјектот отколку информациите кои исклучиво што се однесуваат само на готовинските примања и плаќања во тој период.
- 1.18 Информациите во врска со финансиските резултати на известувачкиот субјект за време на периодот, кои се рефлектираат со промените во неговите економски ресурси и барањата од него, освен преку добивање дополнителни ресурси директно од инвеститорите и доверителите (види точка 1.21), се корисни при проценката на минатата и на идната способност на субјектот да генерира нето-готовински приливи. Тие информации укажуваат на степенот до кој известувачкиот субјект ги зголемил своите расположливи економски ресурси и, со тоа, својот капацитет за генерирање нето-готовински приливи преку своето работење, наместо преку обезбедување дополнителни ресурси

Концепциска рамка

директно од инвеститорите или доверителите. Информациите за финансиските резултати на известувачкиот субјект за време на периодот, исто така, можат да им помогнат на корисниците да го проценат управувањето со економските ресурси на субјектот.

- 1.19 Информациите во врска со финансиските резултати на известувачкиот субјект за време на периодот можат, исто така, да укажат и на степенот до кој одредени настани, како што се промени на пазарните цени, или каматните стапки ги зголемиле или ги намалиле економските ресурси и барања од субјектот, влијаејќи на тој начин на способноста на субјектот да генерира нето-готовински приливи.

Финансиски резултати од аспект на минати готовински текови

- 1.20 Информациите во врска со готовинските текови на известувачкиот субјект за време на периодот, исто така, им помагаат на корисниците да ја проценат способноста на субјектот да генерира идни нето-готовински приливи и да го проценат управувањето со економските ресурси на субјектот. Тие информации укажуваат на кој начин известувачкиот субјект обезбедува и троши пари, вклучувајќи и информации во врска со неговите позајмувања и отплати на долгови, готовински дивиденди или други готовински распределби кон инвеститорите, како и други фактори што можат да влијаат на ликвидноста или на солвентноста на субјектот. Информациите во врска со готовинските текови им помагаат на корисниците да го разберат работењето на известувачкиот субјект, да ги проценат неговите финансиски и инвестициски активности, да ја проценат неговата ликвидност или солвентност и да ги толкуваат другите информации кои се однесуваат на финансиските резултати.

Промени во економските ресурси и барања кои не произлегуваат од финансиските резултати

- 1.21 Економските ресурси и барањата од известувачкиот субјект, исто така, може да се променат поради други причини освен финансиските резултати, како што се издавање должнички или сопственички инструменти. Информациите за овој вид промени се неопходни за да им се даде на корисниците целосно разбирање за тоа зошто се промениле економските ресурси и барањата од известувачкиот субјект, како и импликациите од тие промени врз неговите идни финансиски резултати.

Информации во врска со употребата на економските ресурси на субјектот

- 1.22 Информациите во врска со тоа колку ефикасно и ефективно раководството на известувачкиот субјект ги исполнило своите одговорности за користење на економските ресурси на субјектот им помагаат на корисниците да ги проценат управувањето со тие ресурси. Тие информации се, исто така, корисни за предвидување на тоа колку ефикасно и ефективно ќе ги користи раководството економските ресурси на субјектот во иднина. Оттука, може да биде корисно за проценка на изгледите на субјектот за идни нето-готовински приливи.
- 1.23 Примери за одговорностите на раководството за користење на економските ресурси на субјектот вклучуваат заштита на тие ресурси од неповолни влијанија на економските фактори, како што се промени на цените и технологиите, и обезбедување дека субјектот е усогласен со важечките закони, прописи и договорни одредби.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

from paragraph

ПОГЛАВЈЕ 2—КВАЛИТАТИВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА КОРИСНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

ВОВЕД	2.1
КВАЛИТАТИВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА КОРИСНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ	2.4
Фундаментални квалитативни карактеристики	2.5
Релевантност	2.6
Материјалност	2.11
Верно претставување	2.12
Примена на фундаменталните квалитативни карактеристики	2.20
Подобрување на квалитативните карактеристики	2.23
Споредливост	2.24
Проверливост	2.30
Навременост	2.33
Разбирливост	2.34
Примена на подобрувањето на квалитативните карактеристики	2.37
ТРОШОЧНОТО ОГРАНИЧУВАЊЕ НА КОРИСНОТО ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ	2.39

Вовед

- 2.1 Квалитативните карактеристики на корисни финансиски информации дискутирани во ова поглавје ги идентификуваат видовите информации кои е веројатно дека ќе им бидат најкорисни на постојните и на потенцијалните инвеститори, работодавачи и други доверители за донесување одлуки во врска со известувачкиот субјект врз основа на информациите во неговиот финансиски извештај (финансиски информации).
- 2.2 Финансиските извештаи обезбедуваат информации во врска со економските ресурси на известувачкиот субјект, за барањата од известувачкиот субјект и за ефектите од трансакциите и другите настани и услови кои ги менуваат тие ресурси и барања. (Во *Концепциската рамка*, овие информации се нарекуваат информации во врска со економските појави.) Некои финансиски извештаи, исто така, содржат и објаснувачки материјал во врска со очекувањата и стратегиите на раководството за известувачкиот субјект, како и други видови на информации за иднината.
- 2.3 Квалитативните карактеристики на корисни финансиски информации⁵ се однесуваат на финансиските информации кои се содржани во финансиските извештаи, како и на финансиските информации обезбедени на други начини. Трошокот, кој е сеприсутно ограничување на способноста на известувачкиот субјект да обезбеди корисни финансиски информации, се применува на сличен начин. Сепак, размислувањата при примената на квалитативните карактеристики и трошочното ограничување може да бидат различни за различни видови информации. На пример, нивното применување на информации за иднината може да се разликува од нивното применување на информации за постојни економски ресурси и барања и на промените на тие ресурси и барања.

⁵ Во целиот текст на *Концепциската рамка*, поимите „квалитативни карактеристики“ и „трошочно ограничување“ се однесуваат на квалитативните карактеристики, и на трошочното ограничување врз корисните финансиски информации.

Концепциска рамка

Квалитативни карактеристики на корисните финансиски информации

- 2.4 За да бидат корисни финансиските информации, тие мора да бидат релевантни и верно да го претставуваат она што тие треба да го претставуваат. Користа на финансиските информации се зголемува доколку се споредливи, проверливи, навремени и разбирливи.

Фундаментални квалитативни карактеристики

- 2.5 Фундаменталните квалитативни карактеристики се релевантност и верно претставување.

Релевантност

- 2.6 Релевантните финансиски информации се способни да направат разлика во одлуките што ги носат корисниците. Информациите можат да направат разлика во одлуката дури и ако некои корисници изберат да не ги искористат тие информации или доколку се веќе запознаени со тие информации од други извори.
- 2.7 Финансиските информации можат да направат разлика во одлуките доколку имаат вредност за предвидување, вредност за потврдување, или двете.
- 2.8 Финансиските информации имаат вредност за предвидување доколку можат да се користат како инпут во процеси кои се користат од корисниците за предвидување на идни исходи. Финансиските информации не мора сами по себе да бидат предвидување или прогноза за да имаат вредност за предвидување. Финансиските информации со вредност за предвидување се користат од корисниците кога тие прават свои предвидувања.
- 2.9 Финансиските информации имаат вредност за потврдување доколку овозможуваат повратен одговор во врска со (потврдувања или промени) на претходни евалуации.
- 2.10 Вредноста за предвидување и вредноста за потврдување на финансиските информации се меѓусебно поврзани. Информациите кои имаат вредност за предвидување често имаат и вредност за потврдување. На пример, информации за приходите во тековната година, кои можат да се користат како основа за предвидување на приходите во идните години, исто така, може да се споредат со предвидувањата за приходи за тековната година кои биле направени во изминати години. Резултатите од овие споредби можат да му помогнат на корисникот да ги поправи и подобри постапките што биле користени за правење на тие претходни предвидувања.

Материјалност

- 2.11 Информацијата е материјална доколку нејзиното испуштање, погрешно прикажување или прикривање може разумно да се очекува да влијае на одлуките што примарните корисници на финансиските извештаи за општа намена (види точка 1.5) ги носат врз основа на тие извештаи, кои даваат финансиски информации за конкретен известувачки субјект. Со други зборови, материјалноста е аспект на релевантност кој е специфичен за субјектот врз основа на природата или големината, или двете, на ставките за кои се однесуваат информациите во контекст на финансискиот извештај на поединечниот субјект. Следствено на тоа, Одборот не може да специфицира единствен квантитативен праг за материјалност или да предодреди што би можело да биде материјално во определена ситуација.

Верно претставување

- 2.12 Финансиските извештаи ги прикажуваат економските појави со зборови и бројки. За да бидат корисни, финансиските информации не треба само да ги прикажуваат релевантните појави, туку тие, исто така, треба верно да ја претставуваат суштината на појавата што тие треба да ја претставуваат. Во многу околности, суштината на економската појава и нејзината правна форма се исти. Доколку не се исти, давањето информации само за правната форма нема верно да ја претстави економската појава (види точки 4.59–4.62).
- 2.13 За да биде совршено верно претставување, приказот треба да има три карактеристики. Тој треба да биде целосен, неутрален и ослободен од грешки. Се разбира дека совршеноста ретко може да се постигне, ако и воопшто може да се постигне. Целта на Одборот е максимално да ги употреби тие квалитети колку што е можно повеќе.

Концепциска рамка

- 2.14 Целосното прикажување ги вклучува сите информации што му се неопходни на корисникот за да ја разбере појавата која е прикажана, вклучувајќи ги и сите неопходни описи и објаснувања. На пример, целосно прикажување на класа на средства би вклучувало, како минимум, опис на природата на средствата во групата, нумеричко прикажување на сите средства во групата и опис на тоа што претставува нумеричкото прикажување (на пример, историска набавна вредност или објективна вредност). За некои ставки, целосното прикажување може, исто така, да подразбира објаснување на значајните факти во врска со квалитетот и природата на ставките, на факторите и околностите кои би можеле да влијаат на нивниот квалитет и природа, и на процесите кои се користат за определување на нумеричкото прикажување.
- 2.15 Неутралното прикажување е без пристрасност при изборот или презентирањето на финансиските информации. Неутралниот приказ не е закосен, пондериран, потенциран или на друг начин манипулирано со цел да се зголеми веројатноста дека финансиските информации ќе бидат примени на поволен или на неповолен начин од страна на корисниците. Неутралната информација не значи информација која нема цел или која не влијае на однесувањето. Напротив, релевантните финансиски информации можат, по дефиниција, да направат разлика во одлуките што ги носат корисниците.
- 2.16 Неутралноста е поддржана со практикување претпазливост. Претпазливост е практикување на внимателност кога се прават расудувања во услови на неизвесност. Практикувањето на претпазливост значи дека средствата и приходите не се преценети и дека обврските и расходите не се потценети.⁶ Исто така, примената на претпазливост не дозволува потценување на средствата или приходите или преценување на обврските или расходите. Ваквите погрешни прикажувања можат да доведат до преценување или потценување на приходите или расходите во идни периоди.
- 2.17 Практикувањето на претпазливост не подразбира потреба од асиметричност, на пример, систематска потреба од поубедливи докази со кои ќе се поддржи признавањето на средствата или приходите отколку признавањето на обврските или расходите. Таквата асиметричност не е квалитативна карактеристика на корисните финансиски информации. Како и да е, одредени стандарди е можно да содржат асиметрични барања доколку тоа е последица на одлуките донесени со цел да се изберат најрелевантните информации кои верно го претставуваат она што тие треба да го претставуваат.
- 2.18 Верното претставување не значи точно во сите аспекти. Ослободено од грешки не значи дека нема грешки или пропусти во описот на појавата, и дека постапката која се користи за создавање на прикажаните информации била избрана и применета без грешки во постапката. Во таков контекст, ослободено од грешки не значи совршено точно од сите аспекти. На пример, за проценката на цена или вредност која не е видлива не може да се определи дека е точна или неточна. Сепак, прикажувањето на таа проценка може да биде верно доколку за износот е јасно и точно опишано дека станува збор за проценка, ако се објаснети природата и ограничувањата на постапката за правење проценка и доколку не биле направени грешки при изборот и примената на соодветен процес за развој на процената.
- 2.19 Кога монетарните износи во финансиските извештаи не можат директно да се видат и, наместо тоа, мора да се проценат, се јавува несигурност при мерењето. Употребата на разумни проценки претставува суштински дел при изготвувањето на финансиските информации и таа не ја поткопува корисноста на информациите, доколку проценките се јасно и точно опишани и објаснети. Дури и високото ниво на несигурност во мерењето не мора да ја спречи таквата проценка да обезбеди корисни информации (види точка 2.22).

Примена на фундаменталните квалитативни карактеристики

- 2.20 Информациите мора да бидат релевантни и да обезбедуваат верно претставување на тоа што го прикажуваат, за да бидат корисни. Ниту верното претставување на нерелевантна појава ниту неверното претставување на релевантна појава не им помага на корисниците да донесат добри одлуки.
- 2.21 Најефикасниот и најефективниот процес за примена на фундаменталните квалитативни карактеристики обично би бил следниов (предмет на влијанијата од подобрените карактеристики и трошочното ограничување, кое не се зема предвид за целите на овој пример). Најпрвин, идентификуваме економска појава за која информацијата има способност да им биде корисна на корисниците на финансиските информации на известувачкиот субјект. Второ, идентификуваме вид информации во врска со таа појава кои би биле најрелевантни. Трето, определуваме дали тие информации се достапни и дали можат да обезбедат верно претставување на економската појава.

⁶ Средствата, обврските, приходите и расходите се дефинирани во Табела 4.1. Тие се елементи на финансиските извештаи.

Концепциска рамка

Доколку е така, постапката на исполнување на фундаменталните квалитативни карактеристики завршува тука. Доколку не е така, постапката се повторува со следниот најрелевантен вид информации.

- 2.22 Во некои случаи, можеби, ќе треба да се направи компромис помеѓу фундаменталните квалитативни карактеристики со цел да се исполнат целите на финансиското известување, а тоа е да се обезбедат корисни информации во врска со економските појави. На пример, најрелевантна информација во врска со појавата може да биде многу неизвесна проценка. Во некои случаи, нивото на неизвесност во мерењето кое е вклучено во правењето на таа проценка може да биде толку големо што го отвора прашањето дали проценката воопшто би овозможила доволно верно претставување на таа појава. Во некои од тие случаи, најкорисна информација може да биде многу неизвесната проценка, придружена со опис на проценката и објаснување на неизвесностите кои влијаат на неа. Во други случаи, доколку таа информација не би овозможила доволно верно претставување на таа појава, најкорисната информација би вклучувала проценка на друг вид кој е незначително помалку релевантен, но е предмет на помала неизвесност во мерењето. Во ограничени околности, можеби и нема да има проценка која дава корисни информации. Во такви ограничени околности, можеби ќе биде неопходно да се обезбедат информации кои не се потпираат на проценка.

Подобрување на квалитативните карактеристики

- 2.23 Споредливост, проверливост, навременост и разбирливост се квалитативни карактеристики кои ја подобруваат корисноста на информациите кои се релевантни и овозможуваат верно претставување на она што тие треба да го претставуваат. Подобрувањето на квалитативните карактеристики може, исто така, да помогне во определувањето на тоа кои од двата начина треба да се користат за да се прикаже појавата ако се смета дека и двете ќе обезбедат подеднакво релевантни информации и подеднакво верно претставување на таа појава.

Споредливост

- 2.24 Одлуките на корисниците вклучуваат избор помеѓу алтернативи, на пример, продажба или чување на инвестиција, или инвестирање во еден или во друг известувачки субјект. Следствено на тоа, информациите за известувачкиот субјект се покорисни доколку можат да се споредат со слични информации за други субјекти и со слични информации за истиот субјект, но за друг период или друг датум.
- 2.25 Споредливоста е квалитативна карактеристика која им овозможува на корисниците да ги идентификуваат и разберат сличностите и разликите во и помеѓу ставките. За разлика од другите квалитативни карактеристики, споредливоста не се однесува на поединечна ставка. За споредба се потребни најмалку две ставки.
- 2.26 Доследноста, иако е поврзана со споредливоста, не е иста. Доследноста се однесува на употребата на истите методи за истите ставки, било од период до период во рамките на известувачкиот субјект, или за еден период помеѓу субјектите. Споредливоста е цел: доследноста помага во остварувањето на таа цел.
- 2.27 Споредливоста не е еднообразност. За да можат информациите да бидат споредливи, слични нешта мора да изгледаат слично, а различни нешта мора да изгледаат различно. Споредливоста на финансиските информации не се подобрува со правење на нештата кои не се слични да изгледаат слично, ниту со правење на сличните нешта да изгледаат различно.
- 2.28 Определен степен на споредливост веројатно може да се постигне преку исполнување на фундаменталните квалитативни карактеристики. Верното претставување на релевантна економска појава би требало природно да поседува определен степен на споредливост со верно претставување на слична економска појава од страна на друг известувачки субјект.
- 2.29 Иако една економска појава може верно да се прикаже на повеќе начини, дозволувањето на алтернативни сметководствени методи за истата економска појава ја намалува споредливоста.

Проверливост

- 2.30 Проверливоста им помага на корисниците да се уверат дека информациите верно ги прикажуваат економските појави што тие треба да ги претставуваат. Проверливоста значи дека различни информирани и независни набљудувачи можат да постигнат консензус, иако не нужно, и целосна согласност, за тоа дека определено претставување е верно претставување. Квантитативно искажаните информации не мора да бидат проценка до една точка за да бидат проверливи. Проверлив може да биде и опсег од можни износи и поврзани веројатности.

Концепциска рамка

- 2.31 Проверката може да биде директна или индиректна. Директната проверка значи проверка на износот или на друго прикажување преку директно набљудување, на пример, преку броење пари. Индиректната проверка значи проверка на влезните податоци во моделот, формулата или друга техника и повторно пресметување на резултатите со користење на истата методологија. Пример за ова е проверка на сметководствената вредност на залихите со проверка на влезните податоци (количества и трошоци) и повторно пресметување на крајните залихите користејќи ја истата претпоставка за текови на трошоците (на пример, користење на методот прв влезен, прв излезен).
- 2.32 Можеби нема да биде можно да се проверат некои објаснувања и идни финансиски информации сè до определен иден период, ако и воопшто може да се проверат. За да им се помогне на корисниците во одлучувањето дали сакаат да ги користат тие информации, обично би било неопходно да се обелоденат основните претпоставки, методите на прибирање на информациите и други фактори и околности што ја поддржуваат информацијата.

Навременост

- 2.33 Навременоста значи оние кои ги донесуваат одлуките да имаат навремени информации за да бидат способни да влијаат на своите одлуки. Општо земено, колку се постари информациите, толку се помалку корисни. Меѓутоа, можно е некои информации да продолжат да бидат навремени уште долго време по завршувањето на периодот на известување затоа што, на пример, некои корисници можеби ќе треба да ги идентификуваат и проценат трендовите.

Разбирливост

- 2.34 Класифицирањето, карактеризирањето и презентирањето на информациите на јасен и концизен начин ги прави тие информации разбирливи.
- 2.35 Некои појави сами по себе се сложени и не можат лесно да се разберат. Исклучувањето на информации во врска со тие појави од финансиските извештаи би можело да ги направи информациите во тие финансиски извештаи полесни за разбирање. Сепак, тие извештаи би биле нецелосни и, поради тоа, може да наведуваат на погрешен заклучок.
- 2.36 Финансиските извештаи се изготвуваат за корисници кои имаат разумно ниво на знаење за деловните и за економските активности, и кои внимателно ги разгледуваат и ги анализираат информациите. Понекогаш, дури и добро информирани и внимателни корисници можеби ќе треба да побараат помош од советник за да ги разберат информациите во врска со сложени економски појави.

Примена на подобрувањето на квалитативните карактеристики

- 2.37 Подобрувањето на квалитативните карактеристики треба да се користи до максимален можен степен. Меѓутоа, подобрувањето на квалитативните карактеристики, било поединечно или како група, не може да ги направи информациите корисни доколку тие информации не се релевантни или доколку не обезбедуваат верно претставување на она што го прикажуваат.
- 2.38 Примената на подобрувањето на квалитативните карактеристики претставува процес кој се повторува и за кој не следи однапред пропишан редослед. Понекогаш, една подобрена квалитативна карактеристика можеби ќе треба да се намали со цел да се максимира друга квалитативна карактеристика. На пример, привременото намалување на споредливоста како резултат на перспективна примена на нов Стандард може да биде вредно за да се подобри релевантноста или верното претставување на подолг рок. Соодветните обелоденувања можат делумно да ја надоместат неспоредливоста.

Трошочното ограничување на корисното финансиско известување

- 2.39 Трошокот е постојано присутно ограничување врз информациите што може да се обезбедат преку финансиското известување. Известувањето на финансиски информации наметнува трошоци, и важно е тие трошоци да бидат оправдани со придобивките од известувањето на тие информации. Постојат неколку видови трошоци и придобивки што треба да се земат предвид.
- 2.40 Давателите на финансиски информации вложуваат многу повеќе напори за собирање, обработка, проверување и дисеминирање на финансиските информации, но на крајот корисниците се оние што ги сносат тие трошоци во вид на намалени приноси. Корисниците на финансиските информации, исто така, имаат трошоци поврзани со анализата и толкувањето на дадените информации.

Концепциска рамка

Доколку не се обезбедени потребните информации, корисниците сносат дополнителни трошоци за да ги обезбедат тие информации од друго место или да ги проценат.

- 2.41 Известувањето на финансиските информации што се релевантни и кои верно го прикажува она што го прикажува им помага на корисниците да донесат одлуки со поголема доверба. Ова резултира со поефикасно функционирање на пазарите на капитал и со пониски трошоци за капитал за економијата во целина. Поединечен инвеститор, заемодавател или друг доверител, исто така, имаат придобивки преку донесување поинформирани одлуки. Меѓутоа, не е можно финансиските извештаи за општа намена да ги обезбедат сите информации за кои секој корисник смета дека се релевантни.
- 2.42 При примената на трошочното ограничување, Одборот проценува дали придобивките од известувањето за одредени информации веројатно ќе ги оправдаат трошоците што биле направени за да се обезбедат и користат тие информации. Кога се применува трошочното ограничување при развивање на предложен Стандард, Одборот бара информации од обезбедувачите на финансиските информации, корисниците, ревизорите, академиците и други во врска со очекуваната природа и квантитетот на придобивките и трошоците од тој Стандард. Во повеќето ситуации, процените се засноваат на комбинација од квантитативни и квалитативни информации.
- 2.43 Поради вградената субјективност, проценките на разни поединци на трошоците и придобивките од известувањето на одредени ставки на финансиски информации ќе се разликуваат. Поради тоа, Одборот се стреми кон тоа да ги земе предвид трошоците и придобивките во однос на финансиското известување општо, а не само во однос на поединечни известувачки субјекти. Ова не значи дека процените на трошоците и придобивките секогаш ги оправдуваат истите барања за известување за сите субјекти. Разликите може да бидат соодветни поради различната големина на субјектите, различните начини на прибирање капитал (јавно или приватно), различните потреби на корисниците или други фактори.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

од точка

ПОГЛАВЈЕ 3—ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И ИЗВЕСТУВАЧКИОТ СУБЈЕКТ

ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ	3.1
Цел и опфат на финансиските извештаи	3.2
Известувачки период	3.4
Усвоена перспектива во финансиските извештаи	3.8
Претпоставка за континуитет	3.9
ИЗВЕСТУВАЧКИ СУБЈЕКТ	3.10
Консолидирани и неконсолидирани финансиски извештаи	3.15

Финансиски извештаи

- 3.1 Во Поглавјата 1 и 2 се опфатени информациите што се содржани во финансиските извештаи за општа намена, додека во Поглавјата 3–8 се опфатени информациите што се содржани во финансиските извештаи за општа намена, кои се посебна форма на финансиски извештаи за општа намена. Финансиските извештаи⁷ обезбедуваат информации во врска со економските ресурси на известувачкиот субјект, за барањата од субјектот и промените во тие ресурси и барања, кои ги исполнуваат дефинициите за елементи на финансиски извештаи (види Табела 4.1).

Цел и опфат на финансиските извештаи

- 3.2 Целта на финансиските извештаи е да обезбедат финансиски информации во врска со средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите⁸ на известувачкиот субјект кои им се корисни на корисниците на финансиските извештаи во проценувањето на изгледите за идни нето-готовински приливи на известувачкиот субјект и во проценувањето на резултатите од управувањето со економските ресурси на субјектот од страна на раководството (види точка 1.3).
- 3.3 Тие информации се дадени:
- (а) во извештајот за финансиската состојба, преку признавање на средства, обврски и капитал;
 - (б) во извештајот (извештаите) за финансиски резултати,⁹ преку признавање на приходи и расходи; и
 - (в) во други извештаи и белешки, преку презентирање и обелоденување на информации во врска со:
 - (i) признатите средства, обврски, капитал, приходи и расходи (види точка 5.1), вклучувајќи информации за нивната природа и за ризиците што произлегуваат од тие признати средства и обврски;
 - (ii) средствата и обврските кои не се признати (види точка 5.6), вклучувајќи информации за нивната природа и за ризиците кои произлегуваат од нив;
 - (iii) готовинските текови;
 - (iv) придонеси од иматели на сопственички побарувања и распределби кон нив; и
 - (v) методите, претпоставките и просудувањата што се користат за правење проценка на износите кои се презентирани или обелоденети, и промените на тие методи, претпоставки и расудувања.

⁷ Во целиот текст на *Концепциската рамка*, поимот „финансиски извештаи“ се однесува на финансиски извештаи за општа намена.

⁸ Средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите се дефинирани во Табела 4.1. Тие се елементите на финансиските извештаи.

⁹ *Концепциската рамка* не специфицира дали извештајот (извештаите) за финансиски резултати се состои (јат) од еден извештај или од два извештаја.

Концепциска рамка

Известувачки период

- 3.4 Финансиските извештаи се изготвуваат за определен временски период (известувачки период) и обезбедуваат информации во врска со:
- (а) средствата и обврските—вклучувајќи непризнати средства и обврски—и капиталот кои постоеле на крајот на периодот на известување, или за време на периодот на известување; и
 - (б) приходите и расходите за периодот на известување.
- 3.5 За да им помогнат на корисниците на финансиските извештаи во идентификувањето и проценувањето на промените и трендовите, финансиските извештаи, исто така, содржат и споредбени информации најмалку за еден претходен известувачки период.
- 3.6 Информациите во врска со можните идни трансакции и за други можни идни настани (перспективно ориентиран информации) се вклучени во финансиските извештаи доколку тие:
- (а) се однесуваат на средствата и обврските на субјектот—вклучувајќи непризнати средства и обврски—или на капиталот кои постоеле на крајот на периодот на известување, или за време на периодот на известување, или на приходи или расходи за периодот на известување; и
 - (б) се корисни за корисниците на финансиските извештаи.
- На пример, доколку средството или обврската се мерат преку проценување на идните готовински текови, информациите во врска со тие проценети идни готовински текови можат да им помогнат на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат мерките што се соопштени. Финансиските извештаи обично не обезбедуваат други видови перспективно ориентиран информации, на пример, објаснувачки материјал во врска со очекувањата на раководството и за стратегиите на известувачкиот субјект.
- 3.7 Финансиските извештаи вклучуваат информации во врска со трансакциите и другите настани што се случиле по завршувањето на периодот на известување доколку обезбедувањето на тие информации е неопходно за да се исполни целта на финансиските извештаи (види точка 3.2).

Усвоена перспектива во финансиските извештаи

- 3.8 Финансиските извештаи обезбедуваат информации во врска со трансакции и други настани гледани од перспектива на известувачкиот субјект во целина, а не од перспектива на која било одредена група на постојни или потенцијални инвеститори, заемодаватели или други доверители на субјектот.

Претпоставка за континуитет

- 3.9 Финансиските извештаи обично се изготвуваат врз основа на претпоставката за континуирана активност на ентитетот и дека ќе продолжи да работи во догледна иднина. Оттука, се претпоставува дека субјектот ниту има намера ниту потреба да влезе во ликвидација или да престане да работи. Доколку постои таква намера или потреба, финансиските извештаи можеби ќе треба да се изготват на поинаква основа. Доколку е така, финансиските извештаи ја опишуваат основата што била користена.

Известувачкиот субјект

- 3.10 Известувачки субјект е субјект од кој се бара, или избира, да изготви финансиски извештаи. Известувачкиот субјект може да биде еден субјект или дел од субјект, или може да содржи повеќе од еден субјект. Известувачкиот субјект не мора да биде правно лице.
- 3.11 Понекогаш еден субјект (матично друштво) има контрола врз друг субјект (подружница). Доколку известувачкиот субјект е сочинет и од матично друштво и од неговите подружници, финансиските извештаи на известувачкиот субјект се нарекуваат „консолидирани финансиски извештаи“ (види точки 3.15–3.16). Доколку известувачкиот субјект е само матичното друштво, тогаш финансиските извештаи на известувачкиот субјект се нарекуваат „неконсолидирани финансиски извештаи“ (види точки 3.17–3.18).
- 3.12 Доколку известувачкиот субјект се состои од два или повеќе субјекти кои не сите се поврзани преку однос матично друштво-подружница, финансиските извештаи на известувачкиот субјект се нарекуваат „комбинирани финансиски извештаи“.

Концепциска рамка

- 3.13 Определувањето на соодветната граница на известувачкиот субјект може да биде тешко доколку известувачкиот субјект:
- (а) не е правно лице; и
 - (б) не се состои само од правни лица кои се поврзани преку однос матично друштво-подружница.
- 3.14 Во такви случаи, определувањето на границата на известувачкиот субјект е водено од потребите од информации на примарните корисници на финансиските извештаи на известувачкиот субјект. Тие корисници имаат потреба од релевантни информации кои верно го претставуваат она што тие треба да го претставуваат. Верното претставување бара:
- (а) границата на известувачкиот субјект не содржи произволен или нецелосен сет на економски активности;
 - (б) вклучувањето на тој сет од економски активности во рамките на границите на известувачкиот субјект резултира со неутрални информации; и
 - (в) даден е опис за тоа како била определена границата на известувачкиот субјект и што го сочинува известувачкиот субјект.

Консолидирани и неконсолидирани финансиски извештаи

- 3.15 Консолидираните финансиски извештаи обезбедуваат информации за средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите на матичното друштво и на неговите подружници како единствен известувачки субјект. Тие информации им се корисни на постојните и на потенцијалните инвеститори, заемодавателите и другите доверители на матично друштво во нивната проценка на изгледите за идните нето готовински приливи кон матичното друштво. Ова е од причина што нето-готовинските приливи на матичното друштво ги вклучуваат распределбите кон матичниот субјект од страна на неговите подружници, и тие распределби зависат од нето-готовинските приливи на подружниците.
- 3.16 Консолидираните финансиски извештаи не се дизајнирани да даваат одделни информации за средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите на некоја одредена подружница. Сопственички финансиски извештаи на подружницата се предвидени да ги обезбедат тие информации.
- 3.17 Неконсолидираните финансиски извештаи се дизајнирани да обезбедуваат информации во врска со средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите на матично друштво, а не за неговите подружници. Тие информации можат да им бидат корисни на постојните и на потенцијалните инвеститори, заемодавателите и другите доверители на матичното друштво затоа што:
- (а) барањето од матичното друштво обично не му дава на имателот на тоа барање, барање од подружниците; и
 - (б) во некои законодавства, износите кои можат законски да се распределат на имателите на сопственички побарувања од матичното друштво зависат од распределливите резерви на матичното друштво.
- Уште еден начин за обезбедување информации во врска со некои или со сите средства, обврски, капитал, приходи и расходи само на матичното друштво е во консолидираните финансиски извештаи, во делот на белешки.
- 3.18 Информациите дадени во неконсолидираните финансиски извештаи обично не се доволни за да ги задоволат потребите од информации на постојните и на потенцијалните инвеститори, заемодавателите и другите доверители на матичното друштво. Според тоа, кога се потребни консолидирани финансиски извештаи, неконсолидираните финансиски извештаи не можат да послужат како замена за консолидираните финансиски извештаи. Сепак, од матичното друштво може да се бара, или може да избере, да изготви неконсолидирани финансиски извештаи покрај консолидираните финансиски извештаи.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

од точка

ПОГЛАВЈЕ 4—ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

ВОВЕД	4.1
ДЕФИНИЦИЈА НА СРЕДСТВО	4.3
Право	4.6
Потенцијал за создавање на економски користи	4.14
Контрола	4.19
ДЕФИНИЦИЈА НА ОБВРСКА	4.26
Облигација	4.28
Пренос на економски ресурс	4.36
Сегашна облигација како резултат на минати настани	4.42
СРЕДСТВА И ОБВРСКИ	4.48
Пресметковна единица	4.48
Извршни договори	4.56
Суштина на договорни права и на договорни облигации	4.59
ДЕФИНИЦИЈА ЗА КАПИТАЛ	4.63
ДЕФИНИЦИЈА ЗА ПРИХОДИ И РАСХОДИ	4.68

Вовед

- 4.1 Елементите на финансиските извештаи кои се дефинирани во *Концепциската рамка* се следниве:
- (а) средства, обврски и капитал, кои се однесуваат на финансиската состојба на известувачкиот субјект; и
 - (б) приходи и расходи, кои се однесуваат на финансиските резултати на известувачкиот субјект.
- 4.2 Тие елементи се поврзани со економските ресурси, барањата и промените во економските ресурси и барањата што се опфатени во Поглавје 1 и се дефинирани во Табела 4.1.

Табела 4.1—Елементите на финансиските извештаи

Ставка опфатена во Поглавје 1	Елемент	Дефиниција или опис
Економски ресурс	Средство	Сегашен економски ресурс кој е контролиран од субјектот како резултат на минати настани. Економски ресурс е правото кое има потенцијал за создавање економски користи.
Барање	Обврска	Сегашна облигација на субјектот да пренесе економски ресурс како резултат на минати настани.
	Капитал	Остаточното учество на средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски.

Концепциска рамка

Ставка опфатена во Поглавје 1	Елемент	Дефиниција или опис
Промени во економските ресурси и барања, кои се одраз на финансиските резултати	Приходи	Зголемувања на средствата, или намалувања на обврските, што резултира со зголемување на капиталот, освен оние што се однесуваат на придонесите од имателите на сопственички побарувања.
	Расходи	Намалувања на средствата, или зголемувања на обврските, што резултира со намалување на капиталот, освен оние што се однесуваат на распределби на имателите на сопственички побарувања.
Други промени во економските ресурси и барања	–	Придонеси од имателите на сопственички побарувања, и распределбите кон нив.
	–	Размена на средства или обврски кои не резултираат со зголемување или намалување на капиталот.

Дефиниција на средство

- 4.3 Средство е сегашен економски ресурс кој е контролиран од субјектот како резултат на минати настани.
- 4.4 Економски ресурс е право кое има потенцијал за создавање економски придобивки.
- 4.5 Во овој дел се опфатени три аспекти на тие дефиниции:
- (а) право (види точки 4.6–4.13);
 - (б) потенцијал за создавање економски придобивки (види точки 4.14–4.18); и
 - (в) контрола (види точки 4.19–4.25).

Право

- 4.6 Правата кои имаат потенцијал за создавање економски придобивки имаат многу форми, вклучувајќи:
- (а) права кон одговараат на облигацијата што ја има другата страна (види точка 4.39), на пример:
 - (i) права за примање готовина.
 - (ii) права за добивање добра или услуги.
 - (iii) права за размена на економски ресурси со друга страна под поволни услови. Таквите права вклучуваат, на пример, форвард договор за купување економски ресурс под услови што се поволни во моментот или со опција за купување економски ресурс.
 - (iv) права на придобивка од облигација на другата страна за пренос на економски ресурс доколку се случи специфициран неизвесен иден настан (види точка 4.37).
 - (б) права што соодветствуваат на облигацијата што ја има другата страна, на пример:
 - (i) права врз физички предмети, како што се недвижности, постројки и опрема или залихи. Примери за такви права се правото на користење физички предмет или правото на придобивка од остатокот на вредноста во изнајмен предмет.
 - (ii) права на користење на интелектуалната сопственост.
- 4.7 Многу права се воспоставени со договор, закон или на други начини. На пример, субјектот може да добие права од поседување или давање под наем на физички предмет, од поседување должнички инструменти или сопственички инструмент, или од поседување регистриран патент. Меѓутоа, субјектот може, исто така, да добие права и на други начини, на пример:

Концепциска рамка

- (а) преку стекнување или создавање знаење коешто не е во јавен домен (види точка 4.22); или
- (б) преку облигација на другата страна која произлегува поради тоа што таа друга страна нема практична способност да постапува на начин што не е доследен на нејзините вообичаени деловни практики, објавени политики или конкретни изјави (види точка 4.31).
- 4.8 Некои стоки или услуги—на пример, услуги од вработените—се добиваат и веднаш се трошат. Правото на субјектот да ги добие економските придобивки кои се произведени од тие добра или услуги постои моментално, сè додека субјектот не ги потроши добрата или услугите.
- 4.9 Не се сите права на субјектот средства на тој субјект—за да бидат средства на субјектот, правата мора да имаат потенцијал да создадат економски придобивки за субјектот надвор од економските придобивки што им се достапни на сите други страни (види точки 4.14–4.18) и да бидат контролирани од субјектот (види параграфи 4.19–4.25). На пример, права што им се достапни на сите страни без значителни трошоци—на пример, права на пристап до јавни добра, како што се јавните права на пат преку земјиште или знаење што е достапно за јавноста—обично не се средства за субјектите што ги чуваат тие средства.
- 4.10 Субјектот не може да има право да добива економски придобивки од самиот себе. Оттука:
- (а) должничките инструменти или сопственичките инструменти кои се издадени од субјектот и откупени и чувани од субјектот—на пример, сопствени акции—не се економски ресурси на тој субјект; и
- (б) доколку известувачкиот субјект е сочинет од повеќе од едно правно лице, должничките инструменти или сопственичките инструменти кои се издадени од едно од тие правни лица, а се чуваат од друго од тие правни лица, не се економски ресурси на известувачкиот субјект.
- 4.11 Во принцип, секое од правата на субјектот е одделно средство. Меѓутоа, за сметководствени цели, поврзаните права најчесто се третираат како единствена пресметковна единица која е поединечно средство (види точки 4.48–4.55). На пример, законската сопственост на физички предмет може да претставува основа за неколку права, вклучувајќи ги:
- (а) правото на употреба на предметот;
- (б) правото да се продадат правата врз предметот;
- (в) правото на заложни права врз предметот; и
- (г) други права што не се наведени во (а)–(в).
- 4.12 Во многу случаи, збирот од правата што произлегуваат од законската сопственост на физички предмет се евидентираат како поединечно средство. Концептуално, економскиот ресурс е збирот од правата, а не физичкиот предмет. Сепак, опишувањето на збирот од правата како физички предмет често пати ќе овозможи верно претставување на тие права на најконцизен и разбирлив начин.
- 4.13 Во некои случаи, неизвесно е дали воопшто постои право. На пример, субјектот и другата страна може да оспорат дали субјектот има право да добие економски ресурс од таа друга страна. Сè додека не се реши таа неизвесност околу постоењето на правото—на пример, со судска одлука—не е сигурно дали субјектот има право и, следствено на тоа, дали постои и средство. (Точка 5.14 дискутира за признавање на средства чие постоење е неизвесно.)

Потенцијал за создавање економски придобивки

- 4.14 Економскиот ресурс е право коешто има потенцијал за создавање економски придобивки. За да постои тој потенцијал, не треба да биде сигурно, па дури ни веројатно, дека правото ќе создаде економски придобивки. Потребно е само правото веќе да постои и дека тоа, барем во една околност, ќе создаде економски придобивки за субјектот надвор од оние што им се достапни на сите други страни.
- 4.15 Правото може да ја исполни дефиницијата за економски ресурс, и оттука може да биде средство, дури и ако е мала веројатноста дека тоа ќе создаде економски придобивки. Сепак, таа мала веројатност може да влијае на одлуките за тоа кои информации да се обезбедат во врска со средството и како да се обезбедат тие информации, вклучително и одлуки за тоа дали средството е признато (види точки 5.15–5.17) и како се мери.
- 4.16 Економскиот ресурс може да создаде економски придобивки за субјектот со тоа што ќе му даде право, или ќе му овозможи, на пример, едно или повеќе од следниве:
- (а) да прими договорни готовински текови или друг економски ресурс;

Концепциска рамка

- (б) да размени економски ресурси со другата страна по поволни услови;
 - (в) да создаде готовински приливи или да избегне готовински одливи преку, на пример:
 - (i) користење на економскиот ресурс поединечно или во комбинација со други економски ресурси со цел да произведе добра или да обезбеди услуги;
 - (ii) користење на економскиот ресурс за подобрување на вредноста на други економски ресурси; или
 - (iii) да го изнајми економскиот ресурс на друга страна;
 - (г) да прима пари или други економски ресурси преку продажба на економскиот ресурс; или
 - (д) згаснување на обврските преку пренесување на економскиот ресурс.
- 4.17 Иако економскиот ресурс ја црпи својата вредност од неговиот сегашен потенцијал да создаде идни економски придобивки, економскиот ресурс е сегашното право што го содржи тој потенцијал, а не идните економските придобивки што тоа право може да ги создаде. На пример, купената опција ја остварува својата вредност од својот потенцијал за создавање економски придобивки преку извршување на опцијата на иден датум. Сепак, економски ресурс е сегашното право— правото да се изврши опцијата на некој иден датум. Економски ресурс не се идните економски придобивки што ќе ги добие имателот доколку биде извршена опцијата.
- 4.18 Постои тесна поврзаност помеѓу настанување на расход и стекнување на средства, но овие две не мора нужно да се совпаѓаат. Оттука, кога субјектот прави расход, ова може да биде доказ дека субјектот барал идни економски придобивки, но не обезбедува убедлив доказ дека субјектот се стекнал со средство. Слично на тоа, отсуството на поврзан расход не ја исклучува ставката од тоа да ја исполни дефиницијата за средство. Средствата може да вклучуваат, на пример, права што државата му ги доделила бесплатно на субјектот или што друга страна му ги донирала на субјектот.

Контрола

- 4.19 Контролата го поврзува економскиот ресурс со субјектот. Проценката дали постои контрола помага во идентификувањето на економскиот ресурс за кој субјектот врши евидентирање. На пример, субјектот може да контролира пропорционално учество во инвестициска недвижност без да ги контролира правата што произлегуваат од сопственоста врз целата недвижност. Во такви случаи, средство на субјектот е учеството во недвижноста којашто тој ја контролира, а не правата што произлегуваат од сопственоста врз целата недвижност, којашто тој не ја контролира.
- 4.20 Субјектот контролира економски ресурси доколку ја има сегашната способност да ја насочи употребата на економскиот ресурс и да се стекне со економските придобивки што може да настанат од него. Контролата ја вклучува сегашната способност да се спречат други страни да ја насочуваат употребата на економскиот ресурс и од стекнувањето економски придобивки што може да настанат од него. Оттука произлегува дека, доколку една страна контролира некој економски ресурс, ниту една друга страна не го контролира тој ресурс.
- 4.21 Субјектот има сегашната способност да ја насочи употребата на економскиот ресурс доколку има правото да го употреби тој економски ресурс во своите активности, или да дозволи другата страна да го употреби економскиот ресурс во нејзините активности.
- 4.22 Контролата врз економскиот ресурс обично произлегува од способноста да се применат законските права. Меѓутоа, контролата може, исто така, да произлегува доколку субјектот има други начини преку кои ќе обезбеди дека тој, а не другата страна, ја има сегашната способност да ја насочи употребата на економскиот ресурс да се стекне со придобивките што би можеле да произлезат од него. На пример, субјектот би можел да го контролира право да користи знаење кое не е јавно достапно доколку субјектот има пристап до тоа знаење и сегашната способност да го чува знаењето во тајност, дури и ако тоа знаење не е заштитено со регистриран патент.
- 4.23 За да може субјектот да контролира економски ресурс, идните економски придобивки од тој ресурс мора да се слеваат во субјектот директно или индиректно, наместо кон друга страна. Овој аспект од контролата не подразбира дека субјектот може да обезбеди дека ресурсот ќе создаде економски придобивки во сите околности. Наместо тоа, тоа значи дека, ако ресурсот создава економски придобивки, субјектот е страната што ќе ги добие било директно или индиректно.
- 4.24 Изложеноста на значителни варијации во износот на економските придобивки создадени од економскиот ресурс може укаже дека субјектот го контролира ресурсот. Сепак, тоа е само еден фактор што треба да се земе предвид при правењето на севкупната проценка дали постои контрола.
- 4.25 Понекогаш една страна (налогоодавач) ангажира друга страна (посредник) да делува во име и во корист на налогоодавачот. На пример, налогоодавачот би можел да ангажира посредник кој ќе ја

Концепциска рамка

организира продажбата на стоки што се контролирани од налогодавачот. Доколку посредникот има старателство над економскиот ресурс кој е контролиран од налогодавачот, тој економски ресурс не е средство на посредникот. Понатаму, ако посредникот има облигација да пренесе на трета лице економски ресурс кој е контролиран од налогодавачот, таа облигација не претставува обврска на посредникот, бидејќи економскиот ресурс што би бил пренесен е економски ресурс на налогодавачот, а не на посредникот.

Дефиниција на обврска

- 4.26 Обврската е сегашна облигација на субјектот да пренесе економски ресурс како резултат на минати настани.
- 4.27 За да постои обврска, треба да бидат исполнети овие три критериуми:
- (а) субјектот има облигација (види точки 4.28–4.35);
 - (б) облигацијата е да се пренесе економски ресурс (види точки 4.36–4.41); и
 - (в) облигацијата е сегашна облигација која постои како резултат на минати настани (види точки 4.42–4.47).

Облигација

- 4.28 Првиот критериум за обврска е субјектот да има облигација.
- 4.29 Облигацијата е должност или одговорност којашто субјектот нема практична способност да ја избегне. Облигацијата секогаш ѝ се должи на друга страна (или страни). Другата страна (или страните) може да биде лице или друг субјект, група луѓе или други субјекти, или општеството во целина. Не е неопходно да се знае идентитетот на страната (или страните) на кои им се должи облигацијата.
- 4.30 Доколку една страна има облигација да пренесе економски ресурс, следува дека другата страна (или страните) имаат право да го добијат тој економски ресурс. Меѓутоа, барањето едната страна да признае обврска и да ја мери според определен износ не значи дека другата страна (или страните) мора да го признае средството или да го мерат според истиот износ. На пример, одредени стандарди може да содржат различни критериуми за признавање или барања за мерење на обврските на едната страна и на соодветното средство на другата страна (или страните) доколку тие различни критериуми или барања се последица на одлуките што се наменети за избор на најрелевантните информации кои верно го претставува она што треба да го претставува.
- 4.31 Многу облигации се воспоставени со договор, по закон или слични средства и се законски спроведливи од страната (или страните) на која тие ѝ се должат. Меѓутоа, облигациите може, исто така, да настанат и од вообичаената деловни практики, објавени политики или конкретни изјави на субјектот, доколку субјектот нема практична способност да постапува на начин што не е доследен на тие практики, политики или изјави. Облигацијата што произлегува во такви ситуации понекогаш се нарекува „изведена облигација“.
- 4.32 Во некои ситуации, должноста или одговорноста на субјектот за пренесување економски ресурс е условена од определена идна активност што би можел да ја преземе самиот субјект. Ваквите активности би можеле да вклучуваат управување со одредено деловно работење или работење на определен пазар на одреден иден датум, или извршување на одредени опции во рамките на договорот. Во такви ситуации, доколку субјектот нема практична способност да го избегне преземањето на таа активност, тогаш субјектот има облигација.
- 4.33 Заклучокот дека финансиските извештаи на субјектот е соодветно да се изготват врз основа на претпоставката за континуитет во неговото работење, исто така, подразбира заклучок дека субјектот нема практична способност да избегне пренос што би можел да се избегне само со ликвидирање на субјектот или со престанување на работењето.
- 4.34 Факторите што се користат за да се процени дали субјектот има практична способност за да избегне пренос на економски ресурс, може да зависат од природата на должноста или од одговорноста на субјектот. На пример, во некои случаи, субјектот може да нема практична способност да го избегне преносот, доколку некоја активност што би можел да ја преземе за да го избегне преносот би имала економски последици значително понеповолни отколку самиот пренос. Меѓутоа, ниту намерата да се направи пренос ниту големата веројатност за пренос, не се доволна причина за да се заклучи дека субјектот нема практична способност да избегне пренос.

Концепциска рамка

- 4.35 Во некои случаи неизвесно е дали постои облигација. На пример, доколку друга страна бара надомест за наводно погрешно постапување од страна на субјектот, може да биде неизвесно дали делото се случило, дали било направено од субјектот или како се применува законот. Сè додека не се реши таа неизвесност за постоењето—на пример, со судска одлука—ќе биде неизвесно дали субјектот има облигација кон страната која бара надомест, следствено на тоа, дали воопшто постои обврска. (Точка 5.14 дискутира за признавањето на обврските чие постоење е неизвесно.)

Пренос на економски ресурс

- 4.36 Вториот критериум за обврска е дека облигацијата е да се пренесе економски ресурс.
- 4.37 За да се задоволи овој критериум, облигацијата мора да има потенцијал да бара од субјектот да пренесе економски ресурс на другата страна (или страните). За да постои тој потенцијал, не мора да биде сигурно, па дури ни веројатно, дека ќе се бара од субјектот да пренесе економски ресурс—преносот може, на пример, да биде потребен само ако се случи определен неизвесен иден настан. Потребно е само облигацијата веќе да постои и дека, барем во една околност, би се барало од субјектот да пренесе економски ресурс.
- 4.38 Облигацијата може да ја исполни дефиницијата за обврска дури и ако веројатноста од пренос на економски ресурс е мала. Сепак, таа мала веројатност би можела да влијае на одлуките за тоа кои информации да се обезбедат во врска со обврската и како да се обезбедат информациите, вклучително и одлуките за тоа дали обврската е признаена (види точки 5.15–5.17) и како таа се мери.
- 4.39 Облигациите за пренос на економски ресурс вклучуваат, на пример:
- (а) облигации за плаќање готовина.
 - (б) облигации за испорака на стоки или обезбедување услуги.
 - (в) облигации за размена на економски ресурси со друга страна под неповолни услови. Таквите облигации вклучуваат, на пример, форвард договор за продажба на економски ресурс по услови кои во моментот се неповолни, или опција која и дава право на другата страна да купи економски ресурс од субјектот.
 - (г) облигации за пренос на економски ресурс доколку се случи определен неизвесен иден настан.
 - (д) облигации за издавање финансиски инструмент доколку тој финансиски инструмент ќе го обврзе субјектот да пренесе економски ресурс.
- 4.40 Наместо да ја исполнат облигацијата за пренос на економски ресурс на страната која има право да го добие тој ресурс, субјектите понекогаш одлучуваат, на пример:
- (а) да ја подмират облигацијата со преговарање за ослободување од облигацијата;
 - (б) да ја пренесат облигацијата на трета страна, или
 - (в) да ја заменат таа облигација за пренос на економскиот ресурс со друга облигација преку влегување во нова трансакција.
- 4.41 Во ситуациите опишани во точка 4.40, субјектот има облигација да пренесе економски ресурс додека не ја подмири, пренесе или замени таа облигација.

Сегашна облигација како резултат на минати настани

- 4.42 Третиот критериум за обврска е дека облигацијата е сегашна облигација која постои како резултат на минати настани.
- 4.43 Сегашна облигација постои како резултат на минати настани само доколку:
- (а) субјектот веќе ги стекнал економските придобивки или презел активност; и
 - (б) како последица на тоа, субјектот ќе мора или можеби ќе треба да пренесе економски ресурс кој, инаку, не би морал да го пренесе.
- 4.44 Стекнатите економски придобивки би можеле да вклучуваат, на пример, стоки или услуги. Преземените активности би можеле да вклучуваат, на пример, работење со одреден бизнис или работење на определен пазар. Ако се добијат економски придобивки или се преземат активности, во текот на тоа време, добиената сегашна облигација може да се акумулира во текот на тоа време.

Концепциска рамка

- 4.45 Доколку се донесе нов закон, сегашна облигација се појавува само кога, како последица на стекнувањето на економски придобивки или преземањето активност на која се применува тој закон, субјектот ќе мора или можеби ќе треба да пренесе економски ресурс кој инаку не би морал да го пренесе. Донесувањето на закон, само по себе, не е доволно субјектот да се стекне со сегашна облигацијата. Слично на тоа, вообичаена деловни практики, објавени политики или конкретни изјави на субјектот од типот што е наведен во точка 4.31, доведува до сегашна облигацијата само кога, како последица на стекнувањето на економски придобивки или преземањето активност на која се применуваат вообичаената деловна практика, политика или изјава, субјектот ќе мора или можеби ќе треба да пренесе економски ресурс кој инаку не би морал да го пренесе.
- 4.46 Сегашна облигација може да постои дури и ако преносот на економски ресурс не може да се изврши до некој момент во иднина. На пример, договорната обврска да се платат пари може да постои сега, дури и ако договорот не бара такво плаќање до некој иден датум. Слично на тоа, договорна облигација за субјектот да изврши работа на иден датум може да постои сега, дури и ако другата договорна страна не може да бара од субјектот да ја изврши таа работа до тој иден датум.
- 4.47 Субјектот сè уште нема сегашна облигација да пренесе економски ресурс доколку тој сè уште не ги исполнил критериумите од точка 4.43, поточно, субјектот сè уште не стекнал економски придобивки, или не презел активност, што би барала од субјектот да пренесе економски ресурс кој инаку не би морал да го пренесе. На пример, ако субјектот склучил договор за исплаќање плата на вработено лице во замена за услуги на вработеното лице, субјектот нема сегашна облигација да исплати плата сè додека не ги добил услугите од вработеното лице. Пред тоа, договорот е извршен договор—субјектот има комбинирано право и облигација да ја замени идната плата за идни услуги од вработените (види точки 4.56–4.58).

Средства и обврски**Пресметковна единица**

- 4.48 Пресметковната единица е правото или групата на права, облигација или групата на облигации, или групата на права и облигации, на кои се применуваат критериумите за признавање и концептите за мерење.
- 4.49 Пресметковна единица се избира за некое средство или обврска тогаш кога се разгледува на кој начин критериумите за признавање и концептите за мерење ќе се применат на тоа средство или обврска и на поврзаните приходи и расходи. Во некои околности, може да биде соодветно да се избере една пресметковна единица за признавање и друга пресметковна единица за мерење. На пример, договорите може понекогаш да се признаат поединечно, но да се мерат како дел од определено портфолио на договори. За целите на презентирање и обелоденување, средствата, обврските, приходите и расходите можеби ќе треба да се соберат или поделат на компоненти.
- 4.50 Доколку субјектот пренесе дел од средство или дел од обврска, пресметковната единица може да се смени во тоа време, така што пренесената компонента и задржаната компонента стануваат одделни пресметковни единици (види точки 5.26–5.33).
- 4.51 Пресметковната единица се избира за да обезбеди корисни информации, што подразбира дека:
- (а) Информациите дадени за средството или обврската и за сите поврзани приходи и расходи мора да бидат релевантни. Третирањето на групата на права и облигации како една пресметковна единица може да обезбеди порелевантни информации отколку третирањето на секое право или облигација како одделна пресметковна единица доколку, на пример, тие права и облигации:
 - (i) не можат да бидат, или е малку веројатно дека би биле, предмет на одделни трансакции;
 - (ii) не можат да истечат, или е малку веројатно дека би истекле на различни начини;
 - (iii) имаат слични економски карактеристики и ризици и, поради тоа, е веројатно дека ќе имаат и слични импликации врз изгледите за идни нето-готовински приливи кон субјектот или за нето-готовински одливи од субјектот; или
 - (iv) се користат заедно во деловните активности што ги врши субјектот за создавање готовински текови и се мерат со повикување на процените на нивните меѓусебно зависни идни готовински текови.
 - (б) информации во врска со средството или обврската и во врска со сите поврзани приходи и расходи мора верно да ја претставуваат суштината на трансакцијата или друг настан од

Концепциска рамка

- кои тие произлегле. Затоа, може да биде неопходно правата или облигациите кои произлегуваат од различни извори да се третираат како една пресметковна единица, или да се издвојат правата или облигациите кои произлегуваат од еден извор (види точка 4.62). Еднакво на тоа, за да се обезбеди верно претставување на неповрзаните права и облигации, може да биде неопходно тие одделно да се мерат и признаат.
- 4.52 Исто како што трошоците ги ограничуваат другите одлуки за финансиско известување, тие, исто така, го ограничуваат и изборот на пресметковна единица. Оттука, кога се прави избор на пресметковна единица, важно е да се земе предвид дали придобивките од информациите што им се даваат на корисниците на финансиските извештаи преку избирање на таа пресметковна единица е веројатно дека ќе ги оправдаат трошоците на обезбедување и на употреба на таа информација. Општо земено, трошоците поврзани со признавање и мерење на средства, обврски, приходи и расходи се зголемуваат како што се намалува големината на пресметковната единица. Оттука, генерално земено, правата или облигациите кои произлегуваат од ист извор се одделуваат само доколку добиените информации се покорисни и ако придобивките ги надминуваат трошоците.
- 4.53 Понекогаш, и правата и облигациите произлегуваат од ист извор. На пример, некои договори воспоставуваат и права и облигации за секоја од страните. Доколку тие права и облигации се меѓусебно зависни и не можат да се одделат, тие сочинуваат едно неразделно средство и обврска, и така формираат единствена пресметковна единица. На пример, ова е случај со извршните договори (види точка 4.57). Спротивно на тоа, доколку правата можат да се одделат од облигациите, понекогаш може да биде соодветно правата да се групираат одделно од обврските, што ќе резултира со идентификување на едно или на повеќе одделни средства и облигации. Во други случаи, можеби ќе биде соодветно да се групираат права и обврски што можат да се одделат во една пресметковна единица и да се третираат како поединечно средство или поединечна обврска.
- 4.54 Третирањето на збир од права и облигации како единствена пресметковна единица е различно од пребивањето на средства и обврски (види точка 7.10).
- 4.55 Можни пресметковни единици вклучуваат:
- (а) индивидуално право или индивидуална облигација;
 - (б) сите права, сите облигации или сите права и сите облигации, кои произлегуваат од еден извор, на пример, договор;
 - (в) подгрупа на тие права и/или облигации — на пример, подгрупа на права во однос на ставка на недвижност, постројки и опрема за кои корисниот век и образецот на потрошувачката се разликуваат од оние на другите права во однос на таа ставка;
 - (г) група на права и/или облигации кои произлегуваат од портфолио на слични ставки;
 - (д) група на права и/или облигации кои произлегуваат од портфолио на различни ставки—на пример, портфолио на средства и обврски што треба да се отуѓат во една трансакција; и
 - (е) изложеност на ризик во рамките на портфолиото на ставки—доколку портфолиото на ставки подлежи на заеднички ризик, некои аспекти од евидентирањето на тоа портфолио би можеле да се фокусираат на збирната изложеност на тој ризик во рамките на портфолиото.

Извршни договори

- 4.56 Извршен договор е договор, или дел од договор, кој е подеднакво неисполнет - ниту една од страните не исполнила ниту една од своите облигации или двете страни делумно ги исполниле своите облигации во еднаква мера.
- 4.57 Извршниот договор воспоставува комбинирано право и облигација за размена на економски ресурси. Правото и облигацијата се меѓусебно зависни и не можат да се одделат. Оттука, комбинираното право и облигација претставува единствено средство или обврска. Субјектот има средство доколку условите за размена моментално се поволни; субјектот има обврска доколку условите за размена моментално се неповолни. Дали таквото средство или обврска е вклучено во финансиските извештаи, зависи од критериумите за признавање (види Поглавје 5) и од основата за мерење (види Поглавје 6) кои се избрани за средството или обврската, вклучувајќи го, доколку е применливо, секое тестирање за тоа дали договорот е неповолен.
- 4.58 До степен до кој било која од страните ги исполнува своите облигации според договорот, договорот не е веќе извршен договор. Доколку известувачкиот субјект извршува прв според договорот, таквото извршување е настан што ги менува правото и облигацијата на известувачкиот субјект да ги размени економски ресурс во право да добие економски ресурс. Тоа право претставува средство.

Концепциска рамка

Доколку другата страна изврши прва, тоа извршување е настан што ги менува правото и облигацијата на известувачкиот субјект да размени економски ресурси во облигација да пренесе економски ресурс. Таа облигација претставува обврска.

Суштина на договорни права и на договорни облигации

- 4.59 Условите на договорот создаваат права и облигации за субјектот кој е страна во тој договор. За верно да се претстават тие права и облигации, финансиските извештаи известуваат за нивната суштина (види точка 2.12). Во некои случаи, суштината на правата и облигациите е јасна од правната форма на договорот. Во други случаи, условите на договорот, или групата или серијата на договори, бараат анализа за да се идентификува суштината на правата и на облигациите.
- 4.60 Предвид се земаат сите услови од договорот—без разлика дали се експлицитни или имплицитни—освен ако тие немаат суштина. Имплицитни услови можат да вклучуваат, на пример, облигации што се наметнати со закон, како што се облигација за законска гаранција што им се наметнати на субјекти кои склучуваат договори за продажба на стоки на клиенти.
- 4.61 Условите кои немаат суштина се занемаруваат. Условот нема суштина ако нема забележлив ефект врз економичноста на договорот. Услови кои немаат суштина би можеле да вклучуваат, на пример:
- (а) услови кои не обврзуваат ниту една од страните; или
 - (б) права, вклучувајќи опции, кои носителот нема да има практична способност да ги изврши во кои било околности.
- 4.62 Група или серија на договори може да оствари, или може да постигнат или да бидат дизајнирани да постигнат севкупен комерцијален ефект. За да се извести суштината на тие договори, можеби ќе биде неопходно правата и облигациите што произлегуваат од таа група или серија на договори да се третираат како единствена пресметковна единица. На пример, доколку правата или облигациите во еден договор само ги поништуваат сите права или облигации во друг договор, кој е склучен во исто време со истата договорна страна, комбинираниот ефект од тоа е дека двата договори не создаваат права или облигации. Спротивно на тоа, доколку еден договор создава два или повеќе сетови од права или облигации кои можеле да бидат создадени преку два или повеќе посебни договори, субјектот можеби ќе треба да го земе предвид секој сет како да произлегол од одделни договори со цел верно да ги презентира правата и облигациите (види точки 4.48–4.55).

Дефиниција на капитал

- 4.63 Капиталот е преостанатото учество во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски.
- 4.64 Сопственичките побарувања се побарувања кон преостанатото учество во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски. Со други зборови, тие се барања од субјектот кои не ја исполнуваат дефиницијата за обврска. Таквите барања може да се воспостават со договор, со закон или на слични начини, и вклучуваат, до степен до кој тие не ја исполнуваат дефиницијата на обврска:
- (а) разните видови акции, издадени од субјектот; и
 - (б) некои облигации на субјектот да издаде друго сопственичко побарување.
- 4.65 Различни класи на сопственички побарувања, како што се обичните акции и приоритетните акции, можат да им доделат на нивните сопственици различни права, на пример, правата за добивање на некои или на сите од следниве, од субјектот:
- (а) дивиденди, доколку субјектот одлучи да им плати дивиденди на оние кои имаат право на тоа;
 - (б) примања од задоволување на сопственичките побарувања, било во целост при ликвидација, или делумно во други времиња; или
 - (б) други сопственички побарувања.
- 4.66 Понекогаш, законски, регулаторни или други барања влијаат на определени компоненти на капиталот, како што се акционерскиот капитал или задржаната добивка. На пример, некои од тие барања му дозволуваат на субјектот да направи распределби на имателите на сопственички побарувања само ако субјектот има доволно резерви што ги специфицираат тие барања како резерви што можат да се распределат.

Концепциска рамка

- 4.67 Деловни активности често се преземаат од субјекти како што се трговци-поединци, партнерства, старателства или разни видови државни деловни претпријатија. Правните и регулаторните рамки за тие субјекти често се разликуваат од рамките кои се применуваат на корпоративни субјекти. На пример, може е да има малку, доколку ги има, ограничувања за распредели кон имателите на сопственички побарувања од таквите субјекти. Сепак, дефиницијата за капитал во точка 4.63 од *Концепциската рамка* се применува на сите субјекти кои известуваат.

Дефиниции за приходи и расходи

- 4.68 Приходи се зголемувања на средства или намалувања на обврски, што резултира со зголемување на капиталот, освен оние што се однесуваат на придонесите од имателите на сопственички побарувања.
- 4.69 Расходи се намалувања на средства, или зголемувања на обврски, што резултира со намалување на капиталот, освен оние што се однесуваат на распределбите кон имателите на сопственички побарувања.
- 4.70 Од овие дефиниции за приходи и расходи следува дека придонесите од имателите на сопственички побарувања не се приход, и дека распределбите кон имателите на сопственички побарувања не се расходи.
- 4.71 Приходите и расходите се елементи на финансиските извештаи кои се однесуваат на финансиските резултати на субјектот. На корисниците на финансиските извештаи им се потребни информации во врска со финансиската состојба на субјектот и за неговите финансиски резултати. Оттука, иако приходите и расходите се дефинирани во смисла на промени во средствата и обврските, информациите за приходите и расходите се исто толку важни како и информациите за средствата и обврските.
- 4.72 Разни трансакции и други настани генерираат приходи и расходи со различни карактеристики. Обезбедувањето информации одделно за приходите и расходите со различни карактеристики може да им помогне на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат финансиските резултати на субјектот (види точки 7.14–7.19).

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

	<i>од точка</i>
ПОГЛАВЈЕ 5—ПРИЗНАВАЊЕ И ОТПИШУВАЊЕ	
ПРОЦЕС НА ПРИЗНАВАЊЕ	5.1
КРИТЕРИУМИ ЗА ПРИЗНАВАЊЕ	5.6
Релевантност	5.12
Неизвесност за постоење на средство или обврска	5.14
Мала веројатност за прилив или одлив на економски придобивки	5.15
Верно претставување	5.18
Неизвесност во мерењето	5.19
Други фактори	5.24
ОТПИШУВАЊЕ	5.26

Процес на признавање

- 5.1 Признавање е процес на евидентирање со цел вклучување во извештајот за финансиската состојба или во извештајот (ите) за финансиските резултати, на ставка којашто ја задоволува дефиницијата на еден од елементите од финансиските извештаи—средство, обврска, капитал, приходи или расходи. Признавањето подразбира прикажување на ставката во еден од тие извештаи—било самостојно или заедно со други ставки—со зборови или во монетарен износ, и вклучување на тој износ во еден или во повеќе зборови во тој извештај. Износот по кој средство, обврска или капитал се признава во извештајот за финансиската состојба се нарекува негова „сметководствена вредност“.
- 5.2 Извештајот за финансиската состојба и извештајот (извештаите) за финансиските резултати ги прикажуваат признаените средства, обврски, капитал, приходи и расходи во вид на структурирани збирни информации кои се дизајнирани да ги направат финансиските информации споредливи и разбирливи. Важна карактеристика на структурата на тие збирни информации е дека износите што се признати во извештајот се вклучени во вкупните износи и, доколку е применливо, во подзбирони кои ги поврзуваат ставките признати во извештајот.
- 5.3 Признавањето ги поврзува елементите, извештајот за финансиската состојба и извештајот (извештаите) за финансиските резултати на следниов начин (види Дијаграм 5.1):
- (а) во извештајот за финансиската состојба на почетокот и на крајот на периодот на известување, вкупните средства минус вкупните обврски е еднакво на вкупен капитал, и
 - (б) признаените промени во капиталот за време на периодот на известување ги сочинуваат:
 - (i) приходи минус расходи признаени во извештајот (извештаите) за финансиските резултати; плус
 - (ii) придонесите од имателите на сопственички побарувања, минус распределбите на имателите на сопственички побарувања.
- 5.4 Извештаите се поврзани затоа што признавањето на една ставка (или промената на нејзината сметководствена вредност) бара признавање или отпишување на една или на повеќе други ставки (или промени на сметководствената вредност на една или на повеќе други ставки). На пример:
- (а) Признавањето на приходите се случува во исто време како и:
 - (i) почетното признавање на некое средство, или зголемување на сметководствената вредност на некое средство; или
 - (ii) отпишувањето на обврската, или намалување на сметководствената вредност на обврската.
 - (б) Признавањето на расходите се случува во исто време како и:

Концепциска рамка

- (i) почетното признавање на некоја обврска, или зголемување на сметководствената вредност на некоја обврска; или
- (ii) отпишувањето на средството, или намалување на сметководствената вредност на средството.

Дијаграм 5.1: Како признавањето ги поврзува елементите на финансиските извештаи

- 5.5 Почетното признавање на средства или обврски кои произлегуваат од трансакции или други настани може да резултира со истовремено признавање и на приходите и на поврзаните расходи. На пример, продажбата на стока во готово резултира со признавање и на приходите (од признавањето на едно средство—готовина) и на расходите (од отпишување на друго средство—продадени стока). Истовременото признавање на приходите и поврзаните расходи понекогаш се нарекува спротивставување на приходите со расходите. Примената на концептите од *Концепциската рамка* доведува до такво спротивставување тогаш кога тоа произлегува од признавањето на промените во средствата и обврските. Меѓутоа, спротивставувањето на расходите со приходите не е цел на *Концепциската рамка*. *Концепциската рамка* не дозволува признавање во извештајот за финансиската состојба на ставки кои не ја исполнуваат дефиницијата на средство, обврска или капитал.

Критериуми за признавање

- 5.6 Само оние ставки кои ја исполнуваат дефиницијата на средство, обврска или капитал се признати во извештајот за финансиската состојба. Слично на тоа, само ставките кои ја исполнуваат дефиницијата за приходи или расходи се признати во извештајот (извештаите) за финансиските резултати. Меѓутоа, не сите ставки кои ја исполнуваат дефиницијата за еден од тие елементи се признаваат.
- 5.7 Непривањето на ставка која ја исполнува дефиницијата за еден од елементите ги прави извештајот за финансиската состојба и извештајот (извештаите) за финансиските резултати помалку целосни и може да исклучи корисни информации од финансиските извештаи. Од друга страна, во некои околности, признавањето на некои ставки кои ја исполнуваат дефиницијата за еден од елементите не би обезбедило корисни информации. Средство или обврска се признава само доколку признавањето на тоа средство или обврска и на секои други резултирчки приходи, расходи или

Концепциска рамка

промени во капиталот им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи корисни информации, т.е. им овозможуваат:

- (а) релевантни информации во врска со средството или обврската и во врска со сите резултирачки приходи, расходи или промени во капиталот (види точки 5.12–5.17); и
 - (б) верно претставување на средството или обврската и на сите други резултирачки приходи, расходи или промени во капиталот (види точки 5.18–5.25).
- 5.8 Исто како што трошокот ги ограничува другите одлуки за финансиско известување, исто така, ги ограничува и одлуките за признавање. Постои трошок за признавање на средство или обврска. Изготвувачите на финансиските извештаи прават трошоци за утврдување на релевантна мерка на средството или обврската. Корисниците на финансиските извештаи, исто така, имаат трошоци за анализирањето и толкувањето на обезбедените информации. Средството или обврската се признаваат доколку придобивките од информациите што им се обезбедени на корисниците на финансиските извештаи со признавањето веројатно ќе ги оправдаат трошоците за обезбедување и употреба на тие информации. Во некои случаи, можно е трошоците за признавање да бидат поголеми од придобивките.
- 5.9 Не е можно прецизно да се дефинира кога признавањето на средството или обврската ќе им обезбеди корисни информации на корисниците на финансиските извештаи, по трошок што не ги надминува неговите придобивки. Она што им е корисно на корисниците зависи од ставката, и од фактите и околностите. Следствено на тоа, потребно е расудување кога ќе се одлучува дали ќе се признае некоја ставка, така што барањата за признавање можеби ќе треба да се разликуваат помеѓу и во рамките на стандардите.
- 5.10 Кога се донесуваат одлуки за признавање, важно е да се земат предвид информациите што би биле дадени доколку средството или обврската не би биле признати. На пример, ако не се признае средство тогаш кога се случил некој расход, се признава расход. Низ времето, признавањето на расходот може, во некои случаи, да обезбеди корисни информации, на пример, информации што им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да идентификуваат трендови.
- 5.11 Дури и ако ставка која ја исполнува дефиницијата на средство или обврска не е призната, субјектот можеби ќе треба да обезбеди информации во врска со таа ставка во белешките. Важно е да се земе предвид како да се направат тие информации доволно видливи за да надоместат за отсуството на ставката од структурираното резиме обезбедено со извештајот за финансиската состојба и, доколку е применливо, извештајот (извештаите) за финансиските резултати.

Релевантност

- 5.12 Информациите во врска со средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите се релевантни за корисниците на финансиските извештаи. Меѓутоа, признавањето на определено средство или обврска со сите резултирачки приходи, расходи или промени во капиталот можеби не секогаш ќе обезбедат релевантни информации. Тоа би можело да биде случај доколку, на пример:
- (а) е неизвесно дали постои средството или обврската (види точка 5.14); или
 - (б) средството или обврската постои, но мала е веројатноста за прилив или одлив на економски придобивки (види точки 5.15–5.17).
- 5.13 Присуството на еден или на двата од факторите опишани во точка 5.12 не доведува, по автоматизам, до заклучок дека на информациите кои се обезбедени со признавање им недостига релевантност. Уште повеќе, фактори кои се различни од оние опишани во точка 5.12 можат, исто така, да влијаат на заклучокот. Можно е да има комбинација од фактори, а не еден фактор кој определува дали признавањето обезбедува релевантни информации.

Неизвесност за постоење на средство или обврска

- 5.14 Точките 4.13 и 4.35 се однесуваат на случаите во кои е неизвесно дали постои средство или обврска. Во некои случаи, таа неизвесност, веројатно во комбинација со мала веројатност за приливи или одливи на економски придобивки и исклучително широк опсег на можни исходи, може да значи дека признавањето на средството или обврската, кое неопходно било мерено според еден износ, не би обезбедило релевантни информации. Без разлика дали средството или обврската се признати или не, во финансиските извештаи можеби ќе треба да се наведат објаснувачки информации во врска со неизвесностите поврзани со тоа средство или обврска.

Концепциска рамка

Мала веројатност за прилив или одлив на економските придобивки

- 5.15 Средство или обврска може да постои дури и ако веројатноста од прилив или одлив на економски придобивки е мала (види точки 4.15 и 4.38).
- 5.16 Доколку веројатноста за прилив или одлив на економски придобивки е мала, најрелевантни информации во врска со средството или обврската би можеле да бидат информациите во врска со големината на можни приливи или одливи, нивниот можен временски распоред и факторите кои влијаат на веројатноста тие да се случат. Вообичаено место за овие информации е во белешките.
- 5.17 Дури и ако веројатноста за прилив или одлив на економски придобивки е мала, признавањето на средството или обврската може да обезбеди релевантни информации кои се дополнителни на оние опишани во точка 5.16. Дали е тоа случај, може да зависи од разни фактори. На пример:
- (а) Доколку е стекнато средство или настанала обврска во трансакција на размена според пазарни услови, неговата набавна вредност обично ја одразува веројатноста за прилив или одлив на економски придобивки. Затоа, таа набавна вредност може да биде релевантна информација и, обично, е веднаш достапна. Понатаму, непризнавањето на средството или обврската би резултирало со признавање на приходите или расходите во моментот на размената, што можеби не би било верно претставување на трансакцијата (види точка 5.25(a)).
 - (б) Доколку средство или обврска произлегува од настан кој не е разменска трансакција, признавањето на средството или обврската обично резултира со признавање на приходи или расходи. Доколку постои само мала веројатност дека средството или обврската ќе резултира со прилив или одлив на економски придобивки, корисниците на финансиските извештаи можеби нема сметаат дека признавањето на средствата и приходите, или на обврските и расходите обезбедува релевантни информации.

Верно претставување

- 5.18 Признавањето на определено средство или обврска е соодветно доколку тоа обезбедува не само релевантни информации туку и верно претставување на тоа средство или обврска и сите резултатски приходи, расходи или промени во капиталот. Дали може да се обезбеди верно претставување, е нешто што може да биде засегнато од нивото на неизвесност во мерењето поврзано со средството или обврската или од други фактори.

Неизвесност во мерењето

- 5.19 За да биде признато едно средство или обврска, тоа мора да се измери. Во многу случаи, таквите мерки мора да бидат проценети и, поради тоа, подлежат на неизвесност во мерењето. Како што е наведено во точка 2.19, употребата на разумни проценки претставува суштински дел од изготвувањето на финансиските информации и не ја поткопува корисноста на информациите доколку оценките се јасно и точно опишани и објаснети. Дури и постоењето на високо ниво на неизвесност во мерењето, не мора да значи дека ја спречува оценката во обезбедувањето корисни информации.
- 5.20 Во некои случаи, нивото на неизвесност вклучено во проценувањето на мерката на средство или обврска може да биде толку високо што можеби се поставува прашање дали оценката би обезбедила доволно верно претставување на тоа средство или обврска и на сите резултатски приходи, расходи или промени во капиталот. Нивото на неизвесност во мерењето може да биде толку високо доколку, на пример, единствен начин да се процени таа мерка на средството или обврската е со користење техники за мерење засновани на готовински текови и, дополнително на тоа, доколку постојат една или повеќе од следниве околности:
- (а) Опсегот на можни исходи е исклучително широк и исклучително е тешко да се процени веројатноста на секој од исходите.
 - (б) Мерката е исклучително чувствителна на мали промени во оценките на веројатноста на разни исходи—на пример, ако веројатноста за појава на идни готовински приливи или одливи е исклучително мала, но големината на тие готовински приливи или одливи ќе биде исклучително голема доколку тие се случат.
 - (в) Мерење на средството или обврската бара исклучително тешки или исклучително субјективни распределби на готовински текови кои не се однесуваат само на средството или обврската што се мери.

Концепциска рамка

- 5.21 Во некои од случаите опишани во точка 5.20, најкорисна информација може да биде мерката што се потпира на многу неизвесна проценка, придружена со опис на проценката и објаснување на неизвесностите што влијаат на неа. Ова е многу веројатно да биде случај ако таа мерка е најрелевантната мерка за средството или обврската. Во други случаи, доколку таа информација не би овозможила доволно верно претставување на средството или обврската и на сите резултирчки приходи, расходи или промени во капиталот, најкорисна информација би можело да биде поинаква мерка (придружена со сите неопходни описи и објаснувања) малку помалку релевантна, но има помала неизвесност во мерењето.
- 5.22 Во ограничени околности, сите релевантни мерки на средство или обврската кои се достапни (или можат да се обезбедат) може да бидат предмет на толку висока неизвесност во мерењето што ниту една од нив не би обезбедила корисни информации во врска со средството или обврската (и на сите резултирчки приходи, расходи или промени во капиталот), дури и ако мерката била придружена со опис на процените што биле направени при нејзиното создавање и со објаснување на неизвесностите кои влијаат на тие проценки. Во такви ограничени околности, средството или обврската нема да бидат признаени.
- 5.23 Без разлика дали е или не е признаено средство или обврска, верното претставување на средството или обврската можеби ќе треба да вклучи објаснувачки информации во врска со средството или обврската, или со неговиот исход—износот или временскиот распоред на било кој прилив или одлив на економски придобивки што на крајот ќе произлезат од него (види точки 6.60–6.62).

Други фактори

- 5.24 Верното претставување на признато средство, обврска, капитал, приходи или расходи вклучува не само признавање на тоа средство туку, исто така, и негово мерење, како и презентирање и обелоденување на информациите во врска со него (види Поглавја 6–7).
- 5.25 Оттука, кога се проценува дали признавањето на средството или обврската може да обезбеди верно претставување на средството или обврската, неопходно е да се земат предвид не само неговиот опис и мерење во извештајот за финансиската состојба туку, исто така, и:
- (а) прикажувањето на резултирчките приходи, расходи и промени во капиталот. На пример, доколку субјектот стекне средство во замена за надомест, непризнавањето на средството би резултирало со признавање на расходи и би ги намалило добивката и капиталот на субјектот. Во некои случаи, на пример, ако субјектот не го потроши средството веднаш, тој резултат би навел на погрешен заклучок дека се влошила финансиската состојба на субјектот.
 - (б) дали се признати поврзаните средства и обврски. Доколку не се признати, признавањето може да создаде недоследност во признавањето (сметководствено несоваѓање). Тоа можно да не обезбеди разбирливо или верно претставување на целокупниот ефект на трансакцијата или на друг настан што резултира со средството или обврската, дури и ако во белешките се наведени објаснувачки информации.
 - (в) презентирање и обелоденување на информации во врска со средството или обврската, и резултирчките приходи, расходи или промени во капиталот. Целосното прикажување ги вклучува сите информации што му се неопходни на корисникот на финансиските извештаи да ја разбере прикажаната економска појава, вклучувајќи ги и сите неопходни описи и објаснувања. Оттука, презентирањето и обелоденувањето на поврзаните информации може да овозможат признаениот износ да формира дел од верно претставување на средство, обврска, капитал, приходи или расходи.

Отпишување

- 5.26 Отпишување е отстранување на целото или на дел од признато средство или обврска од извештајот за финансиската состојба на субјектот. Отпишувањето обично се случува тогаш кога ставката веќе не ја исполнува дефиницијата на средство или на обврска:
- (а) кога станува збор за средство, отпишувањето обично се прави тогаш кога субјектот ја губи контролата врз целото или врз дел од признатото средство; и
 - (б) кога станува збор за обврска, отпишувањето обично се прави тогаш кога субјектот повеќе нема сегашна обврска за целата или дел од признаената обврска.
- 5.27 Сметководствените барања за отпишување имаат за цел верно да ги прикажат:

Концепциска рамка

- (а) сите средства и обврски што се задржани по трансакцијата или по друг настан кој довел до отпишувањето (вклучувајќи и секое средство или обврска кое е стекнато, кое настанало или е создадено како дел од трансакцијата или од друг настан); и
 - (б) промените на средствата и обврските на субјектот како резултат на таа трансакција или друг настан.
- 5.28 Целите опишани во точка 5.27 обично се остваруваат преку:
- (а) отпишување на сите средства или обврски што истекле или биле потрошени, наплатени, исполнети или пренесени, и признавање на сите приходи и расходи кои произлегуваат. Во остатокот од ова поглавје, поимот „пренесена компонента“ се однесува на сите тие средства и обврски;
 - (б) продолжување да се признаваат задржаните средства или обврски, што се нарекува „задржана компонента“, доколку ги има. Таа задржана компонента станува пресметковна единица одделна од пренесената компонента. Согласно тоа, не се признаваат приходи или расходи на задржаната компонента како резултат на отпишувањето на пренесената компонента, освен ако отпишувањето резултира со промени во барањата за мерење кои се применливи на задржаната компонента; и
 - (в) примена на една или на повеќе од следниве постапки, доколку е тоа неопходно за да се остварат една или двете од целите опишани во точка 5.27:
 - (i) презентирање на секоја задржана компонента одделно во извештајот за финансиската состојба;
 - (ii) одделно презентирање во извештајот (извештаите) за финансиските резултати на сите приходи и расходи што се признати како резултат на отпишувањето на пренесената компонента; или
 - (iii) обезбедување на објаснувачки информации.
- 5.29 Во некои случаи може да изгледа дека субјектот пренесува средство или обврска, но тоа средство или обврска сепак е можно да остане средство или обврска на субјектот. На пример:
- (а) доколку субјектот очигледно пренел средство, но ја задржува изложеноста на значителни позитивни или негативни варијации во износите на економските придобивки што би можеле да бидат создадени од средството, ова понекогаш укажува на тоа дека субјектот би можел да продолжи да го контролира тоа средство (види точка 4.24); или
 - (б) доколку субјектот ѝ пренел средство на друга страна која го чува средството како посредник за субјектот, пренесувачот сè уште го контролира средството (види точка 4.25).
- 5.30 Во случаите опишани во точка 5.29, отпишувањето на тоа средство или обврска не е соодветно бидејќи нема да постигне ниту една од двете цели опишани во точка 5.27.
- 5.31 Кога субјектот нема повеќе пренесена компонента, отпишувањето на пренесената компонента верно го претставува тој факт. Меѓутоа, во некои случаи, отпишувањето може да не прикажува верно колку трансакција или друг настан ги промениле средствата или обврските на субјектот, дури и кога се поддржани со една или со повеќе од постапките опишани во точка 5.28(в). Во тие случаи, отпишувањето на пренесената компонента би можело да имплицира дека финансиската состојба на субјектот многу позначајно се променила. Ова би можело да се случи доколку, на пример:
- (а) ако субјектот пренел средство и, во исто време влегол во друга трансакција која резултира со сегашно право или сегашна облигација за повторно стекнување на средството. Таквите сегашни права или сегашни облигации можат да настанат, на пример, од форвард договор, запишана продажна опција или купена куповна опција.
 - (б) ако субјектот ја задржал изложеноста на значително позитивни или негативни варијации во износот на економски придобивки што би можеле да бидат создадени од пренесената компонента која не е повеќе контролирана од субјектот.
- 5.32 Доколку отпишувањето не е доволно за да се остварат двете цели опишани во точка 5.27, дури и кога е поддржано од една или од повеќе од постапките опишани во точка 5.28(в), тие две цели би можеле понекогаш да се постигнат преку продолжување на признавањето на пренесената компонента. Ова ги има следниве последици:
- (а) не се признаваат приходи или расходи на задржаната компонента или на пренесената компонента како резултат на трансакцијата или друг настан;
 - (б) приливите што се добиени (или платени) при пренос на средството (или обврската) се третираат како добиен заем (или даден заем); и

Концепциска рамка

- (в) потребно е одделно презентирање на пренесената компонента во извештајот за финансиската состојба, или обезбедување на објаснувачки информации, за да се прикаже фактот дека субјектот нема веќе никакви права или облигации кои произлегуваат од пренесената компонента. Слично на тоа, можеби ќе биде неопходно да се обезбедат информации во врска со приходите или расходите кои произлегуваат од пренесената компонента по преносот.
- 5.33 Еден случај во кој се појавуваат прашања во врска со отпишувањето е оној кога договорот е изменет на начин што ги намалува или елиминира постојните права или облигации. При одлучувањето како да се евидентираат измените на договорот, неопходно е да се земе предвид која пресметковна единица им овозможува на корисниците на финансиските извештаи најкорисни информации во врска со средствата и обврските што се задржани по измената, и за тоа како измената ги променила средствата и обврските на субјектот:
- (а) ако измената на договорот ги елиминира само постојните права или облигации, се зема предвид дискусијата во точките 5.26–5.32 кога се одлучува дали да се отпишат тие права или облигации;
- (б) ако измената на договорот само додава нови права или облигации, неопходно е да се одлучи дали додадените права или облигации да се третираат како одделно средство или обврска, или како дел од истата пресметковна единица, како и постојните права и облигации (види точки 4.48–4.55); и
- (в) ако измената на договорот елиминира и постојни права или облигации и додава нови права или облигации, неопходно е да се разгледа и одделниот и комбинираниот ефект на тие измени. Во некои такви случаи, договорот бил изменет до таков степен што, во суштина, измената го заменува старото средство или обврска со ново средство или обврска. Во случај на таква опширна измена, субјектот можеби ќе треба да го отпише првичното средство или обврска и да го признае новото средство или обврска.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

од точка

ПОГЛАВЈЕ 6—МЕРЕЊЕ

ВОВЕД	6.1
ОСНОВИ ЗА МЕРЕЊЕ	6.4
Историска набавна вредност	6.4
Тековна вредност	6.10
Објективна вредност	6.12
Употребна вредност и вредност на исполнување	6.17
Тековна набавна вредност	6.21
ИНФОРМАЦИИ ОБЕЗБЕДЕНИ ОД ОДРЕДЕНИ ОСНОВИ ЗА МЕРЕЊЕ	6.23
Историска набавна вредност	6.24
Тековна вредност	6.32
Тековна вредност	6.32
Употребна вредност и вредност на исполнување	6.37
Тековна набавна вредност	6.40
ФАКТОРИ ШТО ТРЕБА ДА СЕ ЗЕМАТ ПРЕДВИД КОГА СЕ ИЗБИРА ОСНОВАТА ЗА МЕРЕЊЕ	6.43
Релевантност	6.49
Карактеристики на средството или обврската	6.50
Придонес кон идните готовински текови	6.54
Верно претставување	6.58
Подобрување на квалитативните карактеристики и трошоочно ограничување	6.63
Историска набавна вредност	6.69
Тековна вредност	6.72
Фактори кои се специфични за почетното мерење	6.77
Повеќе од една основа за мерење	6.83
МЕРЕЊЕ НА КАПИТАЛ	6.87
ТЕХНИКИ ЗА МЕРЕЊЕ ЗАСНОВАНИ НА ГОТОВИНСКИ ТЕКОВИ	6.91

Вовед

- 6.1 Елементите кои се признати во финансиските извештаи се квантитативно изразени во монетарни единици. Ова бара избор на основа за мерење. Основата за мерење е идентификувана карактеристика—на пример, историска набавна вредност, објективна вредност или вредност на исполнување—на ставката која се мери. Примената на основата за мерење на средство или обврска создава мерење за тоа средство или обврска и за поврзаните приходи и расходи.
- 6.2 Земањето предвид на квалитативните карактеристики на корисните финансиски информации и на трошоочното ограничување е веројатно дека ќе резултира со избор на различни основи за мерење за различни средства, обврски, приходи и расходи.

Концепциска рамка

- 6.3 Стандард можеби ќе треба да опише како да се имплементира основата за мерење избрана во тој Стандард. Тој опис би можел да вклучува:
- (а) специфицирање на техниките кои може или мора да се користат за процена на мерка со примена на определена основа за мерење;
 - (б) специфицирање на поедноставен пристап за мерење кој најверојатно дека би обезбедил информации кои се слични на оние што се обезбедени од претпочитаната основа за мерење; или
 - (в) објаснување како да се измени основата за мерење, на пример, преку исклучување од вредноста на исполнување на определена обврска на ефектите од можноста дека субјектот ќе потфрли во исполнувањето на таа обврска (сопствен кредит ризик).

Основи за мерење**Историска набавна вредност**

- 6.4 Мерењата на историската набавна вредност обезбедуваат монетарни информации во врска со средствата, обврските и поврзаните приходи и расходи со користење информации кои се изведени, барем во еден дел, од цената на трансакцијата или од друг настан кој довел до нив. За разлика од тековната вредност, историската набавна вредност не ги одразува промените во вредностите, освен до степен до кој тие примени се однесуваат на безвреднување на средството или обврската која станува неповолна (види точки 6.7(в) и 6.8(б)).
- 6.5 Историска набавна вредност на средство, кога тоа се стекнува или создава, е вредноста на трошоците што настанале за стекнување или создавање на средството, која се состои од надоместокот што бил платен за стекнување или создавање на средството, зголемено за трансакциските трошоци. Историска набавна вредност на обврска кога настанала или била преземена, е вредноста на надоместокот што бил добиен за настанување или за преземање на обврската, намалено за трансакциските трошоци.
- 6.6 Кога средството се стекнува или се создава, или кога обврската настанува или се презема, како резултат на настан кој не е трансакција според пазарни услови (види точка 6.80), може нема да биде можно да се идентификува набавната вредност, или набавната вредност не може да обезбеди релевантни информации во врска со средството или обврската. Во некои такви случаи, тековната вредност на средството или обврската се користи како претпоставена набавна вредност при почетно признавање и таа претпоставена набавна вредност потоа се користи како почетна точка за последователно мерење според историска набавна вредност.
- 6.7 Историската набавна вредност на средството се ажурира низ времето за да ги прикаже, доколку е применливо:
- (а) потрошувачката на дел или на целиот економски ресурс кој го сочинува средството (депресијација или амортизација);
 - (б) добиените плаќања со кои се згаснува еден дел или целото средство;
 - (в) ефектот од настаните кои предизвикуваат еден дел, или целата, историска набавна вредност на средството повеќе да не може да се надомести (безвреднување); и
 - (г) пресметковна камата за да се одрази која било финансиска компонента на средството.
- 6.8 Историската набавна вредност на обврската се ажурира низ времето за да ги прикаже, доколку е применливо:
- (а) исполнувањето на еден дел или на целата обврска, на пример, со плаќања со кои се згаснува еден дел или целата обврска, или со исполнување на облигацијата за испорака на стоки;
 - (б) ефектот од настаните кои ја зголемуваат вредноста на облигацијата за пренос на економските ресурси кои се неопходни за исполнување на обврската до оној степен до кој обврската станува неповолна. Обврската е неповолна доколку историската набавна вредност повеќе не е доволна за да ја прикаже облигацијата за исполнување на обврската; и
 - (в) пресметковна камата за да се одрази која било финансиска компонента на обврската.
- 6.9 Еден начин да се примени основата за мерење според историска набавна вредност на финансиски средства и финансиски обврски е тие да се измерат според амортизирана набавна вредност.

Концепциска рамка

Амортизираната набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска ги одразува процените на идните готовински текови, дисконтирани по стапка која е утврдена при почетното признавање. За инструменти кои имаат променлива стапка, дисконтната стапка се ажурира за да ги одрази промените во променливата стапка. Амортизираната набавна вредност на финансиското средство или финансиската обврска се ажурира низ времето за да ги прикаже последователните промени, како што се пресметковниот расход за камата, обезвреднување на финансиско средство и примања или плаќања.

Тековна вредност

- 6.10 Мерењата на тековната вредност обезбедуваат монетарни информации за средствата, обврските и поврзаните приходи и расходи, користејќи информации кои се ажурирани за да ги одразат состојбите на датумот на мерење. Поради ажурирањето, тековните вредности на средствата и обврските ги одразуваат промените кои настанале од претходниот датум на мерење во проценките на готовинските текови и другите фактори кои се одразени во тие тековни вредности (види точки 6.14–6.15 и 6.20). За разлика од историската набавна вредност, тековната вредност на средството или обврската не е изведена, ниту делумно, од цената на трансакцијата или од друг настан кој довел до тоа средство или обврска.
- 6.11 Основите за мерење на тековната вредност вклучуваат:
- (а) објективна вредност (види точки 6.12–6.16);
 - (б) употребна вредност за средства и вредност на исполнување за обврски (види точки 6.17–6.20); и
 - (в) тековна набавна вредност (види точки 6.21–6.22).

Објективна вредност

- 6.12 Објективна вредност е цената што би била добиена за продажба на средството, или платена за пренос на обврската, во уредна трансакција помеѓу учесниците на пазарот на датумот на мерење.
- 6.13 Објективната вредност ја одразува перспективата на пазарните учесници—учесници на пазар до кој субјектот има пристап. Средството или обврската се мерат со користење на истите претпоставки што учесниците на пазарот би ги користеле при одредувањето на цената на средството или обврската доколку тие учесници на пазарот постапуваат во нивниот најдобар економски интерес.
- 6.14 Во некои случаи, објективната вредност може да се определи директно преку набљудување на цените на активен пазар. Во други случаи, таа се определува индиректно со користење техники за мерење, на пример, техники за мерење засновани на готовински текови (види точки 6.91–6.95), во кои се одразени сите од следниве фактори:
- (а) процени на идни готовински текови.
 - (б) можни варијации во проценетиот износ или временскиот распоред на идните готовински текови за средството или обврската кое се мери, предизвикани од неизвесности што им се својствени на готовинските текови.
 - (в) временската вредност на парите.
 - (г) цената за прифаќање на неизвесноста која е својствена за готовинските текови (премија за ризик или дисконт за ризик). Цената за прифаќање на таа неизвесност зависи од степенот на таа неизвесност. Таа, исто така, го одразува фактот дека инвеститорите обично би платиле помалку за средство (и обично бараат повеќе за преземање на обврската) која има извесни готовински текови отколку за средство (или обврска) чии готовински текови се сигурни.
 - (д) други фактори, на пример, ликвидност, доколку учесниците на пазарот би ги зеле предвид тие фактори во дадените околности.
- 6.15 Факторите споменати во точките 6.14(б) и 6.14(г) ја вклучуваат можноста дека другата договорна страна можно да не успее да ја исполни својата обврска кон субјектот (кредитен ризик) или дека субјектот може да не успее да ја исполни својата обврска (сопствен кредитен ризик).
- 6.16 Поради тоа што објективната вредност не е изведена ниту делумно од цената на трансакцијата или од друг настан кој довел до појава на средството или обврската, објективната вредност не се зголемува со трансакциските трошоците настанати при стекнувањето на средството, и не се намалува со трансакциските трошоците кои настанале тогаш кога обврската настанала или била преземена. Дополнително, објективната вредност не ги одразува трансакциските трошоците кои би

Концепциска рамка

настанале при конечното отуѓување на средството или при пренесувањето или намирувањето на обврската.

Употребна вредност и вредност на исполнување

- 6.17 Употребна вредност е сегашната вредност на готовинските текови или други економски придобивки кои субјектот очекува да ги добие од употребата на средството и од неговото крајно отуѓување. Вредност на исполнување е сегашната вредност на готовината, или други економски ресурси, кои субјектот очекува дека ќе има обврска да ги пренесе кога исполнува некоја обврска. Тие износи на готовина, или други економски ресурси, ги вклучуваат не само износите што ќе ѝ бидат пренесени на договорната страна на обврската туку, и износите кои субјектот очекува дека ќе има обврска да им ги пренесе на други страни за да може да ја исполни обврската.
- 6.18 Бидејќи употребната вредност и вредноста на исполнување се засноваат на идните готовински текови, тие не ги вклучуваат трансакциските трошоци настанати при стекнувањето на средството или при преземањето на обврската. Меѓутоа, употребната вредност и вредноста на исполнување ја вклучуваат сегашната вредност на сите трансакциски трошоци кои субјектот очекува да ги направи при конечното отуѓување на средството или при исполнување на обврската.
- 6.19 Употребната вредност и вредноста на исполнување ги одразуваат претпоставки кои се специфични за субјектот, наместо претпоставките на пазарните учесници. Во пракса, можно е понекогаш да има мала разлика помеѓу праксите што би биле користени од пазарните учесници и оние што ги користи самиот субјект.
- 6.20 Употребната вредност и вредноста на исполнување не можат директно да се набљудуваат и се определуваат со техники за мерење засновани на готовински текови (види точки 6.91–6.95). Употребната вредност и вредноста на исполнување ги одразуваат истите фактори кои се опишани за објективната вредност во точките 6.14, но од перспектива што е специфична за субјектот, а не од перспектива на пазарниот учесник.

Тековна набавна вредност

- 6.21 Тековна набавна вредност на средство е набавната вредност на еквивалентно средство на датумот на мерење, која го опфаќа надомест што би се платил на датумот на мерење плус трансакциските трошоци што би настанале на тој датум. Тековната набавна вредност на обврската е надоместокот што би се добил за еквивалентна обврска на датумот на мерење, минус трансакциските трошоци што би настанале на тој датум. Тековната набавна вредност, како и историската набавна вредност, е влезна вредност: таа ги одразува цените на пазарот на кој субјектот би го стекнал средството или би ја презел обврската. Оттука, таа се разликува од објективната вредност, употребната вредност и вредноста на исполнување, кои се излезни вредности. Меѓутоа, за разлика од историската набавна вредност, тековната набавна вредност ги одразува условите на датумот на мерење.
- 6.22 Во некои случаи, тековната набавна вредност не може да се определи директно со набљудување на цените на активен пазар и мора да се определи индиректно со други средства. На пример, доколку се достапни цени само за нови средства, тековната набавна вредност на користено средство можеби ќе треба да се процени преку коригирање на тековната цена на новото средство за да ја одрази тековната старост и состојбата на средството што го поседува субјектот.

Информации обезбедени од одредени основи за мерење

- 6.23 Кога се избира основа за мерење, важно е да се земе предвид природата на информацијата што ќе ги создаде основата за мерење во извештајот за финансиската состојба и во извештајот (извештаите) за финансиските резултати. Табелата 6.1 ги резимира тие информации, а точките 6.24–6.42 обезбедуваат дополнителни дискусии.

Историска набавна вредност

- 6.24 Информациите кои се обезбедени со мерење на средство или обврска според историска набавна вредност може да им бидат релевантни на корисниците на финансиските извештаи, затоа што историската набавна вредност користи информации кои, барем делумно, се изведени од цената на трансакцијата или друг настан кој довел до појава на средството или обврската.
- 6.25 Вообичаено, доколку субјектот стекнал средство во скорешна трансакција според пазарни услови, субјектот очекува дека средството ќе обезбеди доволно економски придобивки со кои тој барем ќе

Концепциска рамка

- ја надомести набавната вредност на средството. Слично на тоа, доколку настанала обврска или била преземена како резултат на скорешна трансакција според пазарни услови, субјектот очекува дека вредноста на облигацијата за пренос на економски ресурси за исполнување на обврската обично не би била поголема од вредноста на надоместокот што бил добиен, намален за трансакциските трошоците. Оттука, мерењето на средство или обврска според историска набавна вредност во такви случаи обезбедува релевантни информации во врска со средството или обврската и за цената на трансакцијата која довела до појава на тоа средство или обврска.
- 6.26 Од причина што историската набавна вредност е намалена за да ја одрази потрошувачката на средството и неговото обезвреднување, износот кој се очекува да биде надоместен од средството што се мери според историска набавна вредност е голем најмалку онолку колку што изнесува неговата сметководствена вредност. Слично на тоа, поради тоа што историската набавна вредност на обврската се зголемува тогаш кога таа станува неповолна, вредноста на облигацијата за пренос на економските ресурси кои се потребни за исполнување на обврската не е поголема од сметководствената вредност на обврската.
- 6.27 Доколку некое друго средство, освен финансиско средство, се мери според историска набавна вредност, трошењето или продажбата на средството, или на дел од средството, доведува до расход кој се мери според историската набавна вредност на средството, или на дел од средството, кое се троши или се продава.
- 6.28 Расходот кој произлегува од продажбата на средството се признава во исто време кога надоместокот за таа продажба се признава како приход. Разликата помеѓу приходот и расходот е маржата која резултира од продажбата. Расходите кои произлегуваат од потрошувачката на средството можат да се поврзат со поврзаниот приход за да обезбедат информации во врска со маржите.
- 6.29 Слично на тоа, доколку настанала друга обврска освен финансиска обврска, или била преземена во замена за надомест, и се мери според историска набавна вредност, исполнувањето на целата или на дел од обврската доведува до приход кој се мери според вредност на надоместокот што бил добиен за делот кој бил исполнет. Разликата помеѓу тој приход и расходите направени при исполнување на обврската е маржата што произлегува од исполнувањето.
- 6.30 Информациите во врска со набавната вредност на средствата кои се продадени или потрошени, вклучувајќи и стоки и услуги кои се трошат веднаш (види точка 4.8), и за добиениот надомест, може да имаат предвидлива вредност. Тие информации можат да се користат како влезни елементи во предвидувањето на идните маржи од идната продажба на стоки (вклучувајќи ги и стоките кои во моментот не ги поседува субјектот) и услуги, и така да се проценат изгледите на субјектот за идни нето-готовински приливи. За да ги проценат изгледите на субјектот за идни готовински текови, корисниците на финансиските извештаи често се фокусираат на изгледите на субјектот за генерирање идни маржи во повеќе периоди, а не само на неговите изгледи за генерирање маржи од добра кои веќе се чуваат. Приходите и расходите кои се мерат според историска набавна вредност, исто така, може да имаат вредност за потврдување, бидејќи може да им обезбедат повратна информација на корисниците на финансиските извештаи во врска со нивните претходни предвидувања на готовинските текови или на маржите. Информациите во врска со набавната вредност на продадените или потрошените средства може, исто така, да помогнат во правењето проценка на тоа колку раководството на субјектот ефикасно и ефективно ги исполнило своите одговорности да ги користи економските ресурси на субјектот.
- 6.31 Од слични причини, информациите во врска со каматата која е заработена на средствата, и каматата која настанала по основ на обврски, мерени според амортизирана набавна вредност, може да имаат вредност за предвидување и за потврдување.

Тековна вредност

Објективна вредност

- 6.32 Информациите обезбедени со мерење на средствата и обврските според објективна вредност може да имаат вредност за предвидување, бидејќи објективната вредност ги одразува тековните очекувања на пазарните учесници во врска со износот, временскиот распоред и неизвесноста на идните готовински текови. Овие очекувања се проценети на начин кој ги одразува тековните преференции за ризик на пазарните учесниците. Тие информации може, исто така, да имаат вредност за потврдување со давање повратни информации за претходните очекувања.
- 6.33 Приходите и расходите кои ги одразуваат тековните очекувања на учесниците на пазарот може да имаат одредена вредност за предвидување, бидејќи таквите приходи и расходи може да се користат како влезни елементи во предвидувањето на идните приходи и расходи. Таквите приходи и расходи

Концепциска рамка

можат, исто така, да помогнат и во правењето проценка на тоа колку раководството на субјектот ефективно и ефикасно ги исполнило своите одговорности за користење на економските ресурси на субјектот.

- 6.34 Промена во објективната вредност на средството или обврската може да биде резултат на разни фактори кои се идентификувани во точка 6.14. Кога тие фактори имаат различни карактеристики, одделното идентификување на приходите и расходите кои резултираат од тие фактори може да им обезбеди корисни информации на корисниците на финансиските извештаи (види точка 7.14(б)).
- 6.35 Доколку субјектот стекнал некое средство на еден пазар и ја определува објективната вредност со користење цени на друг пазар (пазарот на кој субјектот би го продал средството), секоја разлика помеѓу цените на тие два пазара се признава како приход тогаш кога таа објективна вредност е определена за прв пат.
- 6.36 Продажба на средство или пренос на обврска обично би била за надомест во износ сличен на неговата објективна вредност доколку трансакцијата би се случила на пазарот кој бил изворот за цените што се користеле тогаш кога се мерела таа објективна вредност. Во такви случаи, доколку средството или обврската се мерат според објективна вредност, нето-приходите или нето-расходите кои произлегуваат во времето на продажбата или преносот обично би биле мали, освен ако ефектот од трансакциските трошоци е значителен.

Употребна вредност и вредност на исполнување

- 6.37 Употребната вредност дава информации во врска со сегашната вредност на проценетите готовински текови од употребата на средството и од неговото конечно отуѓување. Оваа информација може да има вредност за предвидување затоа што може да се користи во проценувањето на изгледите за идни нето-готовински приливи.
- 6.38 Вредноста на исполнување обезбедува информации во врска со сегашната вредност на проценетите готовински текови што се потребни за исполнување на обврската. Оттука, вредноста на исполнување може да има вредност за предвидување, особено ако обврската биде исполнета, наместо да се пренесе или намири со преговори.
- 6.39 Ажурираните проценки на употребната вредност или на вредноста на исполнување, во комбинација со информации во врска со проценките на износот, временскиот период и неизвесноста на идните готовински текови, можат, исто така, да имаат вредност за потврдување бидејќи даваат повратни информации за претходните проценки на употребната вредност или вредноста на исполнување.

Тековна набавна вредност

- 6.40 Информациите во врска со средствата и обврските кои се мерат според тековна набавна вредност може да бидат релевантни затоа што тековната набавна вредност ја одразува набавната вредност според која еквивалентно средство би можело да се стекне или создаде на датумот на мерење, или надоместокот што би бил добиен за настанување или за преземање еквивалентна обврска.
- 6.41 Исто како и историската набавна вредност, тековната набавна вредност обезбедува информации во врска со набавната вредност на потрошеното средство, или во врска со приходите од исполнувањето на обврските. Тие информации можат да се користат за изведување на тековните маржи и можат да се користат како влезни елементи во предвидувањето на идните маржи. За разлика од историската набавна вредност, тековната набавна вредност ги одразува цените кои преовладуваат во моментот на трошењето или исполнувањето. Кога промените на цените се значителни, маржите кои се засноваат на тековна набавна вредност би биле покорисни за предвидување на идните маржи отколку маржите кои се засноваат на историска набавна вредност.
- 6.42 За да се извести за тековната набавна вредност на потрошувачка (или сегашниот приход од исполнување), неопходно е да се подели промената во сметководствениот износ во периодот на известување на тековна набавна вредност на потрошувачка (или сегашен приход од исполнување) и ефектот од промената на цените. Ефектот од промената на цените понекогаш се нарекува „добивка од чување“ или „загуба од чување“.

Концепциска рамка

Табела 6.1—Резиме на информациите обезбедени од одредени основи за мерење Средства

Извештај за финансиската состојба				
	Историска набавна вредност	Објективна вредност (претпоставки на пазарните учесници)	Употребна вредност (претпоставки специфични за субјектот) ⁽²⁾	Тековна набавна вредност
Сметководствена вредност	Историска набавна вредност (вклучувајќи трансакциски трошоци), до степен на непотрошени или ненаплатени, и кои можат да се надоместат. (Ја вклучува каматата што доспеала во однос на која било финансиска компонента).	Цена што би била добиена за продажба на средството (без да се одземат трансакциските трошоци при отуѓување).	Сегашна вредност на идните готовински текови од употребата на средството и од неговото конечно отуѓување (по одземањето на сегашната вредност на трансакциските трошоци при отуѓување).	Тековна набавна вредност (вклучувајќи трансакциски трошоци), до степен на непотрошени или ненаплатени, и кои можат да се надоместат.
Извештај (извештаи) за финансиските резултати				
Настан	Историска набавна вредност	Објективна вредност (претпоставки на пазарните учесници)	Употребна вредност (претпоставки специфични за субјектот)	Тековна набавна вредност
Почетно признавање⁽⁶⁾	—	Разлика помеѓу платениот надомест и објективната вредност на стекнатото средство. ⁽⁶⁾ Трансакциски трошоци при стекнување на средството.	Разлика помеѓу платениот надомест и употребната вредност на стекнатото средство. Трансакциски трошоци при стекнување на средството.	—
Продажба или трошење на средството^{(7), (4)}	Расходи еднакви на историската набавна вредност на средството кое е продадено или потрошено. Примени приходи. (Може да се презентира бруто или нето).	Расходи еднакви на објективната вредност на средството кое е продадено или потрошено. Примени приходи. (Може да се презентира бруто или нето).	Расходи еднакви на употребната вредност на средството кое е продадено или потрошено. Примени приходи. (Може да се презентира бруто или нето).	Расходи еднакви на тековната набавна вредност на средството кое е продадено или потрошено. Примени приходи. (Може да се презентира бруто или нето).

Концепциска рамка

	Расходи за трансакциски трошоци при продажба на средството.	Расходи за трансакциски трошоци при продажба на средството.		Расходи за трансакциски трошоци при продажба на средството.
Извештај (извештаи) за финансиските резултати				
Настан	Историска набавна вредност	Објективна вредност (претпоставки на пазарните учесници)	Употребна вредност (претпоставки специфични за субјектот)	Тековна набавна вредност
Приходи од камата	Приходи од камата, според историски стапки, ажурирани доколку средството сноси променлива камата.	Одразена во приходи и расходи од промените во објективната вредност. (Може да се идентификува одделно).	Одразена во приходи и расходи од промените во употребната вредност. (Може да се идентификува одделно).	Приходи од камата, според тековни стапки.
Обезвреднување	Расходи кои произлегуваат поради тоа што историската набавна вредност повеќе не е надоместлива.	Одразена во приходи и расходи од промените во објективната вредност. (Може да се идентификува одделно).	Одразена во приходи и расходи од промените во употребната вредност. (Може да се идентификува одделно).	Расходи кои произлегуваат поради тоа што тековната набавна вредност повеќе не е надоместлива.
Промени на вредноста	Не е призната, освен за да се одрази обезвреднување. За финансиски средства— приходи и расходи од промените во проценетите готовински текови.	Одразена во приходи и расходи од промените во објективната вредност.	Одразена во приходи и расходи од промените во употребната вредност.	Приходи и расходи кои го одразуваат ефектот од промените на цените (добивки од чување и загуби од чување).
(а)	Оваа колона ги резимира информациите што се обезбедуваат доколку употребната вредност се користи како основа за мерење. Меѓутоа, како што е наведено во точка 6.75, употребната вредност може да биде практична основа за мерење на редовните повторни мерења.			
(б)	Приходи или расходи можат да настанат при почетното признавање на средство кое не е стекнато по пазарни услови.			
(в)	Приходи или расходи можат да настанат доколку пазарот на кој средството е стекнато се разликува од пазарот кој е изворот на цените што се користат при мерење на објективната вредност на средството.			
(г)	Трошењето на средството обично се известува преку трошоци на продажба, депрецијација или амортизација.			
(д)	Добиените приходи најчесто се еднакви на надоместокот кој е добиен, но ќе зависи од основата за мерење која се користи за секоја поврзана обврска.			

Концепциска рамка

Обврски

Извештај за финансиската состојба				
	Историска набавна вредност	Објективна вредност (претпоставки на пазарните учесници)	Вредност на исполнување (претпоставки специфични за субјектот)	Тековна набавна вредност
Сметководствена вредност	Добиен надомест (нето од трансакциските трошоци) за преземање на неисполнетиот дел од обврската, зголемен за вишокот на проценетите готовински одливи над добиениот надомест. (Ја вклучува каматата што доспеала во однос на која било финансиска компонента).	Цена што би била платена за пренос на неисполнетиот дел од обврската (не вклучувајќи ги трансакциските трошоци што би настанале при пренос).	Сегашна вредност на идни готовински текови кои би произлегле од исполнување на неисполнетиот дел од обврската (вклучувајќи ја и сегашната вредност на трансакциските трошоци кои ќе настанат при исполнувањето или пренесувањето).	Надомест (нето од трансакциските трошоци) кој во моментот би бил добиен за преземање на неисполнетиот дел од обврската, зголемен за вишокот на проценетите готовински текови над тој надомест.
Извештај (извештаи) за финансиските резултати				
Настан	Историска набавна вредност	Објективна вредност (претпоставки на пазарните учесници)	Вредност на исполнување (претпоставки специфични за субјектот)	Тековна набавна вредност
Почетно признавање^(a)	—	Разликата помеѓу добиениот надомест и објективната вредност на обврската. ^(b) Трансакциски трошоци при настанување или преземање на обврската.	Разликата помеѓу добиениот надомест и вредноста на исполнување на обврската. Трансакциски трошоци при настанување или преземање на обврската.	—
Извештај (извештаи) за финансиските резултати				
Настан	Историска набавна вредност	Објективна вредност (претпоставки на пазарните учесници)	Вредност на исполнување (претпоставки специфични за субјектот)	Тековна набавна вредност
Исполнување на обврската	Приходи еднакви на историската набавна вредност на исполнетата	Приходи еднакви на објективната вредност на исполнетата	Приходи еднакви на вредноста на исполнување на исполнетата	Приходи еднакви на тековната набавна вредност на исполнетата

Концепциска рамка

	обврска (го одразува историскиот надомест). Расходи за трошоците кои настанале при исполнување на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто).	обврска. Расходи за трошоците кои настанале при исполнување на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто. Доколку се презентираат бруто, во тој случај, историскиот надомест би можел да се презентира одделно).	обврска. Расходи за трошоците кои настанале при исполнување на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто. Доколку се презентираат бруто, во тој случај, историскиот надомест би можел да се презентира одделно).	обврска (го одразува тековниот надомест). Расходи за трошоците кои настанале при исполнување на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто. Доколку се презентираат бруто, во тој случај, историскиот надомест би можел да се презентира одделно).
Пренос на обврската	Приходи еднакви на историска набавна вредност на пренесената обврска (го одразува историскиот надомест). Расходи за трошоците што биле платени (вклучувајќи ги трансакциските трошоци) за пренос на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто).	Приходи еднакви на објективна вредност на пренесената обврска. Расходи за трошоците што биле платени (вклучувајќи ги трансакциските трошоци) за пренос на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто).	Приходи еднакви на вредност на исполнување на пренесената обврска. Расходи за трошоците што биле платени (вклучувајќи ги трансакциските трошоци) за пренос на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто).	Приходи еднакви на тековна набавна вредност на пренесената обврска (го одразува сегашниот надомест). Расходи за трошоците што биле платени (вклучувајќи ги трансакциските трошоци) за пренос на обврската. (Може да се презентираат нето или бруто).
Расходи за камата	Расходи за камата, според историски стапки, ажурирани доколку обврската сноси променлива камата.	Одразени во приходи и расходи од промени во објективната вредност. (Може да се идентификува одделно).	Одразени во приходи и расходи од промени во вредноста на исполнување. (Може да се идентификува одделно).	Расходи за камата, според тековни стапки.
Извештај (извештаи) за финансиските резултати				
Настан	Историска набавна вредност	Објективна вредност (претпоставки на пазарните учесници)	Вредност на исполнување (претпоставки специфични за субјектот)	Тековна набавна вредност
Ефекти од настани кои	Расходи еднакви на вишокот на	Одразена во приходи и расходи	Одразена во приходи и расходи	Расходи еднакви на вишокот на

Концепциска рамка

доведуваат до тоа обврската да стане неповолна	проценетите готовински одливи над историската набавна вредност на обврската, или последователна промена на тој вишок.	од промените во објективната вредност. (Може да се идентификува одделно).	од промените во вредноста на исполнување. (Може да се идентификува одделно).	проценетите готовински одливи над тековната набавна вредност на обврската, или последователна промена на тој вишок.
Промени на вредност	Не се признати, освен до степен до кој обврската е неповолна. За финансиски обврски—приходи и расходи од промените во проценетите готовински текови.	Одразена во приходи и расходи од промени во објективната вредност.	Одразена во приходи и расходи од промени во вредноста на исполнување.	Приход и расходи кои го одразуваат ефектот од промените во цените (добивки од чување и загуби од чување).
(а)	Приходи или расходи што можат да настанат при почетното признавање на обврската која настанала или е преземена според услови кои не се пазарни.			
(б)	Приходи или расходи што можат да настанат доколку пазарот на кој настанала или е преземена обврската е различен од пазарот кој е извор на цените што се користат при мерењето на објективната вредност на обврската.			

Фактори што треба да се земат предвид кога се избира основата за мерење

- 6.43 Кога се избира основа за мерење за средство или обврска и за поврзаните приходи и расходи, неопходно е да се земе предвид природата на информациите што ќе бидат создадени со основата за мерење во извештајот за финансиската состојба и во извештајот (извештаите) за финансиските резултати (види точки 6.23–6.42 и Табела 6.1), како и други фактори (види точки 6.44–6.86).
- 6.44 Во повеќето случаи нема да има само еден фактор кој ќе определи која основа за мерење треба да се избере. Релативната важност на секој фактор ќе зависи од фактите и околностите.
- 6.45 Информациите што се обезбедуваат со основата за мерење мора да им бидат корисни на корисниците на финансиските извештаи. За да се постигне ова, информациите мора да бидат релевантни и тие мора верно да го претставуваат тоа што треба да го прикажуваат. Освен тоа, обезбедените информации треба да бидат, колку што е можно повеќе, споредливи, проверливи, навремени и разбирливи.
- 6.46 Како што е објаснето во точка 2.21, најефикасна и најефективна постапка за примена на фундаменталните квалитативни карактеристики обично би била да се идентификуваат најрелевантните информации во врска со економската појава. Доколку таа информација не е достапна или не може да биде обезбедена на начин кој верно го претставува економската појава, се зема предвид следниот најрелевантен вид информации. Точките 6.49–6.76 содржат дополнителна дискусија во врска со улогата што ја имаат квалитативните карактеристики при изборот на основата за мерење.
- 6.47 Дискусијата во точките 6.49–6.76 става акцент на факторите што треба да бидат земени предвид при селектирање на основата за мерење на признатите средства и признатите обврски. Еден дел од таа дискусија може, исто така, да се примени и во избирањето основа за мерење за информациите кои се обезбедени во белешките, за признати или непризнати ставки.

Концепциска рамка

- 6.48 Точките 6.77–6.82 дискутираат за дополнителни фактори што треба да бидат земени предвид при изборот на основата за мерење при почетно признавање. Доколку почетната основа за мерење не е доследна со последователната основа за мерење, приходите и расходите би можеле да се признаат во времето на првото последователно мерење само поради промената на основата за мерење. Признавањето на таквите приходи и расходи би можело да изгледа дека прикажува трансакција или друг настан но, всушност, не се случила таква трансакција или таков настан. Оттука, изборот на основата за мерење за средство или обврска, и за поврзаните приходи и расходи, се определува преку земање предвид на почетното мерење и на последователното мерење.

Релевантност

- 6.49 Релевантноста на информациите обезбедени од основата за мерење на средството или обврската и поврзаните приходи и расходи е под влијание на:
- (а) карактеристиките на средството или обврската (види точки 6.50–6.53); и
 - (б) како тоа средство или обврска придонесува за идните готовински текови (види точки 6.54–6.57).

Карактеристики на средството или обврската

- 6.50 Релевантноста на информациите обезбедени со основата за мерење делумно зависи од карактеристиките на средството или обврската, особено од варијабилноста на готовинските текови и од тоа дали вредноста на средството или обврската е чувствителна на пазарните фактори или на други ризици.
- 6.51 Доколку вредноста на средството или обврската е чувствителна на пазарни фактори или на други ризици, неговата историска набавна вредност би можела значително да се разликува од неговата тековна вредност. Следствено на тоа, историската набавна вредност може да не обезбеди релевантни информации доколку информациите во врска со промената на вредноста им се важни на корисниците на финансиските извештаи. На пример, амортизираната набавна вредност не може да обезбеди релевантни информации во врска со финансиско средство или финансиска обврска кое е дериватив.
- 6.52 Понатаму, доколку се користи историска набавна вредност, промените во вредноста не се известуваат тогаш кога ќе се промени таа вредност, туку кога ќе се случи настан како што се отуѓување, обезвреднување или исполнување. Ова би можело неточно да се толкува како да имплицира дека сите приходи и расходи кои се признати во времето кога се случил тој настан настанале тогаш, наместо низ периодите во кои се чувало средството или обврската. Уште повеќе, поради тоа што мерењето според историска набавна вредност не обезбедува навремени информации во врска со промените во вредноста, на приходите и расходите кои се прикажани на таа основа може да немаат вредност за предвидување и вредност за потврдување со тоа што не го прикажува целосниот ефект од изложеноста на субјектот на ризик што произлегува од чувањето на средството или обврската во текот на извештајниот период.
- 6.53 Промените во објективната вредност на средството или обврската ги одразуваат промените во очекувањата на учесниците на пазарот и промените во нивните преференции за ризик. Зависно од карактеристиките на средството или обврската што се мери и од природата на деловните активности на субјектот, информациите кои ги одразуваат тие промени можеби не секогаш им обезбедуваат вредност за предвидување или вредност за потврдување на корисниците на финансиските извештаи. Ова може да биде случај тогаш кога деловните активности на субјектот не вклучуваат продажба на средството или пренесување на обврската, на пример, доколку субјектот чува средство само за употреба или само за наплата на договорни готовински текови, или доколку субјектот треба самиот да ги исполни обврските.

Придонес кон идните готовински текови

- 6.54 Како што е наведено во точка 1.14, некои економски ресурси директно создаваат готовински текови; во други случаи, економските ресурси се користат во комбинација за индиректно да создадат готовински текови. Како се користат економските ресурси и, според тоа, како средствата и обврските создаваат готовински текови, делумно зависи од природата на деловните активности што ги спроведува субјектот.
- 6.55 Кога деловната активност на субјектот подразбира употреба на неколку економски ресурси кои индиректно создаваат готовински текови, преку нивна употреба во комбинација за да произведат и да пласираат на пазарот стоки или услуги на клиентите, историската набавна вредност или

Концепциска рамка

тековната набавна вредност е веројатно дека ќе обезбеди релевантни информации во врска со таа активност. На пример, недвижностите, постројките и опремата обично се користат во комбинација со другите економски ресурси на субјектот. Слично на тоа, залихите обично не можат да му се продадат на клиент, освен со значително користење на други економски ресурси на субјектот (на пример, во активности за производство и пласирање на пазар). Точките 6.24–6.31 и 6.40–6.42 објаснуваат како може мерењето на тие средства според нивната историска набавна вредност или тековна набавна вредност да даде релевантни информации што можат да се користат за да се изведат маржите кои биле остварени за време на периодот.

- 6.56 За средства и обврски кои директно создаваат готовински текови, како што се средства што можат да се продадат независно и без значителна економска казна (на пример, без значително нарушување на деловното работење), основата за мерење што дава најрелевантни информации веројатно е тековната вредност која ги вклучува сегашните проценки на износот, времето и неизвесноста на идните готовински текови.
- 6.57 Кога деловната активност на субјектот вклучува управување со финансиски средства и финансиски обврски со цел наплата на договорни готовински текови, амортизираната набавна вредност може да обезбеди релевантни информации што можат да се користат за изведување на маржата помеѓу каматата заработена по основ на средства и каматата која настанала по основ на обврски. Меѓутоа, при проценувањето дали амортизираната набавна вредност ќе обезбеди корисни информации, неопходно е, исто така, да се земат предвид и карактеристиките на финансиското средство или на финансиската обврска. Амортизираната набавна вредност веројатно нема да обезбеди релевантни информации за готовинските текови кои зависат од фактори кои не се главнина и камата.

Верно претставување

- 6.58 Кога средствата и обврските се поврзани на некаков начин, употребата на различни основи за мерење за тие средства и обврски може да доведе до недоследност во мерењето (сметководствено несовпаѓање). Доколку финансиските извештаи содржат недоследности во мерењето, тие финансиски извештаи можеби нема верно да ги претстават некои аспекти од финансиската состојба и финансиските резултати на субјектот. Следствено на тоа, во некои околности, употребата на истата основа за мерење за поврзани средства и обврски може да им обезбеди на корисниците на финансиските извештаи информации кои се покорисни од информациите што би резултирале од употребата на различни основи за мерење. Ова би било особено случај тогаш кога готовинските текови од едно средство или обврска се директно поврзани со готовинските текови од друго средство или обврска.
- 6.59 Како што е наведено во точките 2.13 и 2.18, иако совршено верното претставување не содржи грешки, тоа не значи дека мерките мора да бидат совршено точни во сите аспекти.
- 6.60 Кога мерката не може директно да се утврди преку набљудување на цените на активен пазар и, наместо тоа, мора да се процени, се појавува неизвесност во мерењето. Нивото на неизвесност во мерењето поврзано со определена основа за мерење може да влијае на тоа дали информациите што се обезбедени со таа основа за мерење овозможуваат верно претставување на финансиската состојба и на финансиските резултати на субјектот. Високо ниво на неизвесност во мерењето не мора да значи дека ја спречува употребата на основата за мерење која обезбедува релевантни информации. Меѓутоа, во некои случаи, нивото на неизвесност во мерењето е толку големо што информациите кои се обезбедени со основата за мерење можеби не обезбедуваат доволно верно претставување (види точка 2.22). Во такви случаи, соодветно е да се размисли за избирање друга основа за мерење која, исто така, би резултирала со релевантни информации.
- 6.61 Неизвесност во мерењето е различно од неизвесноста на исходот и од неизвесноста за постоење на средство или обврска:
- (а) неизвесноста на исходот се јавува тогаш кога постои неизвесност во врска со износот или времето на настанување на било кој прилив или одлив на економски придобивки кои ќе произлезат од средството или обврската.
 - (б) неизвесноста за постоење на средство или обврска се јавува тогаш кога е неизвесно дали постои средството или обврската. Точките 5.12–5.14 дискутираат како неизвесноста за постоење на средство или обврска може да влијае на одлуките во врска со тоа дали субјектот признава средство или обврска тогаш кога е неизвесност дали постои тоа средство или обврска.
- 6.62 Присуството на неизвесност на исходот или на неизвесност за постоење на средство или обврска, понекогаш, може да придонесе кон неизвесност во мерењето. Меѓутоа, неизвесноста на исходот или неизвесноста за постоење на средство или обврска не мора да резултира со неизвесност во

Концепциска рамка

мерењето. На пример, ако објективната вредност на средството може да се определи директно преку набљудување на цените на активен пазар, тогаш нема неизвесност во мерењето која е поврзана со мерењето на таа објективна вредност, дури и ако е неизвесно колку готовина средството конечно би произвело, па така, има неизвесност на исходот.

Подобрување на квалитативните карактеристики и трошочно ограничување

- 6.63 Подобрувањето на квалитативните карактеристики на споредливост, разбирливост и проверливост, и трошочно ограничување, имаат импликации за изборот на основата за мерење. Следниве точки ги дискутираат тие импликации. Точките 6.69–6.76 ги дискутираат дополнителните импликации кои се специфични за определени основи за мерење. Подобрувачката квалитативна карактеристика на навременост нема специфични импликации за мерењето.
- 6.64 Исто како што трошоците ги ограничуваат другите одлуки за финансиско известување, тие, исто така, го ограничуваат и изборот на основата за мерење. Оттука, кога се избира основа за мерење, важно е да се земе предвид дали придобивките од информациите што им се обезбедуваат на корисниците на финансиските извештаи со таа основа за мерење е веројатно дека би ги оправдале трошоците за обезбедување и користење на тие информации.
- 6.65 Доследната употреба на истите мерни основи за истите ставки, било од период до период во рамките на известувачкиот субјект или во еден период кај повеќе субјекти, може да помогне финансиските извештаи да бидат поспоредливи.
- 6.66 Промена во основата за мерење може да ги направи финансиските извештаи помалку разбирливи. Меѓутоа, промената може да биде оправдана доколку други фактори го надминуваат намалувањето на разбирливоста, на пример, доколку промената резултира со порелевантни информации. Доколку се направи промена, на корисниците на финансиските извештаи можеби ќе им требаат објаснувачки информации за да им се овозможи да го разберат ефектот од таа промена.
- 6.67 Разбирливоста делумно зависи од тоа колку различни основи за мерење се користат и дали тие се менуваат низ времето. Генерално, доколку во еден сет од финансиски извештаи се користат повеќе основи за мерење, добиените информации стануваат посложени и, оттука, помалку разбирливи, и вкупните износи или подзборовите во извештајот за финансиската состојба и во извештајот (извештаите) за финансиски резултати стануваат помалку информативни. Сепак, би можело да биде соодветно да се користат повеќе основи за мерење доколку тоа е неопходно да се обезбедат корисни информации.
- 6.68 Проверливоста се подобрува со користење основи за мерење кои резултираат со мерки што можат независно да се потврдат било директно, на пример, преку набљудување на цените, или индиректно, на пример, со проверка на влезните елементи во моделот. Доколку не може да се провери мерката, на корисниците на финансиските извештаи можеби ќе им требаат објаснувачки информации за да им се овозможи да разберат како била определена мерката. Во некои такви случаи може да биде неопходно да се специфицира употребата на поинаква основа за мерење.

Историска набавна вредност

- 6.69 Во многу ситуации, поедноставно е, а со тоа и поевтино, да се измери историската набавна вредност отколку да се измери тековната вредност. Освен тоа, мерките кои се утврдени со примена на историската набавна вредност како основа за мерење, генерално, се добро разбрани, и во многу случаи може да се проверат.
- 6.70 Меѓутоа, проценувањето на трошењето и идентификувањето и мерењето на загубите поради обезвреднување или неповолните обврски може да биде субјективно. Оттука, историската набавна вредност на средство или обврска понекогаш може да биде исто толку тешко да се измери и провери како и тековната вредност.
- 6.71 Користејќи ја историската набавна вредност како основа за мерење, идентичните стекнати средства, или настанати обврски, во различно време, можат да бидат прикажани според различни износи во финансиските извештаи. Ова може да ја намали споредливоста, како од период на период за известувачки субјект така и во еден период помеѓу повеќе субјекти.

Тековна вредност

- 6.72 Поради тоа што објективната вредност се определува од перспектива на пазарните учесници, а не од перспектива која е специфична за субјектот, и е независна од тоа кога било стекнато средството или

Концепциска рамка

кога настанала обврската, идентичните средства или обврски мерени според објективна вредност, во принцип ќе се мерат според истиот износ од страна на субјекти кои имаат пристап до истите пазари. Ова може да ја подобри споредливоста како од период на период за известувачки субјект така и во еден период помеѓу повеќе субјекти. Спротивно на тоа, поради тоа што употребната вредност и вредноста на исполнување одразуваат перспектива која е специфична за субјектот, тие мерки би можеле да се разликуваат за исти средства или обврски кај различни субјекти. Тие разлики би можеле да ја намалат споредливоста, особено ако средствата или обврските придонесуваат кон готовинските текови на сличен начин.

- 6.73 Доколку објективната вредност на средството или обврската може да се определи директно преку набљудување на цените на активен пазар, постапката на мерење на објективната вредност ќе има мали трошоци, ќе биде едноставна и лесна за разбирање, и објективната вредност може да се провери преку директно набљудување.
- 6.74 Техниките на вреднување, понекогаш вклучувајќи ја и употребата на техниките за мерење засновани на готовински текови, можеби ќе бидат потребни за да се процени објективната вредност тогаш кога таа не може директно да се набљудува на активен пазар и обично се потребни тогаш кога се определуваат употребната вредност и вредноста на исполнување. Зависно од техниките што се користат:
- (а) проценувањето на влезните податоци во вреднувањето и примената на техниката на вреднување може да биде скапо и сложено.
 - (б) влезните податоци во постапката може да бидат субјективни и може да биде тешко да се проверат и влезните податоци и валидноста на самиот процес. Следствено на тоа, мерењата на исти средства или обврски може да се разликуваат. Тоа би ја намалило споредливоста.
- 6.75 Во многу случаи, употребната вредност не може разбирливо да се определи за поединечно средство кое се користи во комбинација со други средства. Наместо тоа, употребната вредност се определува за класа на средства и резултатот потоа може ќе треба да се распредели на поединечни средства. Оваа постапка може да биде субјективна и произволна. Освен тоа, проценките на употребната вредност на средството може ненамерно да го одразат ефектот од заемните дејствија со други средства во групата. Оттука, определувањето на употребната вредност на средството кое се користи во комбинација со други средства може да биде скапа постапка, и нејзината сложеност и субјективност ја намалуваат проверливоста. Од тие причини, употребната вредност можеби не би била практична основа за мерење при редовни повторни мерења на таквите средства. Меѓутоа, таа би била корисна за повремени повторни мерења на средствата, на пример, кога се користи за тест за обезвреднување за да се определи дали е историската набавна вредност целосно надоместлива.
- 6.76 Употребата на тековна набавна вредност како основа за мерење, идентични стекнати средства или обврски што настанале во различно време во финансиските извештаи се известуваат во истиот износ. Ова може да ја подобри споредливоста, како од период на период за известувачкиот субјект така и за еден период кај повеќе субјекти. Меѓутоа, определувањето на тековна набавна вредност може да биде сложено, субјективно и скапо. На пример, како што е наведено во точка 6.22, можеби ќе биде неопходно да се процени тековната набавна вредност на средството преку прилагодување на тековната цена на новото средство за да ја одрази сегашната старост и состојбата на средството што е поседувано од субјектот. Освен тоа, поради промените во технологијата и промените во деловните практики, многу средства не би биле заменети со исти средства. Затоа, би било потребно дополнително субјективно прилагодување на тековната цена на новото средство со цел да се процени тековната набавна вредност на средството кое е еквивалентно на постојното средство. Исто така, поделбата на промените во сметководствените вредности на тековната набавна вредност помеѓу тековната набавна вредност на трошење и ефектите од промените во цените (види точка 6.42) може да биде сложено и бара произволни претпоставки. Поради ваквите тешкотии, на мерките на тековната набавна вредност може да им недостигаат проверливост и разбирливост.

Фактори кои се специфични за почетното мерење

- 6.77 Точките 6.43–6.76 дискутираат фактори што треба да се земат предвид кога се избира основата за мерење, било за почетно признавање или за последователно мерење. Точките 6.78–6.82 дискутираат некои дополнителни фактори што треба да се земат предвид при почетно признавање.
- 6.78 При почетно признавање, набавната вредност на стекнато средство, или на настаната обврска, како резултат на настан кој е трансакција според пазарни услови обично е слична на неговата објективна вредност на тој датум, освен ако трансакциските трошоци се значителни. Сепак, дури и ако тие два износи се слични, неопходно е да се опише која основа за мерење се користи при почетното признавање. Доколку последователно ќе се користи историската набавна вредност, таа основа за

Концепциска рамка

мерење е исто така нормално соодветна при почетно признавање. Слично на тоа, доколку последователно ќе се користи тековната вредност, таа, исто така, е нормално соодветна при почетно признавање. Употребата на истата основа за мерење за почетно признавање и за последователно мерење го избегнува признавањето на приходите или расходите во моментот на првото последователно мерење само поради промена на основата за мерење (види точка 6.48).

- 6.79 Кога субјектот стекнува средство, или презема обврска, во замена за пренос на друго средство или обврска како резултат на трансакција според пазарни услови, почетното мерење на стекнатото средство, или преземената обврска, определува дали ќе произлезат некакви приходи или расходи од трансакцијата. Кога средството или обврската се мери според набавна вредност, при почетното признавање не произлегуваат приходи или расходи, освен ако приходите или расходите произлегуваат од отпишувањето на пренесеното средство или обврска, или освен ако средството е обезвреднето или обврската е неповолна.
- 6.80 Средства може да се стекнат, или да настанат обврски, како резултат на настан кој не е трансакција според пазарни услови. На пример:
- (а) цената на трансакцијата би можела да биде засегната од односите помеѓу страните, или од финансиска загроеност или друга принуда на една од страните;
 - (б) средство може да му биде доделено на субјектот бесплатно од државата или да му биде донирано на субјектот од друга страна;
 - (в) обврска може да биде наметната со закон или пропис; или
 - (г) обврска за плаќање надомест или казна може да произлезе од чин на погрешно постапување.
- 6.81 Во такви случаи, мерењето на стекнатото средство, или на настанатата обврска, според неговата историска набавна вредност можно е да не обезбеди верно претставување на средствата и обврските на субјектот и на сите приходи или расходи кои произлегуваат од трансакцијата или од друг настан. Оттука, можеби, ќе биде соодветно стекнатото средство, или настанатата обврска, да се мери според претпоставена набавна вредност, како што е опишано во точка 6.6. Секоја разлика помеѓу таа претпоставена набавна вредност и секој надомест кој е даден или добиен треба да се признае како приходи или расходи при почетно признавање.
- 6.82 Кога се стекнуваат средства, или кога настануваат обврски, како резултат на настан кој не е трансакција според пазарни услови, неопходно е да се идентификуваат и да се земат предвид сите релевантни аспекти на трансакцијата или на другиот настан. На пример, можеби ќе биде неопходно да се признаат други средства, други обврски, придонеси од имателите на сопственички побарувања или распределби кон имателите на сопственички побарувања со цел верно да се прикаже суштината на ефектот што го има трансакцијата или другиот настан на финансиската состојба на субјектот (види точки 4.59–4.62) и сите други поврзани ефекти врз финансиските резултати на субјектот.

Повеќе од една основа за мерење

- 6.83 Понекогаш, земањето предвид на факторите што се опишани во точките 6.43–6.76 може да доведе до заклучок дека е потребна повеќе од една основа за мерење за средство или обврска и за поврзаните приходи и расходи за да може да се обезбедат релевантни информации кои верно ги претставуваат финансиската состојба на субјектот и неговите финансиски резултати.
- 6.84 Во повеќето случаи, најразбирливиот начин да се обезбедат тие информации е:
- (а) да се користи една основа за мерење како за средството или обврската во извештајот за финансиската состојба така и за поврзаните приходи и расходи во извештајот (извештаите) за финансиските резултати; и
 - (б) во белешките да се обезбедат дополнителни информации со примена на различна основа за мерење.
- 6.85 Меѓутоа, во некои случаи, тие информации се порелевантни, или резултираат со поверно претставување на финансиската состојба на субјектот и на неговите финансиски резултати, со употреба на:
- (а) тековната вредност како основа за мерење за средството или обврската во извештајот за финансиската состојба; и

Концепциска рамка

- (б) различната основа за мерење за поврзаните приходи и расходи во извештајот за добивка или загуба¹⁰ (види точки 7.17–7.18).

При избирањето на тие основи за мерење, неопходно е да се земат предвид факторите што се дискутирани во точките 6.43–6.76.

- 6.86 Во такви случаи, вкупните приходи или вкупните расходи што произлегуваат во периодот од промената на тековната вредност на средството или обврската се одделуваат и класифицираат (види точки 7.14–7.19) така што:

- (а) извештајот за добивка или загуба ги вклучува приходите или расходите што биле мерени со примена на основата за мерење која била избрана за тој извештај; и
- (б) останатата сеопфатна добивка ги вклучува сите преостанати приходи или расходи. Како резултат на тоа, акумулираната останата сеопфатна добивка поврзана со тоа средство или обврска е еднаква на разликата помеѓу:
- (i) сметководствената вредност на средството или обврската во извештајот за финансиската состојба; и
- (ii) сметководствената вредност која би била определена со примена на основата за мерење избрана за извештајот на добивка или загуба.

Мерење на капитал

- 6.87 Вкупната сметководствена вредност на капиталот (вкупниот капитал) не се мери директно. Тој е еднаков на вкупниот износ на сметководствените вредности на сите признати средства, намален за вкупниот износ на сметководствените средства на сите признати обврски.
- 6.88 Од причина што финансиските извештаи за општа намена не се предвидени да ја прикажуваат вредноста на субјектот, вкупната сметководствена вредност на капиталот обично нема да биде еднаква на:
- (а) збирната пазарна вредност на сопственичките побарувања од субјектот;
- (б) износот кој би можел да биде добиен со продажба на субјектот во целина врз основа на претпоставката за континуитет во работењето; или
- (в) износот кој би можел да биде добиен со продажба на сите средства на субјектот и со подмирување на сите негови обврски.
- 6.89 Иако вкупниот капитал не се мери директно, може да биде соодветно директно да се мери сметководствената вредност на некои поединечни класи на капитал (види точка 4.65) и на некои компоненти на капитал (види точка 4.66). Сепак, поради тоа што вкупниот капитал се мери како остаток, најмалку една класа на капиталот не може да се мери директно. Слично на тоа, најмалку една компонента на капиталот не може да се мери директно.
- 6.90 Вкупната сметководствена вредност на поединечна класа на капитал или компонента на капитал е обично позитивна, но може да биде и негативна во некои околности. Слично на тоа, вкупниот капитал е обично позитивен, но може да биде и негативна големина, зависно од тоа кои средства и обврски се признати и како се мерат.

Техники за мерење засновани на готовински текови

- 6.91 Понекогаш, мерењето не може директно да се набљудува. Во некои од тие случаи, еден начин да се процени мерката е со користење техники за мерење засновани на готовински текови. Таквите техники не претставуваат основи за мерење. Тие се техники што се користат во примената на основата за мерење. Оттука, кога се користи таква техника, неопходно е да се идентификува која основа за мерење се користи и степенот до кој техниката ги одразува факторите што се применливи на таа основа за мерење. На пример, доколку основа за мерење е објективната вредност, применливи фактори ќе бидат тие што се опишани во точка 6.14.
- 6.92 Техниките за мерење засновани на готовински текови може да се користат при примената на изменета основа за мерење, на пример, изменета вредност на исполнување со цел да се исклучи

¹⁰ Концепциската рамка не специфицира дали извештајот (извештаите) за финансиски резултати се состој (јат) од еден извештај или од два извештаи. Концепциската рамка го користи поимот „извештај за добивка или загуба“ за да упати на посебен извештај и на посебен дел во рамките на еден извештај за финансиски резултати.

Концепциска рамка

- ефектот од можноста дека субјектот можеби не би успеал да исполни обврски (сопствен кредитен ризик). Измената на основите за мерење понекогаш може да резултира со информации кои се порелевантни за корисниците на финансиските извештаи или кои би можеле да бидат поевтини за да се создадат или да се разберат. Сепак, изменетите основи за мерење може, исто така, да бидат и потешки за разбирање за корисниците на финансиските извештаи.
- 6.93. **Неизвесноста на исходот (види точка 6.61(a))** произлегува од неизвесностите во врска со износот или времето на идните готовински текови. Тие неизвесности се важни карактеристики на средствата и обврските. Кога средство или обврска се мери преку проценки на идни неизвесни готовински текови, еден фактор што треба да се земе предвид се можните варијации во проценетиот износ или во времето на тие готовински текови (види точка 6.14(б)). Тие варијации се земаат предвид кога се избира еден износ од опсегот на можни готовински текови. Износот што ќе биде избран понекогаш е износот на можниот исход, но тоа не е секогаш случај. Износот што дава најрелевантни информации обично е оној од централниот дел на опсегот (централна проценка). Различни централни проценки даваат различни информации. На пример:
- (а) очекуваната вредност (пондериран просек каде пондери се веројатностите, исто така познат како статистичка средна вредност) го одразува целиот опсег на исходи и им дава поголема тежина на оние исходи кои е поверојатно дека ќе се случат. Очекуваната вредност не е наменета да го предвиди крајниот прилив или одлив на готовина или други економски придобивки кои произлегуваат од тоа средство или обврска.
 - (б) максималниот износ, кој е повеќе веројатно отколку помалку веројатно дека ќе се случи (слично на статистичка медијана) укажува дека веројатноста од последователна загуба не е поголема од 50% и дека веројатноста од последователна добивка не е поголема од 50%.
 - (в) најверојатен исход (статистички модус) е единствениот најверојатен краен прилив или одлив кој произлегува од средството или обврската.
- 6.94. Централната проценка зависи од процените на идните готовински текови и од можните варијации на нивните износи или временски периоди. Таа не ја опфаќа цената за поднесување на неизвесноста дека конечниот исход може да биде различен од таа централна проценка (т.е. факторот опишан во точка 6.14(г)).
- 6.95. Ниту една централна проценка не дава целосни информации во врска со опсегот на можни исходи. Поради тоа, на корисниците може да им требаат информации за опсегот на можни исходи.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

од точка

ПОГЛАВЈЕ 7—ПРЕЗЕНТИРАЊЕ И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ

ПРЕЗЕНТИРАЊЕ И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ КАКО АЛАТКИ ЗА КОМУНИКАЦИЈА	7.1
ЦЕЛИ И ПРИНЦИПИ НА ПРЕЗЕНТИРАЊЕТО И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕТО	7.4
КЛАСИФИЦИРАЊЕ	7.7
Класифицирање на средства и обврски	7.9
Пребивање	7.10
Класифицирање на капитал	7.12
Класифицирање на приходи и расходи	7.14
Добивка или загуба и останата сеопфатна добивка	7.15
ГРУПИРАЊЕ	7.20

Презентирање и обелоденување како алатки за комуникација

- 7.1 Известувачкиот субјект доставува информации во врска со неговите средства, обврски, капитал, приходи и расходи преку презентирање и обелоденување информации во неговите финансиски извештаи.
- 7.2 Ефективното комуницирање на информации во финансиските извештаи ги прави тие информации порелевантни и придонесува кон верно претставување на средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите на субјектот. Тоа, исто така, ги подобрува разбирливоста и споредливоста на информациите содржани во финансиските извештаи. Ефективното комуницирање на информациите во финансиските извештаи бара:
- (а) фокусирање на целите и принципите за презентирање и обелоденување, наместо фокусирање на правилата;
 - (б) класифицирање на информациите преку групирање на слични ставки и одделување на различни ставки; и
 - (в) групирање на информациите на начин на кој информациите не се ниту прикриени ниту со непотребни детали ниту со прекумерно групирање.
- 7.3 Исто како што трошоците ги ограничуваат другите одлуки за финансиско известување, тие, исто така, ги ограничуваат и одлуките за презентирањето и обелоденувањето. Оттука, при носењето на одлуки за презентирање и обелоденување, важно е да се земе предвид дали придобивките што им се обезбедуваат на корисниците на финансиските извештаи преку презентирање или обелоденување на определени информации е веројатно дека би ги оправдала трошоците за обезбедување и користење на тие информации.

Цели и принципи на презентирањето и обелоденувањето

- 7.4 За да се олесни ефективната комуникација на информациите во финансиските извештаи, кога се развиваат барањата за презентирање и обелоденување во Стандардите, потребна е рамнотежа помеѓу:
- (а) давањето флексибилност на субјектите да обезбедат релевантни информации кои верно ги претставуваат средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите на субјектот; и
 - (б) барањето да се прикажат информации кои се споредливи, како од период на период за известувачкиот субјект така и за еден известувачки период помеѓу субјекти.
- 7.5 Вклучувањето на целите за презентирање и обелоденување во стандардите ја поддржува ефективната комуникација во финансиските извештаи, бидејќи таквите цели им помагаат на субјектите да идентификуваат корисни информации и да одлучат како тие информации да ги пренесат на најефективен начин.

Концепциска рамка

- 7.6 Ефективното комуницирање во финансиските извештаи е, исто така, поддржано со земање предвид на следниве принципи:
- (а) Информациите кои се специфични за субјектот се покорисни отколку стандардизирани описи, кои понекогаш се нарекуваат „текстуални шаблони“; и
 - (б) дуплирањето на информациите во различни делови на финансиските извештаи обично не е потребно и може да ги направи финансиските извештаи помалку разбирливи.

Класифицирање

- 7.7 Класификацијата е подредување на средствата, обврските, капиталот, приходите или расходите врз основа на заеднички карактеристики за цели на презентирање и обелоденување. Таквите карактеристики вклучуваат—но не се ограничени на—природата на ставката, нејзината улога (или функција) во рамките на деловните активности кои ги врши субјектот, и како таа се мери.
- 7.8 Класифицирањето на различни средства, обврски, капитал, приходи или расходи заедно може да ги прикрие релевантните информации, да ја намали нивната разбирливост и споредливост и може да не обезбеди верно претставување на тоа што го прикажува.

Класифицирање на средства и обврски

- 7.9 Класификацијата се применува на пресметковната единица избрана за средството или обврската (види точки 4.48–4.55). Меѓутоа, понекогаш, може да биде соодветно средството или обврската да се оддели во компоненти кои имаат различни карактеристики и тие компоненти да се класифицираат одделно. Тоа би било соодветно да се направи тогаш кога одделното класифицирање на тие компоненти би ја подобрило користа на резултирачките финансиски информации. На пример, би било соодветно средство или обврска да се оддели во тековни и нетековни компоненти и потоа тие компоненти да се класифицираат одделно.

Пребивање

- 7.10 Пребивањето настанува тогаш кога субјектот признава и мери средство и обврска како одделни пресметковни единици, но ги групира во единствен нето-износ во извештајот за финансиската состојба. Пребивањето ги класифицира различните ставки заедно и затоа генерално не е соодветно.
- 7.11 Пребивањето на средствата и обврските е различно од третирањето на сетот од права и облигации како една пресметковна единица (види точки 4.48–4.55).

Класифицирање на капитал

- 7.12 За да се обезбедат корисни информации, можеби ќе биде потребно сопственичките побарувања да се класифицираат одделно, доколку тие сопственички побарувања имаат различни карактеристики (види точка 4.65).
- 7.13 Слично на тоа, со цел да се обезбедат корисни информации, можеби ќе биде потребно некои компоненти на капиталот да бидат класифицирани одделно доколку некои од тие компоненти подлежат на одредени законски, регулаторни или други барања. На пример, во некои законодавства, на субјектот му е дозволено да прави распределби кон имателите на сопственичките побарувања само доколку субјектот има доволно резерви кои се специфицирани како резерви што можат да се распределат (види точка 4.66). Одделното презентирање или обелоденување на тие резерви може да обезбеди корисни информации.

Класификација на приходи и расходи

- 7.14 Класифицирањето се применува на:
- (а) приходи и расходи кои резултираат од пресметковната единица која е избрана за средството или обврската; или
 - (б) компонентите на таквите приходи и расходи доколку тие компоненти имаат различни карактеристики и се идентификувани одделно. На пример, промената во тековната вредност на средството може да ги вклучи ефектите од промените на вредноста и од пресметковната камата (види Табела 6.1). Би било соодветно да се класифицираат тие

Концепциска рамка

компоненти одделно доколку тоа би ја подобрило корисноста на добиените финансиски информации.

Добивка или загуба и останата сеопфатна добивка

- 7.15 Приходите и расходите се класифицираат и се вклучени:
- (а) во извештајот за добивка или загуба;¹¹ или
 - (б) надвор од извештајот за добивка или загуба, во останата сеопфатна добивка.
- 7.16 Извештајот за добивка или загуба е примарниот извор на информации за финансиските резултати на субјектот за известувачкиот период. Тој извештај содржи вкупен износ за добивката или загубата кој обезбедува високо сумарен приказ на финансиските резултати на субјектот за периодот. Многу корисници на финансиските извештаи го инкорпорираат тој вкупен износ во својата анализа, било како почетна точка за таа анализа или како главен индикатор за финансиските резултати на субјектот за периодот. Сепак, разбирањето на финансиските резултати на субјектот за периодот бара анализа на сите признати приходи и расходи—вклучувајќи ги приходите и расходите кои се вклучени во останата сеопфатна добивка—како и анализа на други информации кои се вклучени во финансиските извештаи.
- 7.17 Бидејќи извештајот за добивка или загуба е главен извор на информации во врска со финансиските резултати на субјектот за периодот, сите приходи и расходи, во принцип, се вклучени во тој извештај. Меѓутоа, во развивањето на Стандардите, Одборот може да одлучи, во исклучителни околности, дека приходите или расходите што настануваат од промената на тековната вредност на средството или обврската треба да бидат вклучени во останата сеопфатна добивка кога тоа би резултирало со тоа извештајот за добивка или загуба да обезбеди порелевантни информации, или да обезбеди поверно претставување на финансиските резултати на субјектот за тој период.
- 7.18 Приходите и расходите кои произлегуваат од историската набавна вредност како основа за мерење (види Табела 6.1) се вклучени во извештајот за добивка или загуба. Ова е, исто така, случај тогаш кога приходите и расходите од тој вид се идентификувани одделно како компонента на промена во тековната вредност на средството или обврската. На пример, доколку финансиското средство се мери според тековна вредност и доколку приходите од камата се идентификуваат одделно од другите промени на вредноста, тој приход од камата е вклучен во извештајот за добивка или загуба.
- 7.19 Во принцип, приходите и расходите вклучени во останата сеопфатна добивка во еден период се рекласифицираат од останата сеопфатна добивка во извештајот за добивка или загуба во иден период, тогаш кога тоа ќе резултира со тоа извештајот за добивка или загуба да обезбеди порелевантни информации, или да обезбеди поверно претставување на финансиските резултати на субјектот за тој иден период. Меѓутоа, доколку, на пример, не постои јасна основа за идентификување на периодот во кој рекласификацијата би го имала тој резултат, или за износот што треба да биде рекласифициран, Одборот може, при развивањето на Стандардите, да одлучи дека приходите и расходите кои се вклучени во останата сеопфатна добивка не треба последователно да се рекласифицираат.

Групирање

- 7.20 Групирањето е правење збир на средства, обврски, капитал, приходи или расходи кои имаат заеднички карактеристики и кои се вклучени во истата класификација.
- 7.21 Групирањето ги прави информациите покорисни со сумирање на голем обем на детали. Меѓутоа, групирањето, исто така, и скрива некои од тие детали. Оттука, неопходно е да се изнајде рамнотежа за да не се прикријат релевантните информации ниту со голема количина на незначителни детали ниту со прекумерно групирање.
- 7.22 Во различни делови на финансиските извештаи можеби ќе бидат потребни различни нивоа на групирање. На пример, вообичаено, извештајот за финансиската состојба и извештајот (извештаите) за финансиските резултати обично обезбедуваат сумарни информации, а подетални информации се дадени во белешките.

¹¹ Концепциската рамка не специфицира дали извештајот (извештаите) за финансиски резултати се состојат од еден извештај или од два извештаи. Концепциската рамка го користи поимот „извештај за добивка или загуба“ за да упати на посебен извештај и на посебен дел во рамките на единствениот извештај за финансиски резултати. На сличен начин, таа го користи поимот „вкупно за добивка или загуба“ за да упати на вкупниот износ за посебен извештај и на подзбирот за дел во рамките на единствениот извештај за финансиски резултати.

Концепциска рамка

СОДРЖИНА

од точка

ПОГЛАВЈЕ 8—КОНЦЕПТИ НА КАПИТАЛ И ОДРЖУВАЊЕ НА КАПИТАЛ

КОНЦЕПТИ НА КАПИТАЛ	8.1
КОНЦЕПТИ НА ОДРЖУВАЊЕ НА КАПИТАЛОТ И ОПРЕДЕЛУВАЊЕ НА ДОБИВКАТА	8.3
ПРИЛАГОДУВАЊА ЗА ОДРЖУВАЊЕ НА КАПИТАЛОТ	8.10

Материјалот што е содржан во Поглавје 8 е пренесен без промени од Концепциската рамка за финансиско известување издадена во 2010 година. Материјалот првично се појави во Рамката за изготвување и презентирање на финансиски извештаи издадена во 1989 година.

Концепти на капитал

- 8.1 Финансискиот концепт на капитал е усвоен од повеќето субјекти во изготвувањето на нивните финансиски извештаи. Според финансискиот концепт за капитал, како што се инвестираните пари или инвестираната куповна моќ, капиталот е синоним за нето- средства или капитал на субјектот. Според физичкиот концепт на капитал, како што е оперативната способност, капиталот се смета како производствен капацитет на субјектот кој се заснова, на пример, на излезна единица производ на ден.
- 8.2 Изборот на соодветниот концепт на капитал од страна на субјектот треба да се заснова на потребите на корисниците на неговите финансиски извештаи. Затоа, финансискиот концепт на капитал треба да се усвои доколку корисниците на финансиските извештаи првенствено се загрижени за одржувањето на номиналниот уплатен капитал или за куповната моќ на вложениот капитал. Меѓутоа, доколку главната загриженост на корисниците се однесува на оперативниот капацитет на субјектот, тогаш треба да се користи физичкиот концепт на капиталот. Избраниот концепт укажува на целта која треба да биде остварена во определувањето на добивката, дури и ако би имало определени тешкотии поврзани со мерењето а во однос на операционализацијата на концептот.

Концепти на одржување на капиталот и определување на добивката

- 8.3 Концептите на капитал во точка 8.1 се основа за следниве концепти на одржување на капитал:
- (а) *Одржување на финансискиот капитал.* Според овој концепт, добивка се остварува само доколку финансискиот (или паричен) износ на нето-средствата на крајот на периодот го надминува финансискиот (или паричен) износ на нето-средствата на почетокот на периодот, откако ќе се исклучат сите распределби на, и придонеси од, сопствениците за време на периодот. Одржувањето на финансискиот капитал може да се мери или во номинални монетарни единици или во единици на постојана куповна моќ.
- (б) *Одржување на физичкиот капитал.* Според овој концепт, добивка се остварува само доколку физичкиот продуктивен капацитет (или оперативниот капацитет) на субјектот (или на ресурсите или финансиските средства кои се неопходни за да се оствари тој капацитет) на крајот на периодот го надминува физичкиот продуктивен капацитет на почетокот на периодот, откако ќе се исклучат сите распределби на, и придонеси од, сопствениците за време на периодот.
- 8.4 Концептот на одржување на капитал се однесува на тоа како субјектот го дефинира капиталот што сака да го одржува. Концептот ја обезбедува врската помеѓу концептите на капитал и концептите на добивка затоа што обезбедува референтна точка според која се мери добивката; тој е предуслов за разграничување помеѓу приносот на капитал на субјектот и неговиот принос на капитал; само приливите на средства кои ги надминуваат износите потребни за одржување на капиталот може да се сметаат за добивка и, поради тоа, како принос на капитал. Оттука, добивката е преостанатиот износ кој останува откако расходите (вклучувајќи и прилагодувања за одржување на капиталот, каде што е соодветно) се одземени од приходите. Доколку расходите ги надминуваат трошоците, тогаш преостанатиот износ е загуба.

Концепциска рамка

- 8.5 Концептот за одржување на физичкиот капиталот бара усвојување на основата за мерење според тековна набавна вредност. Концептот за одржување на финансискиот капитал, сепак, не бара употреба на определена основа за мерење. Изборот на основата според овој концепт зависи од видот на финансискиот капитал кој субјектот има за цел да го одржи.
- 8.6 Главната разлика помеѓу двата концепта на одржување на капитал е третманот на ефектите од промените на цените на средствата и обврските на субјектот. Општо земено, субјектот го одржал својот капитал доколку на крајот на периодот има исто онолку капитал колку што имал и на почетокот на периодот. Секој износ кој е над и поголем од тој што се бара за одржување на капиталот на почетокот на периодот е добивка.
- 8.7 Според концептот на одржување на финансискиот капитал, каде што капиталот е дефиниран во номинални монетарни единици, добивката претставува зголемување на номиналниот паричен капитал во текот на периодот. Така, зголемувањата на цените на средствата кои се чуваат во текот на периодот, кои обично се нарекуваат добивки од чување, концепциски гледано, претставуваат добивки. Меѓутоа, тие не можат да се признаат како такви, сè додека средствата не бидат отуѓени во разменска трансакција. Кога концептот на одржување на финансискиот капитал се дефинира во однос на единица на постојана куповна моќ, добивката претставува зголемувањето на инвестираната куповна моќ во текот на времето. Затоа, само оној дел од порастот на цените на средствата кој го надминува порастот на општото ниво на цените се смета за добивка. Остатокот од зголемувањето се смета за прилагодување за одржување на капиталот и, оттука, како дел од капиталот.
- 8.8 Според концептот на одржување на физичкиот капитал, каде капиталот се дефинира во однос на физичкиот продуктивен капацитет, добивка претставува зголемувањето на тој капитал во текот на периодот. Сите промени на цените кои влијаат на средствата и обврските на субјектот се гледаат како промени во мерењето на физичкиот продуктивен капацитет на субјектот; оттука, тие се третираат како прилагодувања за одржување на капиталот кои се дел од капиталот, а не како добивка.
- 8.9 Изборот на основите за мерење и на концептот на одржување на капиталот ќе го определи сметководствениот модел што се користи во изготвувањето на финансиските извештаи. Различни сметководствени модели покажуваат различни нивоа на релевантност и веродостојност и, како и во други области, раководството мора да се стреми кон тоа да воспостави рамнотежа помеѓу релевантноста и веродостојноста. Оваа *Концепциска рамка* е применлива на низа сметководствени модели и дава насоки за изготвување и презентирање на финансиските извештаи кои се изготвени според избраниот модел. Во моментот, Одборот нема намера да пропише определен модел, освен во исклучителни околности, како што е за оние субјекти кои известуваат во валута на хиперинфлаторна економија. Меѓутоа, оваа намера ќе биде разгледана во светлината на случувањата во светот.

Прилагодувања за одржување на капиталот

- 8.10 Ревалоризацијата или повторното прикажување на средствата и обврските доведува до зголемување или намалување на капиталот. Иако овие зголемувања или намалувања ја исполнуваат дефиницијата за приходи и расходи, тие не се вклучени во билансот на успех според определени концепти на одржување на капиталот. Наместо тоа, овие ставки се вклучени во капиталот како прилагодувања за одржување на капиталот или ревалоризациски резерви.

Концепциска рамка

Додаток
Дефинирани поими

Следниве дефинирани поими се извадени или изведени од релевантните точки на Концепциската рамка за финансиско известување.

Групирање	Правење збир на средства, обврски, капитал, приходи или расходи кои имаат заеднички карактеристики и се вклучени во истата класификација.	KP.7.20
Средство	Сегашен економски ресурс кој е контролиран од субјектот како резултат на минати настани.	KP.4.3
Сметководствена вредност	Износот според кој средството, обврската или капиталот се признати во извештајот за финансиската состојба.	KP.5.1
Класифицирање	Подредување на средства, обврски, капитал, приходи или расходи врз основа на заеднички карактеристики за целите на презентирање и обелоденување.	KP.7.7
Комбинирани финансиски извештаи	Финансиски извештаи на известувачкиот субјект кои се состојат од два или повеќе субјекти од кои не сите се поврзани преку однос матично друштво-подружница.	KP.3.12
Консолидирани финансиски извештаи	Финансиски извештаи на известувачкиот субјект кој се состои од матично друштво и од неговите подружници.	KP.3.11
Контрола на економски ресурс	Сегашна способност да се насочи употребата на економскиот ресурс и да се обезбедат економски придобивки што би можеле да произлезат од него.	KP.4.20
Отпишување	Отстранување на целото или на дел од признато средство или обврска од извештајот за финансиската состојба на субјектот.	KP.5.26
Економски ресурс	Право кое што има потенцијал за создавање на економски придобивки.	KP.4.4
Подобрување на квалитативните карактеристики	Квалитативна карактеристика која корисните информации ги прави уште покорисни. Подобрување на квалитативните карактеристики се споредливост, проверливост, навременост и разбирливост.	KP.2.4, KP.2.23
Капитал	Преостанатото учество во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски.	KP.4.63
Сопственички побарувања	Побарувања кон преостанатото учество во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски.	KP.4.64
Извршен договор	Договор, или дел од договор, кој е подеднакво неисполнет - ниту една од страните не исполнила ниту една од своите облигации или двете страни делумно ги исполниле своите облигации во еднаква мера.	KP.4.56
Неизвесност за постоење	Неизвесност во врска со тоа дали постои средство или обврска.	KP.4.13, KP.4.35
Расходи	Намалувања на средства, или зголемувања на обврски, што резултира со намалување на капиталот, освен оние што се однесуваат на распределбите кон имателите на сопственички побарувања.	KP.4.69
Фундаментална квалитативна карактеристика	Квалитативна карактеристика која финансиските информации мора да ја имаат за да им бидат корисни на главните корисници на финансиските извештаи за општа намена. Фундаментални квалитативни карактеристики се релевантност и верно претставување.	KP.2.4, KP.2.5

Концепциска рамка

Финансиско известување за општа намена	Известување кое обезбедува финансиски информации во врска со економските ресурси на известувачкиот субјект, барањата од субјектот и промените во тие економски ресурси и барања што им се корисни на примарните корисници во донесувањето одлуки во врска со обезбедувањето ресурси на субјектот.	KP.1.2, KP.1.12
Финансиски извештаи за општа намена	Определена форма на финансиски извештаи за општа намена кои обезбедуваат информации во врска со средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите на известувачкиот субјект.	KP.3.2
Приходи	Зголемувања на средства или намалувања на обврски, што резултира со зголемување на капиталот, освен оние што се однесуваат на придонесите од имателите на сопственички побарувања.	KP.4.68
Обврска	Сегашна облигација на субјектот да пренесе економски ресурс како резултат на минати настани.	KP.4.26
Материјални информации	Информацијата е материјална доколку нејзиното испуштање, погрешно прикажување или прикривање може разумно да се очекува да влијае на одлуките што примарните корисници на финансиските извештаи за општа намена ги носат врз основа на тие извештаи, кои даваат финансиски информации за конкретен известувачки субјект.	KP.2.11
Мерење	Резултатот од примената на основа за мерење на средство или обврска и на поврзаните приходи и расходи.	KP.6.1
Основа за мерење	Идентификувана карактеристика—на пример, историска набавна вредност, објективна вредност или вредност на исполнување—на ставката која се мери.	KP.6.1
Неизвесност во мерењето	Неизвесност која се појавува тогаш кога монетарните износи во финансиските извештаи не можат директно да се набљудуваат и, наместо тоа, мора да бидат проценети.	KP.2.19
Пребивање	Групирање на средство и обврска кои се признати и мерени како одделни пресметковни единици во еден нето-износ во извештајот за финансиската состојба.	KP.7.10
Неизвесност на исходот	Неизвесност во врска со износот или времето на настанување на било кој прилив или одлив на економски придобивки кои ќе произлезат од средството или обврската.	KP.6.61
Потенцијал за создавање на економски придобивки	Во рамките на економските ресурси, карактеристика која веќе постои и која, најмалку во една околност, би создала економски придобивки за субјектот кои се надвор од економските придобивки што им се достапни на сите други страни.	KP.4.14
Примарни корисници (на финансиски извештаи за општа намена)	Постојните и потенцијалните инвеститори, работодавачите и други доверители.	KP.1.2
Претпазливост	Практикување на внимателност кога се прават расудувања во услови на неизвесност. Практикувањето на претпазливост значи дека средствата и приходите не се преценети и дека обврските и расходите не се потценети. Исто така, практикувањето на претпазливост не дозволува потценување на средствата или приходите или преценување на обврските и расходите.	KP.2.16
Признавање	Процес на опфаќање со цел вклучување во извештајот за финансиската состојба или во извештајот (извештаите) за финансиските резултати, на ставка којашто ја задоволува дефиницијата на еден од елементите од финансиските извештаи—средство, обврска, капитал, приходи или расходи. Признавањето подразбира прикажување на ставката во еден од тие извештаи—било самостојно или заедно со други ставки—со	KP.5.1

Концепциска рамка

	зборови или во монетарен износ, и вклучување на тој износ во еден или во повеќе зборови во тој извештај.	
Известувачки субјект	Субјект од кој се бара, или избира, да изготви финансиски извештај.	KP.3.10
Неконсолидирани финансиски извештај	Финансиски извештај на известувачкиот субјект кој самиот е матично друштво.	KP.3.11
Пресметковна единица	Правото или групата на права, облигација или групата на облигации, или групата на права и облигации, на кои се применуваат критериумите за признавање и концептите за мерење.	KP.4.48
Корисни финансиски информации	Финансиски информации што им се корисни на примарните корисници на финансиските извештај за општа намена во носењето одлуки во врска со обезбедување ресурси на известувачкиот субјект. За да бидат корисни, финансиските информации мора да бидат релевантни и верно да го претставуваат она што треба да го прикажуваат.	KP.1.2, KP.2.4
Корисници (на финансиски извештај за општа намена)	Види примарни корисници (на финансиски извештај за општа намена).	–

Conceptual Framework

Одобрвање од Одборот на Концепциската рамка за финансиско известување издадена во март 2018 година

Концепциската рамка за финансиско известување е одобрена за издавање од 13 од вкупно 14 члена на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди. Г-ѓа Тарка беше воздржана со оглед на нејзиното неодамнешно назначување во Одборот.

Hans Hoogervorst	претседател
Suzanne Lloyd	заменик-претседател
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz De Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

MCC 1

Меѓународен сметководствен стандард 1 Презентирање на финансиски извештаи

Цел

- 1 Овој Стандард ја пропишува основата за презентирање на финансиските извештаи за општа намена за да се обезбеди споредливост како со финансиските извештаи на субјектот од претходни периоди така и со финансиските извештаи на други субјекти. Тој ги утврдува севкупните барања за презентирање на финансиските извештаи, упатства за нивната структура и минималните барања за нивната содржина.

Опфат

- 2 Субјектот треба да го применува овој Стандард за изготвување и презентирање на финансиски извештаи за општа намена во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ).
- 3 Други МСФИ поставуваат критериуми за признавање, мерење и обелоденување на посебни трансакции и други настани.
- 4 Овој Стандард не се применува на структурата и содржината на сумарните меѓупериодични финансиски извештаи изготвени во согласност со МСС 34 *Меѓупериодично финансиско известување*. Сепак, точките 15-35 се применуваат на таквите финансиски извештаи. Овој Стандард се применува подеднакво кај сите субјекти, вклучувајќи ги тие кои презентираат консолидирани финансиски извештаи во согласност со МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, како и тие кои презентираат поединечни финансиски извештаи во согласност со МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи*.
- 5 Овој Стандард користи терминологија која е соодветна за профитно ориентирани субјекти, вклучувајќи деловни субјекти во јавниот сектор. Доколку субјекти со непрофитни активности во приватниот сектор или во јавниот сектор го применуваат овој Стандард, можеби ќе треба да ги изменат описите кои се користени за определени линиски ставки во финансиските извештаи, како и за самите финансиски извештаи.
- 6 Слично, субјекти кои немаат капитал како што е дефинирано во МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање* (на пример, некои заеднички фондови) и субјекти чии акционерски капитал не е капитал (на пример, некои кооперативни субјекти), можеби ќе треба да го приспособат презентирањето на финансиските извештаи на учеството на уделите на членовите или на сопствениците на удели.

Дефиниции

- 7 Во овој Стандард се користат следниве поими со наведените значења за нив:
- Сметководствените политики се дефинирани во точка 5 од МСС 8 Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки, и поимот се користи во овој Стандард со истото значење.*
- Финансиски извештаи за општа намена (се нарекуваат „финансиски извештаи“) се извештаи наменети да ги задоволат потребите на корисниците кои не се во позиција да бараат од субјектот да изготвува извештаи приспособени на нивните конкретни потреби за информации.*
- Непрактично.* Примената на некое барање е непрактична кога субјектот не може да го примени откако ќе ги направи сите разумни напори да го направи тоа.
- Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ) се Стандарди и Толкувања издадени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС). Тие вклучуваат:*
- (а) Меѓународни стандарди за финансиско известување;
 - (б) Меѓународни сметководствени стандарди;
 - (в) Толкувања на КТМФИ; и

МСС 1

(г) Толкувања на ПКТ.¹*Материјално:*

Информацијата е материјална доколку нејзиното испуштање, погрешно прикажување или прикривање може разумно да се очекува да влијае на одлуките што ги донесуваат примарните корисници на финансиските извештаи за општа намена врз основа на тие финансиски извештаи, кои обезбедуваат финансиски информации во врска со конкретниот субјект кој известува.

Материјалноста зависи од големината или природата на информациите, или од двете. Субјектот проценува дали информациите, било поединечно или во комбинација со други информации, се материјални во контекст на неговите финансиски извештаи земено во целина.

Информациите се прикриени доколку се соопштуваат на начин кој би имал сличен ефект за примарните корисници на финансиските извештаи, како и испуштањето или погрешното прикажување на тие информации. Следниве се примери за околности кои би можеле да резултираат со прикривање на материјални информации:

- (а) информации во врска со материјална ставка, трансакција или друг настан се обелоденети во финансиските извештаи, но јазикот што се користи е нејасен;
- (б) информации во врска со материјална ставка, трансакција или друг настан се расфрлани низ финансиските извештаи;
- (в) различни ставки, трансакции или други настани не се соодветно групирани;
- (г) слични ставки, трансакции или други настани не се соодветно расчленети; и
- (д) разбирливоста на финансиските извештаи е намалена како резултат на скриени материјални информации со нематеријални информации, до степен до кој примарниот корисник не е во можност да утврди кои од информациите се материјални.

Проценката на тоа дали информациите би можело разумно да се очекува да влијаат на одлуките донесени од примарните корисници на финансиските извештаи за општа намена на конкретниот субјект што известува бара субјектот да ги земе предвид карактеристиките на тие корисници, а истовремено да ги земе предвид сопствените околности на субјектот.

Голем број постоечки и потенцијални инвеститори, работодаватели и други доверители не можат да бараат од субјектите што известуваат да им даваат информациите директно ним и мора да се потпираат на финансиските извештаи за општа намена за повеќето од финансиските информации што им се потребни. Следствено, тие се примарните корисници кон кои се насочени финансиските извештаи за општа намена. Финансиските извештаи се изготвуваат за корисници кои имаат разумно познавање на деловните и на економските активности и кои внимателно ги разгледуваат и анализираат информациите. Понекогаш, дури и добро информирани и внимателни корисници можеби ќе треба да побараат помош од советник за да разберат некои информации кои се однесуваат на сложени економски појави.

Белешките содржат дополнителни информации покрај оние што се презентираат во извештајот за финансиската состојба, извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, извештајот за промени во капиталот и извештајот за готовински текови. Белешките обезбедуваат наративни описи или расчленување на ставките кои се презентирани во тие извештаи, како и информации за ставки кои не се квалификуваат за признавање во тие извештаи.

Останата сеопфатна добивка вклучува ставки на приходи и расходи (вклучувајќи прилагодувања за рекласификација) кои не се признаваат во добивката или загубата како што се бара или е дозволено со други МСФИ.

Компонентите на останата сеопфатна добивка вклучуваат:

- (а) промени во ревалоризационите вишоци (види МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* и МСС 38 *Нематеријални средства*);
- (б) повторни мерења на планови за дефинирани придобивки (види МСС 19 *Придобивки за работените*);
- (в) Добивки и загуби кои произлегуваат од преведување на финансиски извештаи на странско работење (види МСС 21 *Ефектите од промени на девизни курсеви*);

¹ Дефиницијата за МСФИ е изменета по промените на името воведени со ревидираната Повелба на Фондацијата МСФИ во 2010 година.

MCC 1

- (г) добивки и загуби од инвестиции во сопственички инструменти назначени како по објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5 од МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;
- (га) добивки и загуби од финансиски средства мерени по објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А од МСФИ 9;
- (д) ефективниот дел од добивките и загубите од хеџинг инструменти кај хеџирање на готовински текови и добивките и загубите од хеџинг инструменти со кои се хеџираат инвестиции во сопственички инструменти мерени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5 од МСФИ 9 (види Поглавје 6 од МСФИ 9);
- (ѓ) за одредени обврски кои се назначени како по објективна вредност преку добивка или загуба, износот на промена на објективната вредност што се припишува на промените во кредитниот ризик на обврската (види точка 5.7.7 од МСФИ 9);
- (е) промени во вредноста на временската вредност на опции кога се врши одвојување на внатрешната вредност и временската вредност на договорот за опција и назначување како инструмент за хеџирање само на промените во внатрешната вредност (види Поглавје 6 од МСФИ 9);
- (ж) промени во вредноста на терминскиот елемент на форвард договорите кога се прави одвојување на терминскиот елемент и на промптниот елемент на форвард договорот и назначување како хеџинг инструмент само промените во промптниот елемент, и промените во вредноста на распонот на девизна основа на финансиски инструмент кога тој се исклучува од назначувањето на тој финансиски инструмент како хеџинг инструмент (види Поглавје 6 од МСФИ 9);
- (з) финансиски приходи и расходи од осигурување врз основа на договори издадени во рамките на опфатот на МСФИ 17 *Договори за осигурување* кои се исклучени од добивка или загуба кога вкупните финансиски приходи или расходи од осигурување се расчленуваат за да го вклучат, во добивка или загуба, износот кој е утврден со систематска распределба во согласност со точка 88(б) од МСФИ 17, или износ со кој се елиминираат сметководствените несовапања со финансиските приходи или расходи кои произлегуваат од предметните ставки, со примена на точка 89(бс) од МСФИ 17; и
- (с) финансиски приходи и расходи од договори за реосигурување кои се чуваат исклучени од добивка или загуба тогаш кога вкупните финансиски приходи или расходи од реосигурување се расчленуваат за да го вклучат во добивка или загуба износот кој е утврден со систематска распределба со примена на точка 88(б) од МСФИ 17.

Сопственици се иматели на инструменти класифицирани како капитал.

Добивка или загуба е збир на приходите намалени за расходите, исклучувајќи ги компонентите на останата сеопфатна добивка.

Прилагодувања за рекласификација се износите кои се рекласифицирани во добивката или загубата во сегашниот период, а кои биле признаени во останата сеопфатна добивка во тековниот или во минати периоди.

Вкупна сеопфатна добивка е промената во капиталот во текот на периодот како резултат на трансакции и други настани, освен промените кои се резултат на трансакции со сопствениците во нивното својство на сопственици.

Вкупната сеопфатна добивка ги опфаќа сите компоненти на „добивка или загуба“ и „останата сеопфатна добивка“.

8 Иако овој Стандард ги користи поимите „останата сеопфатна добивка“, „добивка или загуба“ и „вкупна сеопфатна добивка“, субјектот може да користи и други термини за да ги опише збирите се додека е јасно нивното значење. На пример, субјектот може да го користи поимот „нето-добивка“ за да ја опише добивката или загубата.

8А Следниве поими се опишани во MCC 32 *Финансиски инструменти: презентирање* и се користат во овој Стандард со значењето наведено во MCC 32:

- (а) финансиски инструмент кој може да се продаде повратно на издавачот, класифициран како сопственички инструмент (опишано во точките 16А и 16Б на MCC 32).
- (б) инструмент кој му наметнува обврска на субјектот да ѝ даде на друга страна пропорционален удел во нето-средствата на субјектот, само во случај на ликвидација и е класифициран како сопственички инструмент (опишано во точките 16В и 16Г на MCC 32).

МСС 1

Финансиски извештаи**Целта на финансиските извештаи**

9 Финансиските извештаи претставуваат структурирано прикажување на финансиската состојба и на финансиските резултати на субјектот. Целта на финансиските извештаи е да обезбедат информации за финансиската состојба, финансиските резултати и готовинските текови на субјектот кои се корисни за широк круг на корисници во донесувањето економски одлуки. Финансиските извештаи, исто така, ги покажуваат резултатите од управувањето на менаџментот со ресурсите кои му се доверени. За да ја исполнат оваа цел, финансиските извештаи обезбедуваат информации за:

- (а) средствата;
- (б) обврските;
- (в) капиталот;
- (г) приходите и расходите, вклучувајќи ги добивките и загубите;
- (д) уплатите од и распределбите кон сопствениците во својство на сопственици;
- (е) готовински текови.

Овие информации, заедно со другите информации во белешките, им помагаат на корисниците на финансиски извештаи во предвидувањето на идните готовински текови на субјектот, а особено на нивното време и сигурност.

Комплетен сет финансиски извештаи

10 **Комплетен сет финансиски извештаи опфаќа:**

- (а) извештај за финансиската состојба на крајот на периодот;
- (б) извештај за добивката или загубата и останата сеопфатна добивка за периодот;
- (в) извештај за промените во капиталот за периодот;
- (г) извештај за готовинските текови за периодот;
- (д) белешки, кои опфаќаат преглед на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации;
- (да) споредбени информации кои се однесуваат на претходниот период, како што е специфицирано во точките 38 и 38А; и
- (е) извештај за финансиската состојба на почетокот на претходниот период кога субјектот применува сметководствена политика ретроспективно или прави ретроспективно повторно прикажување на ставки во своите финансиски извештаи, или кога врши рекласификација на ставки во своите финансиски извештаи во согласност со точките 40А–40Г.

Субјектот може да користи други наслови за извештаите различни од оние што се користат во овој Стандард. На пример, субјектот може да го користи насловот „извештај за сеопфатна добивка“ наместо „извештај за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка“.

10А Субјектот може да презентира единствен извештај за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, при што добивката или загубата и останата сеопфатна добивка се презентирани во два дела. Деловите ќе бидат презентирани заедно, при што, прво ќе се презентира делот со добивка или загуба и директно потоа ќе следува делот со останата сеопфатна добивка. Субјектот може да го презентира делот со добивка или загуба во посебен извештај за добивка или загуба. Во тој случај, посебниот извештај за добивка или загуба директно ќе му претходи на извештајот во кој е презентирана сеопфатната добивка, а кој почнува со добивка или загуба.

11 Субјектот подеднакво значајно ги прикажува сите финансиски извештаи во комплетен сет на финансиски извештаи

12 [Се брише]

13 Многу субјекти презентираат, надвор од финансиските извештаи, финансиски преглед од страна на менаџментот кој ги опишува и објаснува главните карактеристики на финансиските резултати и

MCC 1

финансиската состојба на субјектот, како и главните неизвесности со кои тој се соочува. Таквиот извештај може да вклучува преглед на:

- (а) главните фактори и влијанија кои ги детерминираат финансиските резултати, вклучувајќи ги промените во средината во која работи субјектот, одговорот на субјектот на тие промени и нивниот ефект, и политиката на субјектот за инвестирање за одржување и подобрување на финансиските резултати, вклучувајќи ја и неговата политика за дивиденди;
 - (б) изворите на финансирање на субјектот и неговиот таргетиран сооднос на обврски и капитал; и
 - (в) ресурсите на субјектот кои не се признати во извештајот за финансиската состојба во согласност со МСФИ.
- 14 Многу субјекти, исто така, презентираат, покрај финансиските извештаи, други извештаи и изјави, како на пример, еколошки извештаи и извештаи за додадена вредност, посебно во дејности во кои еколошките фактори се значајни и каде што вработените се сметаат за значајна група на корисници. Извештаите и изјавите кои се прикажуваат надвор од финансиските извештаи се надвор од опфатот на МСФИ.

Општи карактеристики

Објективно презентирање и усогласеност со МСФИ

- 15 Финансиските извештаи треба објективно да ги презентираат финансиската состојба, финансиските резултати и готовинските текови на субјектот. Објективното презентирање бара верно претставување на ефектите на трансакции, други настани и состојби во согласност со дефинициите и критериумите за признавање на средства, обврски, приходи и расходи кои се дадени во *Концепциската рамка за финансиско известување (Концепциска рамка)*. Примената на МСФИ со дополнително обелоденување, кога е неопходно, се препорачува дека ќе резултира во финансиски извештаи кои постигнуваат објективно презентирање.
- 16 Субјектот чии финансиски извештаи се во согласност со МСФИ ќе даде експлицитна и безрезервна изјава за таквата усогласеност во белешките. Субјектот не треба да ги опише финансиските извештаи како извештаи кои се усогласени со МСФИ доколку не се усогласени со сите барања на МСФИ.
- 17 Речиси во сите околности, субјектот постигнува објективно презентирање преку усогласеност со применливите МСФИ. Објективното презентирање, исто така, бара од субјектот:
- (а) да избира и применува сметководствени политики во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. МСС 8 поставува хиерархија на авторитативни упатства кои менаџментот ги зема во предвид во отсуство на МСФИ, кој посебно се применува за некоја ставка.
 - (б) да презентира информации, вклучувајќи сметководствени политики, на начин кој обезбедува релевантни, веродостојни, споредливи и разбирливи информации.
 - (в) да обезбеди дополнителни обелоденувања кога усогласеноста со посебните барања на МСФИ не е доволна за да им овозможи на корисниците да го разберат влијанието на определени трансакции, други настани и состојби врз финансиската состојба и финансиските резултати на субјектот.
- 18 Субјектот не може да коригира несоодветни сметководствени политики било преку обелоденување на користените сметководствени политики или со користење на белешки или објаснувачки материјал.
- 19 Во исклучително ретки околности во кои менаџментот ќе заклучи дека усогласеноста со некое барање во МСФИ би било толку погрешно што би било во спротивност со целта на финансиските извештаи утврдена во *Концепциската рамка*, субјектот ќе отстапи од тоа барање на начин кој е објаснет во точка 20, доколку релевантната регулативна рамка бара, или на друг начин не забранува таквото отстапување.
- 20 Кога субјектот отстапува од некое барање на некој МСФИ во согласност со точка 19, тој треба да обелодени:
- (а) дека менаџментот заклучил дека финансиските извештаи објективно ги презентираат финансиската состојба, финансиските резултати и готовинските текови на субјектот;

МСС 1

- (б) дека е тоа усогласено со применливите МСФИ, освен што отстапило од определено барање за да постигне објективно презентирање;
- (в) насловот на МСФИ од кој отстапил субјектот, природата на отстапувањето, вклучувајќи го третманот што го бара МСФИ, причината зошто тој третман би бил толку погрешен во околностите што би бил во спротивност со целта на финансиските извештаи дадена во *Концепциската рамка*, и со усвоениот третман; и
- (г) за секој презентирани период кој, финансискиот ефект на отстапувањето врз секоја ставка во финансиските извештаи која би се прикажала во согласност со барањето.
- 21 Кога субјектот отстапил од некое барање на некој МСФИ во претходен период, и тоа отстапување влијае на износите признати во финансиските извештаи за тековниот период, субјектот треба да ги направи обелоденувањата дадени во точка 20(в) и (г).
- 22 Точка 21 се применува, на пример, кога субјектот во претходен период отстапил од некое барање на некој МСФИ за мерење на средство или обврска и тоа отстапување влијае на мерењето на промените во средствата и обврските признати во финансиските извештаи за тековниот период.
- 23 Во исклучително ретки околности во кои менаџментот ќе заклучи дека усогласеноста со некое барање во МСФИ би било толку погрешно што би било во спротивност со целта на финансиските извештаи утврдена во *Концепциската рамка*, но релевантната регулативна рамка забранува отстапување од барањето, субјектот, до максимално можен степен, ќе ги намали согледаните погрешни аспекти на усогласувањето преку обелоденување на:
- (а) насловот на МСФИ за кој станува збор, природата на барањето, и причината зошто менаџментот заклучил дека усогласувањето со тоа барање е толку погрешно во околностите што би било во спротивност со целта на финансиските извештаи дадена во *Концепциската рамка*; и
- (б) за секој презентирани период, прилагодувањата на секоја ставка во финансиските извештаи за кои менаџментот одлучил дека биле неопходни за да се постигне објективно презентирање.
- 24 За целта на точките 19–23, една ставка со информации би била во спротивност со целта на финансиските извештаи кога таа не ги прикажува верно трансакциите, другите настани и состојби, кои таа или се подразбира дека ги презентира или би можело разумно да се очекува да ги презентира, и соодветно на тоа, би било веројатно да влијае на економските одлуки на корисниците на финансиските извештаи. Кога се проценува дали усогласувањето со некое барање на некој МСФИ би било толку погрешно што би било во спротивност со целта на финансиските извештаи утврдена во *Концепциската рамка*, менаџментот разгледува:
- (а) зошто не е постигната целта на финансиските извештаи во конкретните околности; и
- (б) како се разликуваат околностите во кои се наоѓа субјектот од тие на други субјекти кои се придржуваат на барањето. Доколку други субјекти во слични околности се придржуваат на барањето, постои претпоставка која може да се побие дека усогласувањето на субјектот со барањето не би било толку погрешно што би било во спротивност со целта на финансиските извештаи утврдена во *Концепциската рамка*.

Континуитет

- 25 Кога изготвува финансиски извештаи, менаџментот треба да направи проценка на способноста на субјектот да го продолжи работењето во континуитет. Субјектот треба да ги изготвува финансиските извештаи врз основа на претпоставката за континуитет, освен кога менаџментот има намера да го ликвидира субјектот или да го прекине работењето, или кога не постои реална алтернатива поинаку да постои. Кога раководството е свесно, при правењето на својата проценка, за материјалните неизвесности поврзани со настани или услови кои можат да предизвикаат значителен сомнеж врз способноста на ентитетот да продолжи континуирано да делува, субјектот треба да ги обелодени тие неизвесности. Кога субјектот не ги подготвува финансиски извештаи врз основа на претпоставката за континуирано деловно работење, тој треба да го обелодени тој факт, заедно со основата врз која ги подготвил финансиските извештаи и причината зошто ентитетот нема да има континуитет во работењето.
- 26 При оценувањето дали е соодветна претпоставката за континуитет, менаџментот ги зема предвид сите расположливи информации за идниот период, кој треба да биде најмалку, но не и ограничен, на дванаесет месеци од крајот на периодот на известување. Степенот на разгледување зависи од фактите во секој поединечен случај. Кога субјектот има историја на профитабилно работење и лесно

МСС 1

доаѓа до финансиски ресурси, субјектот може да заклучи дека сметководството засновано на претпоставката за континуитет е соодветно, без некои детални анализи. Во други случаи, менаџментот ќе треба да разгледа еден широк опсег на фактори за тековната и очекуваната профитабилност, распоредот на отплатата на долговите и потенцијалните извори за замена на финансирање, пред тој да се увери дека е соодветна основата за континуитет.

Пресметковна основа во сметководството

27 Субјектот треба да ги изготвува своите финансиски извештаи, освен информациите за готовинските текови, врз пресметковна основа во сметководството

28 Кога се користи пресметковна основа во сметководството, субјектот признава ставки како средства, обврски, приходи и расходи (елементите на финансиските извештаи) кога тие ги исполнуваат дефинициите и критериумите за признавање на соодветните елементи според *Концепциската рамка*.

Материјалност и групирање

29 Субјектот треба да ја презентира посебно секоја материјална класа на слични ставки. Субјектот одделно ги презентира ставки од различна природа или функција, освен ако тие не се материјални.

30 Финансиските извештаи се резултат на обработката на голем број трансакции или други настани кои се групираат во класи според нивната природа или функција. Финалната фаза во процесот на групирање и класификација е презентирањето на сумарни и класифицирани податоци, кои формираат линиски ставки во финансиските извештаи. Доколку некоја линиска ставка не е поединечно материјална, таа се групира со други ставки било во рамките на финансиските извештаи или во белешките. Ставка која не е доволно материјална за да оправда одвоено презентирање во рамките на финансиските извештаи, може да биде оправдано да биде одвоено презентирана во белешките.

30А Кога го применува овој и други МСФИ, субјектот треба да одлучи, земајќи ги предвид сите релевантни факти и околности, како ќе ги групира информациите во финансиските извештаи, кои ги вклучуваат белешките. Субјектот не треба да ја намали разбирливоста на неговите финансиски извештаи преку прикривање на материјалните информации со нематеријални информации или преку групирање на материјални ставки кои имаат различна природа или функција.

31 Некои МСФИ специфицираат информации кои се бара да бидат вклучени во финансиските извештаи, кои ги вклучуваат белешките. Субјектот не мора да прави конкретно обелоденување што се бара со МСФИ доколку информациите кои резултираат од таквото обелоденување не се материјални. Ова е случај дури и тогаш кога МСФИ содржи листа на конкретни барања или нив ги опишува како минимални барања. Субјектот, исто така, треба да размисли дали да обезбеди дополнителни обелоденувања кога усогласеноста со конкретните барања во МСФИ не е доволна за да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да го разберат влијанието на одредени трансакции, други настани и услови врз финансиската состојба и финансиските резултати на субјектот.

Пребивање

32 Субјектот не треба да пребива средства и обврски, или приходи и расходи, освен кога тоа не го бара или дозволува некој МСФИ.

33 Субјектот ги прикажува одвоено средствата и обврските, и приходите и расходите. Пребивањето во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка или за финансиска состојба, освен кога пребивањето ја одразува суштината на трансакцијата или друг настан, ја намалува способноста на корисниците да ги разберат трансакциите, другите настани и услови кои се случиле, како и можноста да ги проценат идните готовински текови на субјектот. Мерењето на средствата него од исправката на вредноста – на пример, исправката заради застареност на залихите и исправката на вредноста на побарувањата – не претставува пребивање.

34 МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи* бара од субјектот да ги мери приходите од договори со купувачи според износот на надоместок на кој субјектот очекува да има право во замена за пренос на везените добра или услуги. На пример, износот на приходи кои се признати ги одразува сите трговски попусти и количински рабати кои ги одобрил субјектот. Во текот на своите редовни активности, субјектот презема други трансакции кои не создаваат приходи, туку претставуваат споредни трансакции однос на главните активности кои создаваат приходи. Субјектот ги презентира

МСС 1

резултатите на таквите трансакции, кога ова презентирање ја одразува суштината на трансакциите или настаните, преку пребивање на секој приход со соодветните расходи кои произлегуваат од истата трансакција. На пример:

- (а) субјектот презентира добивки и загуби од отуѓување на нетековни средства, вклучувајќи инвестиции и оперативни средства, така што од износот на надоместокот од отуѓувањето ќе се одбие сметководствената вредност на средството и поврзаните расходи за продажба; и;
- (б) субјектот може да го пребие расходот поврзан со резервирањето кој е признат во согласност со МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*, а за кои е извршено надоместување во согласност со договорен аранжман со трета страна (на пример, договор за гаранција со добавувач) со поврзаниот надоместок.

35 Понатаму, субјектот ги прикажува на нето-основа добивките и загубите кои произлегуваат од група на слични трансакции, како, на пример, добивки и загуби од курсни разлики или добивки и загуби што произлегуваат од финансиски инструменти кои се чуваат за тргување. Меѓутоа, субјектот ги прикажува таквите добивки и загуби одделно доколку се материјални.

Зачестеност на известувањето

36 Субјектот треба да презентира комплетен сет финансиски извештаи (вклучувајќи и споредбени информации), најмалку еднаш годишно. Кога субјектот го менува крајот на неговиот известувачки период и презентира финансиски извештаи за период кој е подолг или пократок од една година, субјектот треба да ги обелодени, покрај периодот опфатен со финансиските извештаи:

- (а) причината за користење на подолг или пократок период; и
- (б) фактот дека износите прикажани во финансиските извештаи не се целосно споредливи.

37 Вообичаено, субјектот конзистентно изготвува финансиски извештаи за период од една година. Меѓутоа, од практични причини, некои субјекти претпочитаат да известуваат, на пример, за 52-неделен период. Овој Стандард не ја спречува ваквата пракса.

Споредливи информации*Минимум споредливи информации*

38 За сите износи презентирани во финансиските извештаи за тековниот период, се прикажуваат споредливи информации за претходниот период, освен кога МСФИ дозволува или бара поинаку. Субјектот треба да вклучува споредбени информации за наративните и описните информации доколку се релевантни за разбирање на финансиските извештаи за тековниот период.

38А Субјектот треба да презентира, како минимум, два извештаи за финансиска состојба, два извештаи за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, два посебни извештаи за добивка или загуба (доколку се презентираат), два извештаи за готовински текови и два извештаи за промени во капиталот, како и поврзаните белешки.

38Б Во некои случаи, наративните информации дадени во финансиските извештаи за претходниот (претходните) период(и) продолжуваат да бидат релевантни и за тековниот период. На пример, субјектот обелоденува во тековниот период детали за правен спор чиј исход бил неизвесен на крајот на претходниот период и кој сè уште не е решен. Корисниците може да имаат корист од обелоденувањето на информацијата дека постоела неизвесност на крајот на претходниот период и од обелоденувањето на информациите за чекорите што биле преземени за време на сегашниот период за да се разреши неизвесноста.

Дополнителни споредбени информации

38В Субјектот може да презентира дополнителни споредбени информации покрај минималните споредбени финансиски извештаи што се бараат со МСФИ, сè додека тие информации се подготвени во согласност со МСФИ. Таквите споредбени информации може да се состојат од еден или од повеќе извештаи кои се наведени во точка 10, но кои не мора да содржат комплетен сет

МСС 1

финансиски извештаи. Кога тоа е случај, субјектот ги обелоденува информациите во поврзана белешка со таквите дополнителни извештаи.

- 38Г На пример, субјектот може да презентира и трет извештај за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка (притоа прикажувајќи го сегашниот период, претходниот период и уште еден дополнителен споредбен период). Сепак, од субјектот не се бара презентира трет извештај за финансиска состојба, трет извештај за готовински текови или трет извештај за промени во капиталот (т.е. дополнителни споредбени финансиски извештаи). Од субјектот се бара да презентира, во белешките кон финансиските извештаи, споредбени информации кои се однесуваат на тој дополнителен извештај за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка.

39–40 [Се брише]

Промени во сметководствената политика, ретроспективно повторно искажување или рекласификација

- 40А Субјектот треба да презентира трет извештај за финансиска состојба на почетокот од претходниот период, покрај минимум споредбените финансиски извештаи кои се бараат во точка 38А доколку:

- (а) субјектот ретроспективно ја применува сметководствената политика, прави ретроспективно повторно искажување на ставките во своите финансиски извештаи или ги рекласифицира ставките во своите финансиски извештаи; и
- (б) ретроспективната примена, ретроспективното повторно искажување или рекласифицирањето има материјално влијание врз информациите содржани во извештајот за финансиската состојба на почетокот на претходниот период.

- 40Б Во околностите опишани во точка 40А, субјектот треба да презентира три извештаи за финансиската состојба на:

- (а) крајот на тековниот период;
- (б) крајот на претходниот период; и
- (в) почетокот на претходниот период.

- 40В Кога од субјектот се бара да презентира дополнителен извештај за финансиската состојба во согласност со точка 40А, тој мора да ги обелодени информациите што се бараат во точките 41–44 и МСС 8. Сепак, субјектот не мора да ги презентира поврзаните белешки за почетниот извештај за финансиската состојба на почетокот на претходниот период.

- 40Г Датумот на тој почетен извештај за финансиската состојба треба да биде на почетокот на претходниот период, без разлика дали финансиските извештаи на субјектот презентираат споредбени информации за претходни периоди (како што е дозволено со точка 38В).

- 41 Кога субјектот го менува презентирањето или класифицирањето на ставките во своите финансиски извештаи, субјектот треба да направи рекласификација на споредбените износи, освен кога рекласификацијата е непрактична. Кога субјектот прави рекласификација на споредбените износи, треба да ги обелодени (вклучително и на почетокот на претходниот период):

- (а) природата на рекласификацијата;
- (б) износот на секоја ставка или класа на ставки за кои се прави рекласификација; и
- (в) причината за рекласификацијата.

- 42 Кога е непрактично да се направи рекласификација на споредбените износи, субјектот треба да ги обелодени:

- (а) причината зошто не се прави рекласификација на износите, и
- (б) природата на прилагодувањата што би се направиле доколку износите би биле рекласифицирани.

- 43 Подобрувањето на меѓупериодската споредливост на информациите им помага на корисниците во носењето економски одлуки, посебно преку овозможување на вршење оценка на трендови во финансиските информации за целите за предвидување. Во некои околности не е практично да се направи рекласификација на споредливите информации за некој конкретен претходен период за да се постигне споредливост со тековниот период. На пример, субјектот можеби не ги собрал

MCC 1

податоците во претходниот период(и) на начин кој дозволува рекласификација и можеби е непрактично повторно да се создадат информациите.

- 44 MCC 8 ги наведува прилагодувањата на споредливите информации кои се потребни кога субјектот менува сметководствена политика или кога коригира грешка.

Конзистентност на презентирањето

- 45 **Субјектот треба да го задржи начинот на презентирање и класификација на ставките во финансиските извештаи од еден до друг период освен кога:**

(а) **е очигледно, по значајна промена во природата на работењето на субјектот или по проверката на финансиските извештаи, дека би била посоодветна друга презентација или класификација земајќи ги предвид критериумите за избор и примена на сметководствените политики во MCC 8; или**

(б) **некој МСФИ бара промена во презентирањето.**

- 46 На пример, значајно стекнување или отуѓување, или проверката на презентацијата на финансиските извештаи, може да сугерира дека финансиските извештаи треба да бидат поинаку презентирани. Субјектот го менува презентирањето на неговите финансиски извештаи само доколку изменетата презентација обезбедува информации што се веродостојни и порелевантни за корисниците на финансиските извештаи, а ревидираната структура веројатно ќе продолжи, така што споредливоста не е намалена. Кога прави такви промени во презентирањето, субјектот ќе направи рекласификација на своите споредливи информации во согласност со точките 41 и 42.

Структура и содржина**Вовед**

- 47 Овој стандард бара одредени обелоденувања во извештајот за финансиската состојба или во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, или во извештајот за промени во капиталот и бара обелоденување на други линиски ставки било во тие извештаи или во белешките. MCC 7 *Извештај за готовинските текови* ги поставува барањата за презентирање на информациите за готовинските текови.

- 48 Овој Стандард понекогаш го користи поимот „обелоденување“ во поширока смисла, со кој се опфаќаат ставките презентирани во финансиските извештаи. Обелоденувања, исто така, се бараат и според други МСФИ. Освен ако не е поинаку наведено каде било во овој Стандард или во друг МСФИ, такви обелоденувања би можеле да се прават во финансиските извештаи.

Идентификување на финансиски извештаи

- 49 **Субјектот треба јасно да ги идентификува финансиските извештаи и да ги разликува од другите информации во истиот објавен документ.**

- 50 МСФИ се применуваат само на финансиските извештаи, а не и на други информации презентирани во годишниот извештај, во извештаите за регулаторните тела или во други документи. Според тоа, важно е корисниците да можат да ги разликуваат информациите кои се изготвени со примена на МСФИ, од другите информации што би можеле да бидат корисни за корисниците, но не се предмет на тие барања.

- 51 **Субјектот треба јасно да го идентификува секој финансиски извештај и белешките. Дополнително, субјектот треба видно да ги прикаже следниве информации и да ги повторува кога е потребно за да бидат разбирливи презентираниите информации:**

(а) **името на субјектот кој известува или другите начини за идентификација, и какви било промени во тие информации од крајот на претходниот известувачки период;**

(б) **дали финансиските извештаи се на поединечен субјект или на група на субјекти;**

(в) **датумот на крајот на периодот на известување или периодот покриен со сетот финансиски извештаи или белешки;**

(г) **валутата во која се известува, како што е дефинирано во MCC 21; и**

(д) **нивото на заокружување во презентирањето на износите во финансиските извештаи.**

MCC 1

- 52 Субјектот ги задоволува барањата од точката 51 преку презентирање на соодветни наслови за страниците, извештаите, белешките, колоните и слично. Се бара расудување во утврдувањето на најдобриот начин на презентирање на такви информации. На пример, кога субјектот ги презентира финансиските извештаи електронски, не секогаш се користат одвоени страници; субјектот тогаш ги презентира погоре наведените ставки на начин за да осигури дека информациите вклучени во финансиските извештаи може да се разберат.
- 53 Субјектот често ги прави финансиските извештаи поразбирливи со презентирање на информации во илјади или милиони единици на известувачката валута. Тоа е прифатливо сè додека субјектот го обелоденува нивото на заокружување и не пропушта материјални информации.

Извештај за финансиска состојба**Информации што треба да бидат презентирани во извештајот за финансиска состојба**

- 54 Извештајот за финансиската состојба треба да вклучува линиски ставки кои ги прикажуваат следниве износи:
- (а) недвижности, постројки и опрема;
 - (б) инвестициски недвижности;
 - (в) нематеријални средства;
 - (г) финансиски средства (исклучувајќи ги износите кои се покажани во (д), (ж) и (з));
 - (га) портфолија на договори во рамките на опфатот на МСФИ 17 кои се средства, расчленети онака како што се бара со точка 78 од МСФИ 17;
 - (д) инвестиции евидентирани со примена на методот на капитал;
 - (ѓ) биолошки средства во рамките на опфатот на МСС 41 *Земјоделство*;
 - (е) залихи;
 - (ж) побарувања од купувачи и други побарувања;
 - (з) готовина и готовински еквиваленти;
 - (с) збирот на средствата кои се класифицирани како средства кои се чуваат за продажба и средства вклучени во групи за отуѓување кои се класифицирани како средства кои се чуваат за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*;
 - (и) обврски спрема добавувачи и други обврски;
 - (ј) резервирања;
 - (к) финансиски обврски (исклучувајќи ги износите кои се прикажани под (и) и (ј));
 - (ка) портфолија на договори во рамките на опфатот на МСФИ 17 кои се обврски, расчленети онака како што се бара со точка 78 од МСФИ 17;
 - (л) обврски и средства за тековен данок, како што се дефинирани во МСС 12 *Даноци на добивка*;
 - (љ) одложени даночни обврски и одложени даночни средства, како што се дефинирани во МСС 12;
 - (м) обврски вклучени во групите за отуѓување класифицирани како чувани за продажба во согласност со МСФИ 5;
 - (н) малцински учества, презентирани во рамките на капиталот;
 - (њ) издаден капитал и резерви кои им се припишуваат на сопствениците на матичното друштво.
- 55 Субјектот треба да презентира дополнителни линиски ставки (вклучувајќи и преку расчленување на линиските ставки кои се наведени во точка 54), наслови и подзбирови во извештајот за финансиската состојба кога таквото презентирање е релевантно за разбирање на финансиската состојба на субјектот.
- 55А Кога субјектот презентира подзбирови во согласност со точка 55, тие подзбирови треба да:

МСС 1

- (а) се состојат од линиски ставки кои се составени од износи кои се признати и мерени во согласност со МСФИ;
- (б) бидат презентирани и означени на начин кој ги прави јасни и разбирливи линиските ставки кои го сочинуваат подзбирот;
- (в) бидат доследни од период на период, во согласност со точка 45; и
- (г) да не бидат прикажани со поголема важност отколку подзбирите и вкупните износи што се бараат со МСФИ за извештајот за финансиска состојба.
- 56 Кога субјектот презентира тековни и нетековни средства, и тековни и нетековни обврски, како одвоени класификации во неговиот извештај за финансиската состојба, тој не треба да ги класифицира одложените даночни средства (обврски) како тековни средства (обврски).**
- 57 Овој Стандард не го пропишува редоследот или форматот во кој субјектот ги прикажува ставките. Точка 54 едноставно наведува ставките кои се доволно различни според природата или функцијата да оправдаат одвоено презентирање во извештајот за финансиската состојба. Покрај тоа:
- (а) линиски ставки се вклучуваат кога големината, природата или функцијата на некоја ставка или група на слични ставки е таква што одвоеното презентирање ќе биде релевантно за разбирање на финансиската состојба на субјектот; и
- (б) употребените описи и редоследот на ставки или група на слични ставки може да се изменат во согласност со природата на субјектот и неговите трансакции, за да се обезбедат информации што се релевантни за разбирање на финансиската состојба на субјектот. На пример, финансиска институција може да ги промени горните описи за да обезбеди информации кои се релевантни за работењето на една финансиска институција.
- 58 Субјектот користи расудување за тоа дали да ги презентира дополнителните ставки одвоено врз основа на оценка на:
- (а) природата и ликвидноста на средствата;
- (б) функцијата на средствата во рамките на субјектот; и
- (в) износите, природата и временскиот распоред на обврските.
- 59 Користењето на различни основи за мерење на различни класи на средства упатува на тоа дека нивната природа или функција се разликува и, затоа, субјектот ги прикажува како одвоени линиски ставки. На пример, различни групи на недвижности, постројки и опрема може да се водат по набавна вредност или по ревалоризирани износи во согласност со МСС 16.

Разграничување на тековни/нетековни

- 60 Субјектот треба да прикажува тековни и нетековни средства, и тековни и нетековни обврски, како одвоени класификации во неговиот извештај за финансиската состојба во согласност со точките 66–76, освен кога презентирањето според ликвидност обезбедува информации кои се веродостојни и порелевантни. Кога се користи овој исклучок, субјектот треба да ги презентира сите средства и обврски според нивната ликвидност.**
- 61 Без разлика кој метод на презентирање да е усвоен, субјектот треба да го обелодени износот кој се очекува да биде надоместен или подмирен по повеќе од дванаесет месеци за секоја ставка на средство или обврска што ги комбинира износите кои се очекува да добие надомест или да бидат подмирени:**
- (а) **не повеќе од дванаесет месеци по периодот на известување, и**
- (б) **повеќе од дванаесет месеци по периодот на известување.**
- 62 Кога субјектот врши снабдување на добра или услуги во рамките на јасно идентификуван оперативен циклус, одвоената класификација на тековни и нетековни средства и обврски во извештајот за финансиската состојба обезбедува корисни информации преку разликата што се прави помеѓу нето-средствата кои континуирано циркулираат како обртен капитал и тие кои се користат за долгорочните активности на субјектот. Тоа, исто така, ги нагласува средствата кои се очекува да се реализираат во рамките на тековниот оперативен циклус, и обврските кои доспеваат за подмирување во рамките на истиот период.
- 63 За некои субјекти, како на пример финансиски институции, презентирањето на средствата и обврските по растечки или опаѓачки редослед на ликвидноста обезбедува информации кои се веродостојни и порелевантни отколку нивното презентирање како тековни/нетековни бидејќи субјектот не обезбедува добра или услуги во рамките на јасно идентификуван оперативен циклус.

MCC 1

- 64 Кога се применува точка 60, на субјектот му се дозволува да ги презентира некои од неговите средства и обврски користејќи ја класификацијата на тековни/нетековни, а други според редоследот на ликвидноста кога на тој начин се обезбедуваат информации кои се веродостојни и порелевантни. Потребата за мешана основа за презентирање може да се јави кога субјектот има разновидно работење.
- 65 Информациите за очекуваните датуми за реализација на средствата и обврските се корисни за оценувањето на ликвидноста и солвентноста на субјектот. МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања* бара обелоденување на датумите на доспевање на финансиските средства и на финансиските обврски. Финансиските средства вклучуваат побарувања од купувачи и други побарувања, а финансиските обврски вклучуваат обврски спрема добавувачи и други обврски. Информациите за очекуваниот датум на надоместување на непаричните средства, како што се залихите, и очекуваниот датум за намиравање на обврските како на пример резервирањата се, исто така, корисни независно дали средствата и обврските се класифицирани како тековни или нетековни. На пример, субјектот го обелоденува износот на залихите кој се очекува да се надомести за повеќе од дванаесет месеци по периодот на известување.

Тековни средства

- 66 Субјектот треба да класифицира едно средство како тековно кога:
- (а) очекува да го реализира средството, или има намера да го продаде или употреби, во рамките на неговиот нормален оперативен циклус;
 - (б) тој го чува средството главно за цели на тргување;
 - (в) очекува да го реализира средството во рамките на дванаесет месеци по периодот на известување; или
 - (г) средството претставува готовина или готовински еквивалент (како што е дефинирано во МСС 7), освен кога постои ограничување средството да биде разменето или искористено за подмирување на обврска најмалку за дванаесет месеци по периодот на известување.

Субјектот треба да ги класифицира сите други средства како нетековни средства.

- 67 Овој Стандард го користи поимот „нетековни“ за да ги опфати материјалните, нематеријалните и финансиските средства од долгорочна природа. Тој не го забранува користењето на алтернативни описи сè додека значењето е јасно.
- 68 Оперативниот циклус на субјектот е времето помеѓу стекнувањето на средствата за обработка и нивната реализација во готовина или готовински еквиваленти. Кога нормалниот оперативен циклус на субјектот не е јасно идентификуван, се претпоставува дека тој изнесува дванаесет месеци. Тековните средства вклучуваат средства (какви што се залихите и побарувањата од купувачи) кои се продаваат, трошат или реализираат како дел од нормалниот оперативен циклус дури и кога тие не се очекува да бидат реализирани во рамките на дванаесет месеци по периодот на известување. Тековните средства, исто така, вклучуваат средства кои се чуваат првенствено за цели на тргување (примери за тоа се некои видови финансиски средства кои се класифицираат како средства што се чуваат за тргување во согласност со МСФИ 9), како и тековниот дел на нетековните финансиски средства.

Тековни обврски

- 69 Субјектот треба да класифицира обврската како тековна кога:
- (а) очекува да ја подмири обврската во нејзиниот нормален оперативен циклус;
 - (б) ја чува обврската главно за цели на тргување;
 - (в) обврската доспева за подмирување во рамките на дванаесет месеци по периодот на известување; или
 - (г) субјектот нема безусловно право да го одложи подмирувањето на обврската за најмалку дванаесет месеци по периодот на известување (види точка 73). Услови на обврска кон, по избор на другата договорна страна, може да резултираат со нејзино подмирување преку издавање сопственички инструменти не влијаат на нејзината класификација.

Субјектот треба да ги класифицира сите други обврски како нетековни.

МСС 1

- 70 Некои тековни обврски, како на пример обврски спрема добавувачи и некои пресметани расходи спрема вработени и други оперативни трошоци, се дел од работниот капитал што се користи во нормалниот оперативен циклус на субјектот. Субјектот ги класифицира таквите оперативни ставки како тековни обврски дури иако тие доспеваат за подмирување за период кој е подолг од дванаесет месеци по периодот на известување. Истиот нормален оперативен циклус се применува за класификација на средствата и обврските на субјектот. Кога нормалниот оперативен циклус на субјектот не е јасно препознатлив, се претпоставува дека тој е дванаесет месеци.
- 71 Други тековни обврски не се подмируваат како дел од нормалниот оперативен циклус, но доспеваат за подмирување во рамките на дванаесет месеци по периодот на известување или се чуваат главно за цели на тргување. Примери се некои финансиски обврски кои се класифицираат како обврски што се чуваат за тргување во согласност со МСФИ 9, пречекорување на сметката во банка, и тековниот дел на нетековните финансиски обврски, обврски за дивиденди, даноци на добивка и други нетрговски обврски. Финансиските обврски кои обезбедуваат финансирање на долгорочна основа (кои не се дел од работниот капитал што го користи субјектот во нормалниот оперативен циклус) и не доспеваат за подмирување во рамките на дванаесет месеци по периодот на известување се нетековни обврски, кои се опфатени во точките 74 и 75.
- 72 Субјектот ги класифицира неговите финансиски обврски како тековни кога тие доспеваат за подмирување во рамките на дванаесет месеци по периодот на известување, дури ако:
- (а) првичниот рок бил подолг од дванаесет месеци, и
 - (б) договорот за рефинансирање, или репрограмирање на отплатата на долгот, на долгорочна основа е завршен по периодот на известување, а пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање.
- 72А—72Б *[Овие точки се однесуваат на измени кои сè уште не се влезени во сила, и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*
- 73 Доколку субјектот очекува, и има дискреционо право, за рефинансирање или пролонгирање на рокот за исплата на облигација најмалку за дванаесет месеци по периодот на известување во рамките на постоечки заем, тој ја класифицира облигацијата како нетековна дури иако таа би доспеала во рамките на пократок период. Сепак, кога рефинансирањето или пролонгирањето рокот на плаќање на облигацијата не претставува дискреционо право на субјектот (на пример не постои договор за рефинансирање), субјектот не ја разгледува можноста за рефинансирање на облигацијата и ја класифицира облигацијата како тековна.
- 74 Кога субјектот прекршува одредба од договор за долгорочен заем, на или пред крајот на извештајниот период, поради што обврската станува платлива по барање, тој ја класифицира обврската како тековна, дури иако позајмувачот се согласил, по периодот на известување, а пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, да не бара плаќање како последица на прекршувањето. Субјектот ја класифицира обврската како тековна бидејќи, на крајот на периодот на известување, тој нема безусловно право да го одложи подмирувањето најмалку за дванаесет месеци по тој датум.
- 75 Сепак, субјектот ја класифицира обврската како нетековна доколку заемодавачот до крајот на периодот на известување се согласил да одобри грејс период кој завршува најмалку дванаесет месеци по периодот на известување, во рамките на кој субјектот може да го коригира прекршувањето и за време на кој позајмувачот не може да бара плаќање веднаш.
- 75А *[Оваа точка се однесува на измените кои сè уште не се влезени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*
- 76 Во однос на заемите класифицирани како тековни обврски, доколку последователните настани се случат помеѓу крајот на известувачкиот период и датумот на кој финансиските извештаи се одобрени за издавање, тие настани се обелоденуваат како настани за кои не се врши корекција во согласност со МСС 10 *Настани по периодот на известување*.
- (а) рефинансирање на долгорочна основа,
 - (б) коригирање на прекршување на договор за долгорочен заем; и
 - (в) доделување од страна на заемодавачот на грејс период за да се коригира прекршувањето на договорот за долгорочен заем кое трае најмалку дванаесет месеци по периодот на известување.
- 76ФА—76Б *[Овие точки се однесуваат на измените кои сè уште не се влезени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*

MCC 1

Информации кои треба да бидат прикажани во извештајот за финансиската состојба или во белешките

- 77 Субјектот треба да обелодени во извештајот за финансиската состојба или во белешките, понатамошна поткласификација на презентираниите линиски ставки, класифицирани на начин кој е соодветен на работењето на субјектот.
- 78 Деталните информации дадени во поткласификациите зависат од барањата на МСФИ, како и од големината, природата и функцијата на вклучените износи. Субјектот, исто така, ќе ги користи факторите дадени во точка 58 за да ја определи основата за поткласификација. Обелоденувањата ќе се разликуваат за секоја ставка, на пример:
- (а) ставките на недвижности, постројки и опрема се расчленуваат по класи во согласност со MCC 16;
 - (б) побарувањата се расчленуваат на износи на побарувања од купувачи, побарувања од поврзани странки, предвремени плаќања и други износи;
 - (в) залихите се расчленуваат во согласност со MCC 2 *Залихи*, во класификации какви што се стоки, помошни материјали за производство, материјали, производство во тек и готови производи;
 - (г) резервирањата се расчленуваат како резервирања за придобивки за вработените и други ставки; и
 - (д) сопственичкиот капитал и резервите се расчленуваат во различните класи, како уплатен капитал, премија на акции и резерви.
- 79 Субјектот треба да го обелодени следново, во извештајот за финансиската состојба или во извештајот за промени во капиталот, или во белешките:
- (а) за секоја класа на акционерски капитал:
 - (i) бројот на одобрени акции;
 - (ii) бројот на издадените и во целост платени акции, и издадените акции кои не се во целост платени;
 - (iii) номиналната вредност по акција, или дека акциите немаат номинална вредност;
 - (iv) усогласувањето на бројот на акциите во оптек на почетокот и на крајот на периодот;
 - (v) правата, приоритетите и ограничувањата кои се поврзани со таа класа, вклучувајќи ограничувања за распределбата на дивидендите и исплатата на капитал;
 - (vi) акциите во субјектот кои се чуваат од страна на самиот субјект или од страна на неговите подружници или придружените субјекти; и
 - (vii) акциите резервирани за издавање според опции и договори за продажба на акции, вклучувајќи ги роковите и износите; и
 - (б) опис на природата и намената на секоја резерва во рамките на капиталот.
- 80 Субјект без акционерски капитал, како на пример партнерство или труст, треба да обелодени информации еквивалентни на тие што се бараат во точка 79 (а), со кои ќе се покажат промените во текот на периодот во секоја категорија на сопственичко учество, и правата, приоритетите и ограничувањата кои се однесуваат на секоја категорија на сопственичко учество.
- 80А Доколку субјектот направи рекласификација на
- (а) финансиски инструмент кој може да се продаде повратно на издавачот класифициран како сопственички инструмент, или
 - (б) инструмент кој му наметнува облигација на субјектот да ѝ даде на другата страна пропорционален удел во нето-средствата на субјектот само во случај на ликвидација и кој е класифициран како инструмент на капитал
- помеѓу финансиски обврски и капитал, тој треба да ги обелодени износот кој е рекласифициран во и надвор од секоја категорија (финансиски обврски или капитал), временскиот период и причината за таа рекласификација.

МСС 1

Извештај за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка

81 [Се брише]

81А Извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка (извештај за сеопфатна добивка) треба да ги презентира, освен деловите за добивката или загубата и за останатата сеопфатна добивка:

- (а) добивката или загубата;
- (б) вкупната останата сеопфатна добивка;
- (в) сеопфатната добивка за периодот, која е вкупен износ на добивката или загубата и останатата сеопфатна добивка.

Доколку субјектот презентира посебен извештај за добивка или загуба, тој не го презентира делот за добивка или загуба во извештајот во кој е презентирана сеопфатната добивка.

81Б Субјектот треба да ги презентира следниве ставки, покрај деловите за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, како распределба на добивката или загубата и на останатата сеопфатна добивка за периодот на:

- (а) добивка или загуба за периодот кои можат да им се припишат на:
 - (i) неконтролирачкото учество, и
 - (ii) сопствениците на матичното друштво.
- (б) сеопфатната добивка за периодот која им се припишува на:
 - (i) неконтролирачкото учество, и
 - (ii) сопствениците на матичното друштво.

Доколку субјектот презентира добивка или загуба во посебен извештај, субјектот ја презентира (а) во тој извештај.

Информации што треба да бидат презентирани во делот за добивка или загуба или во извештајот за добивка или загуба

82 Покрај ставките што се бараат со други МСФИ, делот за добивка или загуба или извештајот за добивка или загуба треба да вклучува линиски ставки кои ги презентираат следниве износи за периодот:

- (а) приходи, со одвоено прикажување на:
 - (i) приходот од камата кој е пресметан со користење на методот на ефективна каматна стапка; и
 - (ii) приходот од осигурување (види МСФИ 17);
- (аа) добивки и загуби кои произлегуваат од отпишувањето на финансиските средства кои се мерат според амортизирана набавна вредност;
- (аб) расходи поради осигурителни услуги од договори кои се издадени во рамките на опфатот на МСФИ 17 (види МСФИ 17);
- (ав) приходи или расходи од договори за реосигурување кои се чуваат (види МСФИ 17);
- (б) трошоци за финансирање;
- (ба) загуби поради обезвреднување (вклучувајќи и сторнирања на загуби или добивки поради обезвреднување) определени во согласност со Дел 5.5 од МСФИ 9;
- (бб) финансиски приходи или расходи од осигурување од договори издадени во рамките на опфатот на МСФИ 17 (види МСФИ 17);
- (бв) финансиски приходи или расходи од договори за реосигурување кои се чуваат (види МСФИ 17);
- (в) удел во добивката или загубата на придружени субјекти и заеднички потфати, кои се евидентираат со користење на метод на капитал;
- (ва) доколку финансиското средство се рекласифицира од категоријата на мерење според амортизирана набавна вредност така што се мери според објективна вредност низ

МСС 1

добивка или загуба, секоја добивка или загуба која произлегува од разликата помеѓу претходната амортизирана набавна вредност на финансиското средство и неговата објективна вредност на датумот на рекласификација (како што е дефинирано во МСФИ 9);

- (вб) доколку финансиското средство се рекласифицира од категоријата на мерење според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка така што се мери според објективна вредност низ добивка или загуба, секоја кумулативна добивка или загуба која претходно била призната во останата сеопфатна добивка која е рекласифицирана во добивка или загуба;
- (г) даночни расходи;
- (д) [Се брише]
- (да) единствен износ за вкупните прекинати работења (види МСФИ 5).
- (ф)–(з) [Се брише]

Информации кои треба да бидат презентирани во делот за останата сеопфатна добивка

- 82А Делот за останата сеопфатна добивка треба да презентира линиски ставки за износите за периодот:
- (а) ставки на останата сеопфатна добивка (исклучувајќи ги износите од точка (б)), класифицирани според природата и групирани во оние кои, во согласност со други МСФИ:
 - (i) нема последователно да бидат рекласифицирани во добивка или загуба; и
 - (ii) ќе бидат последователно рекласифицирани во добивка или загуба кога ќе бидат исполнети посебни услови.
 - (б) удел во останата сеопфатна добивка на придружени субјекти и заеднички потфати евидентирани според методот на капитал, поделено во учество на ставки кои, според други МСФИ:
 - (i) нема последователно да бидат рекласифицирани во добивка или загуба; и
 - (ii) ќе бидат последователно рекласифицирани во добивка или загуба кога ќе бидат исполнети посебни услови.
- 83–84 [Се брише]
- 85 Субјектот треба да презентира дополнителни линиски ставки (вклучувајќи и преку расчленување на линиските ставки кои се наведени во точка 82), наслови и подзборови во извештајот (извештаите) кои ја презентираат добивката или загубата и останатата сеопфатна добивка кога таквото презентирање е релевантно за разбирање на финансиските резултати на субјектот.
- 85А Кога субјектот презентира подзборови во согласност со точка 85, тие подзборови треба да:
- (а) се состојат од линиски ставки кои се составени од износи кои се признати и мерени во согласност со МСФИ;
 - (б) бидат презентирани и означени на начин кој ги прави јасни и разбирливи линиските ставки кои го сочинуваат подзборот;
 - (в) бидат доследни од период во период, во согласност со точка 45; и
 - (г) не треба да бидат прикажани со поголема важност отколку подзборовите и вкупните износи што се бараат со МСФИ- извештајот (ите) кои ја прикажуваат добивката или загубата и останатата сеопфатна добивка.
- 85Б Субјектот треба да ги презентира линиските ставки во извештајот (извештаите) кои ја прикажуваат добивката или загубата и останатата сеопфатна добивка со кои се усогласуваат сите подзборови кои се презентирани во согласност со точка 85 со подзборовите или вкупните износи што се бараат со МСФИ за таков извештај (извештаи).
- 86 Бидејќи ефектите од различни активности, трансакции и други настани на субјектот се разликуваат во зачестеноста, потенцијалот за добивка или загуба и предвидливоста, обелоденувањето на компонентите на финансиските резултати им помага на корисниците во разбирањето на постигнатите финансиски резултати и во правењето проценки на идните финансиски резултати.

МСС 1

Субјектот вклучува дополнителни линиски ставки во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка и ги менува користените описи и редоследот на ставките кога тоа неопходно за да се објаснат елементите на финансиските резултати. Субјектот разгледува фактори, вклучувајќи ги материјалноста и природата и функцијата на ставките на приходи и расходи. На пример, финансиска институција може да ги промени описите за да обезбеди информации кои се релевантни за работењето на една финансиска институција. Субјектот не пребива ставки на приходи и расходи, освен кога се исполнети критериумите во точка 32.

- 87 **Субјектот не треба да презентира ставки на приходи или расходи како вонредни ставки, во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка или во белешките.**

Добивка или загуба за периодот

- 88 **Субјектот треба да ги признае сите ставки на приходи и расходи за периодот во добивка или загуба освен кога некој МСФИ бара или дозволува поинаку.**

- 89 Некои МСФИ наведуваат околности во кои субјектот признава одредени ставки надвор од добивката или загубата за тековниот период. МСС 8 наведува две такви околности: корекција на грешки и ефектот од промени во сметководствените политики. Други МСФИ бараат или дозволуваат компонентите на останата сеопфатна добивка кои ги исполнуваат дефинициите на *Концепциската рамка* за приходи или расходи да бидат исклучени од добивката или загубата (види точка 7).

Останата сеопфатна добивка за периодот

- 90 **Субјектот треба да го обелодени износот на данокот на добивка кој се однесува на секоја компонента на останата сеопфатна добивка, вклучувајќи прилагодувања за рекласификација, било во извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка или во белешките.**

- 91 Субјектот може да презентира компоненти на останата добивка или загуба и останата сеопфатна добивка:

- (а) нето од поврзаните даночни ефекти, или
- (б) пред поврзаните даночни ефекти со еден износ кој го покажува збирниот износ на данокот на добивка кој се однесува на тие компоненти.

Доколку субјектот ја избере алтернативата (б), тој треба да го распредели данокот помеѓу ставките кои би можеле последователно да бидат рекласифицирани во делот за добивка или загуба, и на оние кои нема последователно да бидат рекласифицирани во делот за добивка или загуба.

- 92 **Субјектот треба да обелоденува прилагодувања за рекласификација кои се однесуваат на компонентите на останата сеопфатна добивка.**

- 93 Други МСФИ специфицираат дали и кога износи кои претходно се признати во останата добивка или загуба и останата сеопфатна добивка треба да се рекласифицираат во добивка или загуба. Таквите прилагодувања за рекласификација во овој Стандард се наречени прилагодувања за рекласификација. Прилагодувањето за рекласификација е вклучено со соодветната компонента од останата сеопфатна добивка во периодот во кој прилагодувањето е рекласифицирано во добивка или загуба. Тие износи би можеле да се признаат во останата сеопфатна добивка како нереализирани добивки во тековниот или во претходните периоди. Тие нереализирани добивки мора да бидат одземени од останатата сеопфатна добивка во периодот во кој реализираните добивки се рекласифицирани во добивката или загубата за да се избегне нивно дупло вклучување во вкупна сеопфатна добивка.

- 94 Субјектот може да презентира прилагодувања за рекласификација во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка или во белешките. Субјект кој презентира прилагодувања за рекласификација во белешките, ги презентира ставките на останата сеопфатна добивка после секое поврзано прилагодување за рекласификација.

- 95 Прилагодувања за рекласификација произлегуваат, на пример, при отуѓување на странско работење (види МСС 21), и кога некои хеџирани прогнозираните готовински текови влијаат на добивката или загубата (види точка 6.5.11(г) од МСФИ 9 во однос на хеџинг на готовинскиот тек).

- 96 Прилагодувања за рекласификација не произлегуваат од промени во ревалоризационите вишоци признати во согласност со МСС 16 или МСС 38 или од повторни мерења на планови за дефинирани придобивки кои се признати во согласност со МСС 19. Тие компоненти се признаваат во останата сеопфатна добивка и не се рекласифицираат во добивката или загубата во последователни периоди.

MCC 1

Промените во ревалоризационите вишоци би можеле да се пренесат во задржана добивка во последователни периоди така како што се користи средството или кога е тоа опишано (види MCC 16 и MCC 38). Во согласност со МСФИ 9, прилагодувања за рекласификација не настануваат доколку хемирањето на готовинските текови или евидентирањето за временската вредност на опцијата (или терминскиот елемент на форвард договор или големината на распонот на девизна основа на финансиски инструмент) резултираат со износи кои се отстрануваат од резервата на хединг на готовински текови или посебна компонента на капитал, соодветно, и се вклучуваат директно во почетната набавна вредност или во другата сметководствена вредност на средството или обврската. Тие износи директно се пренесуваат на средства или обврски.

Информации кои треба да бидат презентирани во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка или во белешките

- 97 **Кога ставките на приходите или на расходите се материјални, субјектот треба да ги обелодени нивната природа и износот одвоено.**
- 98 Околности кои би придонеле за одделно обелоденување на ставки на приходи и расходи вклучуваат:
- (а) намалување на вредноста на залихите до нето-реализациона вредност или на недвижностите, постројките и опремата до надоместливиот износ, како и анулирањето на таквите намалувања на вредноста;
 - (б) реструктурирање на активностите на субјектот и анулирање на резервирањата за трошоците од реструктурирањето;
 - (в) отуѓување на ставки на недвижности, постројки и опрема;
 - (г) отуѓување на инвестиции;
 - (д) прекинато работење;
 - (е) спогодби по основ на судски спор; и
 - (е) други анулирања на резервирања.
- 99 **Субјектот треба да презентира анализа на расходите кои се признати во добивката или загубата користејќи класификација заснована на нивната природа или на нивната функција во субјектот, во зависност од тоа која од нив ќе обезбеди информации кои се веродостојни и порелевантни.**
- 100 Субјектите се поттикнуваат да ја презентираат анализата од точка 99 во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка.
- 101 Понатамошна поткласификација на расходите се врши со цел да се нагласат компонентите на финансиските резултати кои може да се разликуваат според зачестеноста, потенцијалот за добивка или загуба и предвидливоста. Таа анализа се дава во една од двете форми.
- 102 Првата форма на анализа е методот на „природа на расходи“. Субјектот ги групира расходите во рамките на добивката или загубата според нивната природа (на пример, депрецијација, набавки на материјали, транспортни трошоци, придобивки за вработените и трошоци за реклама), и не ги распределува помеѓу функциите во рамките на субјектот. Овој метод може да биде едноставен за примена бидејќи не е неопходна распределба на расходите според функционална класификација. Пример за класификација која го користи методот според природата на расходите е како што следува:

Приходи		X
Други приходи		X
Промена во залихи на готови производи и производство во тек	X	
Употребени суровини и потрошни материјали	X	
Расходи за придобивки за вработените	X	
Расходи за депрецијација и амортизација	X	
Други расходи	X	
Вкупно расходи		(X)

МСС 1

Добивка пред оданочување

X

103 Втората форма на анализа е според методот на „функција на расходите“ или метод на „трошоци на продажбата кој ги класифицира расходите според нивната функција како дел од трошоците за продажба или, на пример, трошоци на дистрибуција или административни активности. Како минимум, субјектот ги обелоденува своите трошоци на продажба според овој метод одвоено од другите расходи. Овој метод може да им обезбеди порелевантни информации на корисниците отколку класификацијата на расходи според природа, но распределувањето на трошоци по функции може да бара произволни распределби и да вклучува значителен степен на расудување. Пример за класификација со користење на методот на функција на расходите е следниов:

Приходи	X
Трошоци на продажба	(X)
Бруто-добивка	X
Други приходи	X
Трошоци за дистрибуција	(X)
Административни расходи	(X)
Други расходи	(X)
Добивка пред оданочување	X

104 Субјект кој ги класифицира расходите според нивната функција треба да обелодени дополнителни информации за природата на расходите, вклучувајќи расходи за депрецијација и амортизацијат, како и расходите за придобивки за вработените.

105 Изборот помеѓу методот на функција на расходите и методот на природата на расходите зависи од историски и од индустриски фактори, како и од природата на субјектот. И двете методи даваат индикација за оние трошоци кои би можеле да се менуваат, директно или индиректно, со нивото на продажба или производство на субјектот. Бидејќи секој метод на презентирање има предности за различни видови субјекти, овој Стандард бара менаџментот да избере презентирање кое е веродостојно и порелевантно за субјектот. Меѓутоа, бидејќи информациите за природата на расходите се корисни во предвидувањето на идните готовински текови, дополнително обелоденување се бара кога се користи класификацијата според функцијата на расходите. Во точка 104, поимот „придобивки за вработени“ го има истото значење како во МСС 19.

Извештај за промени во капиталот

Информации кои треба да бидат презентирани во извештајот за промени во капиталот

106 Субјектот треба да презентира извештај за промени во капиталот како што се бара со точка 10. Извештајот за промени во капиталот ги вклучува следниве информации:

- вкупната сеопфатна добивка за периодот, прикажувајќи ги одвоено вкупните износи што им се припишуваат на сопствениците на матичното друштво и на неконтролирачките учества;
- за секоја компонента на капиталот, ефектите на ретроспективната примена или ретроспективното повторно прикажување признати во согласност со МСС 8; и
- [Се брише]
- за секоја компонента на капиталот, усогласување помеѓу сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот, одвоено обелоденувајќи ги (како минимум) промените кои се резултат на:
 - добивката или загубата;
 - останата сеопфатна добивка; и

MCC 1

- (iii) трансакциите со сопствениците во нивното својство на сопственици, покажувајќи ги одделно вложувањата од сопствениците и распределбите на сопствениците и промените во сопственичкото учество во подружниците кои не резултираат во губење на контролата.

Информации кои треба да бидат презентирани во извештајот за промени во капиталот или во белешките

- 106A За секоја компонента на капитал, субјектот треба да презентира, било во извештајот за промени во капиталот или во белешките, анализа на останатата сеопфатна добивка по ставки (види точка 106(r)(ii)).
- 107 Субјектот треба да го презентира, било во извештајот за промени во капиталот или во белешките, износот на дивидендите кој е признат како распределба на сопствениците во текот на периодот, како и поврзаниот со нив износ на дивиденди по акција.
- 108 Во точка 106, компонентите на капитал ги вклучуваат, на пример, секоја класа на уплатен капитал, акумулираното салдо на секоја класа на останата сеопфатна добивка и задржани добивки.
- 109 Промените во капиталот на субјектот помеѓу почетокот и крајот на периодот на известување го рефлектираат зголемувањето или намалувањето во нето-средствата за време на периодот. Освен за промени кои се резултат на трансакции со сопствениците во нивното својство на сопственици (како на пример вложувања во капиталот, повторно стекнување на сопственичките инструменти на субјектот и дивиденди) и трансакциските трошоци кои директно се однесуваат на тие трансакции, целокупната промена во капиталот за време на периодот го претставува вкупниот износ на приходи и расходи, вклучувајќи добивки и загуби, настанати со активностите на субјектот за време на тој период.
- 110 MCC 8 бара да се направат ретроспективни прилагодувања за да се ефектуираат промените во сметководствените политики, до степен до кој е тоа изводливо, освен кога преодните одредби во друг МФФИ бараат поинаку. MCC 8, исто така, бара повторното прикажување за корекција на грешки да се прави ретроспективно до степен до кој е тоа изводливо. Ретроспективните прилагодувања и ретроспективното повторно прикажување не претставуваат промени во капиталот, туку тие се прилагодувања на почетното салдо на задржани добивки, освен кога некој МФФИ бара ретроспективно прилагодување на друга компонента на капиталот. Точка 106(б) бара обелоденување во извештајот за промени во капиталот на вкупното прилагодување на секоја компонента на капиталот која е произлегува од промени во сметководствените политики и, одделно од корекции на грешки. Тие прилагодувања се обелоденуваат за секој претходен период, како и на почетокот на периодот.

Извештај за готовински текови

- 111 Информациите за готовински текови им обезбедуваат на корисниците на финансиски извештаи основа за проценка на способноста на субјектот да генерира готовина и еквиваленти на готовина, како и потребите на субјектот за искористување на тие готовински текови. MCC 7 поставува барања за презентирање и обелоденување на информациите за готовински текови.

Белешки**Структура**

- 112 Белешките треба да:
- (а) презентираат информации за основата на која се изготвени финансиските извештаи и конкретните сметководствени политики користени во согласност со точките 117–124;
 - (б) ги обелоденуваат информациите кои се бараат со МФФИ, а кои не се презентирани на друго место во финансиските извештаи; и
 - (в) обезбедуваат информации кои не се презентирани на друго место во финансиските извештаи, но се релевантни за нивно разбирање.
- 113 Сè додека е изводливо, субјектот треба да ги презентира белешките на систематски начин. При определување на систематскиот начин, субјектот треба да го земе предвид ефектот врз разбирливоста и споредливоста на неговите финансиски извештаи. Секоја ставка прикажана

МСС 1

во извештаите за финансиска состојба и во извештајот (анте) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, и во извештаите за промени во капиталот и за готовинските текови, треба да има посочена ознака која упатува на информации кои се поврзани со неа во белешките.

114 Примери за систематски редослед или групирање на белешките вклучуваат:

- (a) давање важност на областите на неговите активности за кои субјектот смета дека се најрелевантни за разбирање на неговите финансиски резултати и финансиската состојба, како што се групирање на информации во врска со одредени оперативни активности;
- (б) групирање на информации во врска со ставки кои се мерат на сличен начин, како што се средства кои се мерат според објективна вредност; или
- (в) следење на редоследот на линиските ставки во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка и во извештајот за финансиска состојба, како што се:
 - (i) изјава за усогласеност со МСФИ (види точка 16);
 - (ii) материјални информации за сметководствените политики (види точка 117);
 - (iii) придружни информации за ставки кои се презентирани во извештаите за финансиска состојба и во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, и во извештаите за промени во капиталот и за готовинските текови, според редоследот во кој се презентирани секој извештај и секоја линиска ставка; и
 - (iv) други обелоденувања, вклучувајќи:
 - (1) условени обврски (види МСС 37) и непризнаени договорни обврски; и
 - (i2i) Нефинансиски обелоденувања, на пример, цели и политики на субјектот за управување со финансиски ризик (види МСФИ 7).

115 [Се брише]

116 Субјектот може да презентира белешки во кои се обезбедуваат информации за основата за подготовка на финансиските извештаи и за конкретните сметководствени политики како одвоен дел на финансиските извештаи.

Обелоденување на информации за сметководствени политики

117 **Субјектот треба да обелодени материјални информации за сметководствените политики (види точка 7). Информациите за сметководствените политики се материјални доколку, кога се разгледуваат заедно со други информации вклучени во финансиските извештаи на субјектот, може разумно да се очекува дека би влијаеле на одлуките кои ги донесуваат примарните корисници на финансиските извештаи за општа намена врз основа на тие финансиски извештаи.**

117A Информации за сметководствените политики кои се однесуваат на нематеријални трансакции, други настани или услови кои се нематеријални не треба да се обелоденуваат. Информациите за сметководствените политики сепак можат да бидат материјални поради природата на поврзаните трансакции, другите настани или услови, дури и ако износите се нематеријални. Сепак, не сите информации за сметководствени политики кои се однесуваат на материјални трансакции, други настани или услови сами по себе се материјални.

117B Информациите за сметководствените политики се очекува да бидат материјални доколку тие би им биле потребни на корисниците на финансиските извештаи на субјектот за да ги разберат другите материјални информации во финансиските извештаи. На пример, субјект веројатно е дека би зел предвид информација за сметководствените политики која е материјална за неговите финансиски извештаи доколку таа информација се однесува на материјални трансакции, други настани или услови и:

- (a) субјектот ја променил својата сметководствена политика за време на периодот на известување и таа промена резултирала со материјална промена на информациите содржани во финансиските извештаи;
- (б) субјектот ја избира сметководствената политика од една или повеќе опции кои се дозволени со МСФИ—ваква ситуација би можела да произлезе доколку субјектот избере да ги мери инвестициските недвижности според историска набавна вредност наместо според објективна вредност;

МСС 1

- (в) сметководствената политика била развиена во согласност со МСС 8, во отсуство на МСФИ кој конкретно би се применувал;
 - (г) сметководствената политика се однесува на област за која субјектот треба да направи значителни расудувања или претпоставки во примената на сметководствената политика, и субјектот ги обелоденува тие расудувања или претпоставки во согласност со точките 122 и 125; или
 - (д) сметководството кое се бара за нив е сложено и корисниците на финансиските извештаи на субјектот поинаку и не би можеле да ги разберат тие материјални трансакции, други настани или услови— ваква ситуација би била можна доколку субјектот применува повеќе од еден МСФИ на класа на материјални трансакции.
- 117В Информациите за сметководствените политики кои се фокусираат на тоа како субјектот ги применил барањата од МСФИ на своите сопствени околности овозможува информации кои се специфични за субјектот кои им се покорисни на корисниците на финансиските извештаи отколку стандардизираните информации, или информации со кои само се дуплираат или резимираат барањата од МСФИ.
- 117Г Доколку субјектот обелоденува нематеријални информации за сметководствените политики, таквите информации не треба да ги прикриваат материјалните информации за сметководствените политики.
- 117Д Заклучокот на субјектот дека информациите за сметководствените политики се нематеријални не ги засега поврзаните барања за обелоденување кои се определени во други МСФИ.
- 118–121 [Се брише]
- 122 Субјектот треба да ги обелодени, заедно со материјалните информации за сметководствени политики или други белешки, расудувањата, освен оние кои вклучуваат проценки (види точка 125), кои менаџментот ги направил во процесот на примена на сметководствените политики на субјектот и кои имаат најзначајно влијание врз износите признати во финансиските извештаи.**
- 123 Во процесот на примена на сметководствените политики на субјектот, менаџментот прави различни расудувања, освен оние кои вклучуваат проценки, што може значајно да влијаат на износите кои ги признава во финансиските извештаи. На пример, менаџментот користи расудување во утврдувањето:
- (а) [се брише]
 - (б) кога значително сите значајни ризици и награди кои произлегуваат од сопственоста на финансиските средства и, за давателите на лизинг, средства се предмет на лизинг се пренесени на други субјекти;
 - (в) дали, во суштина, определени продажби на добра претставуваат аранжмани за финансирање и затоа не придонесуваат за зголемување на приходот; и
 - (г) дали договорните услови на финансиското средство резултираат со тоа на одредени датуми да има готовински текови кои се само плаќања на главнина и камата за ненамирен износ на главнина.
- 124 Некои од обелоденувањата направени во согласност со точка 122 се бараат од страна на други МСФИ. На пример, МСФИ 12 *Обелоденувања на учества во други субјекти* бара од субјектот да ги обелодени расудувањата што ги направил во определувањето на тоа дали тој контролира друг субјект. МСС 40 *Инвестициски недвижности* бара обелоденување на критериумите кои субјектот ги утврдил за да направи разлика помеѓу инвестициската недвижност од недвижност која ја користи како сопственик и од недвижност која се чува за продажба во редовниот тек на работење, кога класификацијата на недвижноста е тешка.

Извори на проценка на неизвесност

- 125 Субјектот треба да обелодени информации за претпоставките што ги прави за иднината и за другите главни извори на проценка на неизвесност на крајот на периодот на известување, кои имаат значаен ризик да резултираат во материјално прилагодување на сметководствената вредност на средствата и обврските во рамките на наредната финансиска година. Во однос на тие средства и обврски, белешките треба да вклучуваат детали за:**
- (а) нивната природа, и
 - (б) нивната сметководствена вредност на крајот на периодот на известување.

MCC 1

- 126 Утврдувањето на сметководствената вредност на некои средства и обврски бара проценка на влијанието на неизвесните идни настани врз тие средства и обврски на крајот на периодот на известување. На пример, во отсуство на следење на пазарните цени во последниот период, неопходни се проценки ориентирани кон иднината за мерење на надоместливиот износ на класата на недвижности, постројки и опрема, ефектот на технолошка застареност врз залихите, резервирањата кои зависат од идниот исход на судски спор кој е во тек, и долгорочните облигации за придобивки за вработените како, на пример, пензиски обврски. Тие проценки вклучуваат претпоставки за ставки какви што се прилагодувања за ризик на готовинските текови или дисконтни стапки, идни промени во плати и идни промени во цени кои имаат влијание на другите трошоци.
- 127 Претпоставките и другите извори на проценка на неизвесност кои се обелоденети во согласност со точка 125 претставуваат проценки кои бараат најтешки, субјективни или комплексни расудувања од страна на менаџментот. Како што расте бројот на променливите и претпоставките кои влијаат на идното можно разрешување на неизвесностите, тие расудувања стануваат сè повеќе субјективни и сложени, додека, пак, потенцијалот за материјална корекција на сметководствените вредности на средствата и обврските вообичаено соодветно се зголемува.
- 128 Обелоденувањата во точка 125 не се бараат за средства и обврски кои содржат значаен ризик дека нивните сметководствени вредности можат материјално да се променат во текот на наредната финансиска година доколку, на крајот на периодот на известување, тие се мерат по објективна вредност заснована на котирана цена на активен пазар за идентично средство или обврска. Таквите објективни вредности можат материјално да се променат во текот на наредната финансиска година, но тие промени не би произлегле од претпоставките или другите извори на проценка на неизвесност на крајот на периодот на известување.
- 129 Субјектот ги презентира обелоденувањата во точка 125 на начин кој им помага на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат расудувањата што ги прави менаџментот за иднината и за други извори на проценка на неизвесноста. Природата и обемот на обезбедените информации се менуваат во зависност од природата на претпоставката и од други околности. Примери за видови обелоденувања што ги прави субјектот се:
- (а) природата на претпоставката или друга проценка на неизвесност;
 - (б) чувствителноста на сметководствените вредности на методите, претпоставките и проценките кои се инхерентни за нивната пресметка, вклучувајќи ги причините за чувствителноста;
 - (в) очекуваното разрешување на некоја неизвесност и опсегот на разумно можни исходи во текот на наредната финансиска година во однос на сметководствените вредности на средствата и обврските кои се засегнати; и
 - (г) објаснување на промените направени на минати претпоставки кои се однесуваат на тие средства и обврски, доколку неизвесноста остане неразрешена.
- 130 Овој Стандард не бара од субјектот да обелоденува информации за буџети или прогнози кога се прават обелоденувањата наведени во точка 125.
- 131 Понекогаш е непрактично да се обелодени обемот на можните ефекти на некоја претпоставка или друг извор на проценка на неизвесност на крајот на периодот на известување. Во такви случаи, субјектот обелоденува дека е разумно можно, врз основа на постоечкото знаење, исходите во текот на наредната финансиска година кои се различни од претпоставката да бараат материјално прилагодување на сметководствената вредност на засегнатото средство или обврска. Во сите случаи, субјектот ги обелоденува природата и сметководствената вредност на конкретното средство или обврска (или класа на средства или обврски) кои се под влијание на претпоставката.
- 132 Обелоденувањата во точка 122 за одредени расудувања што ги прави менаџментот во процесот на примена на сметководствените политики на субјектот не се однесуваат на обелоденувањата на изворите за проценка на неизвесноста наведена во точка 125.
- 133 Други МСФИ бараат обелоденување на некои од претпоставките кои инаку би се барале во согласност со точка 125. На пример, МСЦ 37 бара обелоденување, во конкретни околности, на главните претпоставки за идните настани кои имаат влијание на класите на резервирања. МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност* бара обелоденување на значајните претпоставки (вклучувајќи ја и техниката (техниките) за вреднување и инпутите) што ги користи субјектот во проценувањето на објективната вредност на средствата и обврските кои се водат по објективна вредност.

MCC 1

Капитал

134 Субјектот треба да обелодени информации со кои им се овозможува на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценуваат целите, политиките и процесите на субјектот за управување со капиталот.

135 За да се усогласи со точка 134, субјектот го обелоденува следново:

- (а) квалитативни информации за неговите цели, политики и процеси за управување со капиталот, вклучувајќи:
 - (i) опис на она што го управува како капитал;
 - (ii) кога субјектот е подложен на екстерно наметнати капитални барања, природата на тие барања и како тие барања се инкорпорирани во управувањето со капиталот; и
 - (iii) како ги исполнува своите цели за управување со капиталот.
- (б) збирни квантитативни податоци за тоа со што управува како капитал. Некои субјекти сметаат дека некои финансиски обврски (на пример, некои форми на субординиран долг) се дел од капиталот. Други субјекти гледаат на капиталот со исклучување на некои компоненти на капиталот (на пример компоненти што произлегуваат од хеџинг на готовински текови).
- (в) сите промени во (а) и (б) од претходните периоди.
- (г) дали во текот на периодот тој се придржувал на кои било екстерно наметнати капитални барања на кои тој подлежи.
- (д) Кога субјектот не се придржувал на такви екстерно наметнати капитални барања, последиците што произлегуваат од таквото непридржување.

Субјектот ги заснова таквите обелоденувања на информациите кои интерно му се обезбедуваат на клучниот раководен персонал.

136 Еден субјект може да управува со капиталот на голем број начини и да биде подложен на различни капитални барања. На пример, еден конгломерат може да вклучува субјекти кои преземаат осигурителни и банкарски активности и таквите субјекти може да работат според неколку различни законодавства. Кога групното обелоденување за капиталните барања и начинот на кој се управува капиталот нема да обезбедат корисни информации или ќе го искриват разбирањето на корисниците на финансиските извештаи за капиталните ресурси на субјектот, субјектот треба да обелодени одвоени информации за секое капитално барање на кое е подложен субјектот.

Финансиски инструменти кои може да се продадат повратно на издавачот класифицирани како капитал

136A За финансиските инструменти кои може да се продадат повратно на издавачот и кои се класифицирани како инструменти на капитал, субјектот треба да обелодени (до степенот до кој тоа не е обелоденето на друго место):

- (а) збирни квантитативни податоци за износот класифициран како капитал;
- (б) неговите цели, политики и процеси за управување со неговата облигација повторно да ги купи или исплати инструментите кога ќе му побараат имателите на инструментот, вклучувајќи ги промените од претходниот период;
- (в) очекуваните готовински одливи за исплата или повторно купување на таа класа на финансиски инструменти; и
- (г) информации за тоа како биле утврдени очекуваните готовински одливи за исплата или повторно купување.

Други обелоденувања

137 Субјектот треба да ги обелодени во белешките:

- (а) износот на дивидендите предложени или објавени пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, но кои не се признати како распределба на сопствениците за време на тој период, и поврзаниот износ по акција; и
- (б) износот на сите кумулативни приоритетни дивиденди кои не се признати.

МСС 1

- 138 Субјектот треба да го обелодени следново, доколку не е обелоденето на друго место во информациите објавени со финансиските извештаи:
- (а) **седиштето и правната форма на субјектот, земјата во која е основан и адресата на регистрираната фирма (или главното место на извршување на основната дејност, доколку тоа се разликува од седиштето на регистрираната фирма);**
 - (б) **опис на природата на работењето на субјектот и неговите главни активности;**
 - (в) **името на матичното друштво и на главното матично друштво на групата; и**
 - (г) **доколку се работи за субјект со ограничен период на постоење, информации за должината на тој период.**

Преодни одредби и датум на стапување во сила

- 139 Субјектот треба да го применува овој Стандард на финансиските извештаи кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го усвои овој Стандард за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 139А МСС 27 (како што е изменет во 2008 година) ја измени точка 106. Субјектот треба да ја применува таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 27 (изменет во 2008 година) за претходен период, измената треба да се применува за тој претходен период. Измената треба да се применува ретроспективно.
- 139Б *Финансиски инструменти кои може да се продадат повратно на издавачот и облигации кои произлегуваат при ликвидација* (Измени на МСС 32 и МСС 1), издадени во февруари 2008 година, ја изменија точка 138 и вметнаа точки 8А, 80А и 136А. Субјектот треба да ги применува тие измени за финансиските извештаи кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој ќе го обелодени тој факт и во исто време ќе ги примени поврзаните измени на МСС 32, МСС 39, МСФИ 7 и КТМФИ 2 *Удели на членовите во кооперативни субјекти и слични инструменти*.
- 139В Точките 68 и 71 беа изменети со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Субјектот треба да ги применува тие измени за финансиските извештаи кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 139Г Точка 69 беше изменета со *Подобрувањата на МСФИ издадени во април 2009 година*. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2010 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 139Д [Се брише]
- 139Ѓ Точките 106 и 107 беа изменети и беше додадена точка 106А со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2010 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Дозволена е порана примена.
- 139Е [Се брише]
- 139Ж МСФИ 10 и МСФИ 12, издадени во мај 2011 година, ги изменија точките 4, 119, 123 и 124. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 12.
- 139З МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 128 и 133. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 139С *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ги измени точките 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 и 115, ги додаде точките 10А, 81А, 81Б и 82А, и ги избриша точките 12, 81, 83 и 84. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2012 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 139И МСС 19 *Придобивки за вработените* (изменет во јуни 2011 година) ја измени дефиницијата за „останата сеопфатна добивка“ во точка 7 и точка 96. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСС 19 (изменет во јуни 2011 година).
- 139Ј *Циклус на годишни подобрувања 2009–2011*, издаден во мај 2012 година, ги измени точките 10, 38 и 41, ги избриша точките 39–40 и ги додаде точките 38А–38Г и 40А–40Г. Субјектот треба да ја применува таа измена ретроспективно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики*,

МСС 1

промени во сметководствени проценки и грешки за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

- 139К [Се брише]
- 139Л МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*, издаден во мај 2014 година, ја измени точка 34. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 15.
- 139Љ МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 и 123 и ги избриша точките 139Д, 139Е и 139К. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 139М *Иницијатива за обелоденување* (Измени на МСС 1), издаден во декември 2014 година, ги измени точките 10, 31, 54–55, 82А, 85, 113–114, 117, 119 и 122, ги додаде точките 30А, 55А и 85А–85Б и ги избриша точките 115 и 120. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Субјектите мора да ги обелоденуваат информациите што се бараат со точките 28–30 од МСС 8 во однос на тие измени.
- 139Н МСФИ 16 *Лизинг*, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 123. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.
- 139Њ МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ги измени точките 7, 54 и 82. *Измени на МСФИ 17*, издаден во јуни 2020 година, дополнително ја изменија точка 54. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 17.
- 139О *Измени на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ- стандардите*, издаден во 2018 година, ги измени точките 7, 15, 19–20, 23–24, 28 и 89. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена доколку, во исто време, субјектот, исто така, ги применува и сите други измени кои се направени со *Измени на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ- стандардите*. Субјектот треба да ги примени измените на МСС 1 ретроспективно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Сепак, ако субјектот утврди дека би била непрактична ретроспективна примена или ако би вклучувала непотребен трошок или напор, субјектот треба да ги примени измените на МСС 1 преку упатување на точките 23–28, 50–53 и 54Г од МСС 8.
- 139П *Дефиниција за материјално* (Измени на МСС 1 и МСС 8), издаден во октомври 2018 година, ја измени точка 7 од МСС 1 и точка 5 од МСС 8, и ја избриша точка 6 од МСС 8. Субјектот треба да ги примени тие измени перспективно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 139Р [Оваа точка се однесува на измените кои сè уште не се влезени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]
- 139С *Обелоденувања на сметководствени политики*, издаден во февруари 2021 година, ги измени точките 7, 10, 114, 117 и 122, ги додаде точките 117А–117Д и ги избриша точките 118, 119 и 121. Тој, исто така, ја измени и МСФИ Изјавата за пракса 2 *Правење материјални расудувања*. Субјектот треба да ги примени измените на МСС 1 за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 139Т [Оваа точка се однесува на измените кои сè уште не се влезени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]

Повлекување на МСС 1 (ревидиран во 2003 година)

- 140 Овој Стандард го заменува МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* ревидиран во 2003 година, како што е изменет во 2005 година.

МСС 2

Меѓународен сметководствен стандард 2 Залихи

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да го пропише сметководствениот третман на залихите. Основно прашање во сметководството за залихи е износот на набавната вредност што треба да се признае како средство кое понатаму треба да се води во евиденцијата сè додека не се признаат поврзаните приходи. Овој Стандард дава насоки за определување на набавната вредност и нејзиното последователно признавање како расход, вклучувајќи ги сите намалувања на вредноста до нето-реализациона вредност. Исто така, овој Стандард обезбедува упатства во однос на трошочните формули што се користат за вреднување на залихите.

Опфат

- 2 Овој Стандард се применува за сите залихи, освен за:
 - (а) [се брише]
 - (б) Финансиски инструменти (види МСС 32 Финансиски инструменти: презентирање и МСФИ 9 Финансиски инструменти); и
 - (в) Биолошки средства кои се однесуваат на земјоделска активност и земјоделско производство во моментот на жетвата (види МСС 41 Земјоделство).
- 3 Овој Стандард не се применува за мерење на залихите чувани од страна на:
 - (а) Производителите на земјоделски и шумски производи, земјоделски производи после жнеење и минерали и минерални производи, до степенот до кој тие се мерат по нето-реализациона вредност во согласност со добро воспоставените практики во тие дејности. Кога таквите залихи се вреднувани по нето-реализациона вредност, промените на таа вредност се признаваат како добивка или загуба во периодот на промената.
 - (б) Брокери трговци со стоки кои ги мерат нивните залихи по објективна вредност намалена за трошоци на продажба. Кога таквите залихи се мерат по објективна вредност намалена за трошоците на продажба, промените во објективната вредност намалена за трошоците на продажба се признаваат извештајот за добивка или загуба во периодот на промената.
- 4 Залихите наведени во точка 3(а) се мерат по нето-реализациона вредност во одредени фази од производството. Ова, на пример, се случува кога земјоделските култури се ожнеани или минералите се ископани и е обезбедена продажба согласно форвард договор или државна гаранција, или кога постои активен пазар и постои незначителен ризик од неуспех да се продадат. Овие залихи се исклучени само од барањата за мерење во овој Стандард.
- 5 Брокери трговци се оние кои купуваат или продаваат стока за други или за нивна сопствена сметка. Залихите кои се наведени во точка 3(б) главно се стекнати со цел за нивно продавање во блиска иднина и за генерирање добивка од промените во цените или во маржата на брокерите трговци. Кога овие залихи се мерат по објективна вредност намалена за трошоците на продажба, тие се исклучуваат само од барањата за мерење во овој Стандард.

Дефиниции

- 6 Во овој Стандард се користат следниве термини со наведените значења за нив:

Залихи се средства:

 - (а) кои се чуваат за продажба во редовниот тек на работењето;
 - (б) во процесот на производство наменето за продажба; или
 - (в) во форма на суровини или помошни материјали што ќе бидат употребени во процесот на производството или во давањето на услугите.

MCC 2

Нето-реализациона вредност е проценетата продажна цена во редовниот тек на деловното работење намалена за проценетите трошоци за довршување и проценетите трошоци неопходни за да се изврши продажбата.

Објективна вредност е цената што би била наплатена за продажба на средство или платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесниците на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 Мерење на објективната вредност.)

- 7 Нето-реализационата вредност се однесува на нето-износот што субјектот очекува да го реализира од продажбата на залихите во редовниот тек на работењето. Објективната вредност ја одразува цената по која редовна трансакција за продажба на истите залихи на главен (или најповолен) пазар за тие залихи, би се случила помеѓу учесниците на пазарот на датумот на мерење. Првата е вредност која е специфична за субјектот, додека втората не е. Нето-реализационата вредност за залихите може да не биде еднаква со објективната вредност намалена за трошоците на продажба.
- 8 Залихите опфаќаат стоки кои се купени и се чуваат за препродажба вклучувајќи, на пример, трговска стока која е купена од трговец на мало и се чува за препродажба, или земјиште и други недвижности кои се чуваат за препродажба. Исто така, залихите опфаќаат произведени готови производи, или производството во тек, кое се произведува од страна на субјектот и ги вклучува суровините и помошните материјали кои чекаат да бидат употребени во процесот на производството. Трошоците што настанале за исполнување на договорот со купувач кој не резултира со зголемување на залихите (или средства во рамките на опфатот на друг Стандард) се евидентираат во согласност со МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*.

Мерење на залихите

- 9 Залихите треба да се мерат според пониската помеѓу набавната и од нето- реализационата вредност.

Набавна вредност на залихите

- 10 Набавната вредност на залихите треба да ги опфати сите трошоци за набавка, трошоците за конверзија и другите трошоци направени за залихите да се доведат до нивната сегашна локација и состојба.

Трошоци за набавка

- 11 Трошоците за набавка на залихите ги опфаќаат набавната цена, увозните давачки и другите даноци (освен оние кои субјектот може последователно да ги поврати од даночните власти), како и трошоците за превоз, манипулирање и други трошоци кои директно можат да му се припишат на стекнувањето на готовите производи, суровините и услугите. Трговските попусти, рабатите и другите слични ставки се одземаат при утврдувањето на трошоците за набавка.

Трошоци за конверзија

- 12 Трошоците за конверзија на залихите ги вклучуваат трошоците што се директно поврзани со единиците на производство, како што е директниот труд. Исто така, тие вклучуваат и систематска алокација на фиксните и на варијабилните општи трошоци на производство кои се направени за конвертирање на суровините во готови производи. Фиксните општи трошоци на производство се оние индиректни трошоци на производството кои остануваат релативно исти без оглед на обемот на производството, како што се депресијацијата и трошоците за одржување на фабричките згради, опремата и средствата со право на користење кои се користат во производствениот процес, како и трошоците за управување со фабриката и администрацијата. Варијабилните општи трошоци на производство се оние индиректни трошоци на производството коишто се менуваат директно, или речиси директно, со обемот на производството, како што се индиректните материјали и индиректниот труд.
- 13 Алокацијата на фиксните општи трошоци на производство на трошоците за конверзија се заснова на нормалниот капацитет на производствените средства. Нормален капацитет претставува производството кое се очекува да биде постигнато во просек во текот на определен број периоди или сезони под нормални околности, земајќи ја предвид загубата на капацитетот што произлегува од планираното одржување. Може да се користи фактичкото ниво на производство доколку е приближно на нормалниот капацитет. Износот на фиксните општи трошоци алоцирани на секоја единица на производство не се зголемува како резултат на мал обем на производство или

МСС 2

неискористен капацитет. Неалоцираните општи трошоци се признаваат како расход во периодот во којшто се направени. Во периоди на абнормално високо производство, износот на фиксните општи трошоци којшто е алоциран на секоја единица на производство се намалува, така што залихите нема да се мерат по вредност што е поголема од нивната набавна вредност. Варијабилните општи трошоци на производство се алоцираат на секоја единица на производство врз основа на фактичкото користење на производствените средства.

- 14 Процесот на производство може да резултира во истовремено производство на повеќе од еден производ. Ова е случајот, на пример, кога се произведуваат заемни производи или кога постои главен производ и нус-производ. Кога трошоците за конверзија на секој производ не можат поединечно да се идентификуваат, тие се алоцираат помеѓу производите на рационална и конзистентна основа. Алокацијата може да биде заснована, на пример, на релативната продажна вредност на секој производ било да е во фаза на производствен процес кога производите можат да бидат одделно идентификувани, или при довршување на производството. Повеќето споредни производи не се материјални по нивната природа. Кога е ваков случајот, тие често се мерат по нето-реализациона вредност и оваа вредност се одзема од набавната вредност на главниот производ. Како резултат на ова, сметководствената вредност на главниот производ материјално не се разликува од неговата набавна вредност.

Други трошоци

- 15 Другите трошоци се вклучуваат во набавната вредност на залихите само до степенот до којшто тие се направени за доведувањето на залихите до нивната сегашна локација и состојба. На пример, може да биде соодветно во набавната вредност на залихите да се вклучат непроизводствените општи трошоци или трошоците за дизајнирање производи за посебни купувачи.
- 16 Примери на трошоци коишто се исклучуваат од набавната вредност на залихите и се признаени како расход во периодот во којшто настанале се:
- (а) абнормални износи на растур на материјали, труд и други производствени трошоци;
 - (б) трошоци за складирање, освен ако овие трошоци се неопходни во производствениот процес пред понатамошна фаза на производство;
 - (в) административни општи трошоци кои не придонесуваат за доведување на залихите до нивната сегашна локација и состојба; и
 - (г) трошоци за продажба.
- 17 МСС 23 *Трошоци за позајмување* идентификува ограничени околности под кои трошоците за позајмување се вклучуваат во набавната вредност на залихите.
- 18 Субјектот може да набави залихи со услови на одложено плаќање. Кога аранжманот ефективно вклучува елемент на финансирање, тој елемент, како на пример разликата помеѓу набавната цена за нормални кредитни услови и платениот износ, се признава како расход за камата во текот на периодот на финансирањето.
- 19 [Се брише]

Трошоци на земјоделски производи собрани од биолошки средства

- 20 Во согласност со МСС 41 *Земјоделство*, залихите што вклучуваат земјоделски производи коишто субјектот ги жнее или бере од неговите биолошки средства при почетното признавање се мерат по нивната објективна вредност намалена за трошоците на продажба во моментот на бербата. Ова е набавната вредност на залихите на тој датум за целите на примената на овој Стандард.

Техники за мерење на набавната вредност

- 21 Техниките за мерење на набавната вредност на залихите, како што се методот на стандардни трошоци или методот на малопродажба, може да се користат како погоден метод доколку резултатите се приближни до набавната вредност. Стандардните трошоци ги земаат предвид нормалните нивоа на сировини и помошни материјали, труд, ефикасност и користење на капацитетот. Тие редовно се проверуваат и, доколку е неопходно, се ревидираат соодветно на тековните услови.
- 22 Методот на малопродажба често се користи во секторот малопродажба за мерење на залихите на голем број ставки кои значително брзо се менуваат и имаат слични маржи за кои не е практично да се користат други методи. Набавната вредност на залихата се утврдува преку намалување на

MCC 2

продажната вредност на залихата со соодветна процентуална бруто- маржа. Процентот што се користи ја зема предвид залихата чијашто цена била намалена на износ под нивната почетна продажна цена. Често се користи просечен процент за секое одделение за малопродажба.

Трошочни формули

- 23 **Набавната вредност на залихите на ставки кои вообичаено не можат да се разменуваат меѓу себе и стоките и услугите кои се произведени и издвоени за точно определени проекти треба да биде определена со користење специфична идентификација на нивните поединечни трошоци.**
- 24 Специфичната идентификација на трошоците значи дека специфичните трошоци се припишуваат на идентификувани ставки од залихата. Ова е соодветен третман за ставки што се издвоени за точно определен проект, без оглед дали се тие купени или произведени. Меѓутоа, специфичната идентификација на трошоците не е соодветна кога на залиха има голем број ставки кои вообичаено можат да се разменуваат меѓу себе. Во такви околности, би можело да се употреби методот на селектирање на оние ставки што остануваат на залиха за да се добијат однапред определени ефекти врз добивката или загубата.
- 25 **Набавната вредност на залихите, освен на оние наведени во точка 23, треба да биде определена со користење на формулата прв влезен, прв излезен (ФИФО) или формула на пондерирани просек. Субјектот треба да ја користи истата трошочна формула за сите залихи коишто имаат слична природа и примена за субјектот. За залихите со различна природа или примена, треба да се оправда примената на различни трошочни формули.**
- 26 На пример, залихите коишто се употребуваат во еден оперативен сегмент може да имаат различна употреба за субјектот отколку истиот вид залихи кои се употребени во друг оперативен сегмент. Меѓутоа, разликата во географска локација на залихите (или во респективни даночни правила), сама по себе, не е доволна да се оправда употребата на различни трошочни формули.
- 27 ФИФО-формулата претпоставува дека ставките на залиха кои први биле набавени или произведени, први се продадени, па следствено на ова, ставките што остануваат на залиха на крајот на периодот се оние коишто се последни набавени или произведени. Според трошочната формула на пондерирани просек, набавната вредност на секоја ставка е определена од пондерираниот просек на набавната вредност на слични ставки на почетокот на периодот и на набавната вредност на слични ставки набавени или произведени во текот на периодот. Просекот може да се пресметува на периодична основа, или како што се прима секоја дополнителна испорака, во зависност од околностите во субјектот.

Нето-реализациона вредност

- 28 Набавната вредност на залихите можеби нема да може да се надомести доколку тие залихи се оштетени, доколку станале целосно или делумно се застарени, или доколку нивните продажни цени се намалиле. Исто така, набавната вредност на залихите можеби нема да може да се надомести доколку проценетите трошоци за довршување или проценетите трошоци кои треба да бидат направени за да се реализира продажба се имаат зголемено. Практиката на намалување на вредноста на залихите под набавната вредност до износот на нивната нето-реализациона вредност е доследна на гледиштето дека средствата не треба да се евидентираат по износи кои се поголеми од оние кои се очекува да бидат реализирани со нивната продажба или употреба.
- 29 Вредноста на залихите вообичаено се намалува до износот на нето-реализационата вредност ставка по ставка. Меѓутоа, во некои околности, може да биде соодветно да се групираат слични или поврзани ставки. Ова може да биде случај со ставки на залиха кои се однесуваат на иста производствена линија што имаат слична намена или крајна употреба, ставки на залихи кои се произведуваат и се продаваат во исто географско подрачје, и не можат практично да се вреднуваат одделно од другите ставки во таа производствена линија. Не е соодветно да се намали вредноста на залихите врз основа на класификација на залихите, на пример, готови производи, или сите залихи во определен оперативен сегмент.
- 30 Проценките на нето-реализационата вредност се засновани на најверодостојните докази достапни во времето кога се вршат проценките за износот по кој се очекува да се реализираат залихите. Овие проценки ги земаат предвид промените на цената или на набавната вредност кои директно се однесуваат на настаните што се случуваат по крајот на периодот до степенот до кој таквите настани ги потврдуваат условите кои постојат на крајот на периодот.
- 31 Исто така, проценките на нето-реализационата вредност ја земаат предвид намената за која се чуваат залихите. На пример, нето-реализационата вредност на количеството залиха кое се чува за

МСС 2

да се задоволат обврзувачките договори за продажба или за обезбедување услуги е заснована на договорна цена. Доколку договорите за продажба се за помало количество од она што се чува на залиха, нето-реализационата вредност на вишокот е заснована на општите продажни цени. Од обврзувачките договори за продажба за количества на залихите над оние што се чуваат или од обврзувачките договори за набавка, можат да произлезат резервирања. Таквите резервирања се покрпени во МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*.

- 32 Вредноста на суровините и на другите помошни материјали кои се чуваат за користење во производството на залихи не се намалува под набавната вредност доколку готовите производи во кои тие ќе бидат вклучени се очекува да бидат продадени по или над набавната вредност. Меѓутоа, кога намалувањето на цената на материјалите покажува дека набавната вредност на готовите производи ја надминува нето-реализационата вредност, вредноста на суровините се намалува на нето-реализационата вредност. Во такви околности, заменската набавна вредност на материјалите може да биде најдоброто расположливо мерило на нивната нето-реализационата вредност.
- 33 Во секој последователен период се прави нова проценка на нето-реализационата вредност. Кога повеќе нема да постојат околностите што претходно предизвикале вредноста на залихите да се намали под набавната вредност или кога постојат јасни докази за зголемување на нето-реализационата вредност поради променетите економски околности, износот на намалувањето на вредноста се анулира (т.е. анулирањето е лимитирано на износот на првичното намалување на вредноста), така што новата сметководствена вредност е пониската од набавната вредност и од ревидираната нето-реализационата вредност. Ова се случува, на пример, кога дадена ставка од залихата, која е евидентирана по нето-реализационата вредност поради намалување на нејзината продажна цена, сè уште се наоѓа на залиха во последователниот период, а нејзината продажна цена се зголемила.

Признавање како расход

- 34 Кога залихите се продадени, сметководствената вредност на тие залихи треба да биде признаена како расход во периодот во којшто е признаен поврзаниот приход. Износот на секое намалување на вредноста на залихите на нето-реализационата вредност и сите загуби на залихите треба да биде признат како расход во периодот кога се случило намалувањето на вредноста или на загубата. Износот на сите анулирања на намалувањата на вредноста на залихите, што произлегуваат од зголемување на нето-реализационата вредност, треба да биде признат како намалување на износот на залихите признат како расход во периодот во кој се случило анулирањето.
- 35 Некои залихи можат да бидат алоцирани на сметки на други средства, на пример, залихите што се употребени како компонента на недвижности, постројки или опрема при изградбата во сопствена режија. Залихите кои на овој начин се алоцирани на друго средство се признаваат како расход во текот на корисниот век на употреба на тоа средство.

Обелоденување

- 36 Во финансиските извештаи треба да се обелоденат:
- (а) сметководствените политики усвоени за мерење на залихите, вклучувајќи ја и применетата трошочна формула;
 - (б) вкупната сметководствена вредност на залихите и сметководствената вредност во класификациите соодветни за субјектот;
 - (в) сметководствената вредност на залихите евидентирани по објективна вредност намалена за трошоците за продажба;
 - (г) износот на залихите признаен како расход во текот на периодот;
 - (д) износот на секое намалување на вредноста на залихите признаени како расход во периодот во согласност со точка 34;
 - (ѓ) износот на секое анулирање на секое намалување на вредноста што е признаено како намалување на износот на залихите признаен како расход во периодот во согласност со точка 34;
 - (е) околностите или настаните што резултираат во анулирање на намалувањето на вредноста на залихите во согласност со точка 34; и

MCC 2

(ж) сметководствената вредност на залихите заложи како обезбедување за обврските.

- 37 Информациите за сметководствените вредности на различните класификации на залихите и обемот на промените во овие средства се корисни за корисниците на финансиските извештаи. Општите класификации на залихите се стоки, помошни материјали за производство, суровини, производство во тек и готови производи.
- 38 Износот на залихите признаен како расход во текот на периодот, кој често се нарекува трошок на продажба, се состои од оние трошоци што претходно биле во мерењето на залихите кои сега се продадени и неалоцираните општи трошоци на производство и абнормалните износи на трошоците за производство на залихите. Околностите на субјектот, исто така, можат да оправдаат и вклучување на други износи, како што се трошоците за дистрибуција.
- 39 Некои субјекти усвојуваат формат за добивката или загубата којшто резултира во обелоденување на други износи наместо набавната вредност на залихите признаена како расход во текот на периодот. Според овој формат, субјектите прикажуваат анализа на трошоци користејќи класификација заснована на природата на расходите. Во овој случај, субјектот ги обелоденува трошоците признаени како расход за суровини и потрошни материјали, трошоци за труд и други трошоци заедно со износот на нето-промената на залихите за периодот.

Датум на стапување во сила

- 40 Субјектите треба да го применуваат овој Стандард за финансиски извештаи кои се однесуваат на годишни периоди коишто започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува овој стандард за период пред 1 јануари 2005 година, треба да го обелодени тој факт.
- 40А [Се брише]
- 40Б [Се брише]
- 40В МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени дефиницијата за објективна вредност во точка 6 и ја измени точка 7. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ.
- 40Г [Се брише]
- 40Д МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*, издаден во мај 2014 година, ги измени точките 2, 8, 29 и 37 и ја избриша точка 19. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 40Г МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 2 и ги избриша точките 40А, 40Б и 40Г. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 40Е МСФИ 16 *Лизинг*, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 12. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

Повлекување на други објави

- 41 Овој Стандард го заменува MCC 2 *Залихи* (ревидиран во 1993 година).
- 42 Овој Стандард го заменува ПКТ-1 *Доследност—различни трошошни формули за залихи*.

МСС 7

Меѓународен сметководствен стандард 7 Извештај за готовински текови¹

Цел

Информациите за готовинските текови на субјектот им користат на корисниците на финансиските извештаи за обезбедување основа за проценка на можностите на субјектот да генерира готовина и готовински еквиваленти, како и на потребите на субјектот да ги користи тие готовински текови. За корисниците да донесат економски одлуки потребно е да проценат колку е способен субјектот да генерира готовина и готовински еквиваленти, како и темпото и сигурноста на генерирањето.

Целта на овој Стандард е да настојува да се даваат информации за историските промени во готовината и готовинските еквиваленти на субјектот преку извештајот за готовински текови во кој готовинските текови во текот на периодот се класифицирани на оперативни, инвестициски и финансирачки активности.

Опфат

- 1 Субјектот ќе изготвува извештај за готовински текови во согласност со барањата во овој Стандард и ќе го презентира како составен дел од своите финансиски извештаи за секој период за кој се презентираат финансиските извештаи.
- 2 Овој Стандард го заменува МСС 7 *Извештај за промените на финансиската состојба*, усвоен во јули 1977 година.
- 3 Корисниците на финансиските извештаи на субјектот се интересираат за тоа како субјектот генерира и ги користи готовината и готовинските еквиваленти. Ваков е случајот без оглед на видот на дејноста на субјектот и без оглед на тоа дали готовината се смета како производ на субјектот, што инаку е случај во финансиските институции. На субјектите им треба готовина во основа за исти цели, колку и да се различни нивните главни активности на генерирање на приходи. Ним им треба готовина за да ги спроведуваат активности, плаќаат облигациите и обезбедат поврати на инвеститорите. Според тоа, со овој Стандард се бара сите субјекти да презентираат извештај за готовински текови.

Придобивки од информациите за готовински текови

- 4 Извештајот за готовински текови кога се користи заедно со преостанатите финансиски извештаи дава информации кои им овозможуваат на корисниците да ги оценат промените во нето-средствата на субјектот, неговата финансиска структура (вклучувајќи ги ликвидноста и солвентноста) и неговата способност да влијае на износите и темпото на готовинските текови со цел да се адаптира на променливите околности и можности. Информациите за готовинските текови се корисни при проценката на можностите на субјектот да генерира готовина и готовински еквиваленти и им овозможува на корисниците да развијат модели за проценка и за споредба на сегашната вредност на идните готовински текови на различни субјекти. Овој извештај, исто така, ја олеснува споредливоста на известувањето за оперативното работење на различни субјекти бидејќи ги елиминира ефектите од користењето на различни сметководствени третмани за исти трансакции и настани.
- 5 Историските информации за готовинските текови често се користат како показател за износот, темпото и извесноста на идните готовински текови. Тие, исто така, се корисни при проверката на точноста на минати проценки на идните готовински текови и при разгледувањето на врските помеѓу профитабилноста и нето-готовинскиот тек и влијанието на променливите цени.

Дефиниции

- 6 Во овој Стандард се користат следниве изрази со нивните специфични значења:

¹ Во септември 2007 година ОМСС го измени насловот на МСС 7 од *Извештаи за готовински текови* во *Извештај за готовински текови* како последица на ревидирањето на МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* во 2007 година.

MCC 7

Готовина опфаќа готовина во благајна и депозити по видување.

Готовински еквиваленти се краткорочни високо-ликвидни инвестиции кои брзо можат да се конвертираат во познати износи на готовина и кои подлежат на незначителен ризик од промена на вредноста.

Готовински текови се приливи и одливи на готовина и готовински еквиваленти.

Оперативни активности се главните активности што генерираат приходи на субјектот и други активности кои не се инвестициски или финансирачки активности.

Инвестициски активности се стекнување и отуѓување на долгорочни средства и други инвестиции кои не се вклучени во готовински еквиваленти.

Финансирачки активности се активности кои резултираат во промени на големината и содржината на сопственичкиот капитал и земените заеми на субјектот.

Готовина и готовински еквиваленти

- 7 Готовинските еквиваленти се чуваат за намирување на краткорочните готовински обврзувања, наместо за инвестирање или за други цели. За да биде квалификувано како готовински еквивалент, инвестирањето мора да може брзо да се конвертира во познат износ на готовина и да биде подложно на незначителен ризик од промена на неговата вредност. Според тоа, едно инвестирање обично се квалификува како готовински еквивалент само кога има краткорочно доспевање од, на пример, три или помалку месеци од датумот на стекнувањето. Инвестирање во капитал се исклучуваат од готовински еквиваленти, освен во случај кога тие се во суштина готовински еквиваленти, како на пример, приоритетни акции стекнати во краток период до нивното доспевање и со специфичен датум на откупување.
- 8 Земените заеми од банка обично се сметаат за финансирачки активности. Меѓутоа, во некои земји, дозволените пречекорувања од банка кои се наплатливи по видување, претставуваат составен дел од управувањето со готовината на субјектот. Во вакви околности, дозволените пречекорувања од банка се вклучени како компоненти на готовина и готовински еквиваленти. Карактеристика на таквите банкарски аранжмани е дека банковните салда често се менуваат од позитивни до пречекорени.
- 9 Готовинските текови исклучуваат движења помеѓу ставките кои ги сочинуваат готовината или готовинските еквиваленти, бидејќи овие компоненти се повеќе дел од управувањето со готовината на субјектот отколку дел од оперативните, инвестициските и финансирачките активности. Управувањето со готовина вклучува инвестирање на вишокот готовина во готовински еквиваленти.

Презентирање на извештајот за готовински текови

- 10 **Извештајот за готовински текови ги прикажува готовинските текови во периодот кои се класифицирани на оперативни, инвестициски и финансирачки активности.**
- 11 Субјектот ги презентира своите готовински текови од оперативни, инвестициски и финансирачки активности на начин кој е најсоодветен во однос на неговото деловно работење. Класификацијата според активностите дава информации кои им овозможуваат на корисниците да ги проценат влијанијата на таквите активности врз финансиската состојба на субјектот и износот на неговите готовина и готовински еквиваленти. Овие информации можат да се користат за проценка на меѓусебните односи помеѓу овие активности.
- 12 Поединечна трансакција може да вклучува готовински текови кои се различно класифицирани. На пример, кога готовинската отплата на еден заем вклучува камата и главница, каматата може да биде класифицирана како оперативна активност, а главницата да се класифицира како финансирачка активност.

Оперативни активности

- 13 Износот на готовинските текови од оперативните активности претставува клучен показател за степенот до кој активностите на субјектот генерирале доволно готовински текови за отплата на заемите, одржување на оперативната способност на субјектот, исплата на дивиденди и нови инвестирање без користење на надворешни извори на финансирање. Информациите за специфичните компоненти на историски оперативни готовински текови се корисни, заедно со други информации, за прогнозирање на идните оперативни готовински текови.

МСС 7

- 14 Готовинските текови од оперативните активности првенствено произлегуваат од главните активности што генерираат приходи на субјектот. Според тоа, тие, генерално, произлегуваат од трансакциите и од други настани кои се вклучени во утврдувањето на добивката или загубата. Примери за готовински текови од оперативни активности се:
- (а) Готовински примања од продажба на производи и давање услуги;
 - (б) Готовински примања од тантиеми, надоместоци, провизии и други приходи;
 - (в) Готовински плаќања на добавувачите на производи и услуги;
 - (г) Готовински плаќања на и во име на вработените;
 - (д) [Се брише]
 - (ф) Готовински плаќања или рефундирање на данокот на добивка, освен доколку тие можат посебно да бидат идентификувани како финансирачки или инвестициски активности; и
 - (е) Готовински примања и плаќања од договори кои се чуваат за продажба или за тргување.
- Некои трансакции, како што е продажба на дел од постројка, може да предизвикаат добивка или загуба која е вклучена во признаена добивка или загуба. Готовинските текови поврзани со ваквите трансакции се готовински текови од инвестициски активности. Сепак, готовинските текови за производство или за стекнување средства кои се чуваат за давање под наем на други или за нивна последователна продажба, како што е опишано во точка 68А на МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*, се готовински текови од оперативни активности. Готовинските примања од наеми и последователни продажби на ваквите средства се, исто така, готовински текови од оперативни активности.
- 15 Субјектот може да чува хартии од вредност и заеми за продажба или за тргување, и во тој случај тие се слични на залихи стекнати со цел да се препродадат. Поради тоа, готовинските текови кои произлегуваат од купување и продавање на хартии од вредност за продажба или за тргување се класифицираат како оперативни активности. На сличен начин, готовинските аванси и заеми дадени од страна на финансиските институции обично се класифицираат како оперативни активности, бидејќи се однесуваат на главната активност која генерира приходи на субјектот.

Инвестициски активности

- 16 Посебно обелоденување на готовинските текови кои произлегуваат од инвестициските активности е значајно, бидејќи готовинските текови го претставуваат степенот до кој издатоците биле направени за ресурси наменети за генерирање иден приход и готовински текови. Само оние издатоци кои резултираат со признато средство во извештајот за финансиската состојба се дозволени за класифицирање како инвестициски активности. Примери на готовински текови кои произлегуваат од инвестициски активности се:
- (а) Готовински плаќања за стекнување недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и други долгорочни средства. Овие плаќања ги вклучуваат плаќањата што се однесуваат на капитализирани трошоци за развој и на изградбата во сопствена режија на недвижности, постројки и опрема;
 - (б) Готовински примања од продажба на недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и други долгорочни средства;
 - (в) Готовински плаќања за стекнување на сопственички или должнички инструменти на други субјекти и учества во заеднички вложувања (освен плаќања за оние инструменти кои се сметаат за готовински еквиваленти или оние кои се чуваат за продажба или за тргување);
 - (г) Готовински примања од продавање на сопственички или должнички инструменти на други субјекти и учества во заеднички вложувања (освен примањата за оние инструменти кои се сметаат за готовински еквиваленти и оние кои се чуваат за продажба или за тргување);
 - (д) Готовински аванси и заеми дадени на други страни (освен авансите и заемите кои ги даваат финансиски институции);
 - (г) Готовински примања од враќање на аванси и заеми дадени на други страни (освен авансите и заемите на финансиски институции);
 - (е) Готовински плаќања за фјучерс-договори, термински договори, договори за опции и своп договори, освен кога договорите се чуваат за продажба или за тргување, или кога плаќањата се класифицирани како финансирачки активности; и

MCC 7

- (ж) Готовински примања од фјучерс- договори, термински договори, договори за опции и своп договори, освен кога договорите се чуваат за продажба или за тргување, или кога примањата се класифицирани како финансирачки активности.

Кога договорот е евидентиран како хешинг на идентификувачка позиција, готовинските текови од договорот се класифицираат на истиот начин како и готовинските текови од позицијата која е хеширана.

Финансирачки активности

- 17 Посебното обелоденување на готовинските текови кои произлегуваат од финансирачки активности е значајно поради тоа што е корисно во прогнозирањето на побарувањата на идни готовински текови од страна на оние кои му обезбедуваат капитал на субјектот. Примери за готовински текови кои произлегуваат од финансирачки активности се:
- (а) Готовински приливи од издавање акции или други сопственички хартии од вредност;
 - (б) Готовински плаќања на сопствениците за стекнување или за откупување на акциите на субјектот;
 - (в) Готовински примања од издавање задолжници, заеми, обврзници, хипотеки и други краткорочни или долгорочни позајмувања;
 - (г) Готовински отплати на позајмени износи; и
 - (д) Готовински плаќања од страна на корисникот на лизинг за намалување на ненамирените обврски кои се однесуваат на лизинг.

Известување за готовински текови од оперативни активности

- 18 Субјектот ќе известува за готовинските текови од оперативни активности со користење:
- (а) директен метод, при што се обелоденуваат главните класи на бруто-готовинските примања и бруто-готовинските плаќања; или
 - (б) индиректен метод, при што добивката или загубата се прилагодува за ефектите од трансакциите од неготовинска природа, какво било одложување или разграничување на минати или идни оперативни готовински примања или плаќања, и ставки на приход или расход во врска со инвестициски или финансирачки готовински текови.
- 19 Пожелно е субјектите да известуваат за готовинските текови од оперативните активности користејќи го директниот метод. Директниот метод обезбедува информации кои можат да се користат за проценка на идните готовински текови, кои индиректниот метод не ги овозможува. При директниот метод информациите за главните класи на бруто-готовинските примања и бруто-готовинските плаќања можат да се добијат или:
- (а) од сметководствената евиденција на субјектот; или
 - (б) по пат на прилагодување на приходите од продажба, трошоците на продажба (камати и слични приходи и расходи за камати и слични трошоци за финансиска институција) и други ставки во извештајот за сеопфатна добивка за:
 - (i) промените на залихите и оперативните побарувања и обврски во текот на периодот;
 - (ii) други неготовински ставки; и
 - (iii) други ставки за кои готовинските ефекти се инвестициски или финансирачки готовински текови.
- 20 Според индиректниот метод, нето- готовинските текови од оперативни активности се определуваат по пат на прилагодување на нето- добивката или загубата за ефектите од:
- (а) промените во залихите и оперативните побарувања и обврски во текот на периодот;
 - (б) неготовинските ставки како што се депрецијација, резервирања, одложени даноци, нереализирани добивки или загуби во странска валута, и нераспределени добивки на придружни субјекти; и
 - (в) сите други ставки за кои готовинските ефекти се инвестициски или финансирачки готовински текови.

МСС 7

Алтернативно, нето-готовинските текови од оперативни активности можат да се презентираат според индиректниот метод по пат на искажување на приходите и расходите обелоденети во извештајот за сеопфатна добивка и промените во залихите, оперативните побарувања и обврски во текот на периодот.

Известување за готовински текови од инвестициски и финансирачки активности

- 21 Субјектот посебно ќе известува за главните класи на бруто-готовинските примања и бруто-готовинските плаќања кои настануваат од инвестициски и финансирачки активности, освен за готовинските текови опишани во точките 22 и 24 за кои се известува врз нето-основа.

Известување за готовинските текови врз нето- основа

- 22 Готовинските текови кои произлегуваат од следниве оперативни, инвестициски и финансирачки активности може да се известуваат врз нето-основа:
- (а) готовински примања и плаќања за сметка на клиенти кога готовинските текови се однесуваат на активностите на клиентот а не на активностите на субјектот; и
 - (б) готовински примања и плаќања за ставки во кои обртот е брз, износите се големи, а доспевањето е во краток рок.
- 23 Како примери за готовински примања и плаќања кои се однесуваат на точката 22(а) можат да се наведат:
- (а) прифаќање и отплата на депозити по видување во банка;
 - (б) финансиски средства кои субјектот кој инвестира ги чува за своите клиенти; и
 - (в) собрани наемнини во име на, и исплатени на, сопствениците на недвижностите.
- 23А Како примери за готовински примања и плаќања кои се однесуваат на точката 22 (б) може да се наведат дадените аванси за, и отплатата на:
- (а) износи на главницата кои се однесуваат на корисниците на кредитни картички;
 - (б) купување и продажба на инвестиции; и
 - (в) други краткорочни позајмувања, на пример, оние кои достасуваат во период од три месеци или пократко.
- 24 Готовинските текови кои настануваат од која било од следниве активности на финансиските институции, можат да се прикажуваат врз нето-основа:
- (а) готовински примања и плаќања за прифаќање и отплата на депозити со фиксен датум на доспевање;
 - (б) полагавање на депозити во други финансиски институции и повлекување на депозити од други финансиски институции; и
 - (в) готовински аванси и заеми дадени на клиентите и отплата на тие аванси и заеми.

Готовински текови во странска валута

- 25 Готовинските текови кои произлегуваат од трансакции во странска валута ќе бидат евидентирани во известувачката валута на субјектот, при што на износот во странска валута се применува девизниот курс помеѓу известувачката валута и странската валута на датумот на готовинскиот тек.
- 26 Готовинските текови од странски подружници ќе се преведуваат по девизните курсеви помеѓу известувачката валута и странската валута на датумите на готовинските текови.
- 27 Готовинските текови деноминирани во странска валута се искажуваат на начин кој е доследен со МСС 21, *Ефекти од промените на девизните курсеви*. Ова дозволува користење на девизен курс кој е приближен на фактичкиот курс. Така, на пример, пондериран просечен девизен курс за период може да се користи за евидентирање на трансакции во странска валута или за преведување на готовинските текови на странска подружница. Меѓутоа, МСС 21 не дозволува користење на

МСС 7

девизниот курс на крајот на периодот на известување при преведувањето на готовинските текови на странската подружница.

- 28 Нереализираните добивки и загуби кои произлегуваат од промена во девизните курсеви не претставуваат готовински текови. Меѓутоа, ефектот од промени во девизниот курс врз готовината и готовинските еквиваленти кои се чуваат или се должат во странска валута се искажува во извештајот за готовинските текови со цел да се усогласат готовината и готовинските еквиваленти на почетокот и на крајот на периодот. Овој износ се искажува одвоено од готовинските текови кои произлегуваат од оперативни, инвестициски и финансирачки активности и ги вклучува разликите, ако ги има, доколку тие готовински текови биле искажани на по девизниот курс на крајот на периодот.
- 29 [Се брише]
- 30 [Се брише]

Камати и дивиденди

- 31 **Сите готовински текови од примени и платени камати и дивиденди треба да бидат посебно обелоденети. Сите треба да бидат класифицирани на доследен начин во периодот како оперативни, инвестициски или финансирачки активности.**
- 32 Вкупниот износ на каматите платени во текот на периодот се обелоденува во извештајот за готовински текови без оглед дали бил признаен како расход во добивката или загубата или капитализиран во согласност со МСС 23 *Трошоци за позајмување*.
- 33 Платените камати и примените камати и дивиденди обично се класифицираат како оперативни готовински текови на финансиската институција. Меѓутоа, не постои консензус за класификацијата на овие готовински текови за други субјекти. Платените камати и примените камати и дивиденди можат да бидат класифицирани како оперативни готовински текови бидејќи тие влегуваат во определувањето на добивката или на загубата. Алтернативно, платените камати и примените камати и дивиденди можат да бидат класифицирани како финансирачки готовински текови и инвестициски готовински текови респективно, бидејќи тие се трошоци за стекнување на финансиски ресурси или принос од инвестиции.
- 34 Платените дивиденди можат да бидат класифицирани како финансирачки готовински тек бидејќи тие се трошок за стекнување на финансиски ресурси. Алтернативно, платените дивиденди можат да се класифицираат како компонента на готовинските текови од оперативни активности со цел да им се помогне на корисниците во утврдувањето на способноста на субјектот да плаќа дивиденди од оперативните готовински текови.

Даноци на добивка

- 35 **Готовинските текови кои произлегуваат од даноците на добивка ќе се обелоденуваат посебно и ќе се класифицираат како готовински текови од оперативни активности, освен доколку можат специфично да се идентификуваат како финансирачки и инвестициски активности.**
- 36 Даноците на добивка произлегуваат од трансакциите што генерираат готовински текови кои се класифицирани како оперативни, инвестициски или финансирачки активности во извештајот за готовински текови. Додека даночните расходи можат лесно да се идентификуваат со инвестициските или со финансирачките активности, поврзаните даночни готовински текови честопати не е изводливо да се идентификуваат и можат да произлезат во различен период од готовинските текови на предметната трансакција. Поради тоа, платените даноци обично се класифицираат како готовински текови од оперативни активности. Меѓутоа, кога е изводливо да се класифицира даночниот готовински тек со поединечна трансакција која генерира готовински текови што се класифицирани како инвестициски или финансирачки активности, даночниот готовински тек се класифицира како инвестициска или финансирачка активност соодветно. Кога даночните готовински текови се распределуваат на повеќе од една класа на активност, треба да се обелодени вкупниот износ на платени даноци.

МСС 7

Инвестиции во подружници, придружни субјекти и заеднички потфати

- 37 Кога сметководството за инвестиција во придружен субјект, заеднички потфат или подружница е евидентирано со употреба на методот на капитал или методот на набавна вредност, инвеститорот го ограничува неговото известување во извештајот за готовински текови на готовинските текови помеѓу него и субјектот во кој е инвестирано, на пример, на дивиденди и аванси.
- 38 Субјект кој известува за своето учество во придружен субјект или во заеднички потфат користејќи го методот на капитал во својот извештај за готовински текови, ги вклучува готовинските текови поврзани со неговите инвестиции во придружниот субјект или во заедничкиот потфат, и распределбата и другите плаќања или примања помеѓу него и придружниот субјект или заедничкиот потфат.

Промени во сопственички учества во подружници и други деловни потфати

- 39 **Збирните готовински текови кои произлегуваат од стекнување или губење контрола врз подружници или други деловни потфати ќе се презентираат посебно и ќе се класифицираат како инвестициски активности.**
- 40 **Субјектот ќе го обелодени, групно, како во поглед на стекнувањето така и во поглед на губењето контрола врз подружниците или другите деловни потфати во текот на периодот, следново:**
- (а) **вкупниот платен или примен надоместок;**
 - (б) **делот од надоместокот што се состои од готовина и готовински еквиваленти;**
 - (в) **износот на готовина и готовински еквиваленти во подружниците или другите деловни потфати врз кои е стекната или изгубена контрола; и**
 - (г) **износот на средствата и обврските, што не се готовина и готовински еквиваленти во подружниците или другите деловни потфати врз кои е стекната или изгубена контрола, во вкупен износ за секоја главна категорија.**
- 40А Субјект што инвестира, како што е дефиниран во МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, не мора да ги применува точките 40(в) или 40(г) на инвестиција во подружница која се бара да биде измерена според објективна вредност низ добивка или загуба.
- 41 Посебното презентирање на ефектите на готовинските текови во стекнувањето или губењето контрола во подружниците или другите деловни потфати како посебни линиски ставки, заедно со посебното обелоденување на износите на стекнатите или отуѓени средства и обврски, помага овие готовински текови да се разликуваат од готовинските текови што произлегуваат од другите оперативни, инвестициски и финансирачки активности. Ефектите на готовинскиот тек од губењето контрола не се одземаат од оние за стекнување контрола.
- 42 Збирниот износ на платената или примената готовина како надоместок за стекнување или губење контрола врз подружниците или другите деловни потфати се искажува во извештајот за готовински текови намален за готовина и готовински еквиваленти стекнати или отуѓени како дел од таквите трансакции, настани или промени во околностите.
- 42А Готовински текови што произлегуваат од промените во сопственичките учества во подружница, а што не резултираат во губење контрола ќе се класифицираат како готовински текови од финансирачки активности, освен ако подружницата се чува од субјект што инвестира, како што е дефинирано во МСФИ 10, и треба да се мери според објективна вредност низ добивка или загуба.
- 42Б Промените во сопственичките учества во подружница што не резултираат во губење контрола, како што е последователно купување или продавање од страна на матичното друштво на сопственичките инструменти на подружницата, се евидентираат како сопственички (капитални) трансакции (види МСФИ 10), освен ако подружницата се чува од субјект што инвестира и треба да мери според објективна вредност низ добивка или загуба. Соодветно на ова, готовинските текови кои произлегуваат од ова се класифицираат на истиот начин како другите трансакции со сопствениците опишани во точка 17.

MCC 7

Неготовински трансакции

- 43 **Инвестициските и финансирачките трансакции кои не бараат користење на готовина и готовински еквиваленти ќе бидат исклучени од извештајот за готовински текови. Таквите трансакции ќе бидат обелоденети на друго место во финансиските извештаи на начин кој ги обезбедува сите релевантни информации за овие инвестициски и финансирачки активности.**
- 44 Многу инвестициски и финансирачки активности немаат директно влијание врз тековните готовински текови иако тие влијаат врз структурата на капиталот и на средствата на субјектот. Исклучувањето на неготовинските трансакции од извештајот за готовински текови е доследно на целта на извештајот за готовински текови бидејќи овие ставки не вклучуваат готовински текови во тековниот период. Примери на неготовински трансакции се:
- (а) стекнувањето на средства, било со прифаќање на директно поврзаните обврски или со лизинг;
 - (б) стекнувањето на субјект со емисија на капитал; и
 - (в) конверзијата на долг во капитал.

Промени во обврските кои произлегуваат од финансирачки активности

- 44А **Субјектот ќе обезбеди обелоденувања што им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги вреднуваат промените во обврските кои произлегуваат од финансирачки активности, вклучувајќи ги тука и промените кои произлегуваат од готовински текови и неготовинските промени.**
- 44Б До степенот до кој е неопходно за да се исполни барањето од точка 44А, субјектот ќе ги обелодени следниве промени во обврските кои произлегуваат од финансирачки активности:
- (а) промени од готовинските текови од финансирачките активности;
 - (б) промени кои произлегуваат од стекнување или губење контрола врз подружници или други деловни потфати;
 - (в) ефектите од промените на девизните курсеви;
 - (г) промени во објективните вредности; и
 - (д) други промени.
- 44В Обврски кои произлегуваат од финансирачки активности се обврски за кои готовинските текови биле, или идните готовински текови ќе бидат, класифицирани во извештајот за готовински текови како готовински текови од финансирачки активности. Покрај тоа, барањето за обелоденување од точка 44А, исто така, се применува и на промени во финансиските средства (на пример, средства што хеџираат обврски кои произлегуваат од финансирачки активности) доколку готовинските текови од тие финансиски средства биле, или идните готовински текови ќе бидат, вклучени во готовинските текови од финансирачки активности.
- 44Г Еден начин да се исполни барањето за обелоденување од точка 44А е да се обезбеди усогласување помеѓу почетните и завршните состојби во извештајот за финансиска состојба за обврските кои произлегуваат од финансирачките активности, вклучувајќи ги и промените кои се идентификувани во точка 44Б. Кога субјектот обелоденува такво усогласување, ќе да прикаже доволно информации за да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги поврзат ставките вклучени во усогласувањето со извештајот за финансиска состојба и извештајот за готовински текови.
- 44Д Доколку субјектот го обезбеди обелоденувањето кое се бара со точка 44А во комбинација со обелоденувања на промени во други средства и обврски, ќе ги обелодени промените во обврските кои произлегуваат од финансирачките активности одвоено од промените во тие други средства и обврски.

Компоненти на готовина и готовински еквиваленти

- 45 **Субјектот ќе ги обелодени компонентите на готовина и готовински еквиваленти и ќе презентира усогласување на износите во извештајот за готовински текови со еквивалентните ставки презентирани во извештајот за финансиската состојба.**

МСС 7

- 46 Во поглед на различните практики на управување со готовина и банкарски аранжмани низ целиот свет и со цел да се усогласи со МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*, субјектот ја обелоденува усвоената политика за утврдување на составот на готова и готовински еквиваленти.
- 47 Ефектот на секоја промена во политиката за утврдување на компоненти на готовина и готовински еквиваленти, на пример, промена во класификацијата на финансиските инструменти, претходно сметани како дел од инвестициското портфолио на субјектот, се искажува во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*.

Други обелоденувања

- 48 **Субјектот ќе го обелодени, заедно со коментар на раководството, износот на значајните салда на готовина и готовински еквиваленти кои ги чува субјектот и кои не се расположливи за користење од страна на групата.**
- 49 Постојат различни околности во кои салдата на готовина и готовински еквиваленти кои ги чува субјектот не се расположливи за користење од страна на групата. Примерите вклучуваат салда на готовина и готовински еквиваленти кои ги чува подружница која работи во земја каде што се применува девизна контрола (на размена) или се применуваат други правни ограничувања кога салдата не се расположливи за општа употреба од страна на матичниот субјект или други подружници.
- 50 За разбирањето на финансиската позиција и ликвидноста на субјектот од страна на корисниците, дополнителни информации може да бидат релевантни. Се препорачува обелоденување на овие информации, заедно со коментар на раководството, и може да ги вклучува:
- (а) износот на неповлечените одобрени заеми што може да биде расположлив за идни оперативни активности и да ги намира капиталните обврзувања, укажувајќи за какво било ограничување за употребата на овие средства;
 - (б) [Се брише]
 - (в) Збирниот износ на готовинските текови кои претставуваат зголемувања во оперативниот капацитет, одвоени од оние готовински текови кои се потребни за да се одржува оперативниот капацитет; и
 - (г) износот на готовински текови што произлегува од оперативни, инвестициски и финансирачки активности за секој сегмент за известување (види МСФИ 8 *Оперативни сегменти*).
- 51 Одвоеното обелоденување на готовински текови што претставуваат зголемувања во оперативниот капацитет и готовински текови што се потребни за одржување на оперативниот капацитет е корисно за да му овозможи на корисникот да утврди дали субјектот соодветно инвестира во одржување на својот оперативен капацитет. Субјект што не инвестира соодветно во одржување на својот оперативен капацитет може да ја загрози идната профитабилност во корист на тековната ликвидност и распределба на сопствениците.
- 52 Обелоденувањето на готовинските текови по сегменти им овозможува на корисниците да стекнат подобро разбирање за односите помеѓу готовинските текови на работењето како целина и оние од неговите составни делови и расположливоста и променливоста на готовинските текови по сегменти.

Датум на стапување во сила

- 53 Овој Стандард стапува во сила за финансиски извештаи кои ги покриваат периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 1994 година.
- 54 МСС 27 (како што е дополнет и изменет во 2008 година) ги измени точките 39-42 и ги додаде точките 42А и 42Б. Субјектот ќе ги применува овие дополнувања и измени за годишни периоди што започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Ако субјектот го применува МСС 27 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените ќе се применуваат и во тој претходен период. Измените ќе се применуваат ретроспективно.
- 55 Точка 14 беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Субјектот ќе ја применува таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Ако субјектот ја применува измената за претходен период, ќе го обелодени тој факт и ќе ја примени точка 68А од МСС 16.

МСС 7

- 56 Точка 16 беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издадени во април 2009 година. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2010 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 57 МСФИ 10 и МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, издадени во мај 2011 година, ги изменија точките 37, 38 и 42Б и ја избришаа точка 50(б). Субјектот ќе ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 58 *Субјекти што инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точките 42А и 42Б и ја додаде точка 40А. Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена на *Субјекти што инвестираат*. Доколку субјектот ги применува тие измени порано, во исто време ќе ги применува сите измени кои се вклучени во *Субјекти што инвестираат*.
- 59 МСФИ 16 *Лизинг*, издаден во јануари 2016 година, ги измени точките 17 и 44. Субјектот ќе ги применува тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 60 *Иницијатива за обелоденување* (измени на МСС 7), издадена во јануари 2016, ги додаде точките 44А–44Д. Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2017 година. Дозволена е порана примена. Кога субјектот за прв пат ги применува тие измени, нема обврска да прикаже споредбени информации за претходни периоди.
- 61 МСФИ 17 *Договори за осигурување*, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 14. Субјектот ќе ја применува таа измена кога го применува МСФИ 17.

МСС 8

Меѓународен сметководствен стандард 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки

Цел

- Целта на овој Стандард е да ги пропише критериумите за избор и промена на сметководствените политики, заедно со сметководствениот третман и обелоденувањето на промените на сметководствените политики, промените во сметководствените проценки и корекции на грешки. Стандардот има за цел подобрување на релевантноста и веродостојноста на финансиските извештаи на субјектот, и на споредливоста на тие финансиски извештаи, низ времето и со финансиските извештаи на други субјекти.
- Барањата за обелоденувања за сметководствени политики, освен за оние кои се однесуваат на промени на сметководствените политики, се утврдени во МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*.

Опфат

- Овој Стандард ќе се применува при изборот и примената на сметководствените политики и во сметководството за промени на сметководствените политики, промените на сметководствените проценки и корекции на грешки од претходни периоди.
- Даночните ефекти од корекциите на грешките од претходни периоди и од ретроактивните прилагодувања направени поради примена на промените во сметководствените политики се евидентираат и обелоденуваат во согласност со МСС 12 *Даноци на добивка*.

Дефиниции

- Во овој Стандард се користат следниве поими со наведените значења:
Сметководствени политики се специфични принципи, основи, конвенции, правила и практики кои ги применува субјектот при изготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи.
Сметководствени проценки се монетарни износи во финансиски извештаи кои се направени согласно мерната несигурност.
Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ) се стандарди и толкувања издадени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС). Тие ги вклучуваат:
(а) меѓународни стандарди за финансиско известување;
(б) меѓународни сметководствени стандарди;
(в) толкувања на КТМФИ; и
(г) толкувања на ПКТ.¹
Материјално е дефинирано во точка 7 од МСС 1 и се користи во овој Стандард со истото значење.
Грешки од претходен период се пропусти од, и грешки во, финансиските извештаи на субјектот за еден или за повеќе претходни периоди настанати поради недостигот од користење, или погрешно користење, на веродостојни информации кои:
(а) биле на располагање кога финансиските извештаи за тие периоди биле одобрени за издавање; и
(б) би било разумно да се очекува дека биле обезбедени и земен предвид во изготвувањето и презентирањето на тие финансиски извештаи.

¹ Дефиницијата за МСФИ изменета по промените на имињата кои беа воведени со ревидирана *Повелба на МСФИ Фондацијата* во 2010 година.

МСС 8

Таквите грешки ги вклучуваат ефектите од математички грешки, грешки во примената на сметководствените политики, превиди или погрешно толкување на факти, и измами.

Ретроактивна примена е примена на новата сметководствена политика на трансакции, други настани и услови, како таа отсекогаш да била применувана.

Ретроактивно повторно прикажување е коригирање на признавањето, мерењето и обелоденувањето на износите на елементите на финансиските извештаи како грешката од претходните периоди никогаш да не настанала.

Непрактично. Примената на некое барање е непрактична кога субјектот и покрај сите направени разумни напори, сепак, не може да го примени тоа барање. За одреден претходен период, непрактично е да се примени промена на сметководствена политика ретроактивно или да се направи ретроактивно повторно прикажување за да се коригира грешка доколку:

- (а) ефектите од ретроактивната примена или ретроактивното повторно прикажување не можат да се утврдат;
- (б) ретроактивната примена или ретроактивното повторно прикажување бараат претпоставки на намерите на раководството во тој период; или
- (в) ретроактивната примена или ретроактивното повторно прикажување бараат значителни проценки на износи и е невозможно објективно да се разграничат информациите во врска со тие проценки кои:
 - (i) обезбедуваат докази за околностите што постоеле на датумот (датумите) на кои тие износи треба да се признаат, измерат или обелоденат; и
 - (ii) би биле на располагање кога финансиските извештаи за тој претходен период биле одобрени за издавање од другите информации.

Како и да е, примена на промена во сметководствената политика и признавање на ефектот од промена во сметководствената проценка, се смета:

- (а) примена на новата сметководствена политика на трансакции, други настани и услови што се случуваат по датумот на промена на политиката; и
- (б) признавање на ефектот на промената во сметководствената проценка во тековниот и во идните периоди на кои влијае промената.

6 [Се брише]

Сметководствени политики

Избор и примена на сметководствени политики

- 7 Кога некој МСФИ посебно се применува на трансакција, друг настан или услов, сметководствената политика, или политики, применета на таа ставка ќе се утврди со примената на тој МСФИ.
- 8 МСФИ утврдуваат сметководствени политики за кои ОМСС заклучил дека резултираат со финансиски извештаи што содржат релевантни и веродостојни информации во врска со трансакциите, другите настани и условите на кои се применуваат. Тие политики не треба да се применуваат кога ефектот од нивната примена е нематеријален. Меѓутоа, несоодветно е да се направат, или остават некоригирани, нематеријални отстапувања од МСФИ, со цел постигнување на одредено презентирање на финансиската состојба, финансиската успешност или готовински текови на субјектот.
- 9 МСФИ се придружени од упатство кое ќе им помогне на субјектите во примената на нивните барања. Во сите тие упатства е наведено дали тие претставуваат составен дел на МСФИ. Упатствата кои претставуваат составен дел на МСФИ се задолжителни. Упатствата кои не се составен дел на МСФИ не содржат барања за финансиските извештаи.
- 10 Во отсуство на МСФИ кој посебно се применува на трансакција, друг настан или услов, раководството ќе ги користи своите расудувања во развивање и примена на сметководствена политика која резултира со информации кои се:
 - (а) релевантни за потребите на корисниците во донесувањето на економски одлуки; и
 - (б) веродостојни, така што финансиските извештаи:

МСС 8

- (i) веродостојно ги претставуваат финансиската состојба, финансиската успешност и готовинските текови на субјектот;
 - (ii) ја одразуваат економската суштина на трансакциите, другите настани и услови, а не само правната форма;
 - (iii) се неутрални, т.е. непристрасни;
 - (iv) се прудентни; и
 - (v) се комплетни во сите материјални аспекти.
- 11 При правење на расудувањата опишани во точка 10, раководството ќе се повика, и ќе ја земе предвид применливоста, на следниве извори во опаѓачки редослед:
- (a) барањата на МСФИ кои се однесуваат на слични и поврзани прашања; и
 - (б) дефинициите, критериумите за признавање и концептите на мерење на средствата, обврските, приходите и расходите во *Концепциската рамка за финансиско известување (Концепциска рамка)*.²
- 12 При правење на расудувањата опишани во точка 10, раководството може, исто така, да ги земе предвид последните објави на други тела, кои утврдуваат стандарди, кои користат слична концептуална рамка за развивање на сметководствени стандарди, друга сметководствена литература и прифатени индустриски практики, до оној степен до кој тие не се во конфликт со изворите од точка 11.

Доследност на сметководствените политики

- 13 Субјектот ќе ги избере и ќе ги применува своите сметководствени политики доследно за слични трансакции, други настани и услови, освен во случај кога некој МСФИ посебно бара или дозволува категоризација на ставки за кои може да бидат соодветни различни политики. Доколку некој МСФИ бара или дозволува таква категоризација, ќе се избере и ќе се применува соодветна сметководствена политика доследно за секоја категорија.

Промени на сметководствени политики

- 14 Субјектот ќе ја промени сметководствената политика само доколку промената:
- (a) се бара со одреден МСФИ; или
 - (б) резултира во веродостојно и порелевантно обезбедување на информации во финансиските извештаи во однос на ефектите од трансакциите, другите настани или услови за финансиската состојба, финансиската успешност или готовинските текови на субјектот.
- 15 Корисниците на финансиските извештаи треба да можат да ги споредат финансиските извештаи на субјектот во текот на времето за да ги идентификуваат трендовите во неговите финансиска состојба, финансиска успешност и готовински текови. Поради тоа, истите сметководствени политики се применуваат во секој период, и од еден период до друг, освен во случај кога промената на сметководствената политика исполнува еден од критериумите наведени во точка 14.
- 16 Следниве не претставуваат промени на сметководствените политики:
- (a) примената на сметководствена политика за трансакции, други настани или услови кои суштински се разликуваат од претходните; и
 - (б) примената на нова сметководствена политика за трансакции, други настани или услови кои не се случиле претходно или биле нематеријални.
- 17 Првичната примена на политика за ревалоризирани средства согласно МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* или МСС 38 *Нематеријални средства*, е промена на сметководствена политика како ревалоризација во согласност со МСС 16 или МСС 38, а не во согласност со овој Стандард.
- 18 Точките 19–31 не се применуваат за промените на сметководствени политики, кои се опишани во точка 17.

² Точка 54Е објаснува како е изменето ова барање за состојби на регулаторни сметки.

MCC 8

Примена на промените во сметководствени политики**19 Согласно точка 23:**

- (а) субјектот ќе ја евидентира промената на сметководствената политика која произлегува од првичната примена на некој МСФИ во согласност со специфичните преодни одредби, доколку ги има, во тој МСФИ; и
- (б) кога субјектот ја менува сметководствената политика при првична примена на некој МСФИ, кој не вклучува специфични преодни одредби кои се применуваат за таа промена, или кога станува збор за доброволна промена на сметководствената политика, ќе ја примени промената ретроактивно.

20 За целта на овој Стандард, рана примена на некој МСФИ не претставува доброволна промена на сметководствена политика.

21 Во отсуство на МСФИ кој конкретно се однесува на трансакција, друг настан или услов, раководството може, во согласност со точка 12, да примени сметководствена политика од последната објава од страна на други тела за утврдување стандарди кои користат слична концептуална рамка за развивање на сметководствени стандарди. Доколку по измена на таквата објава, субјектот избере да направи промена на сметководствена политика, таа промена се евидентира и обелоденува како доброволна промена на сметководствена политика.

Ретроактивна примена

22 Согласно точка 23, кога промената на сметководствена политика се применува ретроактивно во согласност со точка 19(а) или (б), субјектот ќе ги прилагоди почетната состојба на секоја компонента на капитал на која има влијание таа промена, од најраниот презентирани претходен период, и другите споредбени износи коишто се обелоденети за секој презентирани претходен период како новата сметководствена политика да била отсекогаш применувана.

Ограничувања на ретроактивната примена

23 Кога ретроактивната примена се бара од точка 19(а) или (б), промената на сметководствената политика ќе биде применета ретроактивно, освен до степенот до кој е непрактично да се утврдат ефектите кои се специфични за периодот или, пак, кумулативните ефекти кои произлегуваат од промената.

24 Кога е непрактично да се утврдат ефектите кои се специфични за периодот, кои произлегуваат од промената на сметководствената политика за споредбените информации за еден или за повеќе презентирани претходни периоди, субјектот ќе ја примени новата сметководствена политика на сметководствената вредност на средствата и обврските на почетокот од најраниот период за кој е практична ретроактивната примена, што може да биде тековниот период и ќе направи соодветни прилагодувања на почетната состојба за секоја компонента на капитал во тој период на која има влијание промената.

25 Кога е непрактично да се утврди кумулативниот ефект, на почетокот од тековниот период, од примената на нова сметководствена политика на сите претходни периоди, субјектот ќе ги коригира споредбените информации за идна примена на новата сметководствена политика од најраниот датум кој е практичен.

26 Кога субјектот применува нова сметководствена политика ретроактивно, ја применува новата сметководствена политика на споредбените информации за претходните периоди за колку што е можно најдалечни периоди за кои тоа е практично. Ретроактивна примена на претходен период не е практична, освен ако е практично да се утврди кумулативниот ефект на износите како во почетните така и во крајните извештаи за финансиската состојба за тој период. Износот на резултатрачкото прилагодување кое се однесува на периоди кои им претходат на периодите кои се презентирани во финансиските извештаи се врши на почетната состојба на секоја компонента на капитал од најраниот презентирани период, на која има влијание промената. Вообичаено, прилагодувањето се прави во задржани заработки. Меѓутоа, прилагодувањето може да биде направено на друга компонента на капитал (на пример за да биде во согласност со барањата на МСФИ). Која било друга информација за претходните периоди, како на пример, историско резиме на финансиски податоци, исто така, се прилагодува за колку што е можно најдалечни периоди за кои тоа е практично.

27 Кога е непрактично субјектот ретроактивно да применува нова сметководствена политика, поради тоа што не може да го утврди кумулативниот ефект од примената на политиката на сите претходни периоди, субјектот, во согласност со точка 25, идната примена на новата политика ќе биде од

МСС 8

почетокот на најраниот период за кој тоа е практично. На тој начин, го занемарува делот на кумулативното прилагодување на средствата, обврските и капиталот кои произлегле пред тој датум. Промена на сметководствена политика е дозволена дури и доколку идната примена на политиката за кој било претходен период е непрактична. Точките 50–53 обезбедуваат упатство во однос на тоа кога е непрактично да се примени нова сметководствена политика на еден или на повеќе претходни периоди.

Обелоденување

28 Кога првичната примена на некој МСФИ има влијание на тековниот период или на кој било друг претходен период, би имала такво влијание, освен доколку е непрактично да се утврди износот на прилагодувањето, или би можела да има влијание на идни периоди, субјектот ќе ги обелодени:

- (а) **насловот на тој МСФИ;**
- (б) **кога е применливо, дека промената на сметководствената политика е направена во согласност со преодните одредби;**
- (в) **природата на промената на сметководствената политика;**
- (г) **кога е применливо, опис на преодните одредби;**
- (д) **кога е применливо, опис на преодните одредби што би можеле да имаат влијание на идните периоди;**
- (е) **за тековниот период и за секој презентираен претходен период, до степенот до кој тоа е практично, износот на прилагодувањето:**
 - (i) **за секоја линиска ставка на финансиските извештаи на која промената има влијание; и**
 - (ii) **за основни и разводнети заработки по акција, доколку субјектот го применува МСС 33 Заработка по акција;**
- (ж) **износот на прилагодувањето кое се однесува на периоди пред презентирањето, до степен до кој тоа е практично; и**
- (з) **доколку ретроспективната примена која се бара во точка 19(а) или (б) е непрактична за одреден претходен период, или за периоди пред презентирањето, околностите кои довеле до постоењето на тој услов и опис за тоа како и од кога била применета промената на сметководствената политика.**

Финансиските извештаи во последователните периоди не треба да ги повторуваат овие обелоденувања.

29 Кога доброволна промена на сметководствена политика има влијание на тековниот период или на кој било претходен период, би имала влијание на тој период, освен ако е непрактично да се утврди износот на прилагодувањето, или би можела да има влијание на идни периоди, субјектот ќе ги обелодени:

- (а) **природата на промената на сметководствената политика;**
- (б) **причините зошто примената на новата сметководствена политика обезбедува веродостојни и порелевантни информации;**
- (в) **за тековниот период и за секој презентираен претходен период, до степенот до кој тоа е практично, износот на прилагодувањето:**
 - (i) **за секоја линиска ставка на финансиските извештаи на која промената има влијание; и**
 - (ii) **за основни и разводнети заработки по акција, доколку субјектот го применува МСС 33 Заработка по акција;**
- (г) **износот на прилагодувањето кое се однесува на периоди пред презентирањето, до степен до кој тоа е практично; и**
- (д) **доколку ретроспективната примена е непрактична за одреден претходен период, или за периоди пред презентирањето, околностите кои довеле до постоењето на тој услов и опис на тоа како и од кога била применета промената на сметководствената политика.**

МСС 8

Финансиските извештаи во последователните периоди не треба да ги повторуваат овие обелоденувања.

- 30 Кога субјектот не применил некој нов МСФИ кој бил издаден, но сè уште не е во сила, субјектот ќе ги обелодени:
- (а) тој факт; и
 - (б) позната или разумно проценлива информација која е релевантна за оценувањето на можното влијание што ќе го има примената на новиот МСФИ врз финансиските извештаи на субјектот во периодот на првичната примена.
- 31 При усогласувањето со точка 30, субјектот ги разгледува следниве податоци за обелоденување:
- (а) насловот на новиот МСФИ;
 - (б) природата на претстојната промена или промените на сметководствените политики;
 - (в) датумот од кој се бара примена на тој МСФИ;
 - (г) датумот од кој планира првично да го примени тој МСФИ; и
 - (д) или:
 - (i) дискусија за влијанието кое се очекува да го има првичната примена на тој МСФИ врз финансиските извештаи на субјектот; или
 - (ii) доколку тоа влијание не е познато или не може разумно да се процени, изјава за тоа.

Сметководствени проценки

- 32 Сметководствената политика може да бара ставките во финансиските извештаи да се мерат на начин кој вклучува неизвесност во мерењето—т.е. сметководствената политика може да бара таквите ставки да се мерат во монетарни износи кои не можат директно да се забележат и наместо тоа мора да се проценат. Во таков случај, субјектот развива сметководствена проценка за да ја оствари целта утврдена со сметководствената политика. Развивањето на сметководствени проценки подразбира користење на расудувања или претпоставки кои се засноваат на најновите достапни и веродостојни информации. Примери за сметководствени проценки вклучуваат:
- (а) исправка на вредност за загуби за очекувани кредитни загуби, со примена на МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;
 - (б) нето-реализационата вредност на ставката на залиха, со примена на МСС 2 *Залихи*;
 - (в) објективната вредност на средството или обврската, со примена на МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*;
 - (г) расход за депрецијација за ставка на недвижности, постројки и опрема, со примена на МСС 16; и
 - (д) резервирање за облигации за гаранција, со примена на МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*.
- 32А Субјектот користи техники на мерење и влезни параметри за да развие сметководствена проценка. Техниките за мерење вклучуваат техники за проценка (на пример, техники кои се користат за мерење на исправка на вредност за загуби за очекувани кредитни загуби со примена на МСФИ 9) и техники на вреднување (на пример, техники кои се користат за мерење на објективната вредност на средството или обврската со примена на МСФИ 13).
- 32Б Поимот „проценка“ во МСФИ понекогаш се однесува на проценка која не е сметководствена проценка како што е дефинирано со овој Стандард. На пример, понекогаш се однесува на влезен параметар кој се користи во развивањето на сметководствените проценки.
- 33 Користењето на разумни проценки претставува основен дел од изготвувањето на финансиските извештаи и не ја намалува нивната веродостојност.

Промени на сметководствени проценки

- 34 Субјектот можеби ќе треба да ја промени сметководствената проценка доколку се случат промени во околностите на коишто била заснована сметководствената проценка или како резултат на нови информации, нов развој на настани или поголемо искуство. По својата природа, промената на

МСС 8

сметководствената проценка не се однесува на претходни периоди и не претставува исправка на грешка.

- 34А Ефектите врз сметководствената проценка од промена на влезен параметар или промена на техниката за мерење се промени во сметководствените проценки, освен ако тие резултираат од исправка на грешки од претходни периоди.
- 35 Промена во применетата основа за мерење претставува промена на сметководствена политика, и не претставува промена на сметководствена проценка. Кога е тешко да се разликува промена на сметководствена политика од промена на сметководствена проценка, промената има третман на промена на сметководствена проценка.

Примена на промени во сметководствените проценки

- 36 **Ефектот од промена на сметководствена проценка, освен промената на која се однесува точка 37, ќе биде признаена перспективно со нејзино вклучување во добивката или загубата во:**
- (а) периодот на промената, доколку промената влијае само врз тој период; или
 - (б) периодот на промената и идните периоди, доколку промената влијае и врз нив.
- 37 **До степенот до кој промената на сметководствена проценка создава промени на средствата и обврските, или се однесува на одредена ставка од капиталот, ќе биде признаена со прилагодување на сметководствената вредност на поврзаното средство, обврска или ставка од капитал во периодот на промената.**
- 38 Перспективно признавање на ефектот од промената на сметководствената проценка значи дека промената се применува врз трансакции, други настани и услови од датумот на промената на проценката. Промената на сметководствената проценка може да влијае само врз добивката или загубата од тековниот период, или, пак, на добивката или загубата од тековниот и од идните периоди. На пример, исправка на вредноста на загуби за очекувани кредитни загуби влијае само врз добивката или загубата на тековниот период и, според тоа, се признава во тековниот период. Меѓутоа, промената на проценетиот корисен век на, или на очекуваниот модел на трошење на идните економски користи кои се вградени во, средството кое се депрецира влијае врз расходот за депрецијација во тековниот период и во секој нареден период во текот на преостанатиот корисен век на средството. И во двата случаи, ефектот на промената кој се однесува на тековниот период се признава како приход или расход во тековниот период. Ефектите, доколку ги има, врз идните периоди, се признаваат како приход или расход во тие идни периоди.

Обелоденување

- 39 **Субјектот ќе ги обелодени природата и износот на промената на сметководствената проценка која има влијание на тековниот период или се очекува да има влијание во идните периоди, освен за обелоденување на влијанието на идните периоди кога е непрактично да се процени влијанието.**
- 40 **Доколку износот на влијанието во идните периоди не е обелоденет поради тоа што е непрактично тој да се процени, субјектот ќе го обелодени тој факт.**

Грешки

- 41 Грешки може да произлезат во однос на признавање, мерење, презентирање или обелоденување на елементи од финансиските извештаи. Финансиските извештаи не се во согласност со МСФИ доколку тие содржат било материјални грешки или, пак, нематеријални грешки кои се направени намерно за да се постигне одредено презентирање на финансиската состојба, финансиската успешност или готовинските текови на субјектот. Потенцијални грешки во тековниот период кои се откриени во тој период се коригираат пред да се одобрат финансиските извештаи за издавање. Меѓутоа, понекогаш, материјални грешки не се откриваат сè до поминување на последователниот период, и тие грешки од претходниот период се коригираат во споредбените информации кои се презентирани во финансиските извештаи за тој последователен период (види точки 42-47).
- 42 **Согласно точка 43, субјектот ќе ги коригира материјалните грешки од претходниот период ретроактивно во првиот сет финансиски извештаи што се одобрени за издавање откако ќе бидат откриени со:**
- (а) повторно прикажување на споредбените износи за претходниот презентираен период (периоди) во кој настанала грешката; или

MCC 8

- (б) повторно прикажување на почетните состојби на средствата, обврските и капиталот за најраниот презентирани претходен период, доколку грешката настанала пред најраниот презентирани претходен период.

Ограничувања на ретроактивното повторно прикажување

- 43 Грешка од претходен период ќе биде коригирана со ретроактивно повторно прикажување, освен до степенот до кој е непрактично да се утврдат ефектите кои се специфични за периодот или кумулативниот ефект од грешката.
- 44 Кога е непрактично да се утврдат ефектите кои се специфични за периодот во однос на грешката на споредбени информации за еден или за повеќе презентирани претходни периоди, субјектот повторно ќе ги искаже почетните состојби на средствата, обврските и капиталот за најраниот период за кој е практично ретроактивното повторно прикажување (што може да биде тековниот период).
- 45 Кога е непрактично да се утврди кумулативниот ефект, на почетокот на тековниот период, за грешка во однос на сите претходни периоди, субјектот повторно ќе ги прикаже споредбените информации за идно ја коригирање на грешката од најраниот датум кој е практичен.
- 46 Корекцијата на грешката од претходен период е исклучена од добивката или загубата за периодот во кој се открила грешката. Сите информации презентирани во однос на претходните периоди, вклучувајќи ги и сите историски збирни финансиски податоци, повторно се прикажуваат за колку што е можно најдалечен период за кој тоа е практично.
- 47 Кога е непрактично да се утврди износот на грешката (на пример, грешка во примената на сметководствена политика) за сите претходни периоди, субјектот, во согласност со точка 45, повторно ќе ги искаже споредбените информации од најраниот датум кој е практичен. На тој начин, го занемарува делот на кумулативното повторно прикажување на средствата, обврските и капиталот кои произлегле пред тој датум. Точките 50–53 обезбедуваат упатство во однос на тоа кога е непрактично да се коригира грешка на еден или на повеќе претходни периоди.
- 48 Корекциите на грешки се разликуваат од промените на сметководствените проценки. Сметководствените проценки по својата природа претставуваат приближни вредности коишто можеби ќе треба да се променат кога ќе станат познати некои дополнителни информации. На пример, добивката или загубата којашто е призната по резултатот на даден условен настан не претставува исправка на грешка.

Обелоденување на грешки од претходни периоди

- 49 При примената на точка 42, субјектот ќе го обелодени следново:
- (а) природата на грешката од претходниот период;
- (б) до степенот до кој тоа е практично, за секој претходен период кој е презентирани, износот на корекцијата:
- (i) за секоја линиска ставка на финансиските извештаи на која има влијание; и
- (ii) во случај кога субјектот го применува MCC 33 *Заработка по акција*, за основни и разводнети заработки по акција;
- (в) износот на корекцијата на почетокот на најраниот период кој е презентирани; и
- (г) доколку ретроактивното повторно прикажување е непрактично за одреден претходен период, околностите кои довеле до постоењето на тие услови и опис за тоа како и од кога била коригирана грешката.

Финансиските извештаи во последователните периоди не треба да ги повторуваат овие обелоденувања.

Непрактичност во однос на ретроспективна примена и ретроактивно повторно прикажување

- 50 Во некои околности, непрактично е да се прилагодат споредбени информации за еден или за повеќе претходни периоди за да се постигне споредливост со тековниот период. На пример, податоците може не биле обезбедени во претходниот период (периоди) на начин кој дозволува било ретроспективна примена на нова сметководствена политика (вклучувајќи, за целите на точките 51–

МСС 8

- 53, нејзина перспективна примена во претходни периоди) или ретроспективно повторно прикажување за да се коригира грешка од претходен период, и може да биде неприклично повторно да се креираат тие информации.
- 51 Честопати е потребно да се направат проценки при примена на сметководствена политика на одделни елементи од финансиските извештаи кои се признаени или обелоденети во однос на трансакции, други настани или услови. Проценката е во суштина субјективна, и проценките може да бидат развиени по периодот на известување. Развивањето на проценки е потенцијално потешко кога се врши ретроспективна примена на сметководствена политика или кога се прави ретроспективно повторно прикажување за да се коригира грешка од претходен период, поради подолгиот временски период што изминал откако настанале соодветната трансакција, друг настан или услов. Меѓутоа целта на проценките кои се однесуваат на претходни периоди останува иста како и за проценките што се прават во тековниот период. Имено, во проценката треба да бидат одразени околностите што постоеле кога настанале соодветната трансакција, другиот настан или услов.
- 52 Според тоа, ретроактивно применување на нова сметководствена политика или коригирање на грешка од претходен период бара разликување на информации кои:
- (а) обезбедуваат докази за околностите што постоеле на датумот (датумите) на кој настанале трансакцијата, другиот настан или услов, и
 - (б) би биле на располагање кога финансиските извештаи за тој претходен период биле одобрени за издавање
- од другите информации. За некои видови проценки (на пример проценка на објективна вредност која користи невоочливи влезни параметри), неприклично е да се разликуваат таквите видови информации. Кога ретроспективната примена или ретроактивното повторно прикажување би барале правење на значителна проценка за која е невозможно да се направи разлика помеѓу овие два типа информации, неприклично е ретроактивно да се примени новата сметководствена политика или да се коригира грешката од претходниот период.
- 53 Ретроспективна не треба да се користи кога се применува нова сметководствена политика на, или за корекција на износи за, претходен период, било во правење на претпоставките во однос на тоа какви би биле намерите на раководството во претходниот период или во проценувањето на износите кои се признаени, измерени или обелоденети во претходен период. На пример, кога субјектот прави корекција на грешка од претходен период во однос на пресметката на неговите обврски спрема вработените за акумулирани боледувања во согласност со МСС 19 *Придобивки за вработените*, ги занемарува информациите за невообичаено тешкиот сезонски грип, во текот на следниот период, кои биле расположливи откако финансиските извештаи за периодот биле одобрени за издавање. Фактот дека значителни проценки често се бараат кога се менуваат споредбените податоци кои се презентираат во однос на претходни периоди, не ги спречува веродостојното прилагодување или коригирање на споредбените информации.

Датум на стапување во сила и преминување

- 54 Субјектот ќе го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за период кој започнува пред 1 јануари 2005 година, ќе го обелодени тој факт.
- 54А [Се брише]
- 54Б [Се брише]
- 54В МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*, издаден во мај 2011 година, ја измени точка 52. Субјектот ќе ја примени таа измена кога го применува МСФИ 13.
- 54Г [Се брише]
- 54Д МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 53 и ги избриша точките 54А, 54Б и 54Г. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена доколку во исто време субјектот ги применува и сите други измени направени од *Измените на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ-стандарди*. Субјектот ќе ги примени измените на точките 6 и 11(б) ретроспективно во согласност со овој Стандард. Меѓутоа, доколку субјектот определи дека ретроспективна примена би била неприклична или би вклучувала непотребен трошок или напор, ќе ги примени измените на точките 6 и 11(б) преку упатување на точките 23–28 од овој Стандард. Доколку ретроспективната примена на која било измена во *Измени на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ-стандарди* би вклучувала

МСС 8

непотребен трошок или напор, субјектот, кога ги применува точките 23–28 од овој Стандард ќе ги чита сите упатувања на „непрактично е“, освен во последната реченица од точка 27, како „вклучува непотребен трошок или напор“ и сите упатувања на „практично“ како „можно без непотребен трошок или напор“.

- 54Е Доколку субјектот не го применува МСФИ 14 *Регулирани временски разграничувања*, кога ја применува точка 11(б) на состојбите на временските разграничувања, ќе продолжи да се повикува на, и ќе ја земе предвид применливоста на, дефинициите, критериумите за признавање и концептите на мерење во *Рамката за изготвување и презентирање на финансиски извештаи*³, наместо на оние од *Концепциската рамка*. Состојба на временски разграничувања е состојба на која било сметка на расход (или приход) која не се признава како средство или како обврска во согласност со други применливи МСФИ-стандарди, но се вклучува, или се очекува да биде вклучена, од страна на ценовниот регулатор во формирањето на цената (цените) која може да се наплати од клиентите. Ценовен регулатор е овластено тело со статут или закон за формирање на цена или опсегот на цени кои се обврзувачки за субјектот. Ценовниот регулатор може да биде тело кое е трета страна или страна која е поврзана со субјектот, вклучувајќи го и управувачкиот одбор на субјектот, доколку тоа тело, според статут или закон, треба да ги формира цените како во интерес на клиентите така и за да обезбеди севкупна финансиска одржливост на субјектот.
- 54Ж *Дефиницијата за материјално* (измени на МСС 1 и МСС 8), издадена во октомври 2018 година, ги измени точка 7 од МСС 1 и точка 5 од МСС 8, и ја избриша точка 6 од МСС 8. Субјектот ќе ги примени тие измени перспективно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени на претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 54С *Дефиницијата за сметководствени проценки*, издадена во февруари 2021 година, ги измени точките 5, 32, 34, 38 и 48 и ги додаде точките 32А, 32Б и 34А. Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Дозволена е порана примена. Субјектот ќе ги примени измените на промените во сметководствените проценки и измените во сметководствените политики кои се случиле на или по почетокот на првиот годишен известувачки период во кој ги применува измените.

Повлекување на други објави

- 55 Овој Стандард го заменува МСС 8 *Нето-добивка или загуба за периодот, фундаментални грешки и промени на сметководствени политики*, ревидиран во 1993 година.
- 56 Овој Стандард ги заменува следниве толкувања:
- (а) ПКТ - 2 *Доследност—Капитализација на трошоци за позајмување*; и
 - (б) ПКТ - 18 *Доследност—Алтернативни методи*.

³ Упатување на *Рамката за изготвување и презентирање на финансиски извештаи* на КМСС усвоена од Одборот во 2001 година.

[Забелешка на уредникот: Извадок од *Рамката за изготвување и презентирање на финансиски извештаи*, на КМСС усвоена од Одборот во 2001 година, е достапна на страницата на МСС 8, во делот на „Поддршка на имплементацијата“, која се наоѓа на веб-страницата на Фондацијата во делот „Поддршка на имплементацијата по МСФИ-стандард“.]

МСС 10

Меѓународен сметководствен стандард 10 Настани по периодот на известување

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да пропише:
- кога треба субјектот да ги прилагоди своите финансиски извештаи за настани по периодот на известување; и
 - обелоденувањата што субјектот треба да ги направи субјектот во врска со датумот кога било финансиските извештаи биле одобрени за издавање, и за настаните по периодот на известување.

Стандардот, исто така, бара субјектот да не ги изготвува своите финансиски извештаи врз основа на претпоставката за континуитет, доколку настаните по периодот на известување покажуваат дека претпоставката за континуитет не е соодветна.

Опфат

- 2 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за, и обелоденувањето на, настани по периодот на известување.

Дефиниции

- 3 Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните специфични значења:
- Настани по периодот на известување се оние настани, поволни и неповолни, кои се случуваат помеѓу крајот на периодот на известување и датумот кога финансиските извештаи се одобрени за издавање. Можат да се идентификуваат два вида настани:*
- оние настани кои обезбедуваат доказ за условите што постоеле на крајот од периодот на известување (*корективни настани по периодот на известување*); и
 - оние настани кои укажуваат на услови кои се јавиле по крајот од периодот на известување (*не-корективни настани по периодот на известување*).
- 4 Процесот вклучен во одобрувањето на финансиските извештаи за издавање ќе се разликува во зависност од структурата на раководството, законските барања и процедурите што се следеле при изготвувањето и финализирањето на финансиските извештаи.
- 5 Во некои случаи, од субјектот се бара да ги достави своите финансиски извештаи кај своите акционери за одобрување, откако финансиските извештаи веќе биле издадени. Во вакви случаи, финансиските извештаи се одобрени за издавање на датумот на нивното првобитно издавање, а не на датумот кога акционерите ги одобриле финансиските извештаи.

Пример

Раководството на субјектот ги комплетира нацрт-финансиските извештаи за годината што завршува на 31 декември 20X1 година, на 28 февруари 20X2 година. На 18 март 20X2 година, одборот на директори ги прегледува финансиските извештаи и го одобрува нивното издавање. Субјектот ја соопштува добивката и други одбрани финансиски информации на 19 март 20X2 година. Финансиските извештаи им стануваат достапни на акционерите и на другите странки на 1 април 20X2 година. На годишното собрание на акционерите одржано на 15 мај 20X2 година, акционерите ги одобруваат финансиските извештаи, и одобрените финансиски извештаи ќе бидат поднесени до регулативното тело, на 17 мај 20X2 година.

Финансиските извештаи се одобрени за издавање на 18 март 20X2 година (датумот на одобрување за издавање од страна на Одборот).

МСС 10

- 6 Во некои случаи, од раководството на субјектот се бара да ги издаде своите финансиски извештаи до надзорниот одбор (сочинет само од неизвршни членови) за одобрување. Во вакви случаи, финансиските извештаи се одобрени за издавање кога раководството ќе ги одобри за издавање до надзорниот одбор.

Пример

На 18 март 20X2 година, раководството на субјектот го одобрило издавањето на финансиските извештаи до својот надзорен одбор. Надзорниот одбор се состои само од неизвршни членови и може да вклучи и претставници на вработените и други надворешни лица (странки). Надзорниот одбор ги одобрува финансиските извештаи на 26 март 20X2 година. Финансиските извештаи им стануваат достапни на акционерите и на другите странки на 1 април 20X2 година. На годишното собрание на акционерите одржано на 15 мај 20X2 акционерите ги одобруваат финансиските извештаи и потоа на 17 мај 20X2 година, финансиските извештаи се поднесуваат до регулативното тело.

Финансиските извештаи се одобрени за издавање на 18 март 20X2 година (датум на одобрување од страна на раководството за издавање до надзорниот одбор).

- 7 Настани по периодот на известување ги вклучуваат сите настани до датумот кога финансиските извештаи се одобрени за издавање, дури и доколку овие настани се случуваат по јавното објавување на добивката или на други одбрани финансиски информации.

Признавање и мерење**Корективни настани по периодот на известување**

- 8 **Субјектот треба да ги прилагоди признаените износи во своите финансиски извештаи, за да ги одрази корективните настани по периодот на известување.**
- 9 Следниве примери се однесуваат на настани што се случиле по периодот на известување за кои се бара од субјектот да ги прилагоди износите признати во финансиските извештаи, или да признае ставки кои претходно не биле признати:
- (а) разрешување на судски спор по периодот на известување кој потврдува дека субјектот имал сегашна облигација на крајот на периодот на известување. Субјектот треба да направи прилагодување на претходно признаено резервирање по основ на овој судски спор во согласност со МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*, или да признае ново резервирање. Субјектот не ја обелоденува само условената обврска поради тоа што разрешувањето на судскиот спор обезбедува дополнителни докази што би требало да се земат предвид во согласност со точка 16 од МСС 37.
 - (б) добивањето на информација по периодот на известување, која укажува на тоа дека средството било обезвреднето на крајот на периодот на известување, или дека износот на претходно признаената загуба поради обезвреднување на тоа средство треба да биде прилагоден. На пример:
 - (i) банкротирањето на купувач кое се случува по периодот на известување, обично потврдува на крајот од периодот на известување дошло до намалување на кредитната способност на купувачот; и
 - (ii) продажбата на залихи по периодот на известување може да обезбеди доказ за нивната него-реализациона вредност на крајот на периодот на известување.
 - (в) утврдување на набавната вредност на купените средства по периодот на известување, или на приливите од продадени средства пред крајот на периодот на известувањето.
 - (г) утврдувањето на износот на плаќањата за учество во добивката или за бонуси, по периодот на известување, доколку субјектот имал сегашна правна или изведена облигација на крајот на периодот на известување да се извршат такви плаќања како резултат на настаните што се случиле пред тој датум (МСС 19 *Придобивки за вработените*).
 - (д) откривање на измама или грешки кои покажуваат дека финансиските извештаи биле неточни.

МСС 10

Некорективни настани по периодот на известување

- 10 **Субјектот не треба да ги прилагоди износите што ги има признато во своите финансиски извештаи за да ги одрази некорективните настани по периодот на известување.**
- 11 Пример на настан за кој не се врши прилагодување по периодот на известување е намалување на објективната вредност на инвестициите помеѓу крајот на периодот на известување и датумот кога финансиските извештаи се одобрени за издавање. Намалувањето на објективната вредност обично не е поврзано со состојбата на инвестициите на крајот на периодот на известување, но ги одразува околностите што се појавиле во наредниот период. Поради тоа, субјектот не ги прилагодува износите за инвестициите што ги признал во своите финансиски извештаи. Слично на тоа, субјектот не ги ажурира износите обелоденети за инвестициите со состојба на крајот на периодот на известување, иако можеби треба да даде дополнително обелоденување според точка 21.

Дивиденди

- 12 **Доколку субјектот објави дивиденди на имателите на сопственички инструменти (како што се дефинирани во МСС 32, *Финансиски инструменти: презентирање*) по периодот на известување, субјектот не треба да ги признае овие дивиденди како обврска на крајот на периодот на известување.**
- 13 Доколку дивидендите се објавени по периодот на известување, но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, субјектот не треба да ги признае дивидендите како обврска на крајот на периодот на известување бидејќи во тој временски период не постои облигација. Ваквите дивиденди треба да се обелоденат во белешките кон финансиските извештаи во согласност со МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*.

Претпоставка за континуитет

- 14 **Субјектот не треба да ги изготвува своите финансиски извештаи врз основа на претпоставката за континуитет, доколку по периодот на известување раководството утврди дека има намера да го ликвидира субјектот или да престане со деловното работење, или дека не постои друга реална алтернатива, освен да го направи тоа.**
- 15 Влошување на оперативните резултати од работењето и финансиската состојба по периодот на известување може да укажува на потребата да се разгледа прашањето дали претпоставката за континуитет е сè уште соодветна. Доколку претпоставката за континуитетот не е повеќе соодветна, ефектот е толку сеопфатен што овој Стандард бара фундаментална промена на сметководствената основа, наместо вршење на прилагодувања на признатите износи во рамките на првобитната сметководствена основа.
- 16 Во МСС 1 се бараат извесни обелоденувања доколку:
- (а) финансиските извештаи не се изготвени врз основа на претпоставката за континуитет, или
 - (б) раководството е свесно за значајни неизвесности во врска настани или услови кои би можеле да предизвикаат значајно сомневање во способноста на субјектот да продолжи да работи во континуитет. Настаните или условите кои бараат обелоденување може да се јават по периодот на известување.

Обелоденување**Датум на одобрување за издавање**

- 17 **Субјектот треба да го обелодени датумот кога финансиските извештаи биле одобрени за издавање и кој го дал тоа одобрение. Доколку сопствениците на субјектот или други страни имаат овластување да прават измени во финансиските извештаи по нивното издавање, субјектот треба да го обелодени овој факт.**
- 18 За корисниците на финансиските извештаи е значајно да знаат кога финансиските извештаи биле одобрени за издавање, бидејќи финансиските извештаи не одразуваат настани по овој датум.

MCC 10

Ажурирање на обелоденувањето за условите на крајот на периодот на известување

- 19 Доколку субјектот добие информации по периодот на известување во врска со услови кои постоеле на крајот на периодот на известување, субјектот треба да ги ажурира обелоденувањата што се поврзани со тие услови, и тоа од аспект на новите информации.
- 20 Во некои случаи, субјектот треба да ги ажурира обелоденувањата во своите финансиски извештаи за да ги одрази добиените информации по периодот на известување, дури и кога информациите не влијаат на износите што ги признава субјектот во своите финансиски извештаи. Еден пример за потребата од ажурирање на обелоденувањата е кога по периодот на известување ќе се добие доказ за условена обврска која постоела на крајот на периодот на известување. Како дополнување кон разгледувањето дали треба да признае резервирање или да го измени всјк признатото резервирање според MCC 37, субјектот ги ажурира своите обелоденувања за неизвесната обврска од аспект на тој доказ.

Некорективни настани по периодот на известување

- 21 Кога некорективните настани по периодот на известување се материјални, нивното необелоденување би можело да влијае врз деловните одлуки на корисниците на финансиските извештаи, донесени врз основа на тие финансиски извештаи, кои овозможуваат финансиски информации во врска со конкретниот субјект кој известува. Соодветно, субјектот треба да ги обелодени следните информации за секоја материјална категорија на некорективни настани:
- (а) природата на настанот; и
 - (б) проценка на неговиот финансиски ефект, или изјава дека ваквата проценка не може да се направи.
- 22 Следниве примери се однесуваат на некорективни настани по периодот на известување кои генерално резултираат со обелоденување:
- (а) голема деловна комбинација по периодот на известување (МСФИ 3 *Деловни комбинации*, бара посебни обелоденувања во вакви случаи) или отуѓување на главна подружница;
 - (б) објавување план за прекинување на работењето;
 - (в) големи набавки на средства, класификација на средства како чувани за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење*, други отуѓувања на средства или експропријација на главни средства од страната на државата;
 - (г) уништување на главна производствена постројка во пожар, по периодот на известување;
 - (д) објавување, или започнување со имплементација на, големо реструктурирање (види MCC 37);
 - (е) главни трансакции со обични акции и потенцијални трансакции со обични акции по периодот на известувањето (MCC 33 *Заработка по акција*, бара субјектот да го обелодени описот на таквите трансакции, освен во случаи кога таквите трансакции вклучуваат капитализација или бонус емисии на акции, поделба на акции или спојување на акции, каде што за сите се бара прилагодување во согласност со MCC 33);
 - (ж) невообичаено големи промени во цените на средствата или девизните курсеви по периодот на известување;
 - (з) промени на даночните стапки или даночните закони донесени или објавени по периодот на известување кои имаат значајно влијание врз тековните и одложените даночни средства и обврски (види MCC 12 *Даноци на добивка*);
 - (с) преземање на значајни обврски или условени обврски, на пример, по пат на издавање значајни гаранции; и
 - (с) започнување на голем судски спор кој произлегува само од настани што се случиле по периодот на известување.

МСС 10

Датум на стапување во сила

- 23 Субјектот треба да го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 23А МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*, издаден во мај 2011 година, ја измени точка 11. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 13.
- 23Б МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 9. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 9.
- 23В *Дефиниција за материјално* (измени на МСС 1 и МСС 8), издаден во октомври 2018 година, ја измени точка 21. Субјектот треба да ги примени тие измени перспективно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој ќе го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува измените на дефиницијата за материјално од точка 7 во МСС 1 и точките 5 и 6 во МСС 8.

Повлекување на МСС 10 (ревидиран во 1999 година)

- 24 Овој Стандард го заменува МСС 10 *Настани по билансот на состојба*, (ревидиран во 1999 година).

MCC 12

Меѓународен сметководствен стандард 12 Даноци на добивка

Цел

Целта на овој Стандард е да го пропише сметководствениот третман за даноците на добивка. Основно прашање во сметководството за даноци на добивка е како да се опфатат сегашните и идните даночни последици од:

- идното надоместување (подмирување) на сметководствената вредност на средствата (обврските) признати во извештајот за финансиската состојба на субјектот.
- транзакции и други настани од тековниот период коишто се признаваат во финансиските извештаи на субјектот.

При признавањето на средството или обврската, својствено е дека известувачкиот субјект очекува да ја надомести или подмири сметководствената вредност на тоа средство или обврска. Доколку е веројатно дека надоместувањето или подмирувањето на сметководствената вредност ќе предизвика идни поголеми (помали) даночни плаќања, од оние кои би се јавиле доколку ваквото надоместување или подмирување не би имало даночни последици, овој Стандард бара субјектот да признае одложена даночна обврска (одложено даночно средство), со извесни ограничени исклучоци.

Овој Стандард бара субјектот да ги опфати даночните последици од трансакциите и другите настани на истиот начин како што ги опфаќа самите трансакции и други настани. Така, за трансакциите и другите настани признати во добивките или загубите, сите поврзани даночни ефекти исто така се признаваат во добивка или загуба. За трансакциите и другите настани признати надвор од добивките или загубите (било во останатата сеопфатна добивка или директно во капиталот), сите поврзаните даночни ефекти, исто така, се признаваат надвор од добивките или загубите (или во останатата сеопфатна добивка, односно директно во капиталот, соодветно). На сличен начин, признавањето на одложени даночни средства и обврски во деловна комбинација влијае врз износот на гудвилот кој произлегува од таа деловна комбинација или на износот на признатата добивка од поволна набавка.

Овој Стандард, исто така, се однесува на признавањето на одложените даночни средства кои произлегуваат од неискористени даночни загуби или неискористени даночни кредити, презентирањето на даноците на добивка во финансиските извештаи и обелоденувањето на информации кои се однесуваат на даноците на добивка.

Опфат

- Овој Стандард треба да се применува во сметководството за даноци на добивка.
- За целите на овој Стандард, даноците на добивка ги вклучуваат сите домашни и странски даноци кои се засноваат на оданочиви добивки. Даноците на добивка, исто така, вклучуваат даноци, како на пример, задржаните даноци, кои се плаќаат од страна на подружниците, придружените субјекти или заедничките аранжмани на распределените добивки на известувачкиот субјект.
- [Се брише]
- Овој Стандард не ги обработува методите за сметководство на државни поддршки (види MCC 20 *Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош*) или даночни олеснувања по основ на инвестиции. Сепак, овој Стандард го обработува сметководството на привремени разлики кои можат да произлезат од таквите поддршки или даночни олеснувања по основ на инвестиции.

Дефиниции

- Во овој Стандард се користат следниве термини со значење како што е дефинирано:
Добивка пред оданочување е добивка или загуба за периодот пред одбивање на даночниот расход.

MCC 12

Оданоличва добивка (даночна загуба) е добивка (загуба) за периодот, утврдена во согласност со правилата утврдени од даночните власти, според кои се плаќаат (надоместуваат) даноците на добивка.

Даночен расход (даночен приход) е збирниот износ вклучен во утврдувањето на добивката или загубата за периодот во врска со тековниот данок и одложениот данок.

Тековен данок е износот на данокот на добивка кој се плаќа (надоместува) во врска со оданоличвата добивка (даночна загуба) за периодот.

Одложени даночни обврски се износи на даноци на добивка коишто треба да се платат во идните периоди во врска со оданоличвите временни разлики.

Одложени даночни средства се износи на даноци на добивка коишто треба да се надоместат во идните периоди, а кои произлегуваат од:

- (а) одбитни временни разлики;
- (б) пренесени неискористени даночни загуби; и
- (в) пренесени неискористени даночни кредити.

Времени разлики се разлики меѓу сметководствената вредност на средството или обврската во извештајот за финансиската состојба и неговата даночна основа. Времените разлики можат да бидат кои било од наведените:

- (а) **оданоличви временни разлики**, кои се временски разлики што ќе резултираат во оданоличви износи при утврдување на оданоличвата добивка (даночна загуба) за идните периоди кога сметководствената вредност на средствата или обврската ќе се надомести или намири; или
- (б) **одбитни временни разлики**, кои се временски разлики што ќе резултираат во износи кои се одбиваат при утврдување на оданоличвата добивка (даночна загуба) за идните периоди кога сметководствената вредност на средството или обврската ќе се надомести или намири.

Даночна основа на средство или обврска е износот што му се припишува на тоа средство или обврска за даночни цели.

- 6 Даночниот расход (даночниот приход) се состои од тековен даночен расход (тековен даночен приход) и одложен даночен расход (одложен даночен приход).

Даночна основа

- 7 Даночна основа на средството е износ којшто ќе биде одбитна ставка за даночни цели на товар на какви било оданоличви економски придобивки коишто ќе претставуваат прилив во субјектот кога тој ја надоместува сметководствената вредност на средството. Доколку тие економски придобивки не се оданоличви, даночната основа на средството е еднаква на неговата сметководствена вредност.

Примери	
1	Набавната вредност на машината е 100. За даночни цели, депресијацијата од 30 веќе била призната како одбитна ставка во тековниот и во претходните периоди, а остатокот на вредноста ќе се одбие во наредните периоди, било како депресијација, или како намалување при отуѓување. Приходот што произлегува од користењето на машината е оданоличив, каква било добивка при отуѓувањето на машината ќе биде оданоличва, а загубата при отуѓувањето ќе биде одбитна ставка за даночни цели. <i>Даночната основа на машината е 70.</i>
2	Побарувањето за камата има сметководствена вредност од 100. Поврзаниот приход од камата ќе биде оданоличен на готовинска основа. <i>Даночната основа на побарувањето за камата е нула.</i>
3	Побарувањата од купувачи имаат сметководствена вредност од 100. Поврзаниот приход веќе бил вклучен во оданоличвата добивка (даночна загуба). <i>Даночната основа на побарувањата од купувачи е 100.</i>
4	Побарувањата по основ на дивиденди од подружницата имаат сметководствена вредност од 100. Дивидендите не се оданоличви. <i>Во суштина, целата сметководствена вредност на средството се одбива на товар на економските придобивки. Според тоа, даночната основа</i>

MCC 12

Примери	
<i>на побарувањата од дивиденди е 100.^(а)</i>	
5	Побарување по основ на заем има сметководствена вредност од 100. Отплатата на заемот нема да има даночни последици. <i>Даночната основа на заемот е 100.</i>
(а)	Според оваа анализа, нема оданочни временски разлики. Алтернативна анализа би била анализата каде што пресметаните побарувања по основ на дивиденди имаат даночна основа нула и даночната стапка од нула се применува на резултиракчката оданочива временска разлика од 100. Според двете анализи, нема одложена даночна обврска.

- 8 Даночна основа на обврската е нејзината сметководствена вредност, намалена за секој износ кој се признава како одбитна ставка за даночни цели во поглед на таа обврска во идни периоди. Во случај на приход кој е примен однапред, даночната основа на обврската што произлегува од тоа е нејзината сметководствена вредност, намалена за износот на приходот кој нема да биде оданочив во идните периоди.

Примери	
1	Тековните обврски вклучуваат пресметани трошоци со сметководствена вредност од 100. Поврзаниот расход ќе биде признат како одбитна ставка за даночни цели на готовинска основа. <i>Даночната основа на пресметаниот трошок е нула.</i>
2	Тековните обврски вклучуваат приходи по основ на однапред примена камата, со сметководствена вредност од 100. Поврзаниот приход од камата беше оданочен на готовинска основа. <i>Даночната основа на однапред примената камата е нула.</i>
3	Тековните обврски вклучуваат пресметани трошоци со сметководствена вредност од 100. Поврзаниот расход веќе бил признат како одбитна ставка за даночни цели. <i>Даночната основа на пресметаниот трошок е 100.</i>
4	Тековните обврски вклучуваат пресметани казни и пенали со сметководствена вредност од 100. Расходот за казни и пенали не се признава за даночни цели. <i>Даночната основа на пресметаните казни и пенали е 100.^(а)</i>
5	Обврската за заем има сметководствена вредност од 100. Отплатата на заемот нема да има даночни последици. <i>Даночната основа на заемот е 100.</i>
(а)	Според оваа анализа, нема одбитни временски разлики. Алтернативна анализа претставува анализата каде што пресметаните казни и пенали имаат даночна основа нула и даночната стапка од нула се применува на резултиракчката одбитна временска разлика од 100. Според двете анализи, нема одложено даночно средство.

- 9 Некои ставки имаат даночна основа, но не се признати како средства и обврски во извештајот за финансиската состојба. На пример, трошоците за истражување се признаваат како расход при утврдување на добивката пред оданочување за периодот во кој настанале, но може да не е дозволено нивно признавање како одбитна ставка при утврдувањето на оданочивата добивка (даночна загуба) сè до некој нареден период. Разликата помеѓу даночната основа на трошоците за истражување, која е всушност износот што ќе го дозволат даночните власти како одбитна ставка во идни периоди, и сметководствената вредност од нула претставува одбитна временска разлика која резултира во одложено даночно средство.

- 10 Кога даночната основа на средството или обврската не е веднаш очигледна, корисно е да се земе предвид основниот принцип врз кој е заснован овој Стандард: дека субјектот треба, со извесни ограничени исклучоци, да признае одложена даночна обврска (средство) секогаш кога надоместувањето или подмирувањето на сметководствената вредност на средството или обврската ќе доведе до идни даночни плаќања кои се поголеми (помали) отколку што би биле доколку овој вид надоместување или намирување не би имале даночни последици. Примерот В по точката 51А дава илустрација на услови кога може да биде корисно да се разгледа овој основен принцип, на пример, кога даночната основа на средството или обврската зависи од очекуваниот начин на надоместување или подмирување.

MCC 12

- 11 Во консолидираните финансиски извештаи, времените разлики се утврдуваат со споредба на сметководствените вредности на средствата и обврските во консолидираните финансиски извештаи со соодветната даночна основа. Даночната основа се утврдува врз основа на консолидираната даночна пријава за поврат во оние законодавства каде што се поднесуваат ваквите даночни пријави. Во другите законодавства, даночната основа се утврдува во согласност со даночните прописи за секој субјект во групата.

Признавање на тековни даночни обврски и тековни даночни средства

- 12 Тековниот данок, за тековниот и за претходните периоди, треба да биде признат како обврска до степенот до кој не е платен. Доколку веќе платениот износ за тековниот и за претходните периоди го надминува износот којшто се должи за тие периоди, тогаш вишокот треба да се признае како средство.
- 13 Придобивката поврзана со даночната загуба која може да се пренесе на назад за да се надомести тековниот данок од претходниот период, треба да биде признаена како средство.
- 14 Кога даночната загуба е искористена за надоместување на тековен данок за претходен период, субјектот ја признава придобивката како средство во периодот во кој настанала даночната загуба, бидејќи е веројатно дека придобивката ќе претставува прилив во субјектот и придобивката ќе може веродостојно да се измери.

Признавање на одложени даночни обврски и одложени даночни средства**Оданочиви временски разлики**

- 15 Одложена даночна обврска треба да се признае за сите оданочиви временски разлики, освен во случај кога одложената даночна обврска произлегува од:
- (а) првичното признавање на гудвилот; или
 - (б) првичното признавање на средството или обврската во трансакција која:
 - (i) не претставува деловна комбинација;
 - (ii) во времето на трансакцијата, не влијае ниту на добивката пред оданочување ниту на оданочивата добивка (даночна загуба); и
 - (iii) во времето на трансакцијата не доведува до еднакви оданочиви и одбитни временски разлики.

Меѓутоа, за оданочивите временски разлики поврзани со инвестирања во подружници, филијали и придружени субјекти, како и учество во заеднички потфати, одложена даночна обврска треба да се признае во согласност со точка 39.

- 16 При признавањето на средството, својствено е дека неговата сметководствена вредност ќе се надомести во форма на економски придобивки што се влеваат во ентитетот во идните периоди. Кога сметководствената вредност на средството ја надминува неговата даночна основа, износот на оданочивите економски придобивки ќе го надмине износот кој е одбитна ставка за даночни цели. Разликата е оданочива временска разлика, а обврската да се плати данок на добивка во идните периоди е одложена даночна обврска. Како што субјектот ја надоместува сметководствената вредност на средството, оданочивата временска разлика се анулира и субјектот ќе има оданочива добивка. Со тоа станува веројатно дека економските придобивки на субјектот ќе бидат во форма на даночни плаќања. Според тоа, со овој Стандард се бара признавање на сите одложени даночни обврски, освен во одредени околности опишани во точките 15 и 39.

Пример

Средство со набавна вредност од 150, има сметководствена вредност од 100. Акумулираната депресијација за даночни цели е 90, а даночната стапка е 25%.

Даночната основа на средството е 60 (набавна вредност 150 намалена за акумулираната депресијација за даночни цели од 90). За да се надомести сметководствената вредност од 100,

MCC 12

Пример

субјектот мора да заработи оданочива добивка од 100, меѓутоа ќе може да одбие депрецијацијата за даночни цели само од 60. Доследно на тоа, субјектот ќе плати данок на добивка од 10 (40 по 25%) кога ќе ја надомести сметководствената вредност на средството. Разликата помеѓу сметководствената вредност од 100 и даночната основа од 60 е оданочива временска разлика од 40. Според тоа, субјектот признава одложена даночна обврска од 10 (40 по 25%) која го претставува данокот на добивка што треба да се плати кога ќе ја надомести сметководствената вредност на средството.

- 17 Некои временски разлики се јавуваат кога одреден приход или расход е вклучен во добивката пред оданочување во еден период, но вклучени се во оданочивата добивка во друг период. Овие временски разлики често се опишуваат како разлики поради временско разграничување. Примери за вакви временски разлики кои се оданочиви временски разлики и кои, според тоа, резултираат во одложени даночни обврски, се следниве:
- (а) приходот од камата е вклучен во добивката пред оданочување на временска пропорционална основа, но во некои законодавства може да биде вклучен во оданочивата добивка кога ќе биде наплатена готовината. Даночната основа на секое побарување признато во извештајот за финансиската состојба во врска со ваквите приходи е нула, бидејќи приходот нема ефект на оданочивата добивка сè додека не се наплати готовината;
 - (б) депрецијата која е употребена при утврдување на оданочивата добивка (даночна загуба) може да се разликува од онаа која се употребува при утврдување на добивката пред оданочување. Временста разлика е разликата помеѓу сметководствената вредност на средството и неговата даночна основа која е првичната набавна вредност на средството намалена за сите одбитоци во врска со средството, дозволени од страна на даночните власти во утврдување на оданочивата добивка во тековниот и во претходните периоди. Оданочива временска разлика произлегува од, и резултира во одложена даночна обврска, кога се применува забрзана депрецијација за даночни цели (доколку даночната депрецијација е побавна од сметководствената депрецијација, произлегува одбитна временска разлика, и резултира во одложено даночно средство); и
 - (в) трошоците за развој може да се капитализираат и амортизираат во текот на идните периоди при утврдување на добивката пред оданочување, но да бидат признати како одбитна ставка при утврдување на оданочивата добивка во периодот во кој тие настанале. Таквите трошоци за развој имаат даночна основа нула, бидејќи тие веќе биле одбиени од оданочивата добивка. Времената разлика е разлика помеѓу сметководствената вредност на трошоците за развој и нивната даночна основа од нула.
- 18 Исто така, временски разлики се јавуваат во било кој од следниве случаи:
- (а) стекнатите средства кои можат да се идентификуваат и претпоставените обврски во деловната комбинација признати според нивната објективна вредност во согласност со МСФИ 3 *Деловни комбинации*, но не е извршено соодветно прилагодување за даночни цели (види точка 19);
 - (б) средствата се ревалоризирани и не се направени еквивалентни прилагодувања за даночни цели (види точка 20);
 - (в) гудвилот произлегува од деловни комбинации (види точка 21);
 - (г) даночната основа на средството или обврската при првичното признавање се разликува од неговата почетна сметководствена вредност, на пример, кога субјектот има придобивки од неоданочиви државни поддршки кои се поврзани на средства (види ги точките 22 и 33); или
 - (д) сметководствената вредност на инвестициите во подружници, филијали и придружени субјекти, како и учеството во заеднички аранжмани е различна од даночната основа на инвестицијата или учеството (види ги точките 38–45).

Деловни комбинации

- 19 Освен во одредени исклучоци, стекнатите средства коишто можат да се идентификуваат и претпоставените обврски во деловната комбинација се признаваат според нивната објективна вредност на датумот на стекнување. Времените разлики се јавуваат кога даночните основи на стекнатите средства коишто можат да се идентификуваат и претпоставените обврски, не се

MCC 12

засегнати на деловната комбинација или се засегнати различно. На пример, кога сметководствената вредност на средството се зголемува до неговата објективна вредност, но даночната основа на средството останува во висина на неговата набавна вредност како кај својот претходен сопственик, се јавува оданочива временска разлика која резултира со одложена даночна обврска. Одложена даночна обврска која се јавува во овој случај влијае на гудвилот (види точка 66).

Средства евидентирани според објективна вредност

20 Меѓународните стандарди за финансиско известување дозволуваат извесни средства да се евидентираат според нивната објективна вредност или да се ревалоризираат (види, на пример, MCC 16 *Недвижности, постројки и опрема*, MCC 38 *Нематеријални средства*, MCC 40 *Инвестициски недвижности*, МСФИ 9 *Финансиски инструменти* и МСФИ 16 *Лизинг*). Во некои законодавства, ревалоризацијата или друго повторно прикажување на средството според објективна вредност, се одразува на оданочивата добивка (даночна загуба) за тековниот период. Како резултат на тоа, даночната основа на средството се прилагодува и не се јавува временска разлика. Во други законодавства, ревалоризацијата или повторно прикажување на средството, нема влијание на оданочивата добивка во периодот на ревалоризација или на повторното прикажување и, поради тоа, даночната основа на средството не се прилагодува. Сепак, идното надоместување на сметководствената вредност ќе резултира во оданочив прилив на економски придобивки во субјектот и износот кој ќе биде одбитен за даночни цели ќе се разликува од износот на овие економски придобивки. Разликата помеѓу сметководствената вредност на ревалоризираното средство и даночната основа е временска разлика и доведува до појава на одложена даночна обврска или одложено даночно средство. Ова важи дури и кога:

- (а) субјектот нема намера да го отуѓи средството. Во вакви случаи, ревалоризираната сметководствена вредност на средството ќе биде надоместена преку употреба со што ќе се генерира оданочива добивка која ќе ја надмине депрецијацијата што ќе биде дозволена за даночни цели во идните периоди; или
- (б) данокот на капитални добивки е одложен доколку приливите од отуѓување на средството се инвестирани во слични средства. Во вакви случаи, данокот конечно треба да се плати при продажба или употреба на сличните средства.

Гудвил

21 Гудвилот кој произлегува од деловна комбинација треба да биде мерен како вишок на (а) над (б), како што е прикажано подолу:

- (а) збир на:
 - (i) пренесениот надоместок мерен во согласност со МСФИ 3, којшто во основа бара мерење според објективната вредност на датумот на стекнување;
 - (ii) износот на какво било неконтролирачко учество во стекнатиот субјект признато во согласност со МСФИ 3; и
 - (iii) во деловната комбинација остварена во фази, објективната вредност на датумот на стекнување на претходно поседуваното сопственичко учество во стекнатиот субјект од страна на стекнувачот.
- (б) Нето-износите на датумот на стекнување на стекнатите средства коишто можат да се идентификуваат и претпоставените обврски мерени во согласност со МСФИ 3.

Многу даночни законодавства не дозволуваат намалувања на сметководствената вредност на гудвилот да се третираат како одбитна ставка во одредувањето на оданочивата добивка. Покрај тоа, во такви законодавства, набавната вредност на гудвилот многу често не се признава како одбитна ставка доколку подружницата отуѓува дел од нејзиниот бизнис. Во такви законодавства, гудвилот има даночна основа нула. Секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на гудвилот и неговата даночна основа, која е нула, претставува оданочива временска разлика. Сепак, овој Стандард не дозволува признавање на одложена даночна обврска бидејќи гудвилот се мери како остаток, а признавањето на одложена даночна обврска би ја зголемило сметководствената вредност на гудвилот.

21А Последователните намалувања на одложената даночна обврска којашто не е призната бидејќи произлегува од првичното признавање на гудвилот, се сметаат дека, исто така, произлегуваат од првичното признавање на гудвилот и поради тоа не се признаваат во согласност со точка 15(а). На пример, доколку во деловна комбинација субјектот призна гудвил од VE100 којшто има даночна основа нула, во согласност со точка 15(а) се забранува субјектот да ја призна резултирачката

MCC 12

одложена даночна обврска. Доколку субјектот последователно признае загуба поради обезвредување од BE20 за тој гудвил, износот на оданочивата временска разлика поврзана со гудвилот ќе се намали од BE100 на BE80, и како резултат на тоа ќе се намали вредноста на непризнатата одложена даночна обврска. Таквото намалување на вредноста на непризнатата одложена даночна обврска се смета дека е, исто така, поврзана со првичното признавање на гудвилот и поради тоа не е дозволено нејзино признавање во согласност со точката 15(a).

- 21Б Одложените даночни обврски кои произлегуваат од временски разлики поврзани со гудвилот, сепак, се признаваат доколку тие не произлегуваат од почетното признавање на гудвилот. На пример, доколку во деловна комбинација субјектот признае гудвил од BE100 кој се признава како одбитна ставка за даночни цели со стапка од 20 проценти годишно, почнувајќи од годината на стекнување, даночната основа на гудвилот е BE100 при почетното признавање и BE80 на крајот од годината на стекнување. Доколку сметководствената вредност на гудвилот на крајот од годината на стекнување остане непроменета, т.е. на BE100, на крајот од годината ќе произлезе оданочива временска разлика од BE20. Бидејќи таквата оданочива временска разлика не е поврзана со првичното признавање на гудвилот, резултирачката одложена даночна обврска се признава.

Почетно признавање на средство или обврска

- 22 Временска разлика може да се јави при почетно признавање на средство или обврска, на пример, доколку дел или целата набавна вредност на средството не се признава како одбитна ставка за даночни цели. Сметководствениот метод за таква временска разлика зависи од природата на трансакцијата која довела до почетно признавање на средството или обврската:

- (а) во деловна комбинација, субјектот признава одложена даночна обврска или средство и тоа се одразува на износот на гудвилот или добивката остварена од поволна набавка којашто ја признае (види точка 19);
- (б) доколку трансакцијата се одразува на добивката пред оданочување или оданочивата добивка, или доведува до еднакви оданочиви и одбитни временски разлики, субјектот ја признава секоја одложена даночна обврска или средство и го признава поврзаниот одложен даночен расход или приход во добивка или загуба (види точка 59);
- (в) доколку трансакцијата не е деловна комбинација и не се одразува ниту на добивката пред оданочување ниту на оданочивата добивка и не доведува до еднакви оданочиви и одбитни временски разлики, субјектот, во отсуство на исклучоци опишани во точките 15 и 24, би признае резултирачка одложена даночна обврска или средство и би ја прилагодил сметководствената вредност на средството или обврската за ист износ. Таквите прилагодувања ќе придонесат финансиските извештаи да бидат помалку транспарентни. Поради тоа, овој Стандард не дозволува субјектот да признава резултирачка одложена даночна обврска или средство, кои произлегуваат од почетното признавање или од дополнителни признавања (види го примерот подолу). Освен тоа, субјектот не признава последователни промени на непризнатата одложена даночна обврска или средство во текот на депресирање на средството.

Пример за илустрација на точката 22(в)

Субјектот има намера да користи средство кое има набавна вредност од 1.000 за време на неговиот корисен век на употреба од пет години и потоа да го отуѓи со остаточна вредноста од нула. Даночната стапка е 40%. Депресијацијата на средството не се одбива за даночни цели. При отуѓување, секоја капитална добивка не би била оданочива и секоја капитална загуба не би била признаена како одбитна ставка.

Како што ја надоместува сметководствената вредност на средството, субјектот ќе заработи оданочива добивка од 1.000 и ќе плати данок од 400. Субјектот нема да ја признае резултирачката одложена даночна обврска од 400, бидејќи произлегува од почетното признавање на средството.

Во следната година, сметководствената вредност на средството е 800. За заработена оданочива добивка од 800, субјектот ќе плати данок од 320. Субјектот не признава одложена даночна обврска од 320, бидејќи таа произлегува од почетното признавање на средството.

- 22А Една трансакција која не е деловна комбинација може да доведе до првично признавање на средство и обврски и, во времето на трансакцијата, да не влијае ниту на добивката пред оданочување ниту на оданочивата добивка. На пример, на датумот на започнување на лизингот, корисникот на лизингот

MCC 12

обично ги признава обврската за лизинг и соодветниот износ како дел од набавната вредност на средството со право на користење. Зависно од применливото даночно законодавство, може да произлезат еднакви оданочиви и одбитни временски разлики при првичното признавање на средството и обврската во таква трансакција. Исклучокот предвиден со точките 15 и 24 не се применува на таквите временски разлики и субјектот ја признава секоја резултирчка одложена даночна обврска и средство.

- 23 Во согласност со MCC 32 *Финансиски инструменти: презентирање*, издавачот на сложен финансиски инструмент (на пример конвертибилна обврзница) ја класифицира компонентата на обврска на инструментот како обврска, а компонента на капитал како капитал. Во некои законодавства, даночната основа на компонентата на обврска при почетното признавање е еднаква на првичната сметководствена вредност на збирот на компонентата на обврска и компонентата на капитал. Резултирчката оданочива временска разлика произлегува од почетното признавање на компонентата на капитал одвоено од компонентата на обврска. Поради тоа, исклучокот наведен во точка 15(б) не се применува. Последователно, субјектот ја признава резултирчката одложена даночна обврска. Во согласност со точка 61А, одложениот данок директно се задолжува на сметководствената вредност на сопственичката компонента. Во согласност со точка 58, последователните промени на одложената даночна обврска се признаваат во добивките или загубите како одложен даночен расход (приход).

Одбитни временски разлики

- 24 **Одложено даночно средство треба да се признае за сите одбитни временски разлики, до степенот до кој е веројатно дека ќе има на располагање оданочива добивка на товар на која ќе може да се искористи одбитната временска разлика, освен во случај кога одложеното даночно средство произлегува од почетно признавање на средство или обврска во трансакција која:**

- (а) не е деловна комбинација;
- (б) во времето на трансакцијата, не влијае ниту на добивката пред оданочување ниту на оданочивата добивка (даночна загуба); и
- (в) во времето на трансакцијата, не доведува до еднакви оданочиви и одбитни временски разлики.

Сепак, за одбитни временски разлики поврзани со вложувања во подружници, филијали и придружени субјекти, како и учества во заеднички аранжмани, одложеното даночно средство треба да биде признато во согласност со точка 44.

- 25 При признавањето на обврската, својствено е дека сметководствената вредност ќе се подмири во идните периоди преку одлив на ресурси од субјектот кои претставуваат економски придобивки. Кога ресурсите се одливаат од субјектот, дел или целиот нивен износ може да биде признат како одбитна ставка при утврдувањето на оданочивата добивка за период кој е по периодот во кој е призната обврската. Во вакви случаи постојат временски разлики помеѓу сметководствената вредност на обврската и нејзината даночна основа. Соодветно, се јавува одложено даночно средство, во врска со даноците на добивка, кое ќе биде надоместливо во идните периоди кога ќе биде дозволено дел од обврската да се одбие при утврдување на оданочивата добивка. Слично, доколку сметководствената вредност на средството е помала од неговата даночна основа, од разликата произлегува одложено даночно средство во врска со даноците на добивка, кои ќе бидат надоместливи во идните периоди.

Пример
<p>Субјектот признал обврска од 100 за пресметани трошоци за гаранција за производот. За даночни цели, трошоците за гаранција за производот нема да се признаат како одбитни ставки сè додека субјектот не ги плати побарувањата по основ на издадени гаранции. Даночната стапка е 25%.</p> <p><i>Даночната основица на обврската е нула (сметководствената вредност од 100, намалена за износот кој ќе биде одбитен за даночни цели во врска со таа обврска во идните периоди). При подмирување на обврската за нејзината сметководствена вредност, субјектот ќе ја намали својата идна оданочива добивка за 100 и според тоа, ќе ги намали своите идни даночни плаќања за 25 (100 по 25%). Разликата помеѓу сметководствената вредност од 100 и даночната основа од нула е одбитна временска разлика од 100. Според тоа, субјектот признава одложено даночно средство од 25 (100 по 25%), под услов да постои веројатност дека субјектот ќе заработи доволно оданочива добивка за да има корист од намалување на даночните плаќања во идните периоди.</i></p>

МСС 12

- 26 Следниве се примери на одбитни временски разлики кои резултираат во одложени даночни средства:
- (а) трошоците за пензиски придобивки може да бидат одбитна ставка при утврдување на добивката пред оданочување во периодот кога вработениот ја дава услугата, но тие се признаваат како одбитна ставка при утврдување на оданочивата добивка кога субјектот ги платил придонесите во фонд, или кога пензиските придобивки се плаќаат од страна на субјектот. Се јавува временска разлика помеѓу сметководствената вредност на обврската и нејзината даночна основа; даночната основа вообичаено е нула. Таквата одбитна временска разлика резултира со одложено даночно средство бидејќи економските придобивки ќе се влеат во субјектот како одбиток од оданочивата добивка кога се плаќаат придонесите или пензиите;
 - (б) трошоците за истражување се признаваат како расход при утврдување на добивката пред оданочување во периодот во кој тие настанале, но можеби нема да биде дозволено да се признаат како одбитни ставки при утврдување на оданочивата добивка (даночна загуба) сè до некој подоцнеж период. Разликата помеѓу даночната основа на трошоците за истражување, која претставува износот што даночните власти ќе дозволат да се одбие во идните периоди и сметководствената вредност којашто е нула, е одбитна временска разлика која резултира во одложено даночно средство;
 - (в) освен кај одредени исклучоци, субјектот ги признава стекнатите средства што можат да се идентификуваат и преземените обврски во деловната комбинација според нивната објективна вредност на датумот на стекнување. Кога се признава преземена обврска на датумот на стекнување, а поврзаните трошоци не се одбиваат при утврдување на оданочивите добивки сè до некој подоцнеж период, се јавува одбитна временска разлика која резултира во одложено даночно средство. Одложеното даночно средство, исто така, произлегува кога објективната вредност на стекнатото средство кое може да се идентификува е помала од неговата даночна основа. Во двата случаи, резултирачкото одложено даночно средство влијае на гудвилот (види точка 66); и
 - (г) одредени средства можат да се евидентираат по објективна вредност, или може да се ревалоризираат без да се спроведат еквивалентни прилагодувања за даночни цели (види точка 20). Одбитна временска разлика се јавува доколку даночната основа на средството ја надминува неговата сметководствена вредност.

Пример за илустрација на точка 26(г)

Идентификување на одбитна временска разлика на крајот од годината 2:

Субјектот А купил за ВЕ1.000, на почетокот од годината 1, должнички инструмент со номинална вредност од ВЕ1.000 кои се плаќаат по доспевање за 5 години со каматна стапка од 2% која се плаќа на крајот од секоја година. Ефективната каматна стапка е 2%. Должничкиот инструмент се мери според објективна вредност.

На крајот од годината 2, објективната вредност на должничкиот инструмент се намалила на ВЕ918 како резултат на зголемување на пазарните каматни стапки на 5%. Веројатно е дека субјектот А ќе ги наплати сите договорни парични текови доколку продолжи да го чува должничкиот инструмент.

Сите добивки (загуби) од должничкиот инструмент се оданочиви (одбитни) само кога се реализираат. Добивките (загубите) кои произлегуваат од продажба или доспевање на должничкиот инструмент се пресметуваат за даночни цели како разликата помеѓу наплатените износи и првичната набавна вредност на должничкиот инструмент.

Соодветно на тоа, даночната основа на должничкиот инструмент е неговата првична набавна вредност.

Разликата помеѓу сметководствената вредност на должничкиот инструмент во извештајот за финансиската состојба на субјектот А во износ од ВЕ918 и неговата даночна основа од ВЕ1.000 доведуваат до одбитна временска разлика од ВЕ82 на крајот од годината 2 (види точки 20 и 26(е)), без разлика на тоа дали субјектот А очекува да ја надомести сметководствената вредност на должничкиот инструмент со продажба или со користење, т.е. со негово понатамошно чување и наплата на договорните парични текови, или со комбинација од двете.

Ова е од причина што одбитните временски разлики се разлики помеѓу сметководствената вредност на средството или обврската во извештајот за финансиската состојба и неговата даночна основа која ќе резултира со износи кои се одбиваат при одредување на оданочивата

MCC 12

Пример за илустрација на точка 26(г)

добивка (даночна загуба) за идни периоди, кога сметководствената вредност на средството или обврската ќе се надомести или подмири (види точка 5). Субјектот се стекнува со право на одбивка која е еквивалентна на даночната основа на средството од BE1.000 при одредувањето на оданочивата добивка (даночна загуба) при продажба или по доспевање.

- 27 Анулирањето на одбитните временски разлики резултира со одбитоци при утврдувањето на оданочивите добивки во идните периоди. Сепак, економските придобивки во форма на намалувања на даночните плаќања ќе се остварат за субјектот само доколку тој заработува доволно оданочиви добивки со коишто можат да се пребијат одбитните ставки. Според тоа, субјектот треба да признае одложени даночни средства само кога е веројатно дека оданочивите добивки ќе бидат расположиви и на чијшто товар можат да се искористат одбитните временски разлики.
- 27А Кога субјектот проценува дали ќе има оданочива добивка на чијшто товар субјектот може да искористи одбитна временска разлика, субјектот зема предвид дали даночниот закон ги ограничува изворите на оданочиви добивки на чијшто товар субјектот може да направи одбивања на анулирањата на таа одбитна временска разлика. Доколку даночниот закон не предвидува такви ограничувања, субјектот ја проценува одбитната временска разлика во комбинација со сите негови други одбитни временски разлики. Сепак, доколку даночниот закон го ограничува искористувањето на загубите за одбиток на товар на приходи од определен вид, одбитна временска разлика се проценува само во комбинација со други одбитни временски разлики од соодветен вид.
- 28 Веројатно е дека ќе има на располагање оданочива добивка на товар на која ќе може да се искористи одбитната временска разлика кога постојат доволно оданочиви временски разлики кои се однесуваат на иста даночна власт или на ист даночен обврзник за кој се очекува да се анулираат:
- (а) во истиот период во кој се очекува да се анулира одбитната временска разлика; или
 - (б) во периодите во коишто даночната загуба која произлегува од одложено даночно средство може да се пренесе напред или назад.
- Во такви услови, одложеното даночно средство се признава во периодот во кој се јавува одбитната временска разлика.
- 29 Доколку не постојат доволно оданочиви временски разлики кои се однесуваат на исти даночни власти и на ист даночен обврзник, одложените даночни средства се признаваат до степенот до кој:
- (а) е веројатно дека субјектот ќе има доволно оданочива добивка поврзана со истите даночни власти и со истиот даночен обврзник во истиот период во кој се анулира одбитната временска разлика (или во периодите во кои даночната загуба која произлегува од одложеното даночно средство може да се пренесе назад или напред). При оценување дали во идните периоди ќе има доволно оданочива добивка, субјектот:
 - (i) ги споредува одбитните временски разлики со идна оданочива добивка која ги исклучува одбитните ставки за даночни цели кои резултираат од анулирањето на тие одбитни временски разлики. Оваа споредба го покажува степенот до кој идната оданочива добивка е доволна за субјектот да ги одбие износите кои резултираат од анулирањето на тие одбитни временски разлики; и
 - (ii) не треба да ги земе предвид оданочивите износи кои произлегуваат од одбитните временски разлики кои се очекува да настанат во идните периоди, бидејќи за самото одложено даночно средство кое произлегува од одбитните временски разлики, ќе треба идна оданочива добивка за да биде искористено; или
 - (б) постојат можности за даночно планирање со кое субјектот може да оствари оданочива добивка во соодветни периоди.
- 29А Проценката на идна веројатна оданочива добивка може да го вклучува надоместувањето на некои од средствата на субјектот за износ кој е поголем отколку нивната сметководствена вредност доколку има доволно докази кои покажуваат дека е веројатно дека субјектот ќе го оствари тоа. На пример, кога средството се мери според објективна вредност, субјектот ќе земе предвид дали има доволно докази за да се заклучи дека е веројатно дека субјектот ќе го надомести средството во износ кој е поголем од неговата сметководствена вредност. Ова би можело да биде случај, на пример, кога субјектот очекува да чува должнички инструмент со фиксна стапка и да ги наплати договорните парични текови.
- 30 Можностите за даночно планирање се активности што би ги презел субјектот со цел да оствари или да ја зголеми оданочивата добивка во определен период пред истекување на даночната загуба или

МСС 12

даночниот кредит кој се пренесува во наредните периоди. На пример, во некои законодавства, оданочивата добивка може да се создаде или зголеми на следниов начин:

- (а) донесување одлука за оданочување на приходот од камата во моментот кога е остварен или во моментот кога е наплатен;
- (б) одложување на барањето за одредени одбитоци во оданочивата добивка;
- (в) продажба, или можеби повратен лизинг, на средства чијашто вредност се зголемила, но за кои даночната основа не била прилагодена за да го одрази таквото зголемување; и
- (г) продажба на средство кое генерира неоданочив приход (како што е, во некои законодавства, државната обврзница) со цел да се купи друга извештија која генерира оданочив приход.

Кога можностите за даночно планирање ја зголемуваат оданочивата добивка од аподощнежниот во однос на претходниот период, користењето на даночната загуба или на даночниот кредит кој се пренесува во наредниот период сè уште зависи од постоењето на една оданочива добивка од извори, освен оние од кои потекнуваат идните временски разлики.

- 31 Кога субјектот има даночни загуби во минато, тогаш субјектот ги следи насоките дадени во точките 35 и 36.
- 32 [Се брише]

Гудвил

- 32А Доколку сметководствената вредност на гувилот којшто произлегува од деловната комбинација е помала од неговата даночна основа, од разликата произлегува одложено даночно средство. Одложеното даночно средство кое произлегува од почетното признавање на гувилот ќе биде признато како дел од евидентирањето на деловната комбинација до степен до кој е веројатно дека оданочивите добивки ќе бидат расположиви и на чијшто товар можат да се искористат одбитните временски разлики.

Почетно признавање на средство или обврска

- 33 Еден случај кога одложеното даночно средство се јавува при почетното признавање на средството е кога неоданочивата државна поддршка поврзана со средството се одбива при утврдување на сметководствената вредност на средството, но не се одбива од износот кој подлежи на депресијација на средството за даночни цели (со други зборови, неговата даночна основа); сметководствената вредност на средството е помала од неговата даночна основа и од ова произлегува одбитна временска разлика. Државните поддршки можат, исто така, да имаат третман на одложени приходи, и во тој случај разликата помеѓу одложените приходи и нивната даночна основа од нула е одбитна временска разлика. Без разлика кој метод за презентирање ќе биде прифатен од страна на субјектот, субјектот не треба да го признае резултатичкото одложено даночно средство, поради причините наведени во точка 22.

Неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити

- 34 **Одложено даночно средство треба да се признае за пренесување на неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити до степенот до кој е веројатно дека ќе биде расположлива една оданочива добивка на товар на која можат да се искористат неискористените даночни загуби или неискористените даночни кредити.**
- 35 Критериумот за признавање на одложено даночно средство кое произлегува од пренесување на неискористени даночни загуби и даночни кредити во идни периоди е ист како и критериумот за признавање на одложени даночни средства кои произлегуваат од одбитни временски разлики. Сепак, постоењето на неискористени даночни загуби е цврст доказ дека во иднина можеби нема да биде расположлива оданочива добивка. Поради тоа, кога субјектот има неодамнешно минато на даночни загуби, субјектот признава одложено даночно средство кое произлегува од неискористени даночни загуби или даночни кредити само во мера до која субјектот има доволно оданочиви временски разлики или постои друг убедлив доказ дека ќе биде расположлива доволна оданочива добивка на товар на која можат да се искористат неискористените даночни загуби или неискористени даночни кредити од страна на субјектот. Во вакви услови, точка 82 бара обелоденување на износот на одложеното даночно средство и природата на доказот кој го поткрепува признавањето.

MCC 12

- 36 Субјектот ги зема предвид следниве критериуми при проценка на веројатноста дали ќе биде расположлива оданочива добивка на товар на која можат да се искористат неискористените даночни загуби или неискористените даночни кредити:
- (а) дали субјектот има доволно оданочиви временски разлики кои се однесуваат на истата даночна власт и на истиот даночен обврзник, коишто ќе резултираат во оданочиви износи на товар на кои можат да се искористат неискористените даночни загуби или неискористените даночни кредити пред тие да истечат;
 - (б) дали е веројатно дека субјектот ќе има оданочиви добивки пред да згаснат неискористените даночни загуби или неискористените даночни кредити;
 - (в) дали неискористените даночни загуби се резултат на причини, кои можат да се идентификуваат, и кои веројатно нема да се повторат; и
 - (г) дали субјектот има можности за даночно планирање (види точка 30) кои ќе создадат оданочива добивка во периодот во кој можат да се искористат неискористените даночни загуби или неискористените даночни кредити.

Доколку не е веројатно дека ќе има на располагање оданочива добивка на товар на која можат да се искористат неискористените даночни загуби или неискористените даночни кредити, тогаш одложеното даночно средство не се признава.

Повторна проценка на непризнати одложени даночни средства

- 37 На крајот од секој известувачки период, субјектот треба повторно да ги процени непризнатите одложени даночни средства. Субјектот може да признае претходно непризнато одложено даночно средство во мера во која е веројатно дека идната оданочива добивка ќе овозможи да биде надоместено одложеното даночно средство. На пример, подобрувањето на трговските услови може да ја зголеми веројатноста субјектот, во иднина, да остварува доволно оданочива добивка, а со тоа одложеното даночно средство ќе ги задоволи критериумите за признавање наведени во точките 24 или 34. Друг пример е кога субјектот повторно го проценува одложеното даночно средство на датумот на деловната комбинација или последователно (види ги точките 67 и 68).

Вложувања во подружници, филијали и придружени субјекти и учества во заеднички аранжмани

- 38 Времени разлики се јавуваат кога сметководствената вредност на инвестицијата во подружници, филијали, придружени субјекти и учества во заеднички аранжмани (т.е. уделот на матичниот субјект или на инвеститорот во нето-средствата на подружницата, филијалата, придружениот субјект или субјектот во којшто инвестира, вклучувајќи ја и сметководствената вредност на гудвилот) е различна од даночната основа (која често е набавната вредност) на инвестицијата или учеството. Овие разлики може да произлезат во повеќе различни околности, како на пример:
- (а) постоење на нераспределени добивки во подружниците, филијалите, придружените субјекти и заедничките аранжмани;
 - (б) промени на девизните курсеви кога матичниот субјект и неговата подружница се лоцирани во различни земји; и
 - (в) намалување на сметководствената вредност на вложувањето во придружениот субјект до надоместливиот износ.
- Во консолидираните финансиски извештаи, времените разлики може да се разликуваат од времените разлики поврзани со тоа инвестирање во поединечните финансиски извештаи на матичниот субјект, доколку матичниот субјект во своите поединечни финансиски извештаи ја книжи инвестицијата по набавна или по ревалоризирана вредност.
- 39 Субјектот треба да признае одложена даночна обврска за сите оданочиви временски разлики поврзани со инвестиции во подружници, филијали, придружени субјекти и учества во заеднички аранжмани, освен до мера до која се исполнети следниве услови:
- (а) матичниот субјект, инвеститорот или учесникот во заедничкиот потфат може да го контролира временскиот распоред на анулирање на временските разлики; и
 - (б) веројатно е дека времената разлика нема да биде анулирана во блиска иднина.

MCC 12

- 40 Бидејќи матичниот субјект ја контролира дивидендната политика на неговата подружница, тој има можност да го контролира и временскиот распоред на анулирање на времените разлики поврзани со таа инвестиција (вклучувајќи ги времените разлики кои произлегуваат не само од нераспределените добивки туку и од сите курсни разлики од преведување). Исто така, многу често би било непрактично да се утврди износот на даноците на добивка кој би требало да се плати кога ќе се анулираат временските разлики. Поради тоа, кога матичниот субјект утврдил дека тие добивки нема да бидат распределени во блиска иднина, матичниот субјект не признава одложена даночна обврска. Ова, исто така, важи и за вложувањата во филијали.
- 41 Немонетарните средства и обврските се мерат во функционалната валута на субјектот (види MCC 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви*). Доколку оданочивата добивка или даночната загуба на субјектот (а оттука и даночната основа на неговите безготовински средства и обврски) се утврдува во друга валута, промените во девизниот курс предизвикуваат временски разлики кои ќе резултираат во признавање на одложена даночна обврска или (во точка 24) средство. Одложениот данок кој се добива како резултат, се задолжува или одобрува како добивка или загуба (види точка 58).
- 42 Инвеститорот во придружениот субјект не го контролира субјектот и вообичаено не е во состојба да ја одредува неговата дивидендната политика. Поради тоа, доколку не постои договор кој би барал добивките на придружениот субјект да не се распределуваат во блиска иднина, инвеститорот признава одложена даночна обврска која произлегува од оданочиви временски разлики поврзани со неговата инвестиција во придружениот субјект. Во некои случаи, инвеститорот може да нема можност да го утврди данокот којшто треба да се плати ако тој ја поврати набавната вредност на својата инвестиција во придружениот субјект, но може да утврди дека тој ќе биде еднаков на, или ќе го надмине минималниот износ. Во вакви случаи, одложената даночна обврска се мери според тој износ.
- 43 Договорот помеѓу страните во заедничкиот аранжман вообичаено опфаќа распределба на добивките и утврдува дали одлуките за такви прашања бараат согласност на сите страни или на определена група. Кога учесникот во заедничкиот потфат или учесникот во заедничкото работење може да го контролира времето на распределба на неговиот удел во добивките во заедничкиот аранжман и е веројатно дека неговиот удел во добивките нема да бидат распределен во блиска иднина, во тој случај не се признава одложена даночна обврска.
- 44 **Субјектот треба да признае одложено даночно средство за сите одбитни временски разлики кои произлегуваат од вложувања во подружници, филијали, придружени субјекти, како и учества во заеднички аранжман во мера и само до мера до која е веројатно дека:**
- (а) **временската разлика ќе биде анулирана во блиска иднина; и**
 - (б) **ќе има расположлива оданочива добивка на товар на која може да се искористи времената разлика.**
- 45 При донесување одлука дали да се признае одложено даночно средство за одбитни временски разлики поврзани со инвестиции во подружници, филијали, придружени субјекти, како и учества во заеднички аранжмани, субјектот треба да ги земе предвид насоките наведени во точките од 28 до 31.

Мерење

- 46 **Тековните даночни обврски (средства) за тековниот и за претходните периоди треба да се мерат во износ кој се очекува да им биде платен на (надоместен од) даночните власти, користејќи даночни стапки (и даночни закони) кои биле важечки или суштински важечки на крајот на периодот на известување.**
- 47 **Одложените даночни средства и обврски треба да се мерат со примена на даночните стапки кои се очекува да бидат применувани во периодот кога средството е реализирано или обврската е подмирена, врз основа на даночни стапки (и даночни закони) кои биле важечки или суштински важечки на крајот на периодот на известување.**
- 48 Тековните и одложените даночни средства и обврски обично се мерат користејќи даночни стапки (и даночни закони) кои биле важечки. Сепак, во некои законодавства, објавувањето на даночните стапки (и даночните закони) од страна на државата имаат суштински ефект на фактичка правосилност, кое може да е следствено на објавувањето во период од неколку месеци. Во вакви околности, даночните средства и обврски се мерат користејќи ги објавените даночни стапки (и даночни закони).
- 49 Кога различни даночни стапки се применуваат на различни нивоа на оданочива добивка, одложените даночни средства и обврски се мерат користејќи просечни стапки кои се очекува да се

MCC 12

применат на оданочивата добивка (даночна загуба) за периодите во кои се очекува анулирање на временските разлики.

50 [Се брише]

51 Мерењата на одложени даночни обврски и одложени даночни средства треба да ги одразат даночните последици кои би произлегле од начинот на кој субјектот очекува, на крајот на периодот на известување да ја надомести или подмири сметководствената вредност на своите средства и обврски.

51A Во некои законодавства, начинот на кој субјектот ја надоместува (подмирува) сметководствената вредност на средството (обврската) може да се одрази врз едното или врз двете од следниве:

- (а) даночната стапка која важи кога субјектот ја надоместува (подмирува) сметководствената вредност на средството (обврската); и
- (б) даночната основа на средството (обврската).

Во вакви случаи, субјектот ги мери одложените даночни обврски и одложените даночни средства користејќи даночна стапка и даночна основа кои се доследни со очекуваниот начин на надоместување или плаќање.

Пример А

Една ставка на недвижности, постројки и опрема има сметководствена вредност 100 и даночна основа 60. Даночна стапка од 20% би се применила доколку средството биде продадено, а даночна стапка од 30% би се применила на други приходи.

Субјектот признава одложена даночна обврска од 8 (40 по 20%) доколку очекува да го продаде средството и одложена даночна обврска од 12 (40 по 30%) доколку очекува да го задржи средството и да ја надомести неговата сметководствена вредност преку употреба.

Пример Б

Една ставка на недвижности, постројки и опрема со набавна вредност од 100 и сметководствена вредност од 80 е ревалоризирана на 150. Не е извршено еквивалентно прилагодување за даночни цели. Кумулативната депрецијација за даночни цели е 30 и даночната стапка е 30%. Доколку средството е продадено во износ повисок од набавната вредност, кумулативната даночна депрецијација од 30 ќе биде вклучена во оданочивата добивка, но приливот од продажба кој е поголем од набавната вредност нема да биде оданочив.

Даночната основа на средството е 70 и постои оданочива временска разлика од 80. Доколку субјектот очекува да ја надомести сметководствената вредност преку употреба на средството, тоа мора да создаде оданочива добивка од 150, но ќе може да ја одбие само депрецијацијата од 70. На оваа основа, постои одложена даночна обврска од 24 (80 по 30%). Доколку субјектот очекува да ја надомести сметководствената вредност со тоа што веднаш ќе го продаде средството за 150, одложената даночна обврска се пресметува на следниов начин:

	Оданочива временска разлика	Даночна стапка	Одложена даночна обврска
Кумулативна даночна депрецијација	30	30%	9
Приливи над набавната вредност	50	нула	—
Вкупно	80		9

(Забелешка: во согласност со точката б1 А, дополнителниот одложен данок кој произлегува од ревалоризацијата се признава во останата сеопфатна добивка.)

МСС 12

Пример В

Фактите се исти како во примерот Б, освен што, доколку средството е продадено за повеќе од набавната вредност, кумулативната даночна депрецијација ќе биде вклучена во оданочивата добивка (оданочена по 30%) и приливите од продажба ќе бидат оданочени по 40%, по одбивање на набавната вредност, коригирана за инфлацијата, од 110.

Доколку субјектот очекува да ја надомести сметководствената вредност со употреба на средството, тоа мора да создаде оданочива добивка од 150, но ќе може да одбие само депрецијација од 70. На оваа основа, даночната основа е 70, постои оданочива временска разлика од 80 и постои одложена даночна обврска од 24 (80 по 30%), како во примерот Б.

Доколку субјектот очекува да ја надомести сметководствената вредност со тоа што веднаш ќе го продаде средството за 150, субјектот ќе може да ја намали индексираната набавна вредност од 110. Нето-приливите од 40 ќе бидат оданочени по 40%. Покрај тоа, кумулативната даночна депрецијација ќе биде вклучена во оданочивата добивка и ќе биде оданочена по 30%. На оваа основа, даночната основа е 80 (110 минус 30), постои оданочива временска разлика од 70 и постои одложена даночна обврска од 25 (40 по 40%, плус 30 по 30%). Доколку даночната основа не е веднаш очигледна во овој пример, може да биде од помош да се разгледа основниот принцип наведен во точка 10.

(Забелешка: во согласност со точката 61А, дополнителниот одложен данок кој произлегува од ревалоризација се признава како останата геофатна добивка.)

51Б Доколку одложена даночна обврска или одложено даночно средство произлегува од средство кое не се депретира мерено со употреба на моделот на ревалоризација од МСС 16, мерењето на одложената даночна обврска или одложеното даночно средство треба да ги одрази даночните последици на надоместување на сметководствената вредност преку продажба на средството кое не се депретира, без разлика на основата за мерење на сметководствената вредност на тоа средство. Според тоа, доколку според даночниот закон е специфицирана даночна стапка која е применлива на оданочивиот износ кој е изведен од продажбата на средството која е различна од даночната стапка која е применлива на оданочивиот износ изведен од употребата на средството, се применува првата стапка при мерење на одложената даночна обврска или средство поврзано со средството кое не се депретира.

51В Доколку одложена даночна обврска или средство произлезе од инвестициска недвижност која се мери со користење на моделот на објективна вредност од МСС 40, постои претпоставка која може да се побие дека сметководствената вредност на инвестициската недвижност ќе биде надоместена преку продажба. Според тоа, освен ако претпоставката не биде побиена, мерењето на одложената даночна обврска или на одложено даночно средство треба да ги одразува даночните последици од надоместувањето на сметководствената вредност на инвестициската недвижност во целост преку продажба. Оваа претпоставка ќе биде побиена доколку инвестициската недвижност се депретира и доколку се чува во рамките на деловен модел чија цел е суштински да се искористат сите економски придобивки кои се вградени во инвестициската недвижност низ времето, а не преку продажба. Доколку претпоставката е побиена, ќе се следат барањата од точките 51 и 51А.

Пример за илустрација на точка 51В

Инвестициската недвижност има набавна вредност од 100 и објективна вредност од 150. Инвестициската недвижност се мери со користење на моделот на објективна вредност од МСС 40. Се состои од земјиште кое има набавна вредност од 40 и објективна вредност од 60 и зграда која има набавна вредност од 60 и објективна вредност од 90. Земјиштето има неограничен употреблив животен век.

Кумулативната депрецијација на зградата за даночни цели е 30. Нереализираните промени во објективната вредност на инвестициската недвижност не влијаат на оданочивата добивка. Доколку инвестициската недвижност биде продадена за износ кој е поголем од набавната вредност, анулирањето на кумулативната депрецијација од 30 ќе биде вклучено во оданочивата добивка и ќе се даночи по редовна даночна стапка од 30%. За износот на приливот од продажба со кој се надминува набавната вредност, во даночниот закон се утврдени даночни стапки од 25% за средства кои се чуваат помалку од две години и 20% за средства кои се чуваат повеќе од две години.

Со оглед на тоа дека инвестициската недвижност се мери со користење на моделот на објективна вредност од МСС 40, има претпоставка која може да се побие дека субјектот ќе ја

MCC 12

Пример за илустрација на точка 51В

надомести сметководствената вредност на инвестициската недвижност целосно преку продажба. Доколку таа претпоставка не биде побиена, одложениот данок ги одразува даночните последици на надоместувањето на сметководствената вредност во целост преку продажба, дури и ако субјектот очекува да заработи приход од наем на недвижност пред да го продаде.

Даночната основа на земјиштето, доколку биде продадено, е 40 и постои оданочива временска разлика од 20 (60 – 40). Даночната основа на зграда, доколку биде продадена, е 30 (60 – 30) и постои оданочива временска разлика од 60 (90 – 30). Како резултат на тоа, вкупната оданочива временска разлика која се однесува на инвестициската недвижност е 80 (20 + 60).

Во согласност со точка 47, даночната стапка е стапка која се очекува да се примени на периодот кога инвестициската недвижност ќе биде реализирана. Затоа, резултирачката одложена даночна обврска се пресметува на следниов начин, доколку субјектот очекува да ја продаде недвижноста откако ќе ја чува повеќе од две години:

	Оданочива временска разлика	Даночна стапка	Одложена даночна обврска
Кумулативна даночна депрецијација	30	30%	9
Депот од износот на приливот од продажба со кој се надминува набавната вредност	50	20%	10
Вкупно	80		19

Доколку субјектот очекува да ја продаде недвижноста откако ја чувал за помалку од две години, горенаведената пресметка ќе биде изменета за да се примени даночна стапка од 25%, наместо 20%, на приливите над набавната вредност.

Доколку, наместо тоа, субјектот ја чува зградата во рамките на деловен модел чија цел е суштински да се искористат сите економски придобивки кои се вградени во зградата во текот на времето, а не преку продажба, оваа претпоставка ќе биде побиена за зградата. Сепак, земјиштето не се депрецира. Поради тоа, претпоставката за надоместување преку продажба нема да биде побиена за земјиштето. Следува дека одложената даночна обврска би ги одразувала даночните последици од надоместувањето на сметководствената вредност на зградата преку употреба и сметководствената вредност на земјиштето преку продажба.

Даночната основа за објектот, доколку се употребува, е 30 (60 – 30) и постои оданочива временска разлика од 60 (90 – 30), што резултира со одложена даночна обврска од 18 (60 по 30%).

Даночната основа на земјиштето, доколку биде продадено, е 40 и постои оданочива временска разлика од 20 (60 – 40), што резултира со одложена даночна обврска од 4 (20 по 20%).

Како резултат, доколку претпоставката за надоместување преку продажба биде побиена за зградата, одложената даночна обврска која се однесува на имотот кој се чува за вложување е 22 (18 + 4).

- 51Г Претпоставката која може да се побие од точка 51В, исто така, се применува и кога одложена даночна обврска или одложено даночно средство произлегува од мерење на инвестициска недвижност во деловна комбинација доколку субјектот го користи моделот на објективна вредност кога последователно ќе ја мери инвестициската недвижност.
- 51Д Точките 51Б–51Г не ги менуваат барањата да се применат принципите од точките 24–33 (одбитни временски разлики) и точките 34–36 (неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити) од овој Стандард кога се признаваат и се мерат одложени даночни средства.
- 52 [Преместено и означено како 51А]
- 52А Во некои законодавства, данокот на добивка се плаќа по повисока или по пониска стапка доколку дел или целата нето-добивка или задржана добивка им се исплаќа како дивиденда на акционерите на субјектот. Во други законодавства, даноците на добивка можат да се рефундираат или да претставуваат обврска доколку дел или целата нето-добивка или задржана добивка им се исплаќа како дивиденда на акционерите на субјектот. Во вакви околности, тековните и одложените даночни средства или обврски се мерат според даночната стапка применлива за нераспределената добивка.
- 52Б [Се брише]

МСС 12

Пример за илустрација на точките 52А и 57А

Овој пример го обработува мерењето на тековните и одложени даночни средства и обврски за субјект во законодавство каде што даночите на добивка за нераспределните добивки се плаќаат по повисоки стапки (50%) со износ којшто се рефундира кога добивките се распределени. Даночната стапка на распределени добивки е 35%. На крајот на периодот на известување, 31 декември 20X1 година, субјектот не признава обврска за предложени или објавени дивиденди по периодот на известување. Како резултат на тоа, не се признаваат дивиденди во 20X1 година. Оданочивата добивка во 20X1 година е 100.000. Нето-оданочивата временна разлика во 20X1 година е 40.000.

Субјектот признава тековна даночна обврска и расход за тековен данок на добивка од 50.000. Не се признава средство за износот кој е потенцијално надоместлив како резултат на идни дивиденди. Субјектот признава и одложена даночна обврска и одложен даночен расход од 20.000 (40.000 по 50%) кој ги претставува даночите на добивка кои ќе ги плати субјектот кога ќе ја надомести или подмири сметководствената вредност на неговите средства или обврски врз основа на даночната стапка применлива за нераспределени добивки.

Последователно, на 15 март 20X2 година, субјектот ги признава како обврска дивидендите од 10.000 од претходните оперативни добивки.

На 15 март 20X2 година, субјектот го признава надоместувањето на даночите од добивка од 1.500 (15% од дивидендите признати како обврска) како тековно даночно средство и како намалување на расходот за тековен данок на добивка за 20X2 година.

53 Одложените даночни средства и обврски не треба да се дисконтираат.

54 Веродостојното утврдување на одложените даночни средства и обврски на дисконтирана основа бара детален временски распоред за анулирањето на секоја временна разлика. Во многу случаи, таквиот распоред е неизводлив или мошне сложен. Поради тоа, не е погодно да се бара дисконтирање на одложените даночни средства и обврски. Доколку би се дозволило дисконтирање, но не и да се бара, тоа како последица би имало одложени даночни средства и обврски кои не би биле споредливи помеѓу субјектите. Поради тоа, овој Стандард не бара и не дозволува дисконтирањето на одложени даночни средства и обврски.

55 Времени разлики се утврдуваат повикувајќи се на сметководствената вредност на средството или обврската. Ова се применува дури и таму каде што самата сметководствена вредност е утврдена на дисконтирана основа, на пример како во случај на обврските за придобивки при пензионирање (види МСС 19 *Придобивки за вработените*).

56 Сметководствената вредност на одложено даночно средство треба да се проверува на крајот на секој известувачки период. Субјектот треба да ја намали сметководствената вредност на одложено даночно средство до мера до која веќе не е веројатно дека ќе има на располагање доволно оданочива добивка за да се овозможи искористување на придобивката на дел или на целото одложено даночно средство. Секое вакво намалување треба да се анулира до во мера до која станува веројатно дека ќе биде расположива доволна оданочива добивка.

Признавање на тековен и на одложен данок

57 Сметководствениот третман на тековните и одложените даночни ефекти на трансакција или друг настан е доследно на сметководствениот третман за самата трансакцијата или за самиот настан. Точките 58 - 68В го имплементираат овој принцип.

57А Субјектот ги признава даночните последици од дивидендите како што е дефинирано во МСФИ 9 кога признава обврска за исплата на дивиденда. Последиците од дивидендите за данок на добивка се поврзани директно со претходните трансакции или настани кои довеле до распределена добивка отколку со распределбите на добивките на сопствениците. Затоа, субјектот ќе ги признае последиците за данок на добивка од дивидендите во добивка или загуба, останата сеопфатна добивка или капитал зависно од тоа каде субјект првично ги признал тие претходни трансакции или настани.

Стапки признати во добивка или загуба

58 Тековниот и одложениот данок се признаваат како приход или расход и се вклучуваат во добивката или загубата за периодот, освен до степенот до кој данокот произлегува од:

MCC 12

- (а) трансакција или настан кој е признат во истиот или во различен период, надвор од добивката или загубата, или во останата сеопфатна добивка или директно во капиталот (види точки 61А–65); или
- (б) деловна комбинација (освен стекнување од страна на инвестициски субјект, како што е дефинирано во МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, на подружница кое треба да се мери според објективна вредност низ добивка или загуба) (види точки 66–68).
- 59 Најголемиот број одложени даночни обврски и одложени даночни средства произлегуваат таму каде што приходот или расходот е вклучен во добивката пред оданочување во еден период, но е вклучен во оданочивата добивка (даночна загуба) во различен период. Резултирачкиот одложен данок се признава во добивка или загуба. Примери за тоа се кога:
- (а) приход од камата, тантиема или дивиденда се прима со задоцнување и се вклучува во добивката пред оданочување во согласност со МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*, МСЦ 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење* или МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, како што е релевантно, но се вклучува во оданочивата добивка (даночна загуба) на готовинска основа; и
- (б) трошоците за нематеријални средства биле капитализирани во согласност со МСЦ 38 и се амортизираат во добивка или загуба, но биле одбитни ставки за даночни цели кога тие настанале.
- 60 Сметководствената вредност на одложени даночни средства и обврски може да се менува и покрај тоа што не постои промена во износот на поврзаните временски разлики. Ова може да биде резултат, на пример, од:
- (а) промена во даночните стапки или во даночните закони;
- (б) повторна проценка на надоместливоста на одложените даночни средства; или
- (в) промена во очекуваниот начин на надоместување на едно средство.
- Резултирачкиот одложен данок се признава во добивка или загуба, освен до степенот до кој тој се однесува на ставките претходно признати надвор од добивка или загуба (види точка 63).

Ставки признати надвор од добивка или загуба

- 61 [Се брише]
- 61А Тековниот данок и одложениот данок треба да се признаат надвор од добивката или загубата доколку данокот се однесува на ставки кои се признаваат надвор од добивка или загуба во истиот или во различен период. Затоа, тековниот и одложениот данок кој се однесува на ставки кои се признаваат во истиот или во различен период:
- (а) Во останата сеопфатна добивка, ќе бидат признати во останата сеопфатна добивка (види точка 62).
- (б) Директно во капиталот, ќе бидат признати директно во капиталот (види точка 62А).
- 62 Меѓународните стандарди за финансиско известување бараат или дозволуваат одредени ставки да бидат признати во останата сеопфатна добивка. Примери на такви ставки се:
- (а) промена во сметководствената вредност која произлегува од ревалоризација на недвижности, постројки и опрема (види МСЦ 16); и
- (б) [се брише]
- (в) курсни разлики кои произлегуваат од преведување на финансиските извештаи од работење во странство (види МСЦ 21).
- (г) [се брише]
- 62А Меѓународните стандарди за финансиско известување бараат или дозволуваат одредени ставки да бидат задолжени или одобрени директно на товар на капиталот. Примери на такви ставки се:
- (а) прилагодување на почетното салдо на задржани заработки која произлегува од промена на сметководствена политика што се применува ретроактивно или од исправка на грешка (види МСЦ 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*); и
- (б) износи кои произлегуваат од почетното признавање на компонента на капитал на сложен финансиски инструмент (види точка 23).

МСС 12

- 63 Во исклучителни околности може да биде тешко да се утврди износот на тековниот и одложените данок кој се однесува на ставките кои се признаваат надвор од добивка и загуба (или во останата сеопфатна добивка или директно во капиталот). Тоа може да биде случај, на пример, кога:
- (а) постојат постепени стапки на данок од добивка и не е можно да се утврди стапка по која била оданочувана конкретна компонента на оданочивата добивка (даночна загуба);
 - (б) промената на даночната стапка или другите даночни правила влијаат врз одложеното даночно средство или обврската која се однесува (целосно или делумно) на ставка која претходно била признаена надвор од добивка или загуба; или
 - (в) субјектот утврдува дека одложеното даночно средство треба да биде признато, или не треба повеќе да биде целосно признато, и одложеното даночно средство се однесува (целосно или делумно) на ставка која претходно била признаена надвор од добивка или загуба.
- Во такви случаи, тековниот и одложениот данок поврзан со ставки кои се признати надвор од добивка или загуба е заснован на разумна пропорционална распределба на тековниот и одложениот данок на субјектот во даденото даночно законодавство, или на друг метод кој остварува посоодветна распределба во дадените околности.
- 64 МСС 16 не конкретизира дали некој субјект треба секоја година да го пренесува од ревалоризационите вишоци во задржаната добивка износот кој е еднаков на разликата помеѓу депресијацијата или амортизацијата на ревалоризираното средство и депресијацијата или амортизацијата базирана на набавната вредност на средството. Доколку субјектот врши вакво пренесување, пренесениот износ е нето од кој било поврзан одложен данок. Слични разгледувања се прават кај пренесувања при отуѓување на некоја ставка на недвижности, постројки или опрема.
- 65 Кога средството е ревалоризирано за даночни цели и таа ревалоризација се однесува на сметководствена ревалоризација извршена во некој поранешен период, или на ревалоризација која се очекува да се спроведе во иден период, даночните ефекти кои произлегуваат и од ревалоризација на средството и од прилагодувањето на даночната основа, се признаваат во останата сеопфатна добивка во периодите во кои тие се случиле. Сепак, доколку ревалоризацијата за даночни цели не е поврзана со сметководствената ревалоризација извршена во некој поранешен период, или со ревалоризација која се очекува да се спроведе во иден период, даночните ефекти на прилагодувањето на даночната основа се признаваат во добивка или загуба.
- 65А Кога субјектот им плаќа дивиденда на своите акционери, од него може да се бара дел од дивидендите да го исплати на даночните власти во име на акционерите. Во многу законодавства, овој износ се нарекува данок на задршка. Овој износ кој се плаќа или кој треба да им се плати на даночните власти се задолжува директно на товар на капиталот како дел од дивидендите.

Одложен данок кој произлегува од деловна комбинација

- 66 Како што беше објаснето во точките 19 и 26(в), временски разлики може да произлезат од деловна комбинација. Во согласност со МСФИ 3, субјектот признава какви било резултатски одложени даночни средства (до степенот до кој тие ги задоволуваат критериумите за признавање во точка 24) или одложени даночни обврски, како средства и обврски кои можат да се идентификуваат на датумот на стекнувањето. Доследно на ова, таквите одложени даночни средства и обврски влијаат на гудвилот или на добивката остварена при поволна набавка. Сепак, во согласност со точки 15(а), субјектот не признава одложени даночни обврски кои произлегуваат од почетното признавање на гудвилот.
- 67 Како резултат на деловната комбинација, веројатноста стекнувачот да го реализира одложено даночно средство пред стекнување, може да се смени. Стекнувачот може да смета дека е веројатно дека ќе го надомести неговото одложено даночно средство кое не било признато пред деловната комбинација. На пример, стекнувачот може да биде во состојба да ја искористи придобивката од своите неискористени даночни загуби на товар на идната оданочива добивка на стекнатиот субјект. Алтернативно, како резултат на деловна комбинација, можно е повеќе да не биде веројатно дека идната оданочива добивка ќе овозможи да биде надоместено одложеното даночно средство. Во такви случаи, стекнувачот признава промена во одложеното даночно средство во периодот на деловна комбинација, но не ја вклучува како дел од евидентирањето на деловната комбинација. Затоа, стекнувачот не го зема предвид при утврдување на гудвилот или негативниот гудвил кој произлегува од деловната комбинација.
- 68 Може да се случи потенцијалната придобивка на стекнатиот субјект од загубата на преносен данок на добивка или други одложени даночни средства да не ги исполнува критериумите за посебно признавање кога деловната комбинација првично се евидентира, но може да се реализира подоцна.

MCC 12

Субјектот треба да ги признае користите од стекнатиот одложен данок кои се реализираат по деловната комбинација како што следува:

- (а) Стекнати одложени даночни придобивки признати во периодот на мерење кои резултираат од новата информација за фактите и околностите кои постоеле на датумот на стекнувањето ќе бидат применети за да ја намалат сметководствената вредност на секој гудвил поврзан со тоа стекнување. Доколку сметководствената вредност на тој гудвил е нула, кои било одложени даночни придобивки треба да бидат признати во добивка или загуба.
- (б) Сите други стекнати реализирани одложени даночни придобивки треба да бидат признати во добивка или загуба (или, доколку овој Стандард тоа го бара, надвор од добивката или загубата).

Тековен и одложен данок кој произлегува од трансакциите за плаќање врз основа на акции

- 68А Во некои даночни законодавства, субјектот добива даночен одбиток (т.е. износ кој може да се одбие при утврдување на оданочивата добивка) кој се однесува на надомест платен во акции, опции за акции или други сопственички инструменти на субјектот. Износот на тој даночен одбиток може да се разликува од поврзаниот кумулативен трошок за надоместок, и може да настане во подоцнежен сметководствен период. На пример, во некои законодавства, субјектот може да признае расход за користење услуги на вработените кои се добиени како надомест за дадените опции за акции, во согласност со МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*, а да не добие даночен одбиток сè додека не се извршат опциите за акции, при што мерењето на даночниот одбиток се заснова на цените на акциите на субјектот на датумот на извршување на опциите.
- 68Б Како во случајот на трошоците за истражување дискутирани во точките 9 и 26(б) од овој Стандард, разликата помеѓу даночната основа на услугите извршени од вработениот примени до одреден датум (што е износ кој даночните власти ќе го дозволат како одбиток во идните периоди), и сметководствената вредност еднаква на нула, е одбитна временска разлика која резултира во одложено даночно средство. Доколку износот којшто даночните власти ќе го дозволат како одбиток во идните периоди не е познат на крајот од периодот, тој ќе се процени врз основа на информацијата која е достапна на крајот на периодот. На пример, доколку износот којшто даночните власти ќе го дозволат како одбиток во идните периоди зависи од цената на акциите на субјектот на иден датум, мерењето на одбитната временска разлика би требало да се заснова на цената на акцијата на субјектот на крајот на периодот.
- 68В Како што е напоменато во точка 68А, износот на даночниот одбиток (или проценетиот иден даночен одбиток, мерен во согласност со точка 68Б) може да се разликува од поврзаните збирни расходи за надоместок. Точка 58 од Стандардот бара тековниот и одложениот данок да биде признаен како приход или расход и да се вклучи како добивка или загуба за периодот, освен кога данокот потекнува од (а) трансакција или настан кој е признат, во истиот или во друг период, надвор од добивка или загуба, или (б) деловна комбинација (освен стекнување на подружница од страна на инвестициски субјект кое се бара да се мери според објективна вредност низ добивка или загуба). Доколку износот на даночниот одбиток (или проценетиот иден даночен одбиток) ја надминува вредноста од поврзаните збирни расходи за надоместок, ова е знак дека даночниот одбиток се однесува не само на расходот од заработка туку и на ставката на капитал. Во оваа ситуација, вишокот на поврзан тековен или одложен данок треба да биде директно признат во капиталот.

Презентирање**Даночни средства и даночни обврски**

69–70 [Се брише]

Пребивање

71 Субјектот треба да ги пребива тековните даночни средства и тековните даночни обврски доколку, и само доколку, субјектот:

- (а) има законски важечко право да ги пребие признатите износи; и

MCC 12

(б) има намера да го намири на него-основа, или да го реализира средството и да ја намири обврската истовремено.

72 Иако тековните даночни средства и обврски се признаваат и се мерат посебно, тие се пребиваат во извештајот за финансиската состојба што подлежи на критериуми кои се слични на оние утврдени за финансиските инструменти во MCC 32. Субјектот вообичаено ќе има законски важечко право да пребие тековно даночно средство со тековна даночна обврска, кога тие се однесуваат на даноците на добивка наметнати од иста даночна власт, и даночната власт му дозволува на субјектот да изврши или прими единствено нето-плаќање.

73 Во консолидираните финансиски извештаи, тековното даночно средство на еден субјект во групата се пребива со тековната даночна обврска на друг субјект во групата доколку, и само доколку, засегнатиот субјект има законски важечко право да изврши или прими единствено нето-плаќање и субјектите имаат намера да извршат или примат такво нето-плаќање или да го надоместат средството и да ја намират обврската, истовремено.

74 **Субјектот треба да ги пребие одложените даночни средства и одложените даночни обврски доколку, и само доколку:**

(а) субјектот има законски важечко право да пребива тековни даночни средства со тековни даночни обврски; и

(б) одложените даночни средства и одложените даночни обврски се однесуваат на даноци на добивка, наметнати од иста даночна власт за:

(i) ист даночен субјект; или

(ii) различни даночни субјекти кои имаат намера или да ги подмират тековните даночни обврски и средства на него-основа, или да ги реализираат средствата и да ги подмират обврските истовремено, во секој иден период во кој се очекува да бидат подмирени или надоместени значајни износи на одложени даночни обврски или средства.

75 За да се избегне потребата од детален временски распоред за анулирање на секоја временска разлика, овој Стандард бара субјектот да ги пребие одложените даночни средства со одложените даночни обврски на истиот даночен субјект доколку, и само доколку, тие се однесуваат на даноците од добивка наметнати од страна на иста даночна власт и субјектот има законски важечко право да ги пребие тековните даночни средства со тековните даночни обврски.

76 Во ретки околности, субјектот може да има законски важечко право да пребива, и намера да подмирува на нето-основа, за некои периоди, а да нема за други. Во вакви ретки околности, може да се бара детален временски распоред за да се утврди веродостојноста дали одложената даночна обврска на еден даночен субјект ќе резултира со зголемени даночни плаќања во истиот период во кој одложено то даночно средство на друг даночен субјект ќе резултира со намалени плаќања од страна на вториот даночен субјект.

Даночен расход

Даночен расход (приход) кој се однесува на добивка или загуба од редовни активности

77 **Даночниот расход (приход) кој се однесува на добивка или загуба од редовните активности треба да се презентира како дел од добивка или загуба во извештајот (извештаите) на добивка и загуба и останата сеопфатна добивка.**

77А [Се брише]

Курсни разлики од одложени странски даночни обврски или средства

78 MCC 21 бара извесни курсни разлики да бидат признати како приходи или расходи, но не специфицира каде треба да бидат презентирани ваквите разлики во извештајот на сеопфатна добивка. Според тоа, кога курсните разлики на одложени странски даночни обврски или средства се признаваат во извештајот на сеопфатна добивка, таквите разлики може да бидат класифицирани како одложен даночен расход (приход) доколку ваквото презентирање се смета за најкорисно за корисниците на финансискиот извештај.

MCC 12

Обелоденување

- 79 Главните компоненти на даночниот расход (приход) треба да бидат обелоденети одвоено.**
- 80** Компонентите на даночниот расход (приход) може да вклучат:
- (а) тековен даночен расход (приход);
 - (б) било кое прилагодување признато во периодот за тековен данок од претходните периоди;
 - (в) износот на одложениот даночен расход (приход) кој се однесува на настанувањето и анулирањето на времените разлики;
 - (г) износот на одложениот даночен расход (приход) кој се однесува на промените во даночните стапки или на воведување нови даноци;
 - (д) износот на придобивката, која произлегува од претходно непризнатата даночна загуба, даночен кредит или временна разлика од претходниот период која е користена за да се намали тековниот даночен расход;
 - (е) износот на придобивката од претходно непризнатата даночна загуба, даночен кредит или временна разлика од претходниот период, која е користена за да се намали одложениот даночен расход;
 - (е) одложен даночен расход кој произлегува од намалување, или анулирање на претходно намалување, на одложено даночно средство во согласност со точка 5б; и
 - (ж) износот на даночен расход (приход) кој се однесува на оние промени на сметководствени политики и грешки кои се вклучени во утврдувањето на добивка или загуба, во согласност со MCC 8, бидејќи тие не можат да се евидентираат ретроактивно.
- 81** Следново треба, исто така, да се обелодени одделно:
- (а) **збирниот тековен и одложен данок кој се однесува на ставки кои се задолжени или одобрени директно на товар на капиталот (види точка 62А);**
 - (аб) **износот на данокот на добивка кој се однесува на секоја компонента на останата сеопфатна добивка (види точка 62 и MCC 1 (ревизиран во 2007 година));**
 - (б) [се брише]
 - (в) **објаснување за односот помеѓу даночниот расход (приход) и добивката пред оданочување во едната, или во двете, од следниве форми:**
 - (i) **нумеричко усогласување помеѓу даночниот расход (приход) и производот од добивката пред оданочување помножена со важечката даночна стапка (стапки), обелоденувајќи ја, исто така, основата на која е (се) пресметана(и) важечката даночна стапка (стапки); или**
 - (ii) **нумеричко усогласување помеѓу просечната ефективна даночна стапка и важечката даночна стапка, објаснувајќи ја, исто така, основата врз која е пресметана важечката даночна стапка;**
 - (г) **објаснување на промените на важечката даночна стапка (стапки) споредено со претходниот сметководствен период;**
 - (д) **износот (и датумот на истекување, доколку постои) на одбитните временни разлики, неискористените даночни загуби или неискористените даночни кредити за кои не се признати одложени даночни средства во извештајот за финансиската состојба;**
 - (е) **збирниот износ на времените разлики поврзани со вложувања во подружници, филијали и придружени субјекти и учества во заеднички аранжмани, за кои одложените даночни обврски не биле признати (види точка 39);**
 - (е) **секој вид временна разлика, и секој вид неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити:**
 - (i) **износот на одложените даночни средства и обврски признати во извештајот за финансиската состојба за секој презентирани период;**
 - (ii) **износот на одложениот даночен приход или расход признат во добивката или загубата, доколку тоа не е очигледно од промените на признатите износи во извештајот за финансиската состојба;**
 - (ж) **имајќи ги предвид прекинатите работења, даночниот расход кој се однесува на:**

МСС 12

- (i) добивката или загубата од прекинувањето; и
- (ii) добивката или загубата од редовните активности на прекинатото работење за периодот, заедно со соодветните износи за секој презентираан претходен период;
- (з) износот на последиците на данокот на добивка од дивидендите на акционерите кои биле предложени или објавени пред финансиските извештаи да бидат официјално овластени за издавање, но не се признати како обврска во финансиските извештаи;
- (с) доколку деловната комбинација во која субјектот е стекнувач предизвикува промена во износот признат како негово одложено даночно средство пред стекнувањето (види точка 67), износот на таа промена; и
- (и) доколку одложените даночни придобивки стекнати преку деловни комбинации не се признати на датумот на стекнувањето, туку се признати по датумот на стекнување (види точка 68), опис на настанот или на промената во околностите кои предизвикале да се признаат одложените даночни придобивки.
- 82 Субјектот треба да ги обелодени износот на одложеното даночно средство и природата на доказот кој го поткрепува неговото признавање кога:
- (а) користењето на одложеното даночно средство зависи од идни оданочиви добивки кои ги надминуваат добивките кои произлегуваат од анулирање на постојните оданочиви временски разлики; и
- (б) субјектот претрпел загуба во тековниот или во претходниот период во даночно законодавство со кое е поврзано одложеното даночно средство.
- 82A Во околностите опишани во точка 52A, субјектот треба да ја обелодени природата на потенцијалните последици на данокот на добивка од исплатата на дивиденди на неговите акционери. Покрај тоа, субјектот треба да ги обелодени износите на потенцијалните последици на данокот на добивка кои можат практично да се утврдат и дали постојат потенцијални последици на данокот на добивка кои не можат практично да се утврдат.
- 83 [Се брише]
- 84 Обелоденувањата што се бараат во точка 81(в) им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да согледаат дали односот помеѓу даночниот расход (приход) и добивката пред оданочување е невообичаен и да ги разберат значајните фактори кои во иднина би можеле да влијаат на тој однос. Односот помеѓу даночниот расход (приход) и добивката пред оданочување може да подлежи на влијание на такви фактори како што се приходи кои се изземени од оданочување, расходи кои не се одбитни ставки при утврдување на оданочивата добивка (даночна загуба), ефектот на даночните загуби и ефектот на странските даночни стапки.
- 85 При објаснувањето на односот помеѓу даночниот расход (приход) и добивката пред оданочување, субјектот користи применлива даночна стапка која ги обезбедува најзначајните информации за корисниците на финансиските извештаи. Често, најзначајна стапка е домашната даночна стапка во во земјата во која е седиштето на субјектот, која ги агрегира даночната стапка која се применува за националните даноци со стапките кои се применуваат за сите локални даноци, кои се пресметуваат на суштински слично ниво на оданочива добивка (даночна загуба). Меѓутоа, за субјект кој работи во неколку законодавства, може да биде поважно да агрегира одвоени усогласувања изготвени преку примена на домашната стапка во секое поединечно законодавство. Следниов пример илустрира како изборот на применливата даночна стапка влијае врз презентирањето на нумеричкото усогласување.

Пример за илустрација на точка 85

Во 19X2 година, субјектот имал добивка пред оданочување во своето законодавство (земја А) од 1.500 (19X1: 2.000) и од 1.500 (19X1: 500) во земјата Б. Даночната стапка е 30% во земјата А и 20% во земјата Б. Во земјата А, расходите од 100 (19X1: 200) не се одбитни ставки за даночни цели.

Следново е пример за усогласување на домашната даночна стапка.

	19X1	19X2
Добивка пред оданочување	2,500	3,000
Данок по домашната стапка од 30%	750	900
Даночен ефект од расходите кои не се одбитни ставки за даночни цели	60	30

MCC 12

Пример за илустрација на точка 85		
<i>Ефекти од пониските даночни стапки во земјата Б</i>	(50)	(150)
<i>Даночен расход</i>	760	780
<i>Следново е пример за усогласување изготвено по пат на групирање на одвоени усогласувања за секое национално законодавство. Според овој метод, ефектот од разликите помеѓу сопствената домашна даночна стапка на известувачкиот субјект и домашната даночна стапка во други законодавства не се јавува како посебна ставка во усогласувањето. Субјектот можеби ќе треба да дискутира за ефектот од значајните промени во даночните стапки или во комбинацијата на добиеки заработени во различни законодавства, со цел да се објаснат промените во важечката даночна стапка (стапки), како што се бара во точка 81(г).</i>		
<i>Добивка пред оданочување</i>	2,500	3,000
<i>Данок по домашните стапки применливи врз добивките во дадената земја</i>	700	750
<i>Даночни ефекти на расходите кои не се одбитни ставки за даночни цели</i>	60	30
<i>Даночен расход</i>	760	780

- 86 Просечната ефективна даночна стапка е даночниот расход (приход) поделен со добивката пред оданочување.
- 87 Често би било неизводливо да се пресмета износот на непризнатите даночни обврски кои произлегуваат од вложувања во подружници, филијали и придружени субјекти и учества во заеднички аранжмани (види точка 39). Затоа, овој Стандард бара субјектот да го обелодени збирниот износ на основните временни разлики, но не бара да се обелоденат одложените даночни обврски. Сепак, каде што е изводливо, субјектите се охрабруваат да ги обелоденат износите на непризнатите одложени даночни обврски, бидејќи корисниците на финансискиот извештај можат да ја сметаат оваа информација за корисна.
- 87A Точката 82A бара субјектот да ја обелодени природата на потенцијалните последици на данокот на добивка кои ќе произлезат од плаќање дивиденди на неговите акционери. Субјектот ги обелоденува важните карактеристики на системот за данок на добивка и факторите што ќе влијаат на износот на потенцијалните последици од дивидендите врз данокот на добивка.
- 87B Понекогаш нема да биде изводливо да се пресмета вкупниот износ на потенцијалните последици на данокот на добивка кои би произлегле од плаќање дивиденди на акционерите. Ова може да е случај, на пример, кога субјектот има голем број странски подружници. Сепак, дури и во такви услови, одредени делови од вкупниот износ можат едноставно да се утврдат. На пример, во консолидирана група, матичниот субјект и некои од неговите подружници можеби платиле данок на добивка по повисоки стапки за нераспределени добивки и го знаат износот кој би бил рефундиран при плаќање на идни дивиденди на акционерите од консолидираната задржана добивка. Во ваков случај, треба да се обелодени износот што ќе се рефундира. Доколку е изводливо, субјектот, исто така, треба да обелодени дека постојат дополнителни потенцијални последици на данокот на добивка кои е неизводливо да се утврдат. Во одделните финансиски извештаи на матичниот субјект, доколку ги има, обелоденувањата на потенцијалните последици на данокот на добивка се однесуваат на задржаната добивка на матичниот субјект.
- 87B Од субјектот од кој се бара да ги обезбеди обелоденувањата дадени во точка 82A, може да се бара и да обезбеди обелоденување кое се однесува на времените разлики поврзани со вложувања во подружници, филијали, придружени субјекти и учества во заеднички аранжмани. Во такви случаи, субјектот го зема ова предвид при утврдување на информациите што треба да се обелоденат според точка 82A. На пример, може да се бара субјектот да го обелодени збирниот износ на времените разлики поврзани со инвестиции во подружници за кои не се признати одложени даночни обврски (види точка 81(f)). Доколку е неизводливо да се пресметаат износите на непризнатите одложени даночни обврски (види точка 87), може да постојат износи на потенцијални последици од дивиденди врз данокот на добивка кои се однесуваат на овие подружници, а кои не е изводливо да се утврдат.
- 88 Субјектот ги обелоденува сите условени обврски и условени средства што се поврзани со данокот во согласност со MCC 37 Резервирања, условени обврски и условени средства. Условените обврски

МСС 12

и условените средства можат да произлезат, на пример, од неразрешени спорови со даночните власти. На сличен начин, кога промените на даночните стапки или на даночните закони се правосилни или ќе се објават по датумот на известувањето, субјектот ги обелоденува сите значајни ефекти од овие промени врз неговите тековни и одложени даночни средства и обврски (види МСС 10 *Настани по периодот на известување*).

Датум на стапување во сила

- 89 Овој Стандард стапува во сила за финансиски извештаи кои ги опфаќаат периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 1998 година, освен како што е специфицирано во точка 91. Доколку некој субјект го применува овој Стандард за финансиски извештаи за периоди пред 1 јануари 1998 година, субјектот треба да го обелодени фактот дека го применува овој Стандард наместо МСС 12 *Сметководство за даноци на добивка*, одобрен во 1979 година.
- 90 Овој Стандард го заменува МСС 12 *Сметководство за даноци на добивка*, одобрен во 1979 година.
- 91 Точките 52А, 52Б, 65А, 81(з), 82А, 87Б, 87В и бришењето на точките 3 и 50, стапуваат во сила за годишните финансиски извештаи¹ кои ги опфаќаат периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 2001 година. Се поттикнува и примена и пред овој период. Доколку предвремената примена влијае на финансиските извештаи, субјектот треба да го обелодени тој факт.
- 92 МСС 1 (како што беше изменет во 2007 година) ја промени терминологијата која се користи во МСФИ. Дополнително, тој ги измени точките 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68В, 77 и 81, ја избриша точката 61 и ги додаде точките 61А, 62А и 77А. Субјектот треба да ги применува овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (ревизиран во 2007 година) за претходен период, измените треба да се применат за тој претходен период.
- 93 Точката 68 треба да се примени перспективно од датумот на стапување во сила на МСФИ 3 (ревизиран во 2008 година) за признавањето на одложените даночни средства стекнати во деловни комбинации.
- 94 Затоа, субјектите не треба да го коригираат сметководството за претходните деловни комбинации доколку даночните придобивки не успеат да го задоволат критериумот за посебно признавање од датумот на стекнување и се признаат по датумот на стекнување, освен ако придобивките не се признати во рамките на периодот на мерење и резултираат од новите информации за фактите и околностите што постоеле на датумот на стекнување. Други признати даночни придобивки треба да се признаат како добивки или загуби (или, доколку овој Стандард тоа го бара, надвор од добивка или загуба).
- 95 МСФИ 3 (како што беше изменет во 2008 година) ги измени точките 21 и 67 и ги додаде точките 32А и 81(с) и (и). Субјектот треба да ги применува овие измени за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (ревизиран во 2008 година) за претходен период, измените треба, исто така, да се применат за тој претходен период.
- 96 [Се брише]
- 97 [Се брише]
- 98 Точката 52 е преименувана во точка 51А, изменети беа точката 10 и примерите што следуваа по точката 51А, а точките 51Б и 51В и следниве примери и точките 51Г, 51Д и 99 беа додадени со *Одложен данок: опоравување на предметните средства*, издаден во декември 2010 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2012 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 98А МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 2, 15, 18(д), 24, 38, 39, 43–45, 81(г), 87 и 87В. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 11.
- 98Б *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ја измени точка 77 и ја избриша точка 77А. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСС 1 како што е изменет во јуни 2011 година.
- 98В *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точките 58 и 68В. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди

¹ Точката 91 се однесува на „годишни финансиски извештаи“ во согласност со повеќе експлицитното објаснување за датум на промена во 1998 година. Точката 89 се однесува на „финансиски извештаи“.

МСС 12

кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена на *Субјекти кои инвестираат*. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, субјектот треба, исто така, истовремено да ги примени и сите измени вклучени во *Субјекти кои инвестираат*.

98Г [Се брише]

98Д МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*, издаден во мај 2014 година, ја измени точка 59. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 15.

98Г МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 20 и ги избриша точките 96, 97 и 98Г. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

98Е МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 20. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

98Ж *Признавање на одложени даночни средства за нерализирани загуби* (измени на МСС 12), издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 29 и ги додаде точките 27А, 29А и примерот по точката 26. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2017 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Сепак, при првата примена на измената, промената во почетниот капитал на најраниот споредбен период може да се признае во почетната задржана добивка (или во друга компонента на капитал, како што е соодветно), без распределување на промената помеѓу почетните задржани добивки и другите компоненти на капиталот. Доколку субјектот го користи изземањето кое му овозможува да биде ослободен од ова барање, тој треба да го обелодени тој факт.

98З *Годишни подобрувања на МСФИ- стандарди од циклус 2015–2017*, издаден во декември 2017 година, ја додаде точка 57А и ја избриша точка 52Б. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2019 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Кога субјектот за прв пат ги применува тие измени, тој треба да ги примени на последните врз данокот на добивка од дивиденди кои се признати на или по започнувањето на најраниот споредбен период.

98С *Одложен данок поврзан со средства и обврски кои произлегуваат од единечна трансакција*, издаден во мај 2021 година, ги измени точките 15, 22 и 24 и ја додаде точка 22А. Субјектот треба да ги примени тие измени во согласност со точките 98И–98Ј за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

98И Субјектот треба да го примени *Одложен данок поврзан со средства и обврски кои произлегуваат од единечна трансакција* на трансакции кои се случуваат на или по почетокот на најраниот презентирани споредбен период.

98Ј Субјектот кој го применува *Одложен данок поврзан со средства и обврски кои произлегуваат од единечна трансакција*, исто така, на почетокот на најраниот презентирани споредбен период:

- (а) Ќе признае одложено даночно средство— до степенот до кој е веројатно дека ќе има на располагање оданочива добивка на товар на која ќе може да се искористи одбитната временска разлика—и одложена даночна обврска за сите одбитни и оданочиви временски разлики поврзани со:
 - (i) средства со право на користење и обврски по основ на наем; и
 - (ii) повлекување од употреба, обнова и слични обврски, и соодветните износи кои се признати како дел од набавната вредност на поврзаното средство; и
- (б) признавање на кумулативниот ефект од почетната примена на измените како прилагодување на почетното салдо на задржана добивка (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на тој датум.

Повлекување на ПКТ-21

99 Измените направени со *Одложен данок поврзан со средства и обврски кои произлегуваат од единечна трансакција*, издаден во декември 2010 година, го заменува ПКТ-толкувањето 21 *Даноци на добивка—Надоместување на ревалоризирани недепрецирачки средства*.

MCC 16

Меѓународен сметководствен стандард 16 Недвижности, постројки и опрема

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да го пропише сметководствениот третман за недвижности, постројки и опрема, така што корисниците на финансиските извештаи ќе можат да ги согледаат информациите за инвестициите на субјектот во неговите недвижности, постројки и опрема и промените во таквите инвестиции. Главните прашања во сметководството за недвижности, постројки и опрема се признавањето на средствата, утврдувањето на нивните сметководствени вредности и расходите за депресијација и загубите од обезвредување на средствата што треба да бидат признати во врска со нив.

Опфат

- 2 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за недвижностите, постројките и опремата, освен кога друг Стандард бара или дозволува поинаков сметководствен третман.
- 3 Овој Стандард не се применува кај:
- Недвижностите, постројките и опремата кои се класифицирани како чувани за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.
 - Биолошките средства поврзани со земјоделска активност кои не се повеќегодишни плоносни насади (види МСС 41 *Земјоделство*). Овој Стандард се применува на повеќегодишни плоносни насади, но не се применува на производите од тие повеќегодишни насади.
 - Признавањето и мерењето на средствата за истражување и вреднување (види МСФИ 6 *Истражување за и вреднување на минерални ресурси*).
 - Правата за користење на минералните ресурси и минералните резерви како што се нафта, природен гас и слични необновливи ресурси.
- Сепак, овој Стандард се применува за недвижности, постројки и опрема кои се користат за развој или одржување на средствата опишани во (б)–(г).
- 4 [Се брише]
- 5 Субјект што користи модел на набавна вредност за инвестициски недвижности во согласност со МСС 40 *Инвестициски недвижности* треба да го применува моделот на набавна вредност во овој Стандард.

Дефиниции

- 6 Во овој Стандард се користат следниве термини со наведените значења за нив:
- Повеќегодишен плоносен насад* е живо растение кое:
- се користи во производство на земјоделски производи или во нивно снабдување;
 - се очекува да носи производи во повеќе од еден период; и
 - за кое постои мала веројатност дека ќе биде продадено како земјоделски производ, освен за можна продажба како отпад.
- (Точките 5А–5Б од МСС 41 детално ја разработуваат дефиницијата за повеќегодишен плоносен насад.)
- Сметководствена вредност* е износот според кој средството е признато по одземање на секоја акумулирана депресијација и акумулирани загуби поради обезвредување.
- Набавна вредност* е износот на готовина или готовински еквиваленти кои се платени или објективната вредност на друг надоместок даден за стекнување на средството во времето на неговото стекнување или изградба, или таму каде што е применливо, износот што му се

MCC 16

припишува на тоа средство кога првично ќе биде признато во согласност со конкретните барања на други МСФИ, на пример МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*.

Износ кој подлежи на депресијација е набавната вредност на средството, или друг износ што е замена за набавната вредност, намален за остатокот на вредноста на средството.

Депресијација е системска распределба на износот по којшто се депресира средството во текот на неговиот корисен век.

Специфична вредност на субјектот е сегашната вредност на готовинските текови коишто субјектот очекува да произлезат од континуираната употреба на одредено средство и од неговото отуѓување на крајот од неговиот корисен век или очекува да настанат при подмирување на одредена обврска.

Објективна вредност е цената што би била наплатена за продажба на средство или платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесниците на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*.)

Загуба поради обезвреднување е износот со кој сметководствената вредност на средството го надминува неговиот надоместлив износ.

Недвижности, постројки и опрема се материјални средства коишто:

- (а) се чуваат за употреба во производството или снабдувањето со стоки или услуги, за изнајмување на други или за административни цели; и
- (б) се очекува да се користат во повеќе од еден период.

Надоместлив износ е поголемиот износ помеѓу објективната вредност на средството намалена за трошоците за отуѓување и неговата употребна вредност.

Остаточна вредноста на средството е проценетиот износ кој субјектот во моментот би го добил од отуѓувањето на средството, откако ќе се одбијат проценетите трошоци за отуѓување, доколку средството е со старост и во состојба што се очекува на крајот од неговиот корисен век.

Корисен век е:

- (а) периодот во кој се очекува средството да биде достапно за употреба од страна на субјектот; или
- (б) бројот на производствени или слични единици што се очекува да се добијат од средството од страна на субјектот.

Признавање

- 7 **Набавната вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема треба да биде признаена како средство ако, и само ако:**
 - (а) **веројатно е дека идните економски придобивки поврзани со средството ќе се случат во ентитетот; и**
 - (б) **набавната вредност на средството може веродостојно да се измери.**
- 8 Ставки, како што се резервни делови, резервна опрема и опрема за сервисирање се признаваат во согласност со овој МСФИ кога тие ја исполнуваат дефиницијата за недвижности, постројки и опрема. Во спротивно, овие ставки се класифицираат како залихи.
- 9 Овој Стандард не ја пропишува единицата мерка за признавање, т.е. што ги сочинува ставките од недвижности, постројки и опрема. Затоа, потребно е расудување при примената на критериумите за признавање на специфичните околности на субјектот. Може да биде соодветно да се сумираат индивидуалните незначајни ставки, како што се калапи, алатки и матрици, и критериумите да се применат на збирната вредност.
- 10 Субјектот, според овој принцип на признавање, ги проценува сите трошоците на свои недвижности, постројки и опрема во времето на нивното настанување. Овие трошоци ги вклучуваат трошоци настанати првично стекнување или изградба на ставка од недвижности, постројки и опрема и последователните трошоци направени за да се додаде или замени дел од некоја ставка или таа да се сервисира. Трошокот на ставка на недвижности, постројки и опрема може да ги вклучува и трошоците кои настанале во врска со лизингот на средствата што се користат за целите на изградба, доградба, замена на делови или за сервисирање на ставка на недвижности, постројки и опрема, како што е депресијација на средствата со право на користење.

МСС 16

Почетни трошоци

- 11 Ставки од недвижности, постројки и опрема можат да бидат стекнати поради сигурносни и еколошки причини. Стекнувањето на ваквите недвижности, постројки и опрема, иако директно не ги зголемува идните економски придобивки на која било поединечна веќе постоечка ставка од недвижности, постројки и опрема, тие може да бидат неопходни за да субјектот ги оствари идните економски придобивки од другите негови средства. Таквите ставки на недвижности, постројки и опрема се квалификуваат за признавање како средства бидејќи тие му овозможуваат на субјектот да оствари поголеми идни економски придобивки од поврзаните средства од оние што би се оствариле, доколку тие ставки не биле стекнати. На пример, производител на хемикалии може да инсталира нови процеси за постапување со хемикалии со цел да се усогласи со еколошките барања за производство и складирање на опасни хемикалии; поврзаното стекнување и проширување на постројките се признава како средство бидејќи, без нив, субјектот нема да може да произведува и да продава хемикалии. Меѓутоа, сметководствената вредност на таквото средство и поврзаните средства се прегледуваат за обезвреднување во согласност со МСС 36 *Обезвреднување на средства*.

Последователни трошоци

- 12 Според принципот за признавање во точка 7, субјектот не ги признава трошоците за секојдневно сервисирање на ставката во сметководствената вредност на ставката од недвижности, постројки и опрема. Наместо тоа, овие трошоци се признаваат во добивката или загубата како што настануваат. Трошоците за секојдневно сервисирање главно се трошоци за труд и потрошен материјал, и може да ги вклучат и трошоците за мали делови. Целта на овие издатоци често се опишува како за „поправки и одржување“ на ставка од недвижности, постројки и опрема.
- 13 Може да биде потребно делови од некои ставки на недвижности, постројки и опрема да се заменуваат во редовни интервали. На пример, печката може да биде потребно да се заменува по одреден број часови употреба, или ентериерот на авион, како што се седишта и кујната, може да биде потребно да се замени неколку пати во текот на корисниот век на авионот. Исто така, можат да се стекнат ставки од недвижности, постројки и опрема за поретко да се прави периодично заменување, како што е менување на ентериерните сидови на зграда или да не се прави периодично заменување. Според принципот за признавање во точка 7, субјектот во сметководствената вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема го признава трошокот за замена на дел од таквата ставка кога е направен тој трошок, доколку се исполнети критериумите за признавање. Сметководствената вредност на оние делови што се заменети се отпишува во согласност со одредбите за отпис во овој Стандард (види точки 67–72).
- 14 Услов за продолжување со работа на ставка од недвижности, постројки и опрема (на пример, авион) може да биде вршење редовни главни проверки за дефекти без оглед дали деловите на ставката се заменети. Кога е направена некоја главна проверка, трошоците за неа се признаваат во сметководствената вредност на ставката од недвижности, постројки и опрема како замена, доколку се задоволени критериумите за признавање. Секоја преостаната сметководствена вредност на трошоците од претходната проверка (која се разликува од физичките делови) се отпишува. Ова се случува без оглед дали трошокот на претходната проверка бил идентификуван во трансакцијата во која ставката била стекната или изградена. Ако е неопходно, проценетиот трошок на идна слична проверка може да се искористи како индикатор за тоа колку бил трошокот на компонента од постоечката проверка кога ставката била стекната или изградена.

Мерење при признавање

- 15 Ставка од недвижности, постројки и опрема што се квалификува за признавање како средство треба да се мери по нејзината набавна вредност.

Елементи на набавна вредност

- 16 Набавната вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема вклучува:
- (а) куповна цена, вклучувајќи увозни давачки и неповратни даноци при купување, по одземање на трговските попусти и рабатите.
 - (б) сите трошоци коишто директно можат да се припишат на носење на средството до локацијата и состојбата во која тоа е оперативно способно на начин предвиден од страна на раководството.

MCC 16

- (в) првичната проценка на трошоците за демонтажување и отстранување на средството и обновување на просторот каде што тоа е лоцирано, што претставува обврска која му се наметнува на субјектот било кога средството е стекнато или како последица од користењето на средството во текот на одреден период за цели кои се различни од произведувањето залихи во текот на тој период.
- 17 Примери на трошоци коишто директно можат да се припишат се следниве:
- (а) трошоците за придобивки на вработените (како што се дефинирани во MCC 19 *Придобивки за вработените*) коишто настануваат директно од изградбата или стекнувањето на ставка на недвижности, постројки и опрема;
- (б) трошоците за подготовка на локацијата;
- (в) првичните трошоци за испорака и манипулирање;
- (г) трошоците за инсталирање и монтирање;
- (д) трошоците за тестирање дали средството функционира правилно (т.е. проценка дали техничките и физичките перформанси се такви што да може средството да се користи во производство или снабдување на стоки или услуги, да може да се изнајмува на друг, или за административни цели);
- (е) надоместоци за професионалци.
- 18 Субјектот го применува MCC 2 *Залихи* за трошоците од обврски за демонтажување, отстранување и обновување на просторот на кој е лоцирана ставката што се направени во текот на одреден период како последица од користењето на ставката за производство на залихи во текот на тој период. Обврските за трошоци евидентирани во согласност со MCC 2 или MCC 16 се признаваат и се мерат во согласност со MCC 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*.
- 19 Примери на трошоци што не се трошоци на ставката од недвижности, постројки и опрема се следниве:
- (а) трошоците за отворање нов капацитет;
- (б) трошоците за воведување нов производ или услуга (вклучувајќи ги и трошоците за рекламирање и промотивни активности);
- (в) трошоците за вршење деловни активности нова локација или со нова класа клиенти (вклучувајќи ги и трошоците за обука на персоналот); и
- (г) административни и други општи трошоци.
- 20 Признавањето на трошоците во сметководствената вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема престанува кога ставката е на локацијата и во состојба во која е оперативна способна на начин предвиден од страна на раководството. Затоа, трошоците направени при користење или преместувањето на ставката не се вклучуваат во сметководствената вредност на таа ставка. На пример, следниве трошоци не се вклучуваат во сметководствената вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема:
- (а) трошоци направени додека ставката која е оперативна способна на начин предвиден од страна на раководството, допрва треба да биде дадена во употреба или работи со помал капацитет од полниот;
- (б) почетни оперативни загуби, како што се оние направени додека да се зголеми побарувачката за аутпутите на ставката; и
- (в) трошоци за реалокација и реорганизација на дел или на целото работење на субјектот.
- 20А Можно е да се произведат единици на производи додека ставка од недвижности, постројки и опрема не се донесе до локацијата и додека да се доведе во состојба која е неопходна за таа да биде оперативна способна на начин предвиден од страна на раководството (како што се примероци произведени при тестирањето дали средството исправно функционира). Субјектот ги признава приливите од продажба на сите тие произведени единици и трошокот на тие произведени единици во добивка или загуба во согласност со применливите стандарди. Субјектот го мери трошокот на тие ставки со примена на барањата за мерење од MCC 2.
- 21 Некои активности се прават во врска со градењето или развивањето на ставка од недвижности, постројки и опрема, но не се неопходни ставката да се донесе до локацијата и во состојба неопходна таа да биде оперативна способна на начин предвиден од страна на раководството. Овие споредни активности може да се случат пред или во текот на активностите за градење или развивање. На пример, може да биде заработен приход со употреба на градилиштето како паркинг за автомобили, сè додека да почне градењето. Бидејќи споредните активности не се неопходни за да се доведе

МСС 16

ставката до локацијата и во состојба која е неопходна за таа да биде оперативно способна на начин предвиден од страна на раководството, приходот и поврзаните расходи на споредните активности се признаваат во добивка или загуба и се вклучуваат во нивна соодветна класификација на приход и расход.

- 22 Набавната вредност на средство кое е од сопствено производство се определува со користење на истите принципи како и за стекнато средство. Доколку субјектот произведува слични средства за продажба во нормалниот тек на работење, набавната вредност на средството е вообичаено иста како и набавната вредност на средствата што се произведуваат за продажба (види МСС 2). Поради тоа, сите внатрешни добивки се елиминираат при определувањето на таквата набавна вредност. На сличен начин, трошоците за абнормални износи на некорисно трошење на материјал, труд или други ресурси направени за создавање на средството во сопствена режија не се вклучуваат во неговата набавната вредност. МСС 23 *Трошоци за позајмување* воспоставува критериуми за признавање на каматата како компонента на сметководствената вредност на ставката од недвижностите, постројките и опремата која се создава во сопствена режија.
- 22А Повеќегодишните насади се евидентираат на ист начин како и ставките на недвижности, постројки и опрема кои се создаваат во сопствена Режија пред да се донесат до локацијата и да бидат во состојба која е неопходна тие да бидат оперативно способни на начин предвиден од страна на раководството. Следствено, изразот „создавање во сопствена Режија“ во овој Стандард треба се подразбира дека ги опфаќа сите активности кои се неопходни за култивирање на повеќегодишните насади пред да се донесат до локацијата и да бидат во состојба која е неопходна да бидат оперативно способни на начин предвиден од страна на раководството.

Мерење на набавна вредност

- 23 Набавната вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема е готовинскиот ценовен еквивалент на датумот на признавање. Доколку плаќањето е одложено по истекот на нормалниот кредитен рок, разликата помеѓу готовинскиот ценовен еквивалент и вкупното плаќање се признава како расход за камата во текот на периодот на кредитирање, освен ако таквата камата е капитализирана во согласност со МСС 23.
- 24 Една или повеќе ставки од недвижности, постројки и опрема можат да бидат стекнати во размена за немонетарно средство или средства, или комбинација на монетарни и безготовински средства. Следнава дискусија едноставно се однесува на размена на едно немонетарно средство за друго, но, исто така, се применува и за сите размени опишани во претходната реченица. Набавната вредност на таква ставка од недвижности, постројки и опрема се мери по објективна вредност, освен ако (а) трансакцијата на размена нема комерцијална суштина или (б) објективната вредност, ниту на применото средство ниту на даденото средство не може веродостојно да се измерат. Стекнатата ставка се мери на овој начин, дури и ако субјектот не може веднаш да го отпише даденото средство. Доколку стекнатата ставка не се мери по објективна вредност, нејзината набавна вредност се мери по сметководствената вредност на даденото средство.
- 25 Субјектот утврдува дали трансакцијата на размена има комерцијална суштина преку разгледување на степенот до кој се очекува неговите идни готовински текови да се менуваат како резултат на трансакцијата. Трансакцијата на размена има комерцијална суштина ако:
- (а) структурата (ризик, период и износ) на готовинските текови на применото средство се разликува од структурата на готовинските текови на пренесеното средство; или
 - (б) како резултат на размената, специфичната вредност на субјектот се менува за оној дел од деловното работење на субјектот што е засегнат од трансакцијата; и
 - (в) разликата во (а) или во (б) е релативно значајна за објективната вредност на разменетите средства.
- За да се утврди дали трансакцијата на размена има комерцијална суштина, специфичната вредност на субјектот за делот од работењето на субјектот кои се под влијание на трансакцијата треба да ги одразува готовинските текови по оданочување. Резултатот од овие анализи може да биде јасен и без субјектот да мора да прави детални пресметки.
- 26 Објективната вредност на средство веродостојно е мерлива ако (а) варијабилноста во опсегот на разумни мерења на објективна вредност за тоа средство не е значајна или (б) веројатностите за различни проценки во рамките на опсегот можат да бидат разумно оценети и искористени при проценката на објективната вредност. Доколку е субјектот способен веродостојно да ја утврди објективната вредност било на применото или на даденото средство, тогаш објективната вредност на даденото средство се користи за мерење на набавната вредност на применото средство, освен ако објективната вредност на применото средство е јасно поочигледна.

MCC 16

- 27 [Се брише]
- 28 Сметководствената вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема може да биде намалена за државните поддршки во согласност со MCC 20 *Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош*.

Мерење по признавање

- 29 **Субјектот треба да избере или модел на набавна вредност во точка 30 или модел на ревалоризација во точка 31 како своја сметководствена политика и треба да ја применува таа политика за целата класа на недвижности, постројки и опрема.**
- 29А Некои субјекти, во рамките на друштвото или надвор од него, управуваат со вложувачки фонд кој им овозможува на вложувачите придобивки кои се определени со единици во фондот. Слично на тоа, некои субјекти издаваат групи на договори за осигурување со својства на директно учество и ги поседуваат предметните ставки. Некои од тие фондови или предметни ставки вклучуваат недвижности кои се користат од сопствениците. Субјектот го применува MCC 16 за недвижностите кои се користат од сопствениците, а кои се вклучени во таков фонд или се предметни ставки. И покрај точка 29, субјектот може да избере да ги мери таквите недвижности со користење на моделот на објективна вредност во согласност со MCC 40. За целите на овој избор, договорите за осигурување вклучуваат договори за инвестиции со својства на дискреционо учество. (Види МСФИ 17 *Договори за осигурување* за поимите кои се користат во овој став, а кои се дефинирани во тој Стандард).
- 29Б Субјектот треба да ја третира измерената недвижност која се користи од сопственикот со користење на моделот на објективна вредност која се применува за инвестициска недвижност со примена на точка 29А како одделна класа на недвижности, постројки и опрема.

Модел на набавна вредност

- 30 **По признавањето како средство, ставката на недвижности, постројки и опрема треба да се евидентира по нејзината набавна вредност, намалена за акумулираната депрецијација и акумулираните загуби поради обезвреднување.**

Модел на ревалоризација

- 31 **По признавањето како средство, определената ставка од недвижности, постројки и опрема, чија објективна вредност може веродостојно да се измери, треба да се евидентира по ревалоризираната вредност, која ја претставува нејзината објективна вредност на датумот на ревалоризација намалена за последователната акумулирана депрецијација и последователните акумулирани загуби поради обезвреднување. Ревалоризациите треба да се прават со доволна редовност за да обезбедат дека сметководствената вредност материјално не се разликува од онаа што би била утврдена користејќи ја објективната вредност на крајот на периодот за известување.**
- 32–33 [Се брише]
- 34 Фреквенцијата на ревалоризациите зависи од промените во објективните вредности на ставките од недвижности, постројки и опрема кои се ревалоризираат. Кога објективната вредност на ревалоризираното средство материјално се разликува од сметководствената вредност, потребна е понатамошна ревалоризација. Некои ставки од недвижности, постројки и опрема може да имаат значајни и нестабилни промени на објективната вредност, така што е потребна годишна ревалоризација. Таквите честы ревалоризации не се потребни за ставки од недвижности, постројки и опрема кои имаат незначајни промени на објективната вредност. Наместо тоа, може да биде потребна ревалоризација на ставката само на секои три или пет години.
- 35 Кога ставка од недвижности, постројки и опрема е ревалоризирана, сметководствената вредност на средството се прилагодува на ревалоризираниот износ. На датумот на ревалоризација, средството се третира на еден од следниве начини:
- (а) износот на бруто-сметководствената вредност се прилагодува на начин што е доследен со ревалоризацијата на сметководствената вредност на средството. На пример, бруто-сметководствената вредност може повторно да биде прикажана преку упатување на јасни пазарни податоци или може повторно да биде прикажана пропорционално на промената во сметководствената вредност. Акумулираната депрецијација на датумот на ревалоризација

МСС 16

се прилагодува за да се изедначи со разликата помеѓу бруто-сметководствената вредност и сметководствената вредност на средството откако ќе бидат земени предвид акумулираните загуби поради обезвреднување; или

- (б) акумулираната депрецијација се елиминира од бруто-сметководствената вредност на средството.

Износот на прилагодувањето на акумулираната депрецијација формира дел од зголемувањето или намалувањето на сметководствената вредност што е евидентирана во согласност со точките 39 и 40.

- 36 **Ако ставка од недвижности, постројки и опрема се ревалоризира, тогаш целата класа на недвижности, постројки и опрема на која ѝ припаѓа тоа средство треба да биде ревалоризирана.**

- 37 Класа на недвижности, постројки и опрема е групирање на средства со слична природа и употреба во работењето на субјектот. Примери за посебни класи се следниве:

- (а) земјиште;
- (б) земјиште и згради;
- (в) машини;
- (г) бродови;
- (д) авиони;
- (е) моторни возила;
- (ж) мебел и инвентар;
- (з) канцелариска опрема; и
- (з) повеќегодишни плодносни насади.

- 38 Ставките во рамките на определена класа на недвижности, постројки и опрема се ревалоризираат истовремено за да се избегне селективна ревалоризација на средствата и известување за износите во финансиските извештаи што претставуваат мешавина на набавни вредности и износи на различни датуми. Меѓутоа, дадена класа на средства може да биде ревалоризирана на периодично-повторлива основа под услов ревалоризацијата на класата на средства да е завршена во рамките на краток временски период и под услов ревалоризациите да се ажурираат.

- 39 **Кога сметководствената вредност на средството е зголемена како резултат на ревалоризација, зголемувањето треба да биде признато во останата сеопфатна добивка и акумулиран во капиталот под насловот ревалоризациони вишоци. Меѓутоа, зголемувањето треба да биде признато добивка и загуба до обемот до кој ќе се анулира ревалоризационото намалување на истото средство кое претходно било признато во добивка или загуба.**

- 40 **Доколку сметководствената вредност на средството е намалена како резултат на ревалоризација, намалувањето треба да биде признато како расход во добивка или загуба. Меѓутоа, намалувањето треба да биде признато во останата сеопфатна добивка до износот на салдото побарува што постои на сметката за ревалоризационите вишоци за тоа средство. Намалувањето признато во останата сеопфатна добивка го намалува износот акумулиран во капиталот во позицијата ревалоризациони вишоци.**

- 41 Ревалоризациониот вишок вклучен во капиталот во однос на ставка на недвижност, постројка и опрема може директно да биде пренесен во задржана добивка кога средството ќе биде опишано. Ова може да вклучи пренесување целиот вишок кога средството е повлечено од употреба или продано. Меѓутоа, дел од вишокот може да се пренесува согласно со користењето на средството од страна на субјектот. Во таков случај, износот на пренесениот вишок би била разликата помеѓу депрецијацијата базирана на ревалоризираната сметководствена вредност на средството и депрецијацијата базирана на првобитната набавна вредност на средството. Пренесувањата од ревалоризациониот вишок од во задржана добивка не се прават преку добивка или загуба.

- 42 Ефектите врз даноците на добивка, доколку постојат, коишто резултираат од ревалоризацијата на недвижности, постројки и опрема, се признаваат во согласност со МСС 12 *Даноци на добивка*.

Депрецијација

- 43 **Секој дел на ставката од недвижности, постројки и опрема со набавна вредност што е значајна во однос на вкупната набавна вредност на ставката треба посебно да се депрецира.**

МСС 16

- 44 Субјектот го алоцира износот првично признат во однос на ставката од недвижности, постројки и опрема на нејзините значајни делови, и секој дел се депретира посебно. На пример, може да биде соодветно посебно да се депретираат каросеријата на авионот и моторите на авионот. Слично на ова, ако субјектот стекне недвижности, постројки и опрема со финансиски лизинг каде тој давател на лизинг, може да биде соодветно посебно да се депретираат износите одразени во набавната вредност на таа ставка, коишто можат да се припишат на поволните или неповолните услови за лизинг во однос на пазарните услови.
- 45 Значаен дел од ставката од недвижности, постројки и опрема може да има корисен век и метод на депретирање коишто се исти како и корисниот век и методот на депретирање на друг значаен дел од истата ставка. Таквите делови можат да бидат групирани во утврдувањето на трошокот за депретирање.
- 46 До степенот до кој субјектот посебно депретира некои делови од ставка од недвижности, постројки и опрема, субјектот, исто така, посебно го депретира и преостанатиот дел од ставката. Преостанатиот дел од ставката се состои од деловите на ставката што не се индивидуално значајни. Ако субјектот има различни очекувања за овие делови, можно е да бидат неопходни техники за апроксимација за да се депретира преостанат дел на начин што веродостојно го претставува начинот на трошење и/или векот на деловите.
- 47 Субјектот може да избере одделено да ги депретира деловите од ставка што немаат набавна вредност која е значајна во однос на вкупната набавна вредност на ставката.
- 48 Трошокот за депретирање за секој период треба да биде признат во добивка или загуба, освен ако тој не е вклучен во сметководствената вредност на друго средство.**
- 49 Трошокот за депретирање за периодот вообичаено се признава во добивка или загуба како расход. Меѓутоа, понекогаш, идните економски придобивки од средството се апсорбирани во производството на други средства. Во овој случај, трошокот за депретирање претставува дел од набавната вредност на другото средство и се вклучува во неговата сметководствена вредност. На пример, депретирањето на производствени постројки и опрема се вклучува во трошоците за конверзија на залихите (види МСС 2). Слично на ова, депретирањето на недвижностите, постројките и опремата користени за развојни активности може да биде вклучена во набавната вредност на нематеријално средство признато во согласност со МСС 38 *Нематеријални средства*.

Износ кој подлежи на депретирање и период на депретирање

- 50 Износот по којшто се депретира средството треба да биде алоциран на системска основа во текот на корисниот век.**
- 51 Остатокот на вредноста и корисниот век на средството треба да бидат ревидирани барем на крајот на секоја финансиска година и, доколку очекувањата се разликуваат од претходните проценки, промената (ите) треба да бидат евидентирани како промена во сметководствена проценка во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.**
- 52 Депретирање се признава дури и доколку објективната вредност на средството ја надминува неговата сметководствена вредност, сè додека остатокот на вредноста на средството не ја надмине неговата сметководствена вредност. Поправката и одржувањето на средството не ја негираат потребата за депретирање на средството.
- 53 Износот кој подлежи на депретирање на средството се утврдува по одземањето на остатокот на вредноста. Во пракса, остатокот на вредноста на средството често е незначајна и, поради тоа, нематеријална во пресметката на износот кој подлежи на депретирање.
- 54 Остатокот на вредноста на средството може да се зголеми до износ еднаков на или поголем од сметководствената вредност на средството. Ако е така, трошокот за депретирање на средството е нула, освен, доколку, и сè додека неговиот остаточна вредност последователно се намалува до износ под сметководствената вредност на средството.
- 55 Средства започнува да се депретира кога тоа станува расположливо за употреба, т.е. кога е на локацијата и е во состојба неопходна за тоа да биде оперативно способно на начин предвиден од страна на раководството. Средства престанува да се депретира на пораниот датум од датумот кога средството е класифицирано како средство што се чува за продажба (или е вклучено во група за отуѓување што е класифицирана како чувана за продажба) во согласност со МСФИ 5 и датумот кога средството е отпишано. Според тоа, средството не престанува да се депретира кога не се користи или се повлекува од активна употреба, освен кога средството е целосно депретирано. Меѓутоа, според методите на депретирање поврзани со користење на средството, трошокот за депретирање може да биде нула доколку нема производство.

МСС 16

- 56 Во основа, субјектот ги троши идните економски придобивки од средството преку неговата употреба. Меѓутоа, други фактори, како што се техничка или комерцијална застареност и физичко трошење додека средството не се користи, често резултираат во опаѓање на економските придобивки што би можеле да се добијат од средството. Според тоа, во утврдувањето на корисниот век на средството треба да бидат земени предвид сите следни фактори:
- (а) очекуваното користење на средството. Користењето се проценува повикувајќи се на очекуваниот капацитет на средството и физичките излезни единици.
 - (б) очекуваното физичко трошење, коешто зависи од оперативни фактори како што се бројот на смените во коишто треба да се користи средството и програмата за поправка и одржување, како и грижата и одржувањето на средството додека не се користи.
 - (в) техничката или комерцијалната застареност која произлегува од промени или подобрувања во производството, или од промена на пазарната побарувачка за производните или услужните излезни единици на средството. Очекуваните идни намалувања на продажната цена на ставката која е произведена со користење на некое средство би можело да укажува на техничка или комерцијална застареност на средството што, од друга страна, би можело да се одрази на намалување на идните економски придобивки што се содржани во средството.
 - (г) законски или слични ограничувања на користењето на средството, како што се датумите на истекувањето на поврзаниот лизинг.
- 57 Корисниот век на средството е дефиниран во смисла на очекувана корисност на средството за субјектот. Политиката на субјектот за управување со средства може да вклучи отуѓување на средствата по определено време или откако ќе се потроши одреден дел од идните економски придобивки од средството. Поради тоа, корисниот век на средството може да биде пократок од неговиот економски век. Проценката на корисниот век на средството е предмет на просудување врз основа на искуството на субјектот со слични средства.
- 58 Земјиштето и зградите се засебни средства и посебно се евидентираат, дури и кога се стекнати заедно. Со некои исклучоци, како што се каменоломи и депонии, земјиштето има неограничен корисен век и затоа не се депрецира. Зградите имаат ограничен корисен век и затоа претставуваат средства што подлежат на депрецијација. Зголемувањето на вредноста на земјиштето на кое се наоѓа зграда, не влијае врз износот кој подлежи на депрецирање.
- 59 Доколку набавната вредност на земјиштето вклучува трошоци за демонирање, расчистување и обнова на локацијата, тој дел од земјиштето се амортизира за време на периодот во кој се стекнуваат придобивките со настанувањето на овие трошоци. Во некои случаи, земјиштето само по себе може да има ограничен корисен век, и во тој случај тоа се депрецира на начин којшто ги одразува придобивките што треба да се добијат од него.

Метод на депрецијација

- 60 **Корисниот метод на депрецијација треба да го одрази начинот на кој се очекува да бидат потрошени идните економски придобивки од средството од страна на субјектот.**
- 61 **Применетиот метод на депрецијација на средството треба да биде ревидиран најмалку на крајот на секоја финансиска година и, доколку постои значајна промена во очекуваниот начин на трошење на идните економски придобивки на средството, методот треба да биде променет за да го одразува променетиот начин на трошење. Таквата промена треба да биде евидентирана како промена во сметководствената проценка во согласност со МСС 8.**
- 62 Можат да бидат користени различни методи на депрецијација за да се алоцира износот што подлежи на депрецијација на средството на систематска основа во текот на неговиот корисен век. Овие методи вклучуваат праволиниски метод, метод на опаѓачко салдо и метод на единици на производство. Праволиниската депрецијација резултира со константен трошок во текот на корисниот векот доколку не се менува остатокот на вредноста на средството. Методот на опаѓачко салдо резултира во трошок што се намалува во текот на корисниот век. Методот на единици на производство резултира во трошок врз основа на очекуваната употреба или аутпути. Субјектот избира метод што најмногу го рефлектира очекуваниот начин на трошење на идните економски придобивки од средството. Тој метод се применува доследно од период на период, освен ако нема промена во очекуваниот начин на трошење на тие идни економски придобивки.
- 62А Метод на депрецијација кој се заснова на приходи кои се генерираат од активност која ја вклучува употребата на некое средство, не е соодветен. Приходите генерирани од активност која ја вклучува употребата на средството обично ги одразува факторите кои не се базираат на трошењето на економските придобивки на средството. На пример, приходот е под влијание на други инпути и

МСС 16

процеси, продажни активности и промени во количествата кои се продаваат и цените. Цената како компонентата на приходите може да биде под влијание на инфлацијата, што нема влијание врз начинот на кој се троши средството.

Обезвреднување

63 За да се определи дали е обезвреднета ставка од недвижности, постројки и опрема, субјектот го применува МСС 36 *Обезвреднување на средства*. Тој Стандард објаснува како субјектот ја прегледува сметководствената вредност на своите средства, како го определува надоместливиот износ на средството, и кога признава, или анулира признавање, на загуба поради обезвреднување.

64 [Се брише]

Надоместоци за обезвреднување

65 **Надоместоците од трети страни за ставки од недвижности, постројки и опрема што биле обезвреднети, изгубени или дадени треба да бидат вклучени во добивка или загуба кога надоместоците стануваат побарување.**

66 Обезвреднувањата или загубите на ставки од недвижности, постројки и опрема, поврзани барања за или плаќања на надоместоци од трети лица, како и секоја последователна набавка или изградба на заменски средства се посебни економски настани и се евидентираат посебно, како што следува:

- (а) обезвреднувањата на ставки од недвижности, постројки и опрема се признаваат во согласност со МСС 36;
- (б) отписот на ставки од недвижности, постројки и опрема кои се повлечени од употреба или отуѓени се определува во согласност со овој Стандард;
- (в) надоместоците од трети лица за ставки од недвижности, постројки и опрема што биле обезвреднети, изгубени или дадени треба да бидат вклучени во добивка или загуба кога тие стануваат побарување; и
- (г) набавната вредност на ставки од недвижности, постројки и опрема реставрирани, набавени или изградени како замени, е определена во согласност со овој Стандард.

Отпишување

67 **Сметководствената вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема треба да биде отпишана:**

- (а) **при отуѓување; или**
- (б) **кога не се очекуваат идни економски придобивки од неговата употреба или отуѓување.**

68 **Добивката или загубата што произлегуваат од отпишување на ставка од недвижности, постројки и опрема треба да бидат вклучени во добивка или загуба кога ставката е отпишана (освен ако МСФИ 16 *Лизинг* бара поинаку при продажба со повратен лизинг). Добивките не треба да бидат класифицирани како приход.**

68А Меѓутоа, субјект што во текот на неговите редовни активности, рутински продава ставки од недвижности, постројки и опрема што ги чувал за изнајмување на други, таквите средства треба да ги пренесе на залиха по нивната сметководствена вредност кога тие престанале да бидат изнајмувани и стануваат средства чувани за продажба. Приливите од продажбата на такви средства треба да се признаат како приход во согласност со МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*. МСФИ 5 не се применува кога средствата што се чуваат за продажба во редовниот тек на работење се пренесени на залиха.

69 Отуѓувањето ставка од недвижности, постројки и опрема може да се случи на различни начини (на пример, преку продажба, преку финансиски лизинг или преку донација). Датумот на отуѓување на ставка на недвижности, постројки и опрема е датумот на кој примателот се стекнал со контрола врз таа ставка во согласност со барањата за утврдување кога е задоволена обвигација за извршување од МСФИ 15. МСФИ 16 се применува за отуѓување преку продажба и повратен лизинг.

70 Доколку, според принципот за признавање во точка 7, субјектот во сметководствената вредност на ставката на недвижности, постројки и опрема ги признава трошоците за замена на дел од ставката, тогаш субјектот ја отпишува сметководствената вредност на заменетиот дел без оглед дали

MCC 16

заменетиот дел бил посебно депрециран. Доколку за субјектот не е изводливо да ја определи сметководствената вредност на заменетиот дел, тој може да ги употреби трошоците за замена како показател за тоа колкава била набавната вредност на заменетиот дел во времето кога бил стекнат или изграден.

- 71 **Добивката или загубата што настануваат од отпишување на ставка од недвижности, постројки и опрема треба да бидат определени како разлика помеѓу нето-приливите од отуѓување, доколку ги има, и сметководствената вредност на ставката.**
- 72 Износот на надоместокот којшто треба да биде вклучен во добивката или загубата што произлегува од отпишување на ставка на недвижност, постројки и опрема се определува во согласност со барањата за утврдување на цената на трансакцијата во точките 47–72 од МСФИ 15. Последователните промени на проценетиот износ на надоместокот кој е вклучен во добивката или загубата треба да биде евидентиран во согласност со барањата за промени во цената на трансакцијата од МСФИ 15.

Обелоденување

- 73 **Финансиските извештаи за секоја класа на недвижности, постројки и опрема треба да го обелоденат следново:**
- (а) **основата за мерење користена при определувањето на бруто-сметководствената вредност;**
 - (б) **користените методи на депрецијација;**
 - (в) **користените корисни векови или користените стапки на депрецијација;**
 - (г) **бруто-сметководствената вредност и акумулираната депрецијација (собрана со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на периодот; и**
 - (д) **усогласување на сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот покажувајќи ги:**
 - (i) **новите набавки;**
 - (ii) **средствата класифицирани како средства чувани за продажба или вклучени во групата за отуѓување кои се класифицирани како чувани за продажба во согласност со МСФИ 5 и други отуѓувања;**
 - (iii) **стекнувањата преку деловни комбинации;**
 - (iv) **зголемувањата или намалувањата што произлегуваат од ревалоризациите според точките 31, 39 и 40 и од загубите поради обезвреднување кои се признати или анулирани во останата сеопфатна добивка во согласност со МСС 36;**
 - (v) **загубите поради обезвреднување признати во добивка или загуба во согласност со МСС 36;**
 - (vi) **загубите поради обезвреднување анулирани во добивка или загуба во согласност со МСС 36;**
 - (vii) **депрецијацијата;**
 - (viii) **нето-курсните разлики настанати од преведување на финансиските извештаи од функционална валута во различна валута на презентирање, вклучувајќи го и преведувањето на странското работење во валута на презентирање на известувачкиот субјект; и**
 - (ix) **други промени.**
- 74 **Исто така, финансиските извештаи треба да го обелоденат следново:**
- (а) **постоењето и износите на ограничувањата на сопственоста, и недвижностите, постројките и опремата кои се заложени како обезбедување на обврски;**
 - (б) **износот на издатоците признати во сметководствената вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема во текот на нејзината изградба; и**
 - (в) **износот на договорните обврзувања за стекнувањето на недвижности, постројки и опрема.**

MCC 16

- 74А Доколку не е презентирано посебно во извештајот за сеопфатна добивка, финансиските извештаи, исто така, треба да ги обелоденат:
- (а) износот на надоместокот од трети лица за ставки од недвижности, постројки и опрема кои биле обезвредети, изгубени или дадени, а кои се вклучени во добивка или загуба; и
 - (б) износите на приливите и на трошоците коишто се вклучени во добивка или загуба во согласност со точка 20А кои се однесуваат на произведени ставки кои не се аутпут од вообичаените активности на субјектот, и која линиска ставка (ставки) во извештајот за сеопфатна добивка ги вклучува (вклучуваат) таквите приливи и трошоци.
- 75 Изборот на методот на депрецијација и проценката на корисниот век на средствата се предмет на просудување. Затоа, обелоденувањето на прифатените методи и проценетите корисни векови или стапки на депрецијација им дава информации на корисниците на финансиските извештаи што им дозволуваат да направат проверка на политиките избрани од страна на раководството и им овозможува да направат споредби со други субјекти. Од слични причини, неопходно е да бидат обелоденети:
- (а) депрецијацијата, без разлика дали е призната во добивка или загуба, или како дел од набавната вредност на други средства, во текот на одреден период; и
 - (б) акумулираната депрецијација на крајот на периодот.
- 76 Во согласност со MCC 8, субјектот ја обелоденува природата и ефектот од промена во сметководствената проценка која има ефект во тековниот период или се очекува да има ефект во последователните периоди. За недвижностите, постројките и опремата таквите обелоденувања можат да настанат од промени во оценките коишто се однесуваат на:
- (а) остатокот на вредноста;
 - (б) проценетите трошоци за демонирање, отстранување и обновување на ставки од недвижности, постројки и опрема;
 - (в) корисните векови; и
 - (г) методите на депрецијација.
- 77 Доколку ставките од недвижности, постројки и опрема се искажани по ревалоризирани вредности, освен обелоденувањата што се бараат со МСФИ 13, треба да биде обелоденето и следново:
- (а) **ефективниот датум на ревалоризацијата;**
 - (б) **дали бил вклучен независен проценител;**
 - (в)–(г) [се бришат]
 - (д) **за секоја ревалоризирана класа на недвижности, постројки и опрема, сметководствената вредност што би била признаена доколку средствата се евидентираа според моделот на набавна вредност; и**
 - (ф) **ревалоризациски вишоци, покажувајќи ја промената за периодот, и сите ограничувања за распределба на салдото на акционерите.**
- 78 Во согласност со MCC 36, субјектот ги обелоденува информациите за обезвреднетите недвижности, постројки и опрема како дополнување на информациите што се бараат во точка 73 (д)(iv)–(vi).
- 79 Исто така, корисниците на финансиските извештаи можат да ги најдат како релевантни за своите потреби и следниве информации:
- (а) сметководствената вредност на привремено пенскористените недвижности, постројки и опрема;
 - (б) бруто-сметководствената вредност на сите целосно депрецирани недвижности, постројки и опрема коишто се сè уште во употреба;
 - (в) сметководствената вредност на недвижности, постројки и опрема коишто се повлечени од активна употреба и коишто не се класифицирани како чувани за продажба во согласност со МСФИ 5; и
 - (г) кога се користи модел на набавна вредност, објективната вредност на недвижностите, постројките и опремата кога е таа материјално различна од сметководствената вредност.
- Затоа, субјектите се поттикнуваат да ги обелоденуваат овие износи.

МСС 16

Преодни одредби

- 80 Барањата во точките 24–26 во врска со првичното мерење на ставка од недвижности, постројки и опрема стекната во трансакција на размена на средства треба да се применат перспективно само на идните трансакции.**
- 80А Точката 35 беше изменета со *Годишни подобрувања на МСФИ-стандарди од циклус 2010–2012 година*. Субјектот треба да ја примени таа измена на сите ревалоризации кои се признати во годишни периоди кои започнуваат на или по датумот на почетна примена на таа измена, и во непосредно претходниот годишен период. Субјектот, исто така, може да презентира прилагодени споредбени информации за сите претходно презентирани периоди, но нема обврска да го прави тоа. Доколку субјектот презентира неприлагодени споредбени информации за секој претходен период, субјектот јасно ќе ги идентификува информациите кои не биле прилагодени, да посочи дека се презентирани на поинаква основа и да ја објасни таа основа.
- 80Б Во периодот на известување во кој за прв пат се применува *Земјоделство: повеќегодишни насади* (измени на МСС 16 и МСС 41), субјектот не мора да ги обелодени квантитативните информации што се бараат со точка 28(г) од МСС 8 за тековниот период. Сепак, субјектот треба да ги презентира квантитативните информации што се бараат со точка 28(г) од МСС 8 за секој претходно презентирани период.
- 80В Субјектот може да избере да мери ставка на повеќегодишни насади според нејзината објективна вредност на почетокот од најраниот период што е презентирани во финансиските извештаи за периодот на известување во кој субјектот за прв пат го применува *Земјоделство: повеќегодишни насади* (измени на МСС 16 и МСС 41) и ја користи таа објективна вредност како нејзина проценета вредност на тој датум. Секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и објективната вредност ќе биде призната во почетната задржана добивка на почетокот од најраниот период што е презентирани.
- 80Г *Недвижности, постројки и опрема—Прилици пред предвидената намена*, издаден во мај 2020 година, ги измени точките 17 и 74 и ги додаде точките 20А и 74А. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно, но само на ставки на недвижности, постројки и опрема кои се донесени на локацијата и се во состојба која е неопходна за нив да можат да функционираат на начин предвиден од раководството на или по започнувањето на најраниот период презентирани во финансиските извештаи во кои субјектот за прв пат ги применува измените. Субјектот ќе го признае кумулативниот ефект од почетната примена на измените како прилагодување на почетното салдо на задржаната добивка (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на почетокот од тој најран презентирани период.

Датум на стапување во сила

- 81 Субјектот треба да го примени овој Стандард за годишни извештаи кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 81А Субјектот треба да ги примени измените во точка 3 за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 6 за претходен период, тие измени треба да се применат и за тој претходен период.
- 81Б МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (ревидиран во 2007) ја менува терминологијата што се применува низ МСФИ. Понатаму, ги менува точките 39, 40 и 73 (д)(iv). Субјектот треба да ги применува овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (ревидиран во 2007 година) за претходен период, тие измени треба да се применат и за тој претходен период.
- 81В МСФИ 3 *Деловни комбинации* (ревидиран во 2008 година) ја менува точка 44. Субјектот треба да ја применува таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (ревидиран во 2008) за претходен период, тие измени треба да се применат и за тој претходен период.
- 81Г Точките 6 и 69 се изменети и точка 68А е додадена со *Подобрувања на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Субјектот треба да ги применува овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт и во исто време да ги применува измените од МСС 7 *Извештај за готовински текови*.

МСС 16

- 81Д Точка 5 е изменета со *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2008 година. Субјектот треба да ја применува таа измена перспективно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Примена во претходен период е дозволена доколку субјектот во исто време ги применува и измените во точките 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53Б, 54, 57 и 85Б од МСС 40. Доколку субјектот ја применува измената во претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 81Г МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени дефиницијата за објективна вредност и дефиницијата за надоместлив износ од точка 6, ги измени точките 26, 35 и 77 и ги избриша точките 32 и 33. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 81Е *Годишни подобрувања од циклус 2009–2011 година*, издаден во мај 2012 година, ја измени точка 8. Субјектот треба да ја применува таа измена ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 81Ж *Годишни подобрувања од циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ја измени точка 35 и ја додаде точка 80А. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 81З *Појаснување на прифатливи методи на депрецијација и амортизација* (измени на МСС 16 и МСС 38), издаден во мај 2014 година, ја измени точка 56 и ја додаде точка 62А. Субјектот треба да ги примени тие измени перспективно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 81С МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*, издаден во мај 2014 година, ги измени точките 68А, 69 и 72. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 81И *Земјоделство: повеќегодишни насади* (измени на МСС 16 и МСС 41), издаден во јуни 2014 година, ги измени точките 3, 6 и 37 и ги додаде точките 22А и 80Б–80В. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно, во согласност со МСС 8, освен како што е наведено во точка 80В.
- 81Ј МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ги избриша точките 4 и 27 и ги измени точките 5, 10, 44 и 68–69. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 81К МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ги додаде точките 29А и 29Б. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 17.
- 81Л *Недвижности, постројки и опрема—Приливи пред предвидената намена*, издаден во мај 2020 година, ги измени точките 17 и 74, и ги додаде точките 20А, 74А и 80Г. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2022 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Повлекување на други објави

- 82 Овој Стандард го заменува МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* (ревизиран во 1998 година).
- 83 Овој Стандард ги заменува следниве толкувања:
- (а) ПКТ-6 *Трошоци за модификација на постоечки софтвер*,
 - (б) ПКТ-14 *Недвижности, постројки и опрема—Надоместок за обезбедувањето или загубата на стапки*, и
 - (в) ПКТ-23 *Недвижности, постројки и опрема—Трошоци за главни проверки или генерални поправки*.

MCC 19

Меѓународен сметководствен стандард 19 Придобивки за вработените

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да ги пропише сметководството и обелоденувањата за придобивки за вработените. Стандардот бара субјектот да признае:
- (a) обврска кога вработениот ја обезбедил услугата во замена за придобивки кои ќе му бидат исплатени во иднина; и
 - (б) расход кога субјектот ги троши економските придобивки кои произлегуваат од услугата која ја дава вработениот во замена за примање на придобивки за вработените.

Опфат

- 2 **Овој Стандард работодавачот ќе го применува во сметководството за сите придобивки за вработените, освен тие за кои се применува МСФИ 2 Плаќања врз основа на акции.**
- 3 Овој Стандард не се занимава со известувањето на плановите за придобивки на вработените (види МСС 26 Сметководство и известување според планови за придобивки од пензионирање).
- 4 Придобивките за вработените на кои се применува овој Стандард, ги вклучуваат оние кои се обезбедени:
- (a) според формални планови или други формални договори, помеѓу некој субјект и вработените како поединци, група на вработени или нивни претставници;
 - (б) според законски барања, или преку аранжмани во дејноста, според кои од субјектите се бара да придонесат во националните, државните, плановите во дејноста или други планови на повеќе работодавачи; или
 - (в) со неформални практики од кои произлегува изведена облигација. Неформалните практики создаваат изведена облигација кога субјектот нема реална алтернатива, освен да плаќа придобивки за вработените. Пример на изведена облигација е кога промена во неформалните практики на субјектот ќе предизвика неприфатлива штета на неговиот однос со вработените.
- 5 Придобивките за вработените вклучуваат:
- (a) Краткорочни придобивки за вработените, како што се следниве, доколку се очекува да бидат платени во целост во рок од дванаесет месеци по завршувањето на годишниот известувачки период во кој вработените ги даваат поврзаните услуги:
 - (i) плати, надници и придонеси за социјално осигурување;
 - (ii) платени годишни одмори и платени отсуства поради боледување;
 - (iii) учество во добивка и бонуси; и
 - (iv) немонетарни придобивки (како што е здравствена заштита, домување, автомобил и бесплатни или субвенционирани стоки или услуги) за постојните вработени;
 - (б) придобивки по престанокот на работниот однос, како што се следниве:
 - (i) придобивки по пензионирање (на пример, пензии и еднократни исплати при пензионирање); и
 - (ii) други придобивки по престанокот на работниот однос, како што се животно осигурување по престанокот на работниот однос и здравствена заштита по престанокот на работниот однос;
 - (в) други долгорочни придобивки за вработените, како што се следниве:
 - (i) долгорочни платени отсуства како што се долгорочни работни отсуства или отсуства за усовршувања;
 - (ii) јубилејни или други придобивки за долгогодишно работење; и
 - (iii) придобивки поради долгорочна инвалидност; и

MCC 19

- (г) отпремнини.
- 6 Придобиивките за вработените вклучуваат придобиивки што им се даваат на вработените или на нивните зависни лица или корисници, и може да бидат подмирени со плаќања (или со обезбедување на стоки или услуги) кои се вршат директно на вработените, на нивните сопружници, деца или на други издржувани лица, или на други лица, како на пример, осигурителни друштва.
- 7 Вработениот може да работи во некој субјект со полно работно време, скратено работно време, постојано, на повремена или привремена основа. За целите на овој Стандард, терминот вработени вклучува и директори и друг раководен персонал.

Дефиниции

- 8 Во овој Стандард се користат следниве термини со нивните специфични значења:

Дефиниции за придобиивки за вработените

Придобиивки за вработените се сите форми на надоместок кои ги дава субјектот во замена за извршена услуга од страна на вработените или за прекинување на работниот однос.

Краткорочни придобиивки за вработените се придобиивки за вработените (освен отпремнина) кои се очекува да бидат подмирени целосно во рок од дванаесет месеци по завршувањето на годишниот известувачки период во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга.

Придобиивки по престанок на работниот однос се придобиивки за вработените (освен отпремнината и други краткорочни придобиивки за вработените) кои треба да се платат по престанокот на работниот однос.

Други долгорочни придобиивки за вработените се сите придобиивки за вработените, освен краткорочните придобиивки за вработените, придобиивки по престанок на работниот однос и отпремнина.

Отпремнина се придобиивки за вработените кои се плаќаат во замена за прекинување на работниот однос на вработениот како резултат на:

- (а) одлуката на субјектот да го прекине работниот однос на вработениот пред вообичаениот датум на пензионирање; или
- (б) одлука на вработениот да прифати понуда на придобиивки во замена за престанок на работниот однос.

Дефиниции кои се однесуваат на класифицирање на плановите

Планови за придобиивки по престанок на работниот однос се формални или неформални аранжмани според кои субјектот обезбедува придобиивки по престанок на работниот однос за еден или за повеќе вработени.

Планови за дефинирани придонеси се планови за придобиивки по престанок на работниот однос според кои субјектот плаќа фиксни придонеси во некој посебен субјект (фонд) и нема да има законска или изведена обврска да плаќа дополнителни придонеси доколку фондот не располага со доволно средства да ги исплати сите придобиивки за вработените кои се однесуваат на нивната работа во тековниот и во претходните периоди.

Планови за дефинирани придобиивки се планови за придобиивки по престанок на работниот однос, освен планови за дефинирани придонеси.

Планови на повеќе работодавачи се планови за дефинирани придонеси (освен државните планови) или планови за дефинирани придонеси (освен државните планови) кои:

- (а) ги здружуваат средствата уплатени како придонеси од страна на разни субјекти кои не се под заедничка контрола; и
- (б) ги користат тие средства за да обезбедат придобиивки за вработените во повеќе од еден субјект, така што нивоата на придонеси и придобиивки се утврдуваат независно од идентитетот на субјектот кој ги вработува работниците.

МСС 19

Дефиниции кои се однесуваат на нето- обврската (средството) за дефинирани придобивки

Нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки е кусок или вишок, прилагоден за сите ефекти од ограничувањето на нето- средството за дефинирани придобивки до горната граница на вредноста на средството.

Кусок или вишок е:

- (а) сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки намалена за
- (б) објективната вредност на средствата на планот (доколку ги има).

Горна граница на вредност на средството е сегашната вредност на сите економски придобивки кои се достапни во форма на рефундирања од планот или намалувања на идни придонеси кои се уплаќаат во планот.

Сегашна вредност на облигација за дефинирани придобивки е сегашната вредност, пред одземање на кои било средства на планот, на очекувани идни плаќања потребни за подмирување на облигацијата која произлегува од услугата на вработениот во тековниот и во претходните периоди.

Средствата на планот содржат:

- (а) средства кои се чуваат во фонд за долгорочни придобивки за вработените; и
- (б) полиси за осигурување кои се квалификуваат.

Средства кои се чуваат во фонд за долгорочни придобивки за вработените се средства (освен непреносливи финансиски инструменти издадени од страна на известувачкиот субјект) кои:

- (а) се чуваат од страна на субјект (фонд) кој е правно одвоен од известувачкиот субјект и постои заради плаќања или финансирање на придобивките за вработените; и
- (б) можат да се користат исклучиво за плаќање или финансирање на придобивките за вработените, не им се достапни на доверителите на известувачкиот субјект (дури и во случај на стечај), и не може да му се вратат на известувачкиот субјект, освен доколку:
 - (i) преостанатите средства на фондот се доволни да се задоволат сите поврзани обврски за придобивки за вработените врз основа на планот или на известувачкиот субјект; или
 - (ii) средствата му се вратени на известувачкиот субјект како надомест за придобивки за вработените кои се веќе платени.

*Полиса за осигурување која се квалификува е полиса за осигурување¹ издадена од страна на осигурител кој не е поврзана страна (како што е дефинирано во МСС 24 *Обелоденувања за поврзани странки*) со известувачкиот субјект, доколку приливите од полисата:*

- (а) можат да се користат само за плаќање или финансирање на придобивки за вработените според план за дефинирани придобивки; и
- (б) не им се достапни на доверителите на известувачкиот субјект (дури и во случај на стечај) и не можат да му се платат на известувачкиот субјект, освен доколку:
 - (i) приливите претставуваат вишок на средства што не се потребни за полисата да ги задоволи сите поврзани обврски за придобивки за вработените; или
 - (ii) приливите му се вратени на известувачкиот субјект како надомест за придобивките за вработените кои се веќе платени.

*Објективна вредност е цената која би била примена за продажба на средство или која би била платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*)*

¹ Полиса за осигурување која се квалификува не е задолжително Договор за осигурување, како што е дефинирано во МСФИ 17 *Договори за осигурување*.

MCC 19

Дефиниции кои се однесуваат на трошоци за дефинирани придобивки

Трошоците за услуги вклучуваат:

- (а) трошок за тековна услуга, кој е зголемувањето на сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки која произлегува од услугата на вработениот во тековниот период;
- (б) трошок за мината услуга, кој е промена на сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки за работата на вработениот во претходни периоди, која е резултат на измени на планот (воведување или повлекување, или промени на, планот за дефинирани придобивки) или значително намалување (значително намалување од страна на субјектот на бројот на вработените кои се опфатени со планот); и
- (в) секоја добивка или загуба од подмирување.

Нето-камата на нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки е промената во текот на периодот во нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки која произлегува од одминувањето на времето.

Повторните мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки вклучува:

- (а) актуарски добивки и загуби;
- (б) приносот на средства на планот, без износите кои се вклучени во нето-каматата на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки; и
- (в) секоја промена која е последица на горната граница на вредност на средството, без износите кои се вклучени во нето-каматата на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки.

Актуарски добивки и загуби се промени во сегашната вредност на облигацијата за дефинирана придобивка која произлегува од:

- (а) искуствени прилагодувања (ефектите на разликите помеѓу претходните актуарски претпоставки и тоа што навистина се случило); и
- (б) ефектите од промените во актуарските претпоставки.

Приносот на средства на планот се камати, дивиденди и други приходи кои произлегуваат од средствата на планот, заедно со реализираните и нереализираните добивки или загуби од средствата на планот, намалено за:

- (а) сите трошоци за управување со средствата на планот; и
- (б) сите даноци чнешто плаќање е на товар на планот, освен даноците кои се вклучени во актуарските претпоставки кои се користат за мерење на сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки.

Подмирување е трансакцијата со која се елиминираат сите понатамошни правни или изведени облигации за дел или за сите придобивки обезбедени според планот за дефинирани придобивки, освен исплата на придобивки на, или во име на, вработените што е наведено во условите на планот и се вклучени во актуарските претпоставки.

Краткорочни придобивки за вработените

- 9 Краткорочните придобивки за вработените вклучуваат ставки како што се следниве, доколку се очекува целосно да бидат подмирени во рок од дванаесет месеци по завршувањето на годишниот известувачки период во кој вработените ги давале поврзаните услуги:
 - (а) плати, надници и придонеси за социјално осигурување;
 - (б) платени годишни одмори и платени отсуства поради боледување;
 - (в) учество во добивка и бонуси; и
 - (г) немонетарни придобивки (како што е здравствена заштита, домување, автомобил и бесплатни или субвенционирани стоки или услуги) за постојните вработени.
- 10 Субјектот не мора да ја рекласифицира краткорочната придобивка за вработените доколку привремено се променат очекувањата на субјектот во врска со периодот на подмирување. Сепак,

МСС 19

доколку се променат карактеристиките на придобивката (како што е промена од неакмулирачка придобивка во акумулирачка придобивка) или доколку промената на очекувањата на субјектот во врска со времето на подмирувањето не се од привремен карактер, тогаш субјектот разгледува дали придобивката сè уште ја исполнува дефиницијата за краткорочни придобивки за вработените.

Признавање и мерење**Сите краткорочни придобивки за вработените**

- 11 Кога некој вработен му давал услуга на субјектот за време на пресметковниот период, субјектот треба да го признае недисконтираниот износ на краткорочните придобивки за вработени кои се очекува да се платат во замена за таа услуга:
- (а) Како обврска (пресметковна обврска), по одземање на сите износи кои се веќе платени. Доколку веќе платениот износ го надминува недисконтираниот износ на придобивките, субјектот треба да го признае тој вишок како средство (однапред платен расход) до износот до кој претплатата ќе води кон, на пример, намалување на идните плаќања или рефундирање на готовина.
 - (б) како расход, освен ако некој друг МСФИ бара или дозволува вклучување на придобивките во набавната вредност на некое средство (види, на пример, МСС 2 *Залихи*, и МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*).
- 12 Точките 13, 16 и 19 објаснуваат како субјектот би ја применил точка 11 на краткорочните придобивки за вработените во форма на платени отсуства и плановите учество во добивката и за бонуси.

Краткорочни платени отсуства

- 13 Субјектот треба да го признае очекуваниот трошок од краткорочните придобивки за вработени во форма на платени отсуства во согласност со точка 11, како што следува:
- (а) Во случај на акумулирачки платени отсуства, кога вработените даваат услуга со која се зголемува нивното право на идни платени отсуства.
 - (б) Во случај на неакмулирачки платени отсуства, тогаш кога се случуваат отсуствата.
- 14 Субјектот може да им исплаќа надомест на вработените за отсуство поради разни причини, вклучувајќи одмор, болест и краткорочна неспособност за работа, породилно отсуство за мајката или за таткото, служба во порота и воена служба. Правото на платено отсуство спаѓа во две категории:
- (а) акумулирачко; и
 - (б) неакмулирачко.
- 15 Акумулирачките платени отсуства се оние кои се пренесуваат и можат да се користат во идни периоди доколку правото во тековниот период не е целосно искористено. Акумулирачките платени отсуства можат да бидат стекнати (вработените имаат право на готовинска исплата за неискористено отсуство при напуштање на тој субјект) или нестекнати (кога вработените немаат право на готовинска исплата за неискористеното отсуство при заминување). Се јавува обврска како што вработените ја извршуваат услугата која го зголемува нивното право на идни платени отсуства. Обврска постои, и се признава, дури и кога платените отсуства се нестекнати, иако можноста вработените да го напуштат субјектот пред да го искористат акумулираното нестекнато право влијае врз мерењето на таа обврска.
- 16 Субјектот ќе го мери очекуваниот трошок за акумулирачките платени отсуства како дополнителен износ кој субјектот очекува да го плати како резултат на неискористеното право кое се акумулира на крајот на периодот на известување.
- 17 Методот наведен во претходната точка ја мери обврска според износот на дополнителните плаќања кои се очекува да произлезат само поради фактот дека придобивката се акумулира. Во многу случаи, субјектот може да нема потреба да прави детални пресметки за да процени дека нема материјална обврска за неискористени платени отсуства. На пример, обврска за боледување веројатно ќе биде материјална само доколку постои формално или неформално разбирање дека неискористеното платено боледување може да се употреби како платен годишен одмор.

МСС 19

Пример со кој се илустрираат точките 16 и 17

Еден субјект има 100 вработени, од кои секој има право на 5 работни дена платено боледување за секоја година. Неискористеното право на отсуство поради боледување може да се пренесува напред за една календарска година. Отсуството поради боледувањето најпрвин се зема од правото за тековната година, а потоа од кое било салдо пренесено од претходната година (ЛИФО-основа). На 31 декември 20x1 година, просечното неискористено право е два дена по вработен. Субјектот очекува, врз основа на минато искуство кое се очекува дека ќе продолжи, дека 92 вработени нема да искористат повеќе од пет дена платено отсуство поради боледување во 20x2 година и дека секој од преостанатите 8 вработени ќе искористи во просек шест и пол дена.

Субјектот очекува дека ќе плати дополнителни 12 дена боледување како резултат на неискористеното право кое се акумулирало на 31 декември 20x1 година (по ден и пол за секој од 8 вработени). Според тоа, субјектот признава обврска еднаква на 12 дена платено боледување.

- 18 Неакумулирачки платени отсуства не се пренесуваат напред: тие пропаѓаат доколку правото за тековниот период не е искористено во целост и не им дава право на вработените за готовинско плаќање за неискористеното право кога го напуштаат субјектот. Ова вообичаено е случајот за платено боледување (до степенот до кој неискористеното минато право не го зголемува идното право), породилното отсуство и платените отсуства за поротна или воена служба. Субјектот не признава обврска или расход сè до моментот на отсуството, бидејќи услугата на вработениот не го зголемува износот на придобивката.

Планови за учество во добивка и бонуси

- 19 **Еден субјект ќе го признае очекуваниот трошок за учество во добивката и исплата на бонуси според точка 11, кога, и само кога:**
- (а) **субјектот има сегашна законска или изведена обврска да изврши такви плаќања како резултат на минати настани; и**
 - (б) **може да се направи веродостојна проценка на обврска.**
- Сегашна обврска постои кога, и само кога, субјектот нема друга реална алтернатива освен да ги изврши плаќањата.**
- 20 Според некои планови за учество во добивката, вработените добиваат учество од добивката само доколку тие остануваат кај субјектот за определен период. Ваквите планови создаваат изведена обврска, како што вработените ја извршуваат услугата така се зголемува и износот што треба да се плати доколку останат да работат кај субјектот до крајот на определениот период. Мерењето на ваквите изведени обврски ја одразува можноста дека некои вработени можат да го напуштат субјектот без да ги примат плаќањата за учество во добивката.

Пример со кој се илустрира точка 20

Со планот за учество во добивката се бара субјектот да им плати одреден пропорционален дел од својата добивка за таа година на вработените кои работеле во текот на целата година. Доколку ниту еден вработен не го напушти субјектот во текот на годината, вкупната исплата за учество во добивката за таа година ќе бидат 3% од добивката. Субјектот проценува дека флукуацијата на вработените ќе ги намали исплатите на 2,5% од добивката.

Субјектот признава обврска и расход во износ од 2,5% од добивката.

- 21 Субјектот може да нема законска обврска да исплати бонус. Сепак, во некои случаи, субјектот има пракса на плаќање бонуси. Во такви случаи, субјектот има изведена обврска бидејќи тој нема реална алтернатива, освен да го плати бонусот. Мерењето на изведената обврска ја одразува можноста дека некои вработени можат да го напуштат субјектот без да примат бонус.
- 22 Субјектот може да направи веродостојна проценка на својата правна или изведена обврска според планот за учество во добивката или и за бонуси, кога и само кога, или:
- (а) **формалните услови на планот содржат формули за утврдување на износот на придобивката;**

МСС 19

- (б) субјектот ги утврдува износите што треба да се платат пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање; или
- (в) досегашната пракса дава јасен доказ за износот на изведената облигација на субјектот.
- 23 Облигацијата според плановите за учество во добивката и бонуси произлегува од услугата на вработените, а не од трансакција со сопствениците на субјектот. Поради тоа, субјектот го признава трошокот на плановите за учество во добивката и бонуси не како распределба на добивката, туку како расход.
- 24 Доколку исплатите за учество во добивката и за бонуси не се очекува целосно да бидат подмирени во рок од дванаесет месеци по крајот на годишниот периодот на известување во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга, тие плаќања се други долгорочни придобивки за вработените (види точки 153–158).

Обелоденување

- 23 Иако овој Стандард не бара конкретни обелоденувања за краткорочните придобивки за вработените, други МСФИ може да бараат такви обелоденувања. На пример, МСС 24 бара обелоденувања за придобивките за вработените за клучниот раководен персонал. МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* бара обелоденување на расходот за придобивките за вработените.

Придобивки по престанок на работниот однос: разлика помеѓу планови за дефинирани придонеси и планови за дефинирани придобивки

- 26 Придобивките по престанокот на работниот однос ги вклучуваат, на пример:
- (а) придобивките по пензионирањето (на пример, пензии и еднократни исплати при пензионирање); и
- (б) други придобивки по престанокот на работниот однос, како што се животна осигурување по престанокот на работниот однос и здравствена заштита по престанокот на работниот однос.
- Аранжмани со коишто субјектот обезбедува придобивки по престанок на работниот однос се планови за придобивки по престанок на работниот однос. Субјектот го применува овој Стандард кај сите такви аранжмани без оглед дали тие вклучуваат основање на посебен субјект во кој ќе се уплаќаат придонеси и ќе врши исплата на придобивки.
- 27 Плановите за придобивки по престанок на работниот однос се класифицираат било како планови за дефинирани придонеси или како планови за дефинирани придобивки, во зависност од економската суштина на планот која произлегува од неговите главни рокови и услови.
- 28 Според плановите за дефинирани придонеси, законската или изведената облигација на субјектот е ограничена на износот што субјектот се согласува да го придонесе во фондот. Оттука, износот на придобивките по престанок на работниот однос кои ги добива вработениот се утврдува преку износот на придонесите уплатени од страна на субјектот (и, исто така, можеби од страна на вработениот) во планот за придобивки по престанок на работниот однос или во осигурителното друштво, заедно со приносите од инвестициите кои произлегуваат од тие придонеси. Како последица на тоа, актуарскиот ризик (дека придобивките ќе бидат помали од очекуваните) и ризикот од инвестирањето (дека инвестираните средства нема да бидат доволни за да ги задоволат очекуваните придобивки) паѓаат, во суштина, на товар на вработениот.
- 29 Примери на случаи каде што облигацијата на субјектот не е ограничена на износот којшто субјектот се согласува да го придонесе во фондот, се тие кога субјектот има законска или изведена облигација според:
- (а) формулата за планот за придобивки која не е поврзана само со износот на придонесите и бара од субјектот да обезбеди дополнителни придонеси доколку средствата не се доволни за да се исполнат придобивките во формулата за планот за придобивки;
- (б) гаранција, било индиректно преку план или директно, на определен принос на придонесите; или
- (в) оние неформални практики од кои произлегува изведена облигација. На пример, изведена облигација може да произлезе кога субјектот има пракса на растечки придобивки за

MCC 19

- поранешни вработени поради одржување чекор со инфлацијата, дури и кога не постои законска обврска да го прави тоа.
- 30 Според плановите за дефинирани придобивки:
- (а) облигацијата на субјектот е да ги обезбеди договорените придобивки за постојните и за поранешните вработени.
 - (б) актуарскиот ризик (дека придобивките ќе чинат повеќе од очекуваното) и инвестицискиот ризик, во суштина паѓаат на товар на субјектот. Доколку актуарското или инвестициското искуство е полошо од очекуваното, облигацијата на субјектот може да се зголеми.
- 31 Точките 32–49 ја објаснуваат разликата помеѓу плановите за дефинирани придонеси и плановите за дефинирани придобивки во контекст на плановите на повеќе работодавачи, државните планови и осигурените придобивки.

Планови за повеќе работодавачи

- 32 Субјектот ќе ги класифицира плановите на повеќе работодавачи како планови за дефинирани придонеси или како планови за дефинирани придобивки според условите на планот (вклучувајќи и секоја изведена обврска која оди надвор од формалните услови).
- 33 Доколку субјектот учествува во план на повеќе работодавачи за дефинирани придобивки, освен ако не се применува точка 34, субјектот ќе треба:
- (а) да ги утврди својот пропорционален удел во облигацијата за дефинирани придобивки, средствата на планот и трошокот поврзан со планот на ист начин како и за секој друг план за дефинирани придобивки; и
 - (б) да ги обелодени информациите што се бараат со точките 135–148 (исклучувајќи ја точка 148(г)).
- 34 Кога не се расположливи доволно информации за користење на сметководство за дефинирани придобивки за план за повеќе работодавачи, субјектот треба:
- (а) да го земе предвид планот според точките 51 и 52, исто како да е план за дефинирани придонеси; и
 - (б) да ги обелодени информациите што се бараат со точка 148.
- 35 Пример за план на повеќе работодавачи за дефинирани придобивки е оној каде што:
- (а) планот се финансира врз основа на „плаќај како што се извршува“, така што: придонесите се утврдуваат на ниво за кое се очекува да биде доволно за да се платат придобивките кои доспеваат во истиот период; и идните придобивки заработени во тековниот период ќе бидат платени од идните придонеси; и
 - (б) придобивките за вработените се утврдуваат според должината на нивната услуга, при што субјектите кои учествуваат немаат реален начин за повлекување од планот без да ги уплатат придонесите за придобивките што ги заработиле вработените сè до датумот на повлекувањето. Таквиот план создава актуарски ризик за субјектот: доколку крајниот трошок за веќе заработените придобивки на крајот на периодот на известување е поголем од очекуваниот, субјектот ќе мора или да ги зголеми своите придонеси или да ги убеди вработените да прифатат намалување на придобивките. Затоа, таквиот план е план за дефинирани придобивки.
- 36 Кога се расположливи доволно информации за планот за дефинирани придобивки на повеќе работодавачи, субјектот ги евидентира своето пропорционално учество во облигацијата за дефинирани придобивки, средствата на планот и трошоците за придобивки за вработените по престанок на работниот однос поврзано со тој план на ист начин како и за другите планови за дефинирани придобивки. Сепак, во некои случаи, субјектот може да не биде во можност да го идентификува своето учество во основната финансиска состојба и резултати на планот со доволна веродостојност за сметководствени цели. Ова може да се случи доколку:
- (а) планот ги изложува субјектите кои се учесници на актуарски ризици поврзани со постојните и поранешни вработени во други субјекти, што резултира во немање доследна и веродостојна основа за распределба на облигацијата, средствата на планот и трошокот на поединечните субјекти учесници во планот; или
 - (б) субјектот нема пристап до информациите за планот кои ги задоволуваат барањата на овој Стандард.

МСС 19

Во вакви случаи, субјектот го евидентира планот како да е план за дефинирани придонеси и ги обелоденува информациите што се бараат со точка 148.

- 37 Може да постои договорен аранжман помеѓу планот на повеќе работодавачи и неговите учесници со која се утврдува како вишоците во планот ќе им бидат распределени на учесниците (или како ќе се финансира кусокот). Учесник во план на повеќе работодавачи со таков аранжман кој го зема предвид планот како план за дефинирани придонеси во согласност со точка 30 ќе ги признае средството или обврската кои произлегуваат од договорниот аранжман и резултирачкиот приход или расход во добивка или загуба.

Пример со кој се илустрира точка 37

Еден субјект учествува во план на повеќе работодавачи за дефинирани придобивки кој не врши вреднување на планот според МСС 19. Тој затоа го евидентира планот како тој да е план за дефинирани придонеси. Вреднувањето на финансирањето кое не го зема предвид МСС 19, покажува кусок од ПЕ100 милиони^(а) во планот. Планот договорил распоред на придонеси со работодавачите учесници во планот со кој ќе се елиминира кусокот во текот на наредните пет години. Вкупните придонеси на субјектот според договорот се ПЕ8 милиони.

Субјектот признава обврска за придонесите која е коригирана за временската вредност на парите и еднаков расход во добивка или загуба.

(а) Во овој Стандард, монетарните износи се изразени во „парични единици (ПЕ)“.

- 38 Плановите на повеќе работодавачи се различни од плановите за групно управување. План за групно управување е само збир на планови на поединечни работодавачи кои се комбинираат за да им овозможат на работодавачите кои учествуваат да ги здружат своите средства за инвестициски цели и да го намалат трошокот за управување и администрација на инвестициите, при што побарувањата на различните работодавачи се раздвоени за единствена придобивка на нивните вработени. Плановите за групно управување не поставуваат некакви посебни сметководствени проблеми бидејќи информациите им се лесно расположливи за да се третираат на ист начин како и кој било друг план на поединечен работодавач и бидејќи таквите планови не ги изложуваат субјектите учесници на актуарски ризици поврзани со тековни и поранешни вработени на други субјекти. Дефинициите на овој Стандард бараат субјектот да го класифицира планот за групно управување како план за дефинирани придонеси или како план за дефинирани придобивки согласно со условите на планот (вклучувајќи каква било изведена облигација која ги надминува формалните услови).
- 39 **Во определувањето кога да се признае, и како да измери, обврска која се однесува на укинување или завршување на план на повеќе работодавачи за дефинирани придобивки, или повлекување на субјектот од план на повеќе работодавачи за дефинирани придобивки, субјектот треба да го примени МСС 37 Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства.**

Планови за дефинирани придобивки кои ги делат ризиците помеѓу разни субјекти под заедничка контрола

- 40 Плановите за дефинирани придобивки кои ги делат ризиците помеѓу разни субјекти под заедничка контрола, на пример, матично друштво и неговите подружници, не се планови на повеќе работодавачи.
- 41 Субјект кој учествува во таков план треба да обезбеди информации за планот во целина кои се измерени во согласност со овој Стандард врз основа на претпоставки кои се однесуваат на планот во целина. Доколку постои договорен аранжман или официјална политика за утврдување колкав дел од нето трошоците на дефинираните придобивки се однесуваат на индивидуалните субјекти во групата за планот како целина кои се измерени во согласност со овој Стандард, субјектот во неговите поединечни финансиски извештаи ќе признае нето трошоците на дефинираните придобивки во износот кој е така пресметан. Доколку не постои таков договор или политика, нето трошокот за дефинираните придобивки ќе се признае во посебните или поединечните финансиски извештаи на субјектот во групата кој законски е работодавачот што го спонзорира планот. Останатите субјекти во групата, во нивните поединечни финансиски извештаи, ќе признаат трошок кој е еднаков на нивниот на придонесот кој треба да се плати за периодот.

MCC 19

- 42 Учество во таков план е трансакција со поврзана страна за секој поединечен субјект во групата. Субјектот, затоа, во неговите поединечни финансиски извештаи, ќе ги обелодени информациите што се бараат во точка 149.

Државни планови

- 43 **Еден субјект ќе евидентира државен план на ист начин како и план на повеќе работодавачи (види точки 32–39).**
- 44 Државните планови се воспоставени со законодавство за да ги опфатат сите ентитети (или сите ентитети во одредена категорија, на пример, одредена индустрија) и се спроведуваат од национална или локална власт или од друго тело (на пример, автономна агенција создадена специјално за оваа намена) што не е предмет на контрола или влијание од страна на известувачкиот субјект. Некои планови воспоставени од страна на субјектот обезбедуваат задолжителни придобивки кои претставуваат замена за придобивките кои инаку би биле опфатени со државен план и дополнителни доброволни придобивки. Таквите планови не се државни планови.
- 45 Државните планови според природата се карактеризираат како дефинирани придобивки или дефинирани придонеси врз основа на облигацијата на субјектот според планот. Многу државни планови се финансираат на основа „плаќај како што се извршува“: придонесите се утврдуваат на ниво кое се очекува да биде доволно за да се платат бараните придонеси кои доспеваат во истиот период, идните придобивки заработени за време на тековниот период ќе бидат исплатени од идните придонеси. Како и да е, во најголемиот број државни планови субјектот нема законска или изведена облигација за плаќање на тие идни придобивки: негова единствена облигација е да ги плати придонесите онака како што доспеваат и доколку субјектот престане да вработува членови на државниот план, субјектот нема да има облигација да ги исплати придобивките заработени од страна на неговите сопствени вработени во претходните години. Од оваа причина, државните планови обично се дефинирани како планови за дефинирани придонеси. Сепак, кога државниот план е план за дефинирани придобивки, субјектот ги применува точките 32–39.

Осигурени придобивки

- 46 **Субјект може да плаќа премии за осигурување за да финансира план за придобивки по престанок на работниот однос. Субјектот ќе го третира таквиот план како план за дефинирани придонеси, освен доколку субјектот има (било директно, или индиректно преку планот) законска или изведена облигација:**
- (а) директно да ги исплати придобивките за вработените кога тие ќе доспеат за плаќање; или
 - (б) да плати дополнителни износи доколку осигурителот не ги исплати сите идни придобивки за вработените кои се однесуваат на услугата на вработените во тековниот и во претходни периоди.
- Доколку субјектот ја задржи таквата законска или изведена облигација, субјектот треба да го третира планот како план за дефинирани придобивки.**
- 47 Придобивките осигурени со полиса за осигурување не мора да имаат директна или автоматска поврзаност со облигацијата на субјектот за придобивки за вработените. Плановите за придобивки по престанок на работниот однос, кои вклучуваат полиса за осигурување, се предмет на иста разлика помеѓу евидентирањето и финансирањето, како и другите финансирани планови.
- 48 Кога еден субјект ја финансира облигацијата за придобивки по престанок на работниот однос по пат на уплата на полиса за осигурување според која субјектот (било директно, индиректно преку планот, преку механизам за утврдување на идни премии или преку односи со поврзани страни со осигурителот) задржува законска или изведена облигација, плаќањето на премии не претставува аранжман за дефинирани придонеси. Следува дека субјектот:
- (а) ја евидентира полисата за осигурување која се квалификува како средство на планот (види точка 8); и
 - (б) ги признава останатите полиси за осигурување како права на надоместок (доколку полисите ги задоволуваат критериумите во точка 116).
- 49 Кога полисата за осигурување е на име на некој конкретен учесник во планот, или на група учесници во планот, и субјектот нема каква било законска или изведена облигација да покрива каква било загуба во врска со полисата, субјектот нема облигација да им исплаќа придобивки на вработените и осигурителот има единствено облигација да им ги исплати тие придобивки. Исплата

МСС 19

на фиксни премии според такви договори е, во суштина, подмирување на облигацијата за придобивки за вработените, наместо инвестиција за да се задоволи облигацијата. Според тоа, субјектот повеќе нема средство или обврска. Поради тоа, субјектот ги третира таквите плаќања како придонеси во план за дефинирани придонеси.

Придобивки по престанок на работниот однос: планови за дефинирани придонеси

- 50 Сметководството за планови за дефинирани придонеси е едноставно, бидејќи облигацијата на известувачкиот субјект за секој период е утврдена според износите што треба да бидат придонесени за тој период. Оттука, не се бараат актуарски претпоставки за мерење на облигацијата или расходот и не постои можност за каква било актуарска добивка или загуба. Уште повеќе, обврските се мерат на недисконтирана основа, освен кога тие не доспеваат во целост во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга.

Признавање и мерење

- 51 Кога вработениот му дал услуга на субјектот за време на периодот, субјектот ќе го признае придонесот што треба да се плати на планот за дефинирани придонеси во замена за таа услуга:
- (а) Како обврска (пресметана обврска), по одземање на сите веќе платени придонеси. Доколку веќе платениот придонес го надминува придонесот што треба да се плати за услугата пред крајот на периодот на известување, субјектот треба да го признае вишокот како средство (однапред платен расход) до износот до кој претплатата ќе води кон, на пример, намалување на идните плаќања или рефундирање на готовина.
 - (б) Како расход, освен ако друг МСФИ бара или дозволува вклучување на придонесот во набавната вредност на некое средство (види, на пример, МСС 2 и МСС 16).
- 52 Кога придонесите во план за дефинирани придонеси не се очекува да бидат подмирени во целост во рамките на дванаесет месеци по завршувањето на годишниот извештајен период во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга, тие треба да бидат дисконтирани користејќи ја дисконтната стапка определена во точка 83.

Обелоденување

- 53 Субјектот треба да го обелодени износот признаен како расход за плановите за дефинирани придонеси.
- 54 Таму каде што се бара според МСС 24, субјектот обелоденува информации за придонесите во плановите за дефинирани придонеси за клучниот раководен персонал.

Придобивки по престанок на работниот однос: планови за дефинирани придобивки

- 55 Сметководството за планови за дефинирани придобивки е сложено бидејќи се бараат актуарски претпоставки за мерење на облигацијата и расходот и постои можност за актуарски добивки и загуби. Уште повеќе, обврските се мерат на дисконтирана основа бидејќи тие може да бидат подмирени по многу години откако вработените ја извршиле поврзаната услуга.

Признавање и мерење

- 56 Плановите за дефинирани придобивки може да бидат нефинансирани, или можат да бидат целосно или делумно финансирани со придонесите од страна на субјектот, а понекогаш и од неговите вработени во субјект, или фонд, кој е правно одвоен од известувачкиот субјект и од кој се плаќаат придобивките за вработените. Исплатата на финансирани придобивки кога тие доспеваат зависи не само од финансиската состојба и од инвестициската успешност на фондот туку и од способноста (и подготовноста) на субјектот да го надомести секој кусок во средствата на фондот. Поради тоа, субјектот, во суштина, ги презема актуарските и инвестициските ризици поврзани со планот. Оттука, расходот признаен за планот за дефинирани придобивки не мора неопходно да биде и износот на придонесот кој се должи за периодот.

MCC 19

- 57 Сметководството на субјектот за плановите за дефинирани придобивки ги вклучува следниве чекори:
- (a) Определување на кусокот или на вишокот. Ова вклучува:
 - (i) со користење на актуарска техника, на метод на проектирана кредитна единица (метод на проектирана проценка) за да се направи веродостојна проценка на крајниот трошок за субјектот од придобивките што вработените ги заработиле во замена за нивната услуга во тековниот и претходниот период (види точки 67–69). Ова бара субјектот да определи колку од придобивките се припишуваат на тековниот и на претходни периоди (види точки 70–74) и да направи проценки (актуарски претпоставки) за демографските варијабли (такви како што се обрт и смртност на вработени) и финансиските варијабли (такви како што се идните зголемувања на платите и здравствените трошоци) кои ќе влијаат врз трошокот на придобивките (види точки 75–98).
 - (ii) дисконтирање на тие придобивки со цел да се одреди сегашната вредност на обврската за дефинирана придобивка и трошокот за тековната услуга (види точки 67–69 и 83–86).
 - (iii) одземање на објективната вредност на сите средства на планот (види точки 113–115) од сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки.
 - (б) определување на износот на нето- обврската (средството) за дефинирани придобивки како износ на кусокот или вишокот кој е определен во (a), приспособен за сите ефекти од ограничувањето на нето-средството за дефинирани придобивки до горната граница на вредноста на средството (види точка 64).
 - (б) Определување на износите што ќе бидат признати во добивка или загуба:
 - (i) трошоци за тековна услуга (види точки 70–74 и точка 122A).
 - (ii) сите трошоци за мината услуга и добивка или загуба од подмирување (види точки 99–112).
 - (iii) нето-каматата на нето-обврската (средство) за дефинирани придобивки (види точки 123–126).
 - (г) Определување на повторните мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки, која ќе биде призната во останата сеопфатна добивка, а која се состои од:
 - (i) актуарски добивки и загуби (види точки 128 и 129);
 - (ii) приносот на средствата на планот, без износите што се вклучени во нето-каматата на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки (види точка 130); и
 - (iii) секоја промена во ефектот од горната граница на вредноста на средството (види точка 64), исклучувајќи ги износите што се вклучени во нето-каматата на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки.

Кога еден субјект има повеќе од еден план за дефинирани придобивки, субјектот ги применува овие постапки за секој материјално значаен план одделно.

- 58 **Субјектот треба да ја определува нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки доволно редовно, така што износите кои се признати во финансиските извештаи не се разликуваат материјално од износите што би биле определени на крајот на периодот на известување.**
- 59 Овој Стандард го поттикнува, но не бара, од субјектот да вклучи квалификуван актуар во мерењето на сите материјални обврски за придобивки по престанок на работниот однос. Од практични причини, субјектот може да побара квалификуван актуар да направи детално вреднување на облигацијата пред крајот на периодот на известување. Како и да е, резултатите од тоа вреднување се ажурираат за сите материјални трансакции и други материјални промени во околноста (вклучувајќи и промени во пазарните цени и каматните стапки) до крајот на периодот на известување.
- 60 Во некои случаи, проценки, просеци и скратени пресметки може да обезбедат веродостојна апроксимација на деталните пресметки илустрирани во овој Стандард.

Сметководство за изведена облигација

- 61 Субјектот ќе ја евидентира не само неговата законска облигација според формалните услови на планот за дефинирани придобивки туку и секоја изведена облигација што произлегува од неформалните практики на субјектот. Од неформалните практики произлегува изведена облигација кога субјектот нема реална алтернатива освен да ги исплати придобивките за вработени. Пример на изведена облигација е кога промена во неформалните практики на субјектот би предизвикала неприфатлива штета на неговиот однос со вработените.
- 61 Формалните услови на планот за дефинирани придобивки може да му дозволат на субјектот да ја прекине својата облигација според планот. Како и да е, вообичаено е тешко за субјектот да ја прекине својата обврска според планот (без исплата) доколку сака да ги задржи вработените. Поради тоа, во отсуство на доказ за спротивното, сметководството за придобивки по престанок на работниот однос претпоставува дека субјектот кој тековно ветува такви придобивки ќе продолжи тоа да го прави во текот на преостанатиот работен век на вработените.

Извештај за финансиска состојба

- 63 Субјектот треба да ја признае него- обврската (средството) за дефинирани придобивки во извештајот за финансиската состојба.
- 64 Кога субјектот има вишок во планот за дефинирани придобивки, субјектот треба да го измери нето-средството за дефинирани придобивки според помалото од:
- (а) вишокот во планот за дефинирани придобивки; и
 - (б) горната граница на вредност на средството, определена со користење на дисконтната стапка специфицирана во точка 83.
- 65 Нето-средство за дефинирани придобивки може да се јави кога план за дефинирани придобивки е прекумерно финансиран или кога настанале актуарски добивки. Субјектот признава нето-средство за дефинирани придобивки во вакви случаи, бидејќи:
- (а) субјектот контролира ресурс, што претставува способност да се искористи вишокот за создавање идни придобивки;
 - (б) контролата е резултат на минати настани (придонеси платени од страна на субјектот и услуга извршена од страна на вработените); и
 - (в) идни економски придобивки му се расположливи на субјектот во форма на намалување на идните придонеси или парично рефундирање, било директно на субјектот или индиректно во друг план кој има кусок. Горната граница на вредност на средството е сегашната вредност на тие идни придобивки.

Признавање и мерење: сегашна вредност на обврските за дефинирани придобивки и трошокот за тековна услуга

- 66 Конечните трошоци на планот за дефинирани придобивки можат да бидат под влијание на многу варијабли, како што се последната плата, обрт и смртност на вработени и тренд во здравствените трошоци. Крајниот трошок на планот е неизвесен, и таа неизвесност веројатно ќе трае долг временски период. Со цел да се измери сегашната вредност на обврските за придобивки по престанок на работниот однос и поврзаниот трошок за тековна услуга, неопходно е:
- (а) да се примени метод на актуарско вреднување (види точки 67–69);
 - (б) да се припишат придобивките на периодите на услуга (види точки 70–74); и
 - (в) да се направат актуарски претпоставки (види точки 75–98).

Метод на актуарско вреднување

- 67 Субјектот ќе користи проектирана кредитна единица (метод на проектирана проценка) за да ја утврди сегашната вредност на неговите обврски за дефинирани придобивки, и поврзаниот трошок за тековна услуга и, каде што е применливо, трошокот за мината услуга.
- 68 Методот на проектирана кредитна единица (метод на проектирана проценка) (понекогаш позната како метод на пресметковни придобивки пропорционални на услугата или како метод на придобивки/години на служба) го гледа секој период на услуга како создавање на дополнителна

МСС 19

единица на право на придобивки (види точки 70–74) и ја мери секоја единица одделно за да ја формира конечната облигација (види точки 75–98).

Пример со кој се илустрира точка 68

Еднократна сума на придобивки треба да се плати поради прекин на услугата која е еднаква на 1% од последната плата за секоја година на давање услуга. Платата во година 1 е ПЕ10.000 и се претпоставува да се зголемува за 7% (сложена камата) секоја година. Користената дисконтна стапка изнесува 10% годишно. Следнава табела покажува како се зголемува облигацијата за вработениот кој се очекува да си замине на крајот на 5. година, претпоставувајќи дека нема промени во актуарските претпоставки. За поедноставување, овој пример, го игнорира дополнителното коригирање потребно за да ја одрази веројатноста дека вработениот може да го напушти субјектот на поран или подоцнеж датум.

Година	1	2	3	4	5
	ПЕ	ПЕ	ПЕ	ПЕ	ПЕ
<i>Придобивки кои се припишуваат на:</i>					
– претходни години	0	131	262	393	524
– тековна година (1% од последната плата)	131	131	131	131	131
– тековна и претходни години	131	262	393	524	655
Почетна обврска	–	89	196	324	476
Камата од 10%	–	9	20	33	48
Трошоци за тековна услуга	89	98	108	119	131
Крајна обврска	89	196	324	476	655

Забелешка:

- 1 Почетната обврска е сегашната вредност на придобивките кои се припишуваат на претходни години.
- 2 Трошокот за тековна услуга е сегашната вредност на придобивките кои се припишуваат на тековната година.
- 3 Крајната обврска е сегашната вредност на придобивките кои се припишуваат на тековната и на претходни години.

- 69 Субјектот ја дисконтира целата облигација за придобивки по престанок на работниот однос, дури и кога дел од облигацијата се очекува да биде подмирена во рок од дванаесет месеци по завршувањето на периодот на известување.

Припишување на придобивките на периоди на услуга

- 70 При утврдување на сегашната вредност на неговите обврски за дефинирани придобивки и поврзаниот трошок за тековна услуга и, каде што е применливо, трошокот за мината услуга, субјектот треба да ги припише придобивките на периоди на услуга според формулата за придобивки на планот. Сепак, доколку услугата на некој вработен во подоцнежните години ќе води кон материјално повисоко ниво на придобивки отколку во претходните години, субјектот треба да ги припише придобивките на праволиниска основа од:

- (а) датумот кога услуга од страна на вработениот прв пат довела до придобивки според планот (без оглед на тоа дали придобивките се условени со понатамошна услуга) сè до

МСС 19

- (б) **датумот кога понатамошната услуга од страна на вработениот нема да доведе до никаков материјален износ на дополнителни придобивки според планот, освен од понатамошно зголемување на платата.**

71 Методот проектирана кредитна единица (метод на проектирана проценка) бара субјектот да ги припише придобивките на тековниот период (со цел да го утврди трошокот за тековна услуга) и на тековниот и на претходни периоди (со цел да ја утврди сегашната вредност на обврските за дефинирани придобивки). Субјектот ги припишува придобивките на периоди во кои настанува облигација за обезбедување придобивки по престанок на работниот однос. Таа облигација настанува кога вработените извршуваат услуги како возрат за придобивки по престанок на работниот однос, за кои се очекува субјектот да ги исплати во идни периоди на известување. Актуарските техники дозволуваат субјектот да ја измери таа облигација со доволна веродостојност за да се оправда признавање на обврската.

Пример со кој се илустрира точка 71

- | | |
|---|--|
| 1 | <p>Планот за дефинирани придобивки обезбедува придобивки во еднократен износ од ПЕ100, кој треба да се плати при пензионирањето за секоја година на услуга.</p> <p><i>Придобивките од ПЕ100 се припишуваат на секоја година. Трошокот за тековна услуга има сегашна вредност од ПЕ100. Сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки е сегашната вредност од ПЕ100, помножена со бројот на годините на услуга до крајот на периодот на известување.</i></p> <p><i>Доколку придобивките се плаќаат веднаш кога вработениот си заминува од субјектот, трошокот за тековната услуга и сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки го одразуваат датумот на кој вработениот се очекува да замине. Оттука, поради ефектот на дисконтирање, тие се помали од износите кои би биле утврдени доколку вработениот заминал на крајот на периодот на известување.</i></p> |
| 2 | <p>Планот обезбедува месечна пензија од 0,2% од последната плата за секоја година на услуга. Пензијата почнува да се плаќа на возраст од 65 години.</p> <p><i>Придобивките еднакви на сегашната вредност, на очекуваниот датум на пензионирање, за месечна пензија од 0,2% од проценетата последна плата која треба да се плаќа од очекуваниот датум на пензионирање до очекуваниот датум на смрт, се припишува на секоја година на услуга. Трошокот за тековна услуга е сегашната вредност на тие придобивки. Сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки е сегашната вредност на месечните плаќања за пензија во износ од 0,2% од последната плата, помножена со годините на услуга до крајот на периодот на известување. Трошокот за тековна услуга и сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки се дисконтираат, бидејќи плаќањата за пензии почнуваат на возраст од 65 години.</i></p> |

72 Од услугите на вработениот произлегува облигација според планот за дефинирани придобивки, дури и доколку придобивките се условени со идно вработување (со други зборови, тие не се стекнати). Услугата на вработениот пред датумот на стекнување доведува до изведена облигација, бидејќи, на секој последователен датум на известување, износот на идната услуга што ќе треба да ја изврши вработениот пред да стекне право на придобивките се намалува. При мерењето на својата облигација за дефинирани придобивки, субјектот ја разгледува веројатноста дека некои вработени може нема да задоволат некои барања за стекнување на правото. Слично на тоа, иако извесни придобивки по престанок на работниот однос, на пример, здравствени придобивки по престанок на работниот однос, ќе треба да се платат само доколку се случи конкретен настан кога вработениот не е веќе вработен, облигацијата настанува кога вработениот извршува услуга која му обезбедува стекнување право на придобивки доколку се случи конкретниот настан. Веројатноста дека конкретниот настан ќе се случи, влијае врз мерењето на облигацијата, но не определува дали постои облигацијата.

Пример со кој се илустрира точка 72

- | | |
|---|---|
| 1 | <p>Планот плаќа придобивки од ПЕ100 за секоја година на работа. Придобивки се стекнуваат по 10 години услуга.</p> <p><i>Придобивки од ПЕ100 се припишани на секоја година. Во секоја од првите 10 години,</i></p> |
|---|---|

МСС 19

Пример со кој се илустрира точка 72

трошокот за тековна услуга и сегашната вредност на обврската ја одразуваат веројатноста дека вработениот може да не комплетира 10 години услуга.

- 2 Планот плаќа придобивки од ПЕ100 за секоја година на услуга, со исклучок на услугата пред возраст од 25 години. Придобивките се стекнуваат веднаш.

Не се припишани придобивки за услугата пред возраст од 25 години, бидејќи службата пред тој датум не води кон придобивки (условни или безусловни). Придобивки од ПЕ100 се припишуваат на секоја последователна година.

- 73 Облигацијата се зголемува до датумот кога понатамошната услуга од страна на вработениот нема да води до материјален износ за понатамошни придобивки. Оттука, сите придобивки се припишуваат на периодите кои завршуваат на или пред тој датум. Придобивките се припишуваат на поединечни сметководствени периоди според формулата за придобивки на планот. Меѓутоа, доколку услугата на вработениот во подоцнежните години ќе води до материјално повисоко ниво на придобивки отколку во претходните години, субјектот ги припишува придобивките на праволиниска основа до датумот кога понатамошната услуга на вработениот нема да води кон материјален износ на понатамошните придобивки. Ова е поради тоа што услугата на вработениот во текот на целиот период, на крајот ќе води до придобивки на тоа повисоко ниво.

Пример со кој се илустрира точка 73

- 1 Планот плаќа придобивки во еднократен износ од ПЕ1.000, на кои се стекнува право по десет години услуга. Планот не обезбедува идни придобивки за последователната услуга.

Придобивки од ПЕ100 (ПЕ1.000 поделено со 10) се припишани на секоја од првите 10 години.

Трошокот за тековна услуга во секоја од првите 10 години ја одразува веројатноста дека вработениот може да не комплетира 10 години извршување на услуга. Не се припишуваат придобивки на последователни години.

- 2 Планот плаќа придобивки при пензионирање во еднократен износ од ПЕ2.000 на сите вработени кои се сè уште вработени на возраст од 55 години по 20 години услуга, или кои се сè уште вработени на возраст од 65 години, без оглед на времетраењето на нивната услуга.

За вработените кои се приклучуваат пред возраст од 35 години, службата прво доведува до придобивки според планот на возраст од 35 години (вработениот може да замине на возраст од 30 и да се врати на возраст од 33 години, без ефект на износот или временскиот распоред на придобивките). Овие придобивки се условени со понатамошна услуга. Исто така, услугата по возраст од 55 години нема да води кон материјален износ на понатамошни придобивки. За овие вработени, субјектот припишува придобивки од ПЕ100 (ПЕ2.000 поделено со 20) за секоја година од возраст од 35 до возраст од 55 години.

За вработени кои се приклучиле на возраст помеѓу 35 и 45 години, услуга по 20 години нема да води кон материјален износ на понатамошни придобивки. За овие вработени, субјектот припишува придобивки од ПЕ100 (ПЕ2.000 поделено со 20) за секоја од првите 20 години.

За вработен кој се приклучил на возраст од 55 години, услуга по 10 години нема да води кон материјален износ на понатамошни придобивки. За овие вработени, субјектот припишува износ од ПЕ200 (ПЕ2.000 поделено со 10) за секоја од првите 10 години.

За сите вработени, трошокот за тековна услуга и сегашната вредност на обврската ја одразуваат веројатноста дека вработениот може да не го доврши неопходниот период на услуга.

- 3 Здравствениот план по престанок на работниот однос надоместува 40% од здравствените трошоци на вработените по престанок на работниот однос, доколку вработениот заминува по повеќе од 10 и помалку од 20 години услуга и 50% од овие трошоци доколку вработениот заминува по 20 или повеќе години услуга.

Според формулата за придобивки на планот, субјектот припишува 4% од сегашната вредност на очекуваните здравствени трошоци (40% поделено со 10) на секоја од првите 10 години и 1% (10% поделено со 10) на секоја од вторите десет години. Трошокот за тековна услуга во секоја година ја одразува веројатноста дека вработениот може да не го доврши неопходниот период на услуга за да заработи дел или сите придобивки. За вработени кои се

МСС 19

Пример со кој се илустрира точка 73

очекува дека ќе заминат во рамките на 10 години, не се припишуваат придобивки.

- 4 Здравствениот план по престанок на работниот однос надоместува 10% од здравствените трошоци на вработениот по престанок на работниот однос, доколку вработениот заминува по повеќе од 10, а помалку од 20 години услуга и 50% од овие трошоци доколку вработениот заминува по 20 или повеќе години услуга.

Услуга во подоцнежните години ќе води кон материјално повисоко ниво на придобивки отколку во претходните години. Поради тоа, за вработените кои се очекува дека ќе заминат по 20 или повеќе години, субјектот припишува придобивки на праволиниска основа според точка 71. Услуга над 20 години нема да води кон материјален износ на понатамошните придобивки. Поради тоа, придобивките кои се припишуваат на секоја од првите 20 години е 2,5% од сегашната вредност на очекуваните здравствени трошоци (50% поделено со 20).

За вработените кои се очекува да заминат помеѓу 10 и 20 години, придобивките кои се припишуваат на секоја од првите 10 години е 1% од сегашната вредност на очекуваните здравствени трошоци.

За овие вработени, не се припишуваат придобивки за услуга помеѓу крајот на десеттата година и проценетиот датум на заминување.

За вработените кои се очекува да заминат во рамките на 10 години, не се припишуваат придобивки.

- 74 Кога износот на придобивката е константен пропорционален дел од последната плата за секоја година на служба, зголемувањата на идната плата ќе влијаат на износот кој се бара за намирување на облигацијата која постои за службата пред крајот на известувачкиот период, но не создаваат дополнителна облигација. Поради тоа:

- (а) за целите на точка 70(б), зголемувањето на платата не води кон понатамошни придобивки, иако износот на придобивките зависи од последната плата; и
- (б) износот на придобивките кои се припишуваат на секој период е константен пропорционален дел од платата со која се поврзани придобивките.

Пример со кој се илустрира точка 74

Вработените имаат право на придобивки од 3% од последната плата за услугата во секоја година пред возраст од 55 години.

Придобивка од 3% од проценетата последна плата се припишува на секоја година сè до возраст од 55 години. Тоа е датумот кога понатамошна услуга од страна на вработениот нема да води кон материјален износ на понатамошни придобивки според планот. Не се припишуваат придобивки за услуга по оваа возраст.

Актуарски претпоставки

- 75 **Актуарските претпоставки треба да бидат непристрасни и меѓусебно компатибилни.**

- 76 Актуарските претпоставки се најдобрите проценки на субјектот за варијаблите кои ќе го утврдат конечниот трошок за обезбедување придобивки по престанок на работниот однос. Актуарските претпоставки опфаќаат:

- (а) демографски претпоставки во врска со идните карактеристики на постојните и на поранешни вработени (и од нив зависни лица) кои имаат право на придобивки. Демографските претпоставки третираат прашања како што се:
- (i) смртност (види точки 81 и 82);
- (ii) стапки на флукуација на вработените, инвалидност и предвремено пензионирање;
- (iii) сооднос на членовите на планот со издржувани лица кои ќе имаат право на придобивки;

МСС 19

- (iv) процент на членови на планот кои ќе ја изберат секоја опција за плаќање што се достапни во согласност со условите на планот; и
 - (v) стапки на побарување според здравствените планови.
- (б) Финансиски претпоставки, кои третираат ставки како што се следниве:
- (i) дисконтната стапка (види точки 83–86);
 - (ii) нивоа на придобивки, исклучувајќи ги сите трошоци за придобивки што треба да бидат на товар на вработените, и идни плати (види точки 87–95);
 - (iii) во случај на здравствени придобивки, идни здравствени трошоци, вклучувајќи ги трошоците за обработка на барањата (т.е. трошоците што ќе настанат при обработката и решавањето на барањата, вклучувајќи ги и правните трошоци и надоместокот за проценителот на барањата) (види точки 96–98); и
 - (iv) даноци што се плаќаат со планот за придонеси, а кои се однесуваат на услуга која била дадена пред датумот на известување или на придобивки кои произлегуваат од таа услуга.

77 Актуарските претпоставки се непристрасни доколку тие не се ниту непристрасливи, ниту претерано конзервативни.

78 Актуарските претпоставки се меѓусебно компатибилни доколку тие ги одразуваат економските односи помеѓу фактори како што се инфлација, стапка на зголемување на платите и дисконтните стапки. На пример, сите претпоставки кои зависат од определено ниво на инфлација (како што се претпоставките за каматните стапки и зголемувањето на платите и придобивките) во секој даден иден период претпоставуваат исто ниво на инфлација во тој период.

79 Субјектот ги утврдува дисконтната стапка и другите финансиски претпоставки во номинални (наведени) изрази, освен доколку проценките во реални (коригирани за инфлацијата) изрази се поверодостојни, на пример, во хиперинфлаторна економија (види МСС 29 *Финансиско известување во хиперинфлаторни економии*) или каде што придобивките се врзани за индекс и каде што постои развиен пазар на обврзници во иста валута и рок врзани за индекс.

80 **Финансиските претпоставки треба да бидат засновани на пазарни очекувања на крајот на периодот на известување, за периодот во кој обврските треба да се намират.**

Актуарски претпоставки: смртност

81 **Субјектот треба да ги определи своите претпоставки за смртност преку упатување на својата најдобра проценка на смртност на членовите на планот, како за време на работниот однос така и по завршувањето на работниот однос.**

82 За да го процени конечниот трошок на придобивката, субјектот ги зема предвид очекуваните промени во смртноста, на пример преку менување на стандардните табели за смртност врз основа на проценките за подобрување на животниот век.

Актуарски претпоставки: дисконтна стапка

83 **Стапката користена за дисконтирање на обврските за придобивки по престанок на работниот однос (финансирани или нефинансирани) треба да се утврди повикувајќи се на пазарните приноси на крајот на периодот на известување за висококвалитетните корпоративни обврзници. За валути за кои не постои развиен пазар на такви висококвалитетни корпоративни обврзници, треба да бидат користени пазарни приноси (на крајот на периодот на известување) на државните обврзници изразени во таа валута. Валутата и рокот на корпоративните обврзници или државните обврзници треба да бидат доследни на валутата и проценетиот рок на обврските за придобивки по престанок на работниот однос.**

84 Една актуарска претпоставка која има материјално влијание е дисконтната стапка. Дисконтната стапка ја одразува временската вредност на парите, но не и актуарскиот ризик или инвестицискиот ризик. Покрај тоа, дисконтната стапка не го одразува кредитниот ризик специфичен за субјектот, кој го сноси доверителите на субјектот, ниту пак го одразува ризикот дека идното искуство може да се разликува од актуарските претпоставки.

85 Дисконтната стапка го одразува проценетиот временски распоред на плаќањата за придобивки. Во пракса, субјектот често го остварува тоа со примена на единствена пондерирана просечна дисконтна стапка која ги одразува проценетиот временски распоред и износот на плаќањата на придобивки и валутата во која треба да се платат придобивките.

МСС 19

- 86 Во некои случаи, може да не постои развиен пазар на обврзници со доволно долг рок на доспевање кој би одговарал на проценетиот рок на доспевање на сите плаќања за придобивки. Во вакви случаи, субјектот користи тековни пазарни стапки соодветни на рокот за дисконтирање на краткорочните исплати и ја проценува дисконтната стапка за подолги рокови на доспевање преку екстраполирање на тековните пазарни стапки по должината на кривата на принос. Вкупната сегашна вредност на облигацијата за дефинирани придобивки не е веројатно дека ќе биде посебно чувствителна на дисконтната стапка применета на делот од придобивките што треба да се исплатат по крајниот рок на доспевање на расположливите корпоративни или државни обврзници.

Актуарски претпоставки: плати, придобивки и здравствени трошоци

- 87 Субјектот треба да ги мери своите обврски за дефинирани придобивки според основа која ги одразува:
- (а) **придобивките утврдени во условите на планот (или кои резултираат од која било изведена облигација која ги надминува тие услови) на крајот на периодот на известување;**
 - (б) **сите проценети идни зголемувања на плати кои влијаат на плаќањата на придобивки;**
 - (в) **ефектот од сите ограничувања на учеството на работодавачот во трошоците за идните обврски за плаќање на придобивки;**
 - (г) **придонеси од вработените или од трети страни со кои се намалува конечниот трошок за субјектот во однос на тие придобивки; и**
 - (д) **проценети идни промени во нивото на сите државни придобивки кои влијаат на обврските за плаќање на придобивки според план за дефинирани придобивки, доколку, и само доколку:**
 - (i) **таквите промени биле донесени пред крајот на периодот на известување; или**
 - (ii) **минатото искуство, или друг веродостоен доказ укажува дека тие државни придобивки ќе се променат на некој предвидлив начин, на пример, паралелно со идните промени во општото ниво на цени или во општото ниво на плати.**
- 88 Актуарските претпоставки одразуваат идни промени на придобивките кои се утврдени во формалните услови на планот (или изведена облигација која ги надминува тие услови) на крајот на периодот на известување. Ова е случај кога, на пример:
- (а) субјектот има минато искуство на зголемување на придобивките, на пример, за да ги ублажи ефектите на инфлацијата, и нема навестување дека оваа пракса ќе се промени во иднина;
 - (б) субјектот е обврзан, било преку формалните услови на планот (или изведена облигација која ги надминува тие услови) или законската регулатива, да го користи секој вишок во планот за придобивки на учесниците во планот (види точка 108(в)); или
 - (в) придобивките варираат во зависност од таргетите за успешност или од други критериуми. На пример, условите на планот може да пропишуваат дека ќе се плаќаат намалени придобивки или ќе се бараат дополнителни придонеси од вработените доколку средствата на планот не се доволни. Мерењето на облигацијата ја одразува најдобрата проценка на ефектите на таргетите за успешност или други критериуми.
- 89 Актуарските претпоставки не одразуваат промени на идните придобивки кои не се утврдени во формалните услови на планот (или изведена облигација) на крајот на периодот на известување. Таквите промени ќе резултираат со:
- (а) трошок за мината услуга, до степенот до кој тие ги менуваат придобивките за услуги пред промената; и
 - (б) трошок за тековна услуга за периодите по промената, до степенот до кој тие ги менуваат придобивките за извршените услуги по промената.
- 90 Проценките за зголемување на идните плати ги земаат предвид инфлацијата, старосната структура, унапредувањата и другите релевантни фактори, како што се понудата и побарувачката на пазарот на трудот.

MCC 19

- 91 Некои планови за дефинирани придобивки ги ограничуваат придонесите кои се бара да бидат платени од субјектот. Крајниот трошок за придобивките го зема предвид ефектот од ограничувањето на придонесите. Ефектот на ограничувањето на придонесите се определува за пократкиот период од:
- (а) проценетиот животен век на субјектот; и
 - (б) проценетиот животен век на планот.
- 92 Некои планови за дефинирани придобивки бараат вработените или трети страни да придонесуваат кон трошоците на планот. Придонесите од вработените го намалуваат трошокот на придобивката за субјектот. Субјектот зема предвид дали придонесите од трета страна го намалуваат трошокот на придобивките за субјектот, или се право на надоместување како што е опишано во точка 116. Придонесите од вработените или од трети страни се пропишуваат или во формалните услови на планот (или произлегуваат од изведена облигација која ги надминува тие услови), или подлежат на дискреционо право. Дискреционите придонеси од вработените или од трети страни ги намалуваат трошоците за услуги поврзани со плаќања на овие придонеси кон планот.
- 93 Придонесите од вработените или од трети страни определени во формалните услови на планот ги намалуваат трошоците за услуги (доколку се поврзани со услуга), или влијаат на повторните мерења на нето- обврските (средствата) за дефинирани придобивки (доколку не се поврзани со услуга). Пример за придонеси кои не се поврзани со услуга е кога се бараат придонеси за намалување на кусокот кој произлегува од загуби поради средствата на планот или од актуарски загуби. Доколку придонесите од вработените или од трети страни се поврзани со услуга, тие придонеси ги намалуваат трошоците за услуги на следниов начин:
- (а) доколку износот на придонесите зависи од бројот на годините на давање услуга, субјектот треба да ги припише придонесите на периодите на услуга со користење на истиот метод на припишување кој се бара со точка 70 за бруто-придобивка (т.е. со користење на формулата за придонеси на планот или на праволиниска основа); или
 - (б) доколку износот на придонесите е независен од бројот на годините на давање услуга, на субјектот му е дозволено да ги признае тие придонеси како намалување на трошоците за услуги во периодот во кој била дадена поврзаната услуга. Примери за придонеси кои се независни од бројот на годините на давање услуги ги вклучуваат оние кои се фиксен процент од платата на вработениот, фиксен процент за време на периодот на давање на услугата или се зависни од староста на вработеното лице.
- Точка А1 содржи поврзани упатство за примена.
- 94 За придонеси од вработени лица или од трети страни кои им се припишуваат на периодите на давање услуги во согласност со точка 93(а), промените во придонесите резултираат во:
- (а) трошоци за сегашни и минати услуги (доколку тие промени не се утврдени во формалните услови на планот и не произлегуваат од изведена облигација); или
 - (б) актуарски добивки и загуби (доколку тие промени не се утврдени во формалните услови на планот, или произлегуваат од изведена облигација).
- 95 Некои придобивки по престанок на работниот однос се поврзани со варијабли како што е нивото на државните придобивки по пензионирање или државната здравствена заштита. Мерењето на таквите придобивки одразува најдобрата проценка на таквите варијабли, врз основа на минато искуство и други веродостојни докази.
- 96 **Претпоставките во врска со здравствените трошоци ќе ги земаат предвид проценетите идни промени на трошокот за здравствени услуги, кои произлегуваат како од инфлацијата така и од специфични промени во здравствените трошоци.**
- 97 Мерењето на здравствените придобивки по престанок на работниот однос бара претпоставки во врска со нивото и зачестеноста на идните побарувања и трошокот за исполнување на тие побарувања. Субјектот ги проценува идните здравствени трошоци врз основа на историски податоци поврзани со искуството на самиот субјект, дополнето каде што е неопходно со историски податоци на други субјекти, осигурителни друштва, здравствени институции и други извори. Проценките за идните здравствени трошоци го земаат предвид ефектот од технолошкиот напредок, промените во користењето на здравствената заштита или моделите на испорака и промените во здравствениот статус на учесниците во планот.
- 98 Нивото и зачестеноста на побарувањата за надомест се особено чувствителни на возраста, здравствената состојба и полот на вработените (и нивните зависни лица) и можат да бидат чувствителни и на други фактори, како што е географската локација. Поради тоа, историските податоци се прилагодуваат до степенот до кој демографската мешавина на популацијата се

МСС 19

разликува од онаа на популацијата што е користена како основа за историските податоци. Тие, исто така, се прилагодуваат кога постои веродостоен доказ дека трендовите од минатото нема да продолжат.

Трошок за мината услуга и добивки и загуби од подмирување

- 99 **Кога ги определува трошоците за минати услуги, или добивката или загубата од подмирување, субјектот треба повторно да ја измери нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки со користење на сегашната објективна вредност на средствата на планот и актуелните актуарски претпоставки, вклучувајќи ги тековните пазарни каматни стапки и други тековни пазарни цени кои ги одразуваат:**
- (а) **придобивките коишто се нудат со планот и средствата на планот пред измените на планот, значителни намалувања или подмирувања; и**
 - (б) **придобивките коишто се нудат со планот и средствата на планот по измените на планот, значителни намалувања или подмирувања.**
- 100 Субјектот не мора да разграничува помеѓу трошок за мината услуга кои резултираат од измена на план, трошок за мината услуга кои резултираат од значителни намалувања и добивка или загуби од подмирување доколку овие трансакции се случат во исто време. Во некои случаи, измената на планот се случува пред подмирување, како на пример, кога субјектот ги менува придобивките според планот и дополнително ги подмирува изменетите придобивки. Во такви случаи, субјектот признава трошок за мината услуга пред каква било добивка или загуба од подмирување.
- 101 Подмирувањето се случува заедно со измена и значително намалување на план, доколку планот е прекинат со резултат на тоа дека облигацијата е подмирена, а планот престанал да постои. Сепак, прекинувањето на планот не е подмирување доколку планот биде заменет со нов план кој нуди придобивки кои, во суштина, се исти.
- 101A Кога се случуваат измена, значителни намалувања или намирувања на планот, субјектот треба да ги признае и мери сите трошоци за мината услуга, или добивка или загуба од подмирување, во согласност со точките 99–101 и точките 102–112. Притоа, субјектот нема да го зема предвид ефектот од горната граница на вредноста на средството. Субјектот потоа ќе го определи ефектот на горната граница на вредноста на средството по измената, значителните намалувања или подмирувања на планот и треба да ја признае секоја промена на тој ефект во согласност со точка 57(r).

Трошок за мината услуга

- 102 Трошок за мината услуга е промената на сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки која резултира од измена или значително намалување на планот.
- 103 **Субјектот треба да признае трошок за мината услуга како расход на пораниот од следниве датуми:**
- (а) **кога се случува измена на планот или значително намалување; и**
 - (б) **кога субјектот ги признава поврзаните трошоци за реструктурирање (види МСС 37) или отпремнина (види точка 165).**
- 104 Измена на планот се случува тогаш кога субјектот воведува, или повлекува, план за дефинирани придобивки или ги менува плаќањата на придобивките според постоечки план за дефинирани придобивки.
- 105 Значително намалување се случува тогаш кога субјектот значително го намалува бројот на вработените кои се опфатени со планот. Значително намалување може да произлезе од изолиран настан, како што е затворање на фабрика, престанување на работење или прекинување или суспендирање на план.
- 106 Трошокот за мината услуга може да биде или позитивен (кога придобивките се воведуваат или менуваат така што се зголемува сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки) или негативен (кога придобивките се повлекуваат или менуваат така што се намалува сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки).
- 107 Кога субјектот намалува придобивките кои се исплаќаат според постоечки план за дефинирани придобивки и, во исто време, зголемува други придобивки кои се плаќаат според планот за истите вработени, субјектот ја третира таквата промена како поединечна нето-промена.
- 108 Трошокот за мината услуга ги исклучува:

MCC 19

- (а) ефектот од разликите помеѓу реалните и претходно претпоставените зголемувања на платите врз облигацијата да се платат придобивки за услуга во претходни години (нема трошок за мината услуга бидејќи актуарските претпоставки дозволуваат проектирани плати);
- (б) поценетите и натценетите износи на дискреционите зголемувања на пензиите, кога субјектот има изведена облигација да ги одобри таквите зголемувања (нема трошок за мината услуга бидејќи актуарските претпоставки дозволуваат такви зголемувања);
- (в) проценките за зголемувања на придобивките кои произлегуваат од актуарските добивки или од приносот на средства на планот кои биле веќе признати во финансиските извештаи доколку субјектот е обврзан, било преку формалните услови на планот (или изведена облигација што ги надминува овие услови) или со закон, да го користи секој вишок во планот во корист на учесниците во планот, дури иако зголемувањето на придобивките сè уште не е формално доделено (не постои трошок за мината услуга затоа што резултатичкото зголемување на облигацијата претставува актуарска загуба, види точка 88); и
- (г) зголемувањето на стекнатите придобивки (т.е. придобивки кои не се условени од идно вработување, види точка 72) кога, во отсуство на нови или зголемени придобивки, вработените ги исполнуваат барањата за стекнување (нема трошок за мината услуга бидејќи субјектот го признал проценетиот трошок за придобивки како трошок за тековна услуга, како што услугата била давана).

Добивки и загуби од подмирување

- 109 Добивката или загубата од подмирување е разликата помеѓу:
- (а) сегашната вредност на облигација за дефинирани придобивки која се подмирува, како што е утврдена на датумот на подмирувањето; и
 - (б) цената на подмирувањето, вклучувајќи ги и сите средства на планот што се пренесени и сите плаќања направени директно од ентитетот во врска со подмирувањето.
- 110 Субјектот треба да признае добивка или загуба од подмирување на план за дефинирани придобивки кога настанува подмирувањето.**
- 111 Подмирување настанува тогаш кога субјектот влегува во трансакција со која се елиминираат сите понатамошни законски или изведени облигации за дел или за сите придобивки обезбедени според план за дефинирани придобивки (освен плаќања на придобивки на, или во име на, вработени во согласност со условите на планот и кои се вклучени во актуарските претпоставки). На пример, еднократен пренос на значителни обврски на работодавачот според планот кон осигурително друштво преку купување осигурителна полиса е подмирување; додека еднократна исплата на паричен износ, во согласност со условите од планот, на учесниците во планот, во замена за нивното право за добивање на дефинираните придобивки по престанок на работниот однос не е подмирување.
- 112 Во некои случаи, субјектот се стекнува со полиса за осигурување за да финансира некои или сите придобивки на вработените кои се однесуваат на услугите на вработените во тековниот и во претходни периоди. Стекнувањето на таквата полиса не е подмирување доколку субјектот задржува законска или изведена облигација (види точка 46) да плати дополнителни износи доколку осигурителот не ги плати придобивките за вработените кои се специфицирани во полисата за осигурување. Точките 116–119 се однесуваат на признавањето и мерењето на правата на надоместување според полиси за осигурување кои не се средства на планот.

Признавање и мерење: средства на планот**Објективна вредност на средствата на планот**

- 113 Објективната вредност на сите средства на планот се одзема од сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки при утврдување на кусокот или вишокот.
- 114 Средствата на планот ги исклучуваат неплатените придонеси кои известувачкиот субјект ги должи на фондот, како и сите непреносливи финансиски инструменти издадени од страна на субјектот кои се чуваат во фондот. Средствата на планот се намалуваат за обврските на фондот кои не се поврзани со придобивки за вработените, на пример, обврски кон добавувачите и други обврски кои произлегуваат од деривативни финансиски инструменти.

МСС 19

- 115 Кога средствата на планот вклучуваат полиси за осигурување кои се квалификуваат, кои точно се совпаѓаат со износот и временскиот распоред на некои или на сите обврски за придобивки кои се плаќаат според планот, објективната вредност на тие полиси за осигурување се смета дека е сегашната вредност на поврзаните обврски (предмет на сите намалувања што се бараат доколку износите на побарувањата според полисите за осигурување не се целосно наплативи).

Надоместувања

- 116 Кога, и само кога, е речиси извесно дека друга страна ќе ги надомести сите или некои од расходите потребни за подмирување на облигацијата за дефинирани придобивки, субјектот треба да:
- (а) го признае своето право на надомест како одвоено средство. Субјектот ќе го мери средството по објективна вредност.
 - (б) ги расчленува и признава промените во објективната вредност на неговото право на надомест на ист начин како и промените во објективната вредност на средствата на планот (види точки 124 и 125). Компонентите на трошокот за дефинирани придобивки признати во согласност со точка 120 може да се признаат во нето износи кои се поврзани со промените во сметководствената вредност на правото на надоместување.
- 107 Понекогаш, субјектот е во можност да бара друга страна, како што е осигурителот, да плати дел или сите издатоци потребни за подмирување на облигацијата за дефинирани придобивки. Полисите за осигурување кои се квалификуваат, како што е дефинирано во точка 8, се средства на планот. Субјектот ги евидентира полисите за осигурување кои се квалификуваат на ист начин како и сите други средства на планот и точка 116 не е релевантна (види точки 46–49 и 115).
- 118 Кога полисата за осигурување не е полиса за осигурување која се квалификува, таа полиса за осигурување не е средство на планот. Точка 116 е релевантна за такви случаи: субјектот го признава своето право на надоместување според полиса за осигурување како одвоено средство, наместо како одбиток во утврдувањето на кусокот или вишокот на дефинираната придобивка. Точка 140(б) бара од субјектот да обелодени краток опис на врската помеѓу правото на надоместување и облигацијата поврзана со тоа право.
- 119 Доколку правото на надомест произлегува според полиса за осигурување која точно се совпаѓа со износот и временскиот распоред на некои или на сите придобивки кои се плаќаат според планот за дефинирани придобивки, објективната вредност на правото на надомест се смета дека е сегашната вредност на поврзаната облигација (предмет на сите намалувања што се бараат доколку надоместот не може да се надомести во целост).

Компоненти на трошоци за дефинирани придобивки

- 120 Субјектот треба да ги признае компонентите на трошоци за дефинирани придобивки, освен до степен до кој друг МСФИ бара или дозволува нивно вклучување во набавната вредност на некое средство, на следниов начин:
- (а) трошоци за услуги (види точки 66–112 и точка 122А) во добивка или загуба;
 - (б) нето-камата на нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки (види точки 123–126) во добивка или загуба; и
 - (в) повторни мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки (види точки 127–130) во останата сеопфатна добивка.
- 121 Други МСФИ бараат вклучување на некои трошоци за придобивки за вработените во рамките на набавната вредност на средствата, како што се залихи и недвижности, постројки и опрема (види МСС 2 и МСС 16). Сите трошоци за придобивки по престанок на работниот однос вклучени во набавната вредност на тие средства го вклучуваат адекватниот дел на компонентите кои се наведени во точка 120.
- 122 Повторните мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки признати во останата сеопфатна добивка не треба да бидат рекласифицирани во добивка или загуба во последователен период. Сепак, субјектот може да ги пренесе во капитал тие износи кои се признати во останата сеопфатна добивка.

MCC 19

Трошоци за тековна услуга

- 122A Субјектот треба да ги утврди трошоците за тековна услуга со користење на актуарски претпоставки кои се утврдени на почетокот на годишниот известувачки период. Сепак, доколку субјектот повторно ја мери нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки во согласност со точка 99, тој треба да ги утврди трошокот за тековната услуга за остатокот од годишниот известувачки период по спроведена измена, значителни намалувања или подмирувања на планот со користење на актуарските претпоставки кои биле користени за повторно мерење на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки во согласност со точка 99(б).

Нето-камата на нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки

- 123 Субјектот треба да утврди нето-камата на нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки така што нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки ќе ја помножи со дисконтната стапка специфицирана во точка 83.

- 123A За да ја утврди нето-каматата во согласност со точка 123, субјектот треба да ги користи нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки и дисконтната стапка која е утврдена на почетокот на годишниот известувачки период. Сепак, доколку субјектот повторно ја мери нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки во согласност со точка 99, субјектот треба да ја утврди нето-каматата за остатокот од годишниот известувачки период по измена, значителни намалувања или подмирувања на планот со користење на:

- (а) нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки која е утврдена во согласност со точка 99(б); и
- (б) дисконтната стапка која се користела за повторно мерење на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки во согласност со точка 99(б).

Кога ја применува точка 123А, субјектот треба, исто така, да ги земе предвид и сите промени во нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки за време на периодот кои настанале поради плаќање на придонеси или придонеси.

- 124 Нето-каматата на нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки може да се гледа содржи приходи од камата од средства на планот, трошоци за камата за облигација за дефинирани придобивки и камата за ефектите од горната граница на вредност на средството споменат во точка 64.

- 125 Приходот од камата за средства на планот е компонента на приносот на средства на планот, и се утврдува така што објективната вредност на средствата на планот се множат со дисконтната стапка специфицирана во точка 123А. Субјектот треба да ја утврди објективната вредност на средствата на планот на почетокот на годишниот известувачки период. Сепак, доколку субјектот повторно ја мери нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки во согласност со точка 99, субјектот треба да го утврди приходот од камата за остатокот од годишниот известувачки период по измена, значителни намалувања или намирувања на планот со користење на средствата на планот што биле користени за повторно мерење на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки во согласност со точка 99(б). Кога ја применува точка 125, субјектот треба, исто така, да ги земе предвид сите промени во средствата на планот кои се чуваат за време на периодот, а кои резултираат од плаќања на придонеси или придобивки. Разликата помеѓу приходот од камата за средства на планот и приносот на средства на планот е вклучена во повторното мерење на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки.

- 126 Каматата од ефектот на горната граница на вредност на средството е дел од вкупната промена во ефектот на горната граница на вредност на средството, и се утврдува така што ефектот на горната граница на вредност на средството се множи со дисконтната стапка специфицирана во точка 123А. Субјектот треба да го утврди ефектот на горната граница на вредност на средството на почетокот на годишниот известувачки период. Сепак, доколку субјектот повторно ја мери нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки во согласност со точка 99, субјектот треба да ја утврди каматата на ефектот од горната граница на вредност на средството за остатокот од годишниот известувачки период по измена, значителни намалувања или подмирувања на планот, земајќи ги предвид сите измени во ефектот од горната граница на вредност на средството утврден во согласност со точка 101А. Разликата помеѓу каматата на ефектот од горната граница на вредност на средството и вкупната промена во ефектот на горната граница на вредност на средството е вклучена во повторното мерење на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки.

МСС 19

Повторни мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки

- 127 Повторните мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки се состојат од:
- (а) актуарски добивки и загуби (види точки 128 и 129);
 - (б) приносот на средства на планот (види точка 130), исклучувајќи ги износите што се вклучени во нето-каматата на нето-обврската (средство) за дефинирани придобивки (види точка 125); и
 - (в) сите промени во ефектот на горната граница на вредност на средството, исклучувајќи ги износите што се вклучени во нето-каматата на нето-обврската (средство) за дефинирани придобивки (види точка 126).
- 128 Актуарски добивки и загуби резултираат од зголемувања или намалувања на сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки поради промени во актуарските претпоставки и искусствени прилагодувања. Причини за актуарски добивки и загуби вклучуваат, на пример:
- (а) неочекувано високи или ниски стапки на флукуации на вработените, предвремени пензионирања или смртност, или зголемувања на плати, придобивки (доколку формалните или изведени услови од планот предвидуваат зголемување на придобивките поради инфлација) или здравствени трошоци;
 - (б) ефектите од промените во претпоставките кои се однесуваат на опциите за плаќања на придобивки;
 - (в) ефектите од промените во проценките на идни флукуации на вработените, предвремени пензионирања или смртност, или зголемувања на плати, придобивки (доколку формалните или изведени услови од планот предвидуваат зголемување на придобивките поради инфлација) или здравствени трошоци; и
 - (г) ефектите од промените во дисконтната стапка.
- 129 Актуарските добивки и загуби не вклучуваат промени во сегашната вредност на облигацијата за дефинирани придобивки поради воведување, измена, значителни намалувања или подмирувања на планот за дефинирани придобивки, или промени на обврските за плаќање на придобивки според план за дефинирани придобивки. Ваквите промени резултираат со трошок за мината услуга или добивки или загуби од подмирување.
- 130 Кога го утврдува приносот на средства на планот, субјектот ги одзема трошоците за управување со средствата на планот и сите даноци кои се на товар на самиот план, освен оние даноци кои се вклучени во актуарските претпоставки што биле користени за мерење на облигацијата за дефинирани придобивки (точка 76). Другите административни трошоци не се одбиваат од приносот на средства на планот.

Презентирање**Пребивање**

- 131 Субјектот треба да пребие средство кое се однесува на еден план со обврската која се однесува на друг план кога, и само кога, субјектот:
- (а) има законско применливо право да го искористи вишокот од еден план за подмирување на обврски според друг план; и
 - (б) има намера или да ги намира обврските на нето-основа, или да го реализира вишокот од едниот план и да ја подмири облигацијата според другиот план, истовремено.
- 132 Критериумите за пребивање се слични на оние утврдени за финансиските инструменти во МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*.

Разлика тековно/нетековно

- 133 Некои субјекти ги разграничуваат тековните средства и обврски од нетековните средства и обврски. Овој Стандард не прецизира дали субјектот треба да разграничи тековни и нетековни делови на средства и обврски кои произлегуваат од придобивки по престанок на работниот однос.

МСС 19

Компоненти на трошоци за дефинирани придобивки

- 134 Точка 120 бара од субјектот да признае трошоци за услуги и нето-камата на нето-обврската (средство) за дефинирани придобивки во добивка или загуба. Овој Стандард не специфицира како треба субјектот да ги презентира трошоците за услуги и нето- каматата на нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки. Субјектот ги презентира тие компоненти во согласност со МСС 1.

Обелоденување

135 Субјектот треба да обелодени информации кои:

- (а) ги објаснуваат карактеристиките на неговите планови за дефинирани придобивки и ризиците поврзани со нив (види точка 139);
- (б) ги идентификуваат и ги објаснуваат износите во неговите финансиски извештаи кои произлегуваат од неговите планови за дефинирани придобивки (види точки 140–144); и
- (в) опишуваат како неговите планови за дефинирани придобивки можат да влијаат на износот, временскиот период и неизвесноста на идните готовински текови на субјектот (види точки 145–147).

136 За да ги исполни целите од точка 135, субјектот треба да ги земе предвид сите од следниве елементи:

- (а) нивото на детали што е потребно за да се задоволат барањата за обелоденување;
- (б) колку акцент да се стави на секое од тие различни барања;
- (в) до кој степен треба да се направи групирање или расчленување; и
- (г) дали корисниците на финансиските извештаи имаат потреба од дополнителни информации за да можат да ги евалуираат обелоденетите квантитативни информации.

137 Доколку обелоденувањата обезбедени во согласност со барањата од овој Стандард и други МСФИ не се доволни за да се исполнат целите од точка 135, субјектот треба да обелодени дополнителни информации кои се неопходни за да се исполнат тие цели. На пример, субјектот може да презентира анализа на сегашната вредност на облигација за дефинирани придобивки која ги прави разлика помеѓу природата, карактеристиките и ризиците од облигацијата. Таквото обелоденување би можело да направи разликување:

- (а) помеѓу износите што им се должат на активните членови, одложените членови и пензионерите.
- (б) помеѓу стекнатите придобивки и пресметковните но не стекнати придобивки.
- (в) помеѓу условни придобивки, износи кои можат да им се припишат на идни зголемувања на плати и други придобивки.

138 Субјектот треба да процени дали сите или некои од обелоденувањата треба да се расчленат за да се разграничи помеѓу планови или групи на планови со материјално различни ризици. На пример, субјектот може да ги расчлени обелоденувањата во врска со плановите кои ги покажуваат една или повеќе од следниве карактеристики:

- (а) различни географски локации.
- (б) различни карактеристики како што се пензиски планови по основ на рамномерна плата, пензиски планови по основ на последна плата или здравствени планови по престанок на работниот однос.
- (в) различни регулаторни опкружувања.
- (г) различни сегменти на известување.
- (д) различни аранжмани на финансирање (на пример, целосно нефинансирани, целосно или делумно финансирани).

Карактеристики на планови за дефинирани придобивки и ризици поврзани со нив

139 Субјектот треба да обелодени:

МСС 19

- (a) информации во врска со карактеристиките на неговите планови за дефинирани придобивки, вклучувајќи ги:
 - (i) природата на придобивките кои се овозможени со планот (на пример, план за дефинирани придобивки врз основа на последна плата или гарантиран план врз основа на придонеси).
 - (ii) опис на регулаторната рамка во која функционира планот, на пример ниво на минимални барања за финансирање и сите ефекти кои ги има регулаторната рамка врз планот, како што е горната граница на вредност на средството (види точка 64).
 - (iii) опис на сите други одговорности на субјектот за управување со планот, на пример одговорности на старатели или на членови на одборот на планот.
- (б) опис на ризиците на кои планот го изложува субјектот, со акцент на сите невообичаени ризици, ризици кои се специфични за субјектот или ризици кои се специфични за планот, и на сите значителни концентрации на ризик. На пример, доколку средствата на планот се инвестираат првенствено во една класа на инвестиции, на пример недвижности, планот може да го изложи субјектот на ризик од концентрација на пазар на недвижности.
- (в) Опис на сите измени на планот, значајни намалувања и подмирувања.

Објаснување на износите во финансиските извештаи

- 140 Субјектот треба да обезбеди усогласување од почетното салдо до крајното салдо за секое од следниве, доколку е применливо:
- (a) Нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки, со посебно прикажување на усогласувањата за:
 - (i) средствата на планот.
 - (ii) сегашната вредност на обврската за дефинирани придобивки.
 - (iii) ефектот од горната граница на вредност на средството.
 - (б) Сите права на надоместување. Субјектот треба, исто така, да го опише односот помеѓу секое право на надоместување и поврзаната облигација.
- 141 Секое усогласување наведено во точка 140 треба да ги покаже следниве, доколку е применливо:
- (a) трошоци за тековна услуга.
 - (б) приходи или расходи од камата.
 - (в) повторно мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки, покажувајќи ги одвоено:
 - (i) приносот на средства на планот, исклучувајќи ги износите кои се содржани во каматата во (б).
 - (ii) актуарски добивки и загуби кои произлегуваат од промени во демографските претпоставки (види точка 76(a)).
 - (iii) актуарски добивки и загуби кои произлегуваат од промени во финансиските претпоставки (види точка 76(б)).
 - (iv) промени во ефектот на ограничување на нето-средствата за дефинирани придобивки до горната граница на вредност на средството, исклучувајќи ги износите кои се вклучени во каматата во (б). Субјектот треба, исто така, да обелодени како ја утврдил максималната економска придобивка која е достапна, т.е. дали тие придобивки би биле во форма на рефундирања, намалувања на идните придонеси или комбинација од двете.
 - (г) Трошокот за мината услуга и добивки и загуби кои произлегуваат од подмирувања. Како што е дозволено со точка 100, трошокот за мината услуга и добивките и загубите кои произлегуваат од подмирувања не треба да се разграничуваат доколку се случат заедно.
 - (д) ефектите од промените на девизните курсеви.
 - (е) придонесите кон планот, покажувајќи ги одвоено износите што биле платени од работодавачот и оние што биле платени од учесниците во планот.

MCC 19

- (е) плаќања од планот, покажувајќи ги одвоено износите што се платени во однос на сите намирувања.
- (ж) ефектите од деловни комбинации и отуѓувања.
- 142 Субјектот треба да ја расчлени објективната вредност на средствата на планот во класи со кои се разграничуваат природата и ризиците на тие средства, со понатамошно расчленување на секоја класа на средства од планот во оние кои имаат котирана пазарна цена на активен пазар (како што е дефинирано во МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*) и оние кои немаат. На пример, и земајќи го предвид нивото на обелоденување кое се разгледува во точка 136, субјектот би можел да разграничи помеѓу:
- (а) готовина и готовински еквиваленти;
- (б) сопственички инструменти (одделени по вид на дејност, големина на друштво, географска локација итн.);
- (в) должнички инструменти (одделени по издавач, кредитен квалитет, географска локација итн.);
- (г) недвижности (одделени по географска локација итн.);
- (д) деривативи (одделени по вид на основен ризик во договорот, на пример, договори за каматни стапки, девизини договори, договори за капитал, кредитни договори, долгорочни свопови итн.);
- (е) инвестициски фондови (одделени по видови фондови);
- (е) хартии од вредност кои се обезбедени со средства; и
- (ж) структурирани долгови.
- 143 Субјектот треба да ја обелодени објективната вредност на сопствените преносливи финансиски инструменти кои се чуваат како средства на планот, и објективната вредност на средства на планот кои се недвижност или други средства што се користат од субјектот.
- 144 Субјектот треба да ги обелодени значителните актуарски претпоставки што се користат за да ја утврди сегашната вредност на облигација за дефинирани придобивки (види точка 76). Таквите обелоденувања треба да бидат во апсолутни вредности (на пример, како апсолутен процент, а не само како разлика помеѓу различни проценти и други променливи). Кога субјектот обезбедува заеднички обелоденувања за група на планови, субјектот треба да ги обезбеди таквите обелоденувања во форма на пондерирани просеци или во релативно тесни опсези.

Износ, временски период и неизвесност на идни готовински текови

- 145 Субјектот треба да обелодени:
- (а) анализа на сензитивност за секоја значајна актуарска претпоставка (како што е обелоденето според точка 144) на крајот на периодот на известување, покажувајќи на кој начин би била засегната облигацијата за дефинирани придобивки од промените во релевантната актуарска претпоставка кои биле разумно можни на тој датум.
- (б) методите и претпоставките кои биле користени во изготвувањето на анализите на сензитивност, кои се бараат со (а) и ограничувањата на тие методи.
- (в) промени од претходниот период во методите и претпоставките кои се користат во изготвувањето на анализите на сензитивност, и причините за тие промени.
- 146 Субјектот треба да обелодени опис на сите стратегии за совпаѓање на средствата и обврските кои се користат од планот или од субјектот, вклучувајќи го и користењето на ануитети и други техники, како што се долгорочни свопови, за управување на ризик.
- 147 За да обезбеди индикација за ефектот што го има планот за дефинирани придобивки на идните готовински текови на субјектот, субјектот треба да обелодени:
- (а) опис на сите аранжмани за финансирање и политика за финансирање кои влијаат на идните придонеси.
- (б) очекуваните придонеси кон планот за следниот годишен известувачки период.
- (в) Информации во врска со профилот за доспевање на облигацијата за дефинирани придобивки. Ова ќе го вклучува и просечниот пондерирани период на траење на облигацијата за дефинирани придобивки и може да вклучува и други информации во врска

МСС 19

со распределбата на периодот на плаќања на придобивки, како што е анализа на доспевање за плаќањата на придобивки.

Планови на повеќе работодавачи

- 148 Доколку субјектот учествува во план на повеќе работодавачи за дефинирани придобивки, субјектот треба да обелодени:
- (а) опис на аранжманот за финансирање, вклучувајќи го и методот што бил користен за утврдување на стапката на придонеси на субјектот и сите минимални барања за финансирање.
 - (б) опис на степенот до кој субјектот може да биде одговорен според планот за обврски на други субјекти, според роковите и условите на планот на повеќе работодавачи.
 - (в) опис на сите договорени распределби на кусок или вишок при:
 - (i) укинување на планот; или
 - (ii) повлекување на субјектот од планот.
 - (г) доколку субјектот го евидентира планот како да станува збор за план за дефинирани придонеси во согласност со точка 34, субјектот треба да го обелодени следново, покрај информациите што се бараат со (а)–(в) и, наместо информациите што се бараат со точките 139–147:
 - (i) фактот дека тој план е план за дефинирани придобивки.
 - (ii) причината зошто не се достапни доволно информации кои би му овозможиле на субјектот да го евидентира планот како план за дефинирани придобивки.
 - (iii) очекуваните придонеси во планот за следниот годишен известувачки период.
 - (iv) информации во врска со секој кусок или вишок во планот кои би можеле да влијаат на износот на идните придонеси, вклучувајќи ја и основата што била користена за утврдување на кусокот или вишокот и импликациите врз субјектот, доколку ги има.
 - (v) индикација за нивото на учество на субјектот во планот, во споредба со други субјекти учесници. Примери за мерки кои би можеле да дадат таква индикација го вклучуваат пропорционалниот дел на субјектот во вкупните придонеси кон планот, или пропорционалниот дел на субјектот во вкупниот број активни членови, пензионирани членови и поранешни членови кои имаат право на придобивки, доколку се достапни такви информации.

Планови за дефинирани придобивки кои го споделуваат ризикот помеѓу субјекти кои се под заедничка контрола

- 149 Доколку субјектот учествува во план за дефинирани придобивки кој ги споделува ризиците помеѓу субјекти кои се под заедничка контрола, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) договорната спогодба или официјалната политика за оптоварување на нето-трошоците за дефинирани придобивки или фактот дека не постои таква политика.
 - (б) политиката за утврдување на придонесот што треба да биде платен од субјектот.
 - (в) доколку субјектот ја евидентира распределбата на нето-трошоците за дефинирани придобивки во согласност со точка 41–сите информации во врска со планот во целина како што се бара со точките 135–147.
 - (г) доколку субјектот ги евидентира придонесите кои се плаќаат за период во согласност со точка 41–информациите во врска со планот во целина што се бараат со точките 135–137, 139, 142–144 и 147(а) и (б).
- 150 Информациите што се бараат со точка 149(в) и (г) може да се обелоденат преку упатување кон обелоденувањата во финансиски извештаи на друг субјект во групата доколку:
- (а) финансиските извештаи на тој субјект во групата одвоено ги идентификуваат и обелоденуваат информациите што се бараат во врска со планот; и
 - (б) финансиските извештаи на тој субјект во групата им се достапни на корисниците на финансиските извештаи под исти услови како и финансиските извештаи на субјектот и во исто време со, или дури и порано од, финансиските извештаи на субјектот.

MCC 19

Барања за обелоденување во други МСФИ

- 151 Кога тоа се бара со MCC 24, субјектот обелоденува информации во врска со:
- (а) трансакции со поврзани страни со планови за придобивки по престанок на работниот однос; и
 - (б) придобивки по престанок на работниот однос за клучниот раководен персонал.
- 152 Кога тоа се бара со MCC 37, субјектот обелоденува информации во врска со условени обврски кои произлегуваат од обврските за придобивки по престанок на работниот однос.

Други долгорочни придобивки за вработените

- 153 Други долгорочни придобивки за вработените вклучуваат ставки како што се следниве, доколку не се очекува да бидат платени во целост во рок од дванаесет месеци по завршувањето на годишниот известувачки период во кој вработените ги давале поврзаните услуги:
- (а) долгорочни платени отсуства како што се долгорочни работни отсуства или отсуства за усовршувања;
 - (б) јубилејни или други придобивки за долгогодишно работење;
 - (в) придобивки поради долгорочна инвалидност;
 - (г) учество во добивка и бонуси; и
 - (д) одложени надоместоци.
- 154 Мерењето на други долгорочни придобивки за вработените обично не е предмет на истиот степен на неизвесност, како и мерењето на придобивки по престанок на работниот однос. Од таа причина, овој Стандард бара поедноставен метод на евидентирање на другите долгорочни придобивки за вработените. За разлика од евидентирањето што се бара за придобивки по престанок на работниот однос, овој метод не бара признавање на повторните мерења во останата сеопфатна добивка.

Признавање и мерење

- 155 Кога го признава и мери вишокот или кусокот во друг план за долгорочни придобивки на вработените, субјектот треба да ги примени точките 56–98 и 113–115. Субјектот треба да ги примени точките 116–119 во признавањето и мерењето на секое право на надоместување.
- 156 За други долгорочни придобивки за вработените, субјектот треба да го признае нето-збирот на следниве износи во добивка или загуба, освен до степенот до кој друг МСФИ бара или дозволува нивно вклучување во набавната вредност на некое средство:
- (а) трошоци за услуги (види точки 66–112 и точка 122А);
 - (б) нето-камата на нето-обврска (средство) за дефинирани придобивки (види точки 123–126); и
 - (в) повторни мерења на нето-обврската (средството) за дефинирани придобивки (види точки 127–130).
- 157 Еден облик на друга долгорочна придобивка за вработените се придобивки за долгорочна инвалидност. Доколку нивото на придобивките зависи од должината на услугата, облигацијата произлегува тогаш кога услугата е извршена. Мерењето на облигацијата ја одразува веројатноста дека ќе се бара плаќање, како и должината на времето за кое се очекува дека ќе се изврши плаќањето. Доколку нивото на придобивки е исто за секој вработен со неспособност за работа, без оглед на годините на услуга, очекуваниот трошок за овие придобивки се признава кога се случува настанот кој ја причинува долгорочната инвалидност.

Обелоденување

- 158 Иако овој Стандард не бара специфични обелоденувања за краткорочните придобивки за вработените, други МСФИ може да бараат такви обелоденувања. На пример, MCC 24 бара обелоденувања за придобивките за вработените за клучниот раководен персонал. MCC 1 бара обелоденување на расходот за придобивки за вработените.

МСС 19

Отпремнина

- 159 Овој Стандард ги третира отпремнините одвоено од другите придобивки за вработените, бидејќи настанот од кој произлегува обврскајата повеќе е прекиниот на работниот однос, отколку услугата на вработениот. Отпремнината резултира или од одлуката на субјектот да го прекине работниот однос, или од одлуката на вработениот да прифати понуда за придобивки од субјектот во замена за прекинување на работниот однос.
- 160 Отпремнината не ги вклучува придобивките за вработените кои произлегуваат од прекинување на работниот однос на барање на вработениот, а без понуда од субјектот, или како резултат на барања за задолжително пензионирање, бидејќи тие придобивки се придобивки по престанок на работниот однос. Некои субјекти нудат пониско ниво на придобивки за прекинување на работниот однос на барање на вработениот (во суштина, станува збор за придобивки по престанок на работниот однос) отколку за прекинување на работниот однос на барање на субјектот. Разликата помеѓу придобивката овозможена за прекинување на работниот однос на барање на вработениот и поголемата придобивка овозможена на барање на субјектот претставува придобивка за престанок на вработувањето.
- 161 Формата на придобивки за вработениот не определува дали таа се овозможува во замена за услуга или во замена за прекинување на работниот однос на вработениот. Отпремнината обично претставува исплата на еднократен надомест, но понекогаш, исто така, вклучува и:
- (а) подобрувања на придобивките по престанок на работниот однос, било индиректно преку план за придобивки на вработените или директно.
 - (б) плата до крајот на определен период, доколку вработениот не врши услуга која му овозможува економски придобивки на субјектот.
- 162 Индикатори дека придобивката за вработениот е дадена во замена за услуги ги вклучуваат следниве:
- (а) придобивката е условена од идно давање на услугата (вклучувајќи и придобивки кои се зголемуваат доколку се дава и идна услуга).
 - (б) придобивката се дава во согласност со условите на планот за придобивки на вработените.
- 163 Некои отпремнини се даваат во согласност со условите на постоечки план за придобивки на вработените. На пример, тие може да бидат специфицирани со статут, договор за работен однос или со синдикален договор, или може да се подразбираат како резултат на мината пракса на работодавачот во давањето слични придобивки. Како уште еден пример, доколку субјектот даде понуда за придобивки која е достапна и во подолг период, или доколку има подолг период помеѓу понудата и очекуваниот датум на стварно прекинување, субјектот зема предвид дали утврдил нов план за придобивки на вработените и, според тоа, дали придобивките што се нудат според тој план се отпремнини или придобивки по престанок на работниот однос. Придобивките за вработените кои се даваат во согласност со условите на планот за придобивки на вработените се отпремнини доколку произлегуваат од одлука на субјектот да прекине работен однос на вработен и од тоа дека не се условени од давањето услуга во иднина.
- 164 Некои придобивки за вработените треба да се платат без оглед на причината за заминување на вработениот. Плаќањето на такви придобивки е извесно (предмет на какви било барања за стекнување или минимална услуга), но временскиот распоред на нивното плаќање е неизвесен. Иако ваквите придобивки во некои земји се опишани како обесштетување за прекин на вработување, или награди за прекин на работниот однос, тие повеќе се придобивки по престанок на работниот однос отколку отпремнини, и субјектот ги евидентира како придобивки по престанок на работниот однос.

Признавање

- 165 **Субјектот треба да признае отпремнина како обврска и расход на пораниот од следниве датуми:**
- (а) **кога субјектот повеќе не може да ја повлече понудата за тие придобивки; и**
 - (б) **кога субјектот ги признава трошоците за реструктурирање кои се во рамките на опфатот на МСС 37 и вклучуваат плаќање на отпремнина.**
- 166 За отпремнини кои се плаќаат како резултат на одлуката на вработениот да прифати понуда на придобивки во замена за прекинување на работниот однос, времето кога субјектот повеќе не може да ја повлече понудата за отпремнина е пораниот од следниве датуми:
- (а) кога вработениот ја прифаќа понудата; и

MCC 19

- (б) кога стапува во сила ограничување (на пример, правно, регулаторно или договорно барање или друго ограничување) на способноста на субјектот да ја повлече понудата. Ова би било тогаш кога е направена понудата, доколку ограничувањето постоело во времето кога била правена понудата.
- 167 За отпремнина која се плаќа како резултат на одлуката на субјектот да го прекине работниот однос на вработениот, субјектот повеќе не може да ја повлече понудата тогаш кога субјектот им соопштил на засегнатите вработени план за прекинување кој ги исполнува сите од следниве критериуми:
- (а) активностите кои се неопходни за извршување на планот укажуваат на тоа дека е малку веројатно дека ќе бидат направени значителни промени на планот.
- (б) планот ги идентификува бројот на вработените чиј работен однос ќе биде прекинат, класификацијата на нивните работни места или функции и нивните локации (но планот не мора да ги идентификува секој вработен поединечно) и очекуваниот датум на завршување.
- (в) планот ја определува отпремнината што ќе ја добијат вработените во доволно детали кои им овозможуваат на вработените да ги утврдат видот и износот на придобивките што ќе ги добијат тогаш кога ќе биде прекинат нивниот работен однос.
- 168 Кога субјектот признава отпремнини, субјектот можеби ќе треба, исто така, да евидентира значително намалување на пензиските придобивки или на други придобивки за вработените (види точка 103).

Мерење

- 169 Субјектот треба да ги мери отпремнините при почетното признавање, и треба да ги мери и признае последователните промени, во согласност со природата на придобивката за вработените, под услов, доколку отпремнините претставуваат подобрувања на придобивките по престанок на работниот однос, субјектот треба да ги примени барањата за придобивки по престанок на работниот однос. Во спротивно:
- (а) доколку отпремнината се очекува да биде платена во целост во рок од дванаесет месеци по крајот на годишниот известувачки период во кој се признава придобивката за престанок на вработувањето, субјектот треба да ги примени барањата за краткорочни придобивки за вработените.
- (б) доколку отпремнината не се очекува да биде платена во целост во рок од дванаесет месеци по крајот на годишниот известувачки период, субјектот треба да ги примени барањата за други долгорочни придобивки за вработените.
- 170 Од причина што отпремнините не се овозможуваат во замена за услуга, точките 70–74 кои се однесуваат на поврзувањето на придобивката со периодите на давање на услугата не се релевантни.

Пример со кој се илустрираат точките 159–170

Историски податоци

Како резултат на неодамнешно стекнување, субјектот планира да затвори фабрика во рок од десет месеци и, во тој момент, да го прекине работниот однос на сите преостанати вработени во фабриката. Од причина што на субјектот му е потребна стручноста на вработените во фабриката за довршување на некои договори, субјектот објавува план за прекинување на работниот однос на следниов начин.

Секој вработен кој ќе остане и ќе дава услуги сè до затворањето на фабриката ќе добие, на датумот на прекинување на работниот однос, парична исплата во износ од ПЕ30.000. Оние вработени кои ќе си заминат пред да биде затворена фабриката, ќе добијат ПЕ10.000.

Во фабриката има вкупно 120 вработени. Во моментот на објавување на планот, субјектот очекува 20 од нив да си заминат пред да биде затворена фабриката. Според тоа, вкупните очекувани парични одливи според планот се во износ од ПЕ3.200.000 (т.е. $20 \times \text{CU}10.000 + 100 \times \text{PE}30.000$). Како што се бара со точка 160, субјектот ги зема предвид придобивките кои се овозможени во замена за прекинување на работниот однос како отпремнини, и ги евидентира тие придобивки кои се овозможени во замена за услугите како краткорочни придобивки за вработените.

Отпремнина

Придобивката која се овозможува во замена за прекинување на работниот однос е во износ од ПЕ10.000. Ова е износ што би требало да го плати субјектот за прекинување на работниот однос,

МСС 19

Пример со кој се илустрираат точките 159–170

без разлика на тоа дали вработените останале и давале услуги сè до затворањето на фабриката или си заминале пред фабриката да биде затворена. Дури и ако вработените можат да си заминат пред фабриката да биде затворена, прекинувањето на работниот однос на сите вработени е резултат на одлуката на субјектот да ја затвори фабриката и да го прекине нивниот работен однос (т.е. сите вработени ќе си заминат од фабриката тогаш кога фабриката ќе биде затворена). Според тоа, субјектот признава обврска од ПЕ1.200.000 (т.е. $120 \times \text{ПЕ}10.000$) за отпремнината која е овозможена во согласност со планот за придобивки на вработените на пораниот датум од датумот на објавување на планот за прекинување на работниот однос и датумот кога субјектот ги признава трошоците за реструктурирање кои се поврзани со затворањето на фабриката.

Придобивки кои се овозможуваат во замена за услуга

Дополнителните придобивки што ќе ги добијат вработените доколку даваат услуги за време на целокупниот период од десет месеци, се замена за услугите што ќе ги даваат во тој период. Субјектот ги евидентира како краткорочни придобивки за вработените затоа што субјектот очекува да ги плати пред истекот на периодот од дванаесет месеци по крајот на годишниот известувачки период. Во овој пример нема потреба од дисконтирање, така што расходот од ПЕ200.000 (т.е. $\text{ПЕ}2.000.000 \div 10$) се признава во секој месец за времетраењето на периодот на давање услуги од десет месеци, со соодветно зголемување на сметководствената вредност на обврската.

Обелоденување

- 23 Иако овој Стандард не бара специфични обелоденувања во врска со отпремнините, други МСФИ може да бараат такви обелоденувања. На пример, МСС 24 бара обелоденувања за придобивките за вработените за клучниот раководен персонал. МСС 1 бара обелоденување на расходот за придобивки за вработените.

Преодни одредби и датум на стапување во сила

- 172 Субјектот треба да го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 173 Субјектот треба да го примени овој Стандард ретроактивно, во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*, освен што:
- (а) Субјектот не мора да ја коригира сметководствената вредност на средството надвор од опфатот на овој Стандард за промени на трошоците за придобивки за вработените кои се вклучени во сметководствената вредност пред датумот на прва примена. Датумот на прва примена е почетокот на најраниот претходен период кој е презентираан во првите финансиски извештаи во кои субјектот го усвоил овој Стандард.
- (б) Во финансиските извештаи за периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2014 година, субјектот не мора да презентира споредбени информации за обелоденувањата што се бараат со точка 145 во врска со сензитивноста на облигацијата за дефинирани придобивки.
- 174 МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени дефиницијата за објективна вредност во точка 8 и ја измени точка 113. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 175 *Планови за дефинирани придобивки: придонеси на вработените* (измени на МСС 19), издаден во ноември 2013 година, ги измени точките 93–94. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2014 година ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 176 *Годишни подобрувања на МСФИ- стандарди од циклус 2012–2014*, издаден во септември 2014 година, ја измени точка 83 и ја додаде точка 177. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 177 Субјектот треба да ја примени измената од точка 176 од почетокот на пораниот споредбен период презентираан во првите финансиски извештаи во кои субјектот ја применува измената. Сите почетни

МСС 19

корекции кои произлегуваат од примената на измената треба да се призната во задржана добивка на почетокот од тој период.

178 МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени фуснотата на точка 8. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 17.

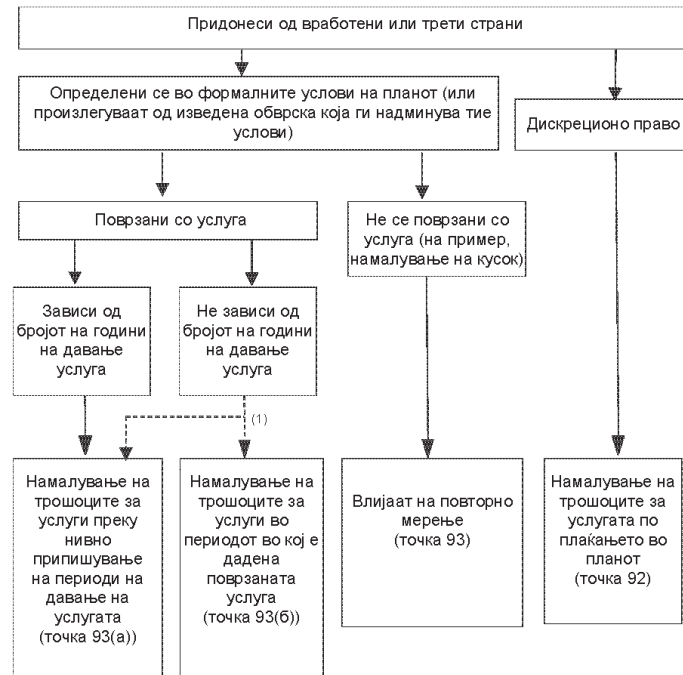
179 *Измена на планот, значителни намалувања или подмирувања* (измени на МСС 19), издаден во февруари 2018 година, ги додаде точките 101А, 122А и 123А, и ги измени точките 57, 99, 120, 123, 125, 126 и 156. Субјектот треба да ги примени тие измени на измени, значителни намалувања или подмирувања на планот кои се случуваат на или по почетокот на првиот годишен известувачки период кој започнува на или по 1 јануари 2019 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува овие измени порано, тој треба да го обелодени тој факт.

MCC 19

Додаток А Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ. Ја опишува примената на точките 92–93 и ја има истата важност како и другите делови од овој МСФИ.

A1 Сметководствените барања за придонесите од вработените или од трети страни се илустрирани на следниов дијаграм.



(1) Испрекинатата линија значи дека на ентитетот му е дозволено да избере било кое од наведените сметководствени евидентирања.

МСС 20

Меѓународен сметководствен стандард 20 Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош¹

Опфат

- 1 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за, и при обелоденувањето на, државни поддршки и при обелоденувањето на други форми на државна помош.
- 2 Овој Стандард не се однесува на:
 - (а) специфичните проблеми што произлегуваат од сметководството за државни поддршки во финансиските извештаи кои ги одразуваат ефектите од промените на цените или во дополнителните информации од слична природа.
 - (б) државната помош што му се дава на субјектот во форма на придобивки што се расположливи во утврдувањето на оданочливата добивка или даночната загуба, или се утврдени или ограничени врз основа на обврските за данок на добивка. Примери за такви придобивки се ослободувањата од данокот на добивка, даночните ослободувања за инвестиции, одобрувања за забрзана депрецијација и намалените стапки на данокот на добивка.
 - (в) државно учество во сопственоста на субјектот.
 - (г) државни поддршки опфатени во МСС 41 *Земјоделство*.

Дефиниции

- 3 Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните соодветни значења:

Држава се однесува на државата, државните агенции и слични тела било да се локални, национални или меѓународни.

Државна помош е дејствување на државата наменето да обезбеди економска придобивка специфична за субјектот или за група субјекти кои се квалификуваат според извесни критериуми. Државната помош за целите на овој Стандард не вклучува придобивки обезбедени само индиректно преку дејство што влијае на општите трговски услови, како што се обезбедувањето инфраструктура во подрачјата во развој или наметнувањето на трговските ограничувања на конкурентите.

Државни поддршки се помош од страна на државата во форма на пренос на ресурси на еден субјект по основ на минато или идно исполнување на определени услови коишто се однесуваат на оперативните активности на субјектот. Тие ги исклучуваат оние форми на државна помош на кои не може разумно да им се додели вредност и трансакции со државата кои не можат да се разликуваат од нормалните трговски трансакции на субјектот.²

Поддршки што се поврзани со средства се државни поддршки чиј примарен услов е субјектот кој се квалификува за нив да купи, изгради или на некој друг начин да стекне долгорочни средства. Исто така, тука можат да се приклучат дополнителни услови за ограничување на видот или локацијата на средствата или периодите во текот на кои тие треба да се стекнат или чуваат.

Поддршки што се поврзани со приходи се државни поддршки, освен оние што се поврзани со средства.

Условно неповратни заеми се заеми дадени од заемодавател кој се откажал од барање за нивно враќање под извесни пропишани услови.

¹ Како дел од *Подобрувања на МСФИ* издадени во мај 2008 година, Одборот ја измени терминологијата што се користи во овој МСФИ за да биде конзистентна со другите МСФИ како што следува: (а) „оданочив приход“ беше изменет во „оданочива добивка или даночна загуба“, (б) „признаени како приход/расход“ беше изменето во „признаени во добивка или загуба“, (в) „одобрени директно во учеството/капиталот на акционерите“ беше изменет во „признаени надвор од добивка или загуба“, и (г) „проверка на сметководствената проценка“ беше изменето во „промена на сметководствена проценка“.

² Исто така, види ПКТ-10 *Државна помош—Нема определена врска со оперативните активности*.

MCC 20

Објективна вредност е цената што би била наплатена за продажба на средство или платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесниците на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 Мерење на објективна вредност).

- 4 Државната помош може да има различни форми кои варираат според природата на дадената помош, како и според условите коишто ѝ се вообичаено доделени. Помошта може да биде дадена со цел да го охрабри субјектот да преземе дејствување што нормално не би го презел доколку не била обезбедена помошта.
- 5 Примањето на државна помош од страна на субјектот може да биде значајно при изготвувањето на финансиските извештаи од две причини. Прво, доколку биле пренесени ресурси, треба да се најде соодветен сметководствен метод за тој пренос. Второ, би било добро да се даде показател за степенот до кој субјектот имал придобивка од таквата помош во текот на известувачкиот период. Сва ја олеснува споредбата на финансиските извештаи на субјектот со оние од претходните периоди и со оние на другите субјекти.
- 6 Државните поддршки понекогаш се нарекуваат со други имиња како што се дотации, субвенции или премии.

Државни поддршки

- 7 **Државните поддршки, вклучувајќи ги и немонетарните поддршки според објективна вредност, не треба да бидат признаени сè додека не постои разумно уверување дека:**
 - (а) **субјектот ќе се придржува кон условите поврзани со нив; и**
 - (б) **поддршките ќе бидат примени.**
- 8 Државна поддршка не треба да се признае сè додека не постои разумно уверување дека субјектот ќе придржува кон условите поврзани со неа, и дека поддршката ќе биде примена. Примањето на поддршката само по себе не обезбедува уверливи докази дека условите поврзани со поддршката биле или ќе бидат исполнети.
- 9 Начинот на кој се прима поддршката не влијае врз сметководствениот метод што треба да се примени во врска со поддршката. Според тоа, поддршката се евидентира на ист начин, без оглед дали е примена во готовината или како намалување на обврска спрема државата.
- 10 Условно неповратниот заем од државата се третира како државна поддршка кога постои разумно уверување дека субјектот ќе ги исполни условите за да се прости заемот.
- 10А Придобивката од државен заем со каматна стапка пониска од пазарната стапка се третира како државна поддршка. Заемот треба да се признае и да се мери во согласност со МСФИ 9 *Финансиски инструменти*. Придобивката од каматната стапка што е пониска од пазарната стапка треба да се мери како разлика помеѓу почетната сметководствена вредност на заемот утврдена во согласност со МСФИ 39 и примените приливи. Придобивката се евидентира во согласност со овој Стандард. Субјектот треба да ги земе предвид условите и облигациите коишто биле или мора да бидат исполнети кога се идентификуваат трошоците што треба да ги надомести придобивката од заемот.
- 11 Откако ќе се признае државна поддршка, секоја поврзана условена обврска или условено средство се третира во согласност со МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*.
- 12 **Државните поддршки треба да бидат признати во добивка или загуба на систематска основа во периодите во кои субјектот ги признава како расходи поврзаните трошоци за кои поддршките се наменети да ги надоместат.**
- 13 Во сметководството за државни поддршки постојат два општи пристапа: пристап на капитал, според кој поддршката се признава надвор од добивка или загуба, и приходен пристап, според кој поддршката се признава во добивка или загуба во еден или во повеќе периоди.
- 14 Оние кои го поддржуваат капиталниот пристап, аргументираат на следниов начин:
 - (а) државните поддршки се инструмент за финансирање и како такви треба да се третираат во извештајот за финансиската состојба наместо да бидат признати во добивка или загуба за да ги пребијат расходните ставки кои тие ги финансираат. Бидејќи не се очекува нивно враќање, таквите поддршки треба да бидат признати надвор од добивка или загуба.
 - (б) не е соодветно да се признаваат државни поддршки во добивка или загуба бидејќи тие не се заработени, туку претставуваат стимулаци обезбедени од страна на државата без поврзани трошоци.
- 15 Аргументите за поддршка на приходниот пристап се следни:

МСС 20

- (а) бидејќи државните поддршки се приливи од друг извор, а не од акционерите, тие не треба да бидат признати директно во капиталот, туку треба да бидат признати во добивка или загуба во соодветните периоди.
- (б) државните поддршки ретко се бесплатни. Субјектот ги заработува преку исполнување на нивните услови и исполнување на предвидените облигации. Поради тоа, тие треба да бидат признати во добивка или загуба во периодите во кои субјектот ги признава како расходи поврзаните трошоци за кои поддршката е наменета да ги надомести.
- (в) бидејќи данокот на добивка и другите даноци се расходи, логично е на ист начин да се постапува и со државните поддршки во добивка или загуба, бидејќи претставуваат продолжување на фискалните политики.
- 16 За приходниот пристап основно е дека државните поддршки треба да бидат признати во добивка или загуба на систематска основа во периодите во кои субјектот ги признава како расходи поврзаните трошоци кои поддршките треба да ги надоместат. Признавањето на државни поддршки во добивка или загуба врз основа на приливи не е во согласност со пресметковната сметководствена претпоставка (види МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*) и би било прифатливо само доколку не постои друга основа за алоцирање на поддршката во други периоди, освен во оној во кој таа била применета.
- 17 Во најголем број случаи, периодите во кои субјектот ги признава трошоците или расходите поврзани со државната поддршка лесно се утврдуваат. Затоа, поддршките поврзани со признавање на конкретни расходи се признаваат во добивка или загуба во истиот период кога се признати и релевантните расходи. Слично, поддршките поврзани со средства што се депрецираат вообичаено се признаваат во добивка или загуба во периодите и во сооднос во кој се признава расходот за депрецијација на тие средства.
- 18 Поддршките што се однесуваат на средства што не се депрецираат може, исто така, да бараат исполнување на извесни облигации за потоа да бидат признати во добивка или загуба во периодите што го снесат трошокот за исполнување на тие облигации. На пример, доделувањето на земјиште може да биде условено со подигање зграда на тој простор и може да биде соодветно да се признае поддршката во добивка или загуба во текот на животниот век на зградата.
- 19 Понекогаш, поддршките се примаат како дел од пакет финансиска и фискална помош за кој се поврзани бројни услови. Во такви случаи, потребно е внимателно идентификување на условите кои предизвикуваат трошоци и расходи коишто ги утврдуваат периодите во текот на кои ќе биде заработена поддршката. Може да биде соодветно еден дел од поддршката да се распредели на една основа, а друг дел на друга основа.
- 20 Државна поддршка што станува побарување по основ на компензација на веќе настанатите расходи или загуби или со цел да му се даде непосредна финансиска поддршка на субјектот без идни поврзани трошоци треба да биде призната во добивка или загуба во периодот во кој станува побарување.**
- 21 Во некои околности, државна поддршка може да се добие со цел да му се даде непосредна финансиска поддршка на субјектот наместо да биде стимуланс за преземање на специфични издатоци. Таквите поддршки може да се однесуваат на поединечен субјект и да не се расположливи за цела класа на корисници. Овие околности може да го оправдаат признавањето на поддршката во добивката или загубата во периодот во кој субјектот се квалификувал да ја добие поддршката, со обелоденување кое ќе обезбеди јасно разбирање на нејзиниот ефект.
- 22 Државната поддршка може да биде побарување од страна на субјектот по основ на компензирање на расходите или загубите направени во претходен период. Таквата поддршка се признава во добивка или загуба во периодот во кој таа станала побарување, со обелоденување кое ќе обезбеди јасно разбирање на нејзиниот ефект.

Немонетарни државни поддршки

- 23 Државна поддршка може да биде во форма на пренос на немонетарно средство, како што се земјиште или други ресурси, за користење од страна на субјектот. Во овие околности вообичаено е да се оцени објективната вредност на немонетарното средство и да се евидентираат поддршка и средство според таа објективна вредност. Алтернативен начин што се следи понекогаш е да се евидентираат средството и поддршката според номинален износ.

MCC 20

Презентирање на поддршки што се поврзани со средства

- 24 Државните поддршки што се поврзани со средства, вклучувајќи ги и немонетарните поддршки според објективна вредност, треба да бидат презентирани во извештајот за финансиската состојба било преку ставање на поддршката како одложен приход или преку одземање на поддршката за да се утврди сметководствената вредност на средството.
- 25 Двата метода за презентирање на поддршките (или соодветните делови на поддршките) што се однесуваат на средства во финансиските извештаи се сметаат за прифатливи алтернативи.
- 26 Едниот метод ја признава поддршката како одложен приход што се признава во добивка или загуба на систематска основа во текот на корисниот век на средството.
- 27 Другиот метод ја одзема поддршката при пресметувањето на сметководствената вредност на средството. Поддршката се признава во добивка или загуба во текот на корисниот век на средството кое се депрцира со намалување на расходот за депрцијација.
- 28 Купувањето на средствата и примањето на соодветни поддршки можат да предизвикаат големи движења во готовинските текови на субјектот. Поради ова, а со цел да се прикаже бруто-инвестирањето во средствата, таквите движења често се обелоденуваат како посебни ставки во извештајот за готовински текови без оглед на тоа дали поддршката е или не е одземена од поврзаното средство за целите на презентирање во извештајот за финансиска состојба.

Презентирање на поддршки што се поврзани со приходи

- 29 Поддршките што се поврзани со приходи се презентираат како во делот добивка или загуба, било посебно или под општиот наслов како што е „Други приходи“; алтернативно, тие се одземаат во прикажувањето на поврзаниот расход.
- 29А [Се брише]
- 30 Приврзаниците на првиот метод сметаат дека не е соодветно да се нетираат приходните и расходните ставки и дека одвојувањето на поддршката од расходите ја олеснува споредбата со останатите расходи што не се засегнати од поддршката. За вториот метод се аргументира дека е многу веројатно дека расходите немало да настанат кај субјектот доколку поддршката не била расположлива и поради тоа презентирањето на расходите без пребивање на поддршката може да биде погрешно.
- 31 И двата метода се сметаат за прифатливи при презентирањето на поддршката што се однесува на приход. Обелоденувањето на поддршката е потребно за правилно разбирање на финансиските извештаи. Вообичаено, соодветно е обелоденувањето на ефектот од поддршките на која било ставка на приход или расход која се бара да биде посебно обелоденета.

Отплата на државни поддршки

- 32 Државна поддршка што станува повратен треба да биде евидентирана како промена во сметководствената проценка (види MCC 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*). Отплатата на поддршката поврзана со приход треба да се спротивстави најпрво на кој било неамортизиран одложен приход признат во врска со поддршката. До степенот до кој отплатата го надминува таквиот одложен приход, или кога не постои одложен приход, отплатата треба да се признае веднаш во добивка или загуба. Отплатата на поддршка што е поврзана со средство треба да се признае преку зголемување на сметководствената вредност на средството или намалување на салдото на одложен приход за износот на отплатата. Кумулативната дополнителна депрцијација што би била призната до тој датум во добивката или загубата, во случај на отсуство на поддршката, треба веднаш да се признае во добивка или загуба.
- 33 Околностите кои резултираат во отплата на поддршка што е поврзана со средство можат да бараат разгледување за можното безвреднување на новата сметководствена вредност на средството.

Државна помош

- 34 Определени форми на државна помош на кои не може разумно да им се додели вредност, како и трансакции со државата кои не можат да се разликуваат од нормалните трансакции за тргување на субјектот се исклучени од дефиницијата за државни поддршки во точка 3.

МСС 20

- 35 Примери на помош на која не може разумно да ѝ се додели вредност се бесплатниот технички или маркетиншки совет и обезбедувањето гаранции. Пример на помош која не може да се разликува од нормална трансакција за тргување на субјектот е државната политика за јавни набавки што е поврзана со дел од продажбите на субјектот. Постоенето на придобивка би било неспорно, но секаков обид да се издвојат трговските активности од државната помош би можел да биде мошне произволен.
- 36 Значењето на придобивката во претходните примери може да биде такво што би било неопходно да се обелоденат природата, обемот и времетраењето на помошта со цел да не бидат погрешни финансиските извештаи.
- 37 [Се брише]
- 38 Во овој Стандард, државната помош не вклучува обезбедување инфраструктура преку подобрување на општиот транспорт и комуникациската мрежа и снабдување со подобрени капацитети како што се наводнување или водоводната мрежа, која е на располагање на континуирана неусловена основа во придобивка на целата локална заедница.

Обелоденување

- 39 Треба да се обелодени следново:
- (а) усвоената сметководствена политика за државните поддршки, вклучувајќи ги и усвоените методи за презентирање во финансиските извештаи;
 - (б) природата и обемот на државните поддршки што се признати во финансиските извештаи и укажување на други форми на државна помош од која субјектот имал директна придобивка; и
 - (в) неисполнети услови и други неизвесни настани поврзани со државната помош што била призната.

Преодни одредби

- 40 Субјектот кој го усвојува овој Стандард за прв пат треба:
- (а) да се усогласи со барањата за обелоденување, каде што е соодветно; и
 - (б) или:
 - (i) да ги прилагоди своите финансиски извештаи на промената во сметководствената политика во согласност со МСС 8, или
 - (ii) да ги примени сметководствените одредби на Стандардот само за поддршките или деловите на поддршки кои стануваат побарување или доспеваат за отплата по датумот на стапување во сила на Стандардот.

Датум на стапување во сила

- 41 Овој Стандард е применлив за финансиските извештаи кои ги опфаќаат периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 1984 година.
- 42 МСС 1 (ревизиран во 2007 година) ја измени терминологијата што се користи во МСФИ. Како дополнување е додадена точка 29А. Субјектот треба да ги применува овие измени во годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (ревизиран во 2007 година) во претходен период, измените треба да се применуваат и во тој претходен период.
- 43 Точка 37 е избришана и е додадена точка 10А во согласност со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Субјектот треба да ги применува овие измени перспективно на државните заеми добиени во периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените во претходен период, тој треба да го обелодени овој факт.
- 44 [Се брише]

МСС 20

- 45 МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени дефиницијата за објективна вредност во точка 3. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 13.
- 46 *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ја измени точка 29 и ја избриша точка 29А. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСС 1 како што беше изменет во јуни 2011 година.
- 47 [Се брише]
- 48 МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 10А и ги избриша точките 44 и 47. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

МСС 21

Меѓународен сметководствен стандард 21 Ефекти од промени на девизни курсеви

Цел

- Еден субјект може да извршува странски активности на два начина. Тој може да има трансакции во странски валути или може да има странско работење. Покрај тоа, субјектот може да ги презентира своите финансиски извештаи во странска валута. Целта на овој Стандард е да го пропише начинот на којшто трансакциите во странска валута и странското работење треба да се вклучат во финансиските извештаи на субјектот, и како да се преведат финансиските извештаи во валута на презентирање на субјектот.
- Главните прашања се кој девизен курс (курсеви) да се користи(ат) и како да се известува за ефектите од промените на девизните курсеви во финансиските извештаи.

Опфат

- Овој Стандард треба да се применува:¹
 - во сметководството за трансакции и салда во странски валути, освен за оние деривативни трансакции и салда кои се во рамките на опфатот на МСФИ 39 *Финансиски инструменти*;
 - во преведувањето на резултатите на субјектот и финансиската состојба на странското работење кои се вклучени во финансиските извештаи на субјектот преку консолидација или преку методот на капитал; и
 - во преведувањето на резултатите на субјектот и финансиската состојба во валута на презентација.
- МСФИ 9 се применува на многу деривативи во странска валута и според тоа, тие се исклучени од опфатот на овој Стандард. Меѓутоа, оние деривативи на странска валута, кои не се во рамките на опфатот на МСФИ 9 (како на пример некои деривативи во странска валута кои се вградени во други договори) спаѓаат во рамките на опфатот на овој Стандард. Дополнително, овој Стандард се применува кога субјектот врши преведување на износи кои се однесуваат на деривативи од функционалната валута во валутата на презентирање.
- Овој Стандард не се применува во сметководството за хеџинг за ставките во странска валута, вклучувајќи го и хеџирањето на нето-инвестиција во странско работење. МСФИ 9 се применува во сметководството за хеџинг.
- Овој Стандард се применува за презентирање на финансиските извештаи на субјектот во странска валута и ги поставува барањата според кои резултатите финансиски извештаи треба да се опишат како финансиски извештаи кои се во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ). За извршеното преведување на финансиските информации во странска валута кое не е во согласност со овие барања, овој Стандард специфично ги назначува информациите што треба да бидат обелоденети.
- Овој Стандард не се применува на презентацијата во извештајот за готовинските текови на готовинските текови кои произлегуваат од трансакции во странска валута, или на преведување на готовински текови од странско работење (види МСС 7 *Извештај за готовински текови*).

Дефиниции

- Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните наведени значења:
Заклучен курс е промптен девизен курс на крајот на периодот на известување.
Курсна разлика е разликата којашто произлегува од преведување на одреден број единици на една валута во друга валута според различни девизни курсеви.
Девизен курс е сооднос за размена на две валути.

¹ Исто така, види ПКТ-7 *Воведување на еврото*

МСС 21

Објективна вредност е цената што би била наплатена за продажба на средство или платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесниците на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*).

Странска валута е валута која не е функционална валута на субјектот.

Странско работење е субјект кој е подружница, придружен субјект, заеднички аранжман или филијала на известувачкиот известувачки субјект, чии активности се базирани или се спроведуваат во земја или валута различни од оние на известувачкиот субјект.

Функционална валута е валутата на примарното економско опкружување во кое работи субјектот.

Група претставува матично друштво и сите негови подружници.

Монетарни ставки се парични единици на валута кои се чуваат и средства и обврски кои треба да се примат или платат во фиксен или утврдлив број единици на таа валута.

Нето-инвестиција во странско работење е износот на учеството на известувачкиот известувачки субјект во нето-средствата на тоа работење.

Валута на презентирање е валута во која се презентирани финансиските извештаи.

Промитен девизен курс е девизниот курс за моментална испорака.

Образложение на дефинициите

Функционална валута

9 Примарното економско опкружување во кое работи субјектот е вообичаено она опкружување во кое субјектот примарно генерира и троши готовина. Субјектот ги зема предвид следниве фактори при утврдувањето на неговата функционална валута:

- (а) валутата:
 - (i) која главно влијае на продажните цени за стоки и услуги (ова најчесто би била валутата во која се деноминираат и подмируваат продажните цени за неговите стоки и услуги); и
 - (ii) на земјата чии конкурентни сили и регулативи главно ги одредуваат продажните цени на стоките и услугите на субјектот.
- (б) валутата која главно влијае на трошоците за работна сила, материјали и други трошоци што се потребни за обезбедување на стоките и услугите (ова често би била валутата во која таквите трошоци се деноминирани и подмирени).

10 Следниве фактори можат, исто така, да обезбедат докази во врска со функционалната валута на субјектот:

- (а) Валутата во која се генерираат средства од финансиски активности (на пример издавање на должнички и сопственички инструменти).
- (б) Валутата во која обично се задржуваат приливите од оперативни активности.

11 Следниве дополнителни фактори се земаат во предвид при утврдување на функционалната валута на странското работење, и дали неговата функционална валута е иста како онаа на известувачкиот субјект (известувачки субјект, во овој контекст е субјектот кој го поседува странското работење како негова подружница, филијала, придружен субјект или заеднички аранжман):

- (а) дали активностите на странското работење се спроведуваат како продолжување на известувачкиот субјект, наместо да се спроведуваат со значителен степен на автономност. Пример за првиот случај е кога странско работење опфаќа само продажба на производи кои ги увезло од известувачки субјект и му ги проследува приливите. Пример за вториот случај е кога странското работење акумулира готовина и други монетарни ставки, остварува трошоци, генерира приходи и стекнува заеми, и сите овие се главно во неговата локална валута.
- (б) дали трансакциите со известувачки субјект претставуваат голем или мал дел од вкупните активности на странското работење.
- (в) дали готовинските текови од активностите на странското работење директно влијаат на готовинските текови на известувачки субјект и се веднаш расположливи да му се пренесат.

МСС 21

- (г) дали готовинските текови од активностите на странското работење се доволни за со нив да се подмират постоечките и вообичаено очекуваните облигации, без средствата да бидат достапни од страна на известувачкиот ентитет.
- 12 Кога погоренаведените индикатори ќе се испреплетат, а функционалната валута сепак не е очигледна, раководството го користи своето просудување за да ја утврди функционалната валута која најдобро ги претставува економските ефекти на основните трансакции, настани и услови. Како дел од овој пристап, раководството им дава приоритет на примарните индикатори наведени во точка 9 пред да ги земе предвид индикаторите во точките 10 и 11, кои се дизајнирани да обезбедат дополнителни поткрепувачки докази за утврдување на функционалната валута на субјектот.
- 13 Функционалната валута на субјектот ги одразува основните трансакции, настани и услови кои се релевантни за субјектот. Според тоа, откако еднаш ќе биде утврдена функционалната валута, таа не се менува освен доколку не настане промена во тие основни трансакции, настани и услови.
- 14 Доколку функционалната валута е валута во услови на хиперинфлаторни економии, финансиските извештаи на субјектот се прикажуваат повторно во согласност со МСС 29 *Финансиско известување во хиперинфлаторни економии*. Субјектот не може да го избегне повторното прикажување во согласност со МСС 29, со, на пример, прифаќање друга валута како негова функционална валута, која не е функционална валута утврдена во согласност со овој Стандард (како на пример функционалната валута на неговото матично друштво).

Нето-инвестиција во странско работење

- 15 Субјектот може да има монетарна ставка која е побарување од, или обврска спрема, странско работење. Ставка чистото подмирување не е ниту планирано ниту, пак, е веројатно дека ќе се случи, во догледна иднина претставува, во суштина, дел од нето-инвестицијата на субјектот во тоа странско работење, и се евидентира во согласност со точките 32 и 33. Ваквите монетарни ставки можат да вклучуваат долгорочни побарувања или заеми. Тие не вклучуваат побарувања од купувачите или обврски спрема добавувачите.
- 15А Субјектот кој има монетарна ставка која е побарување од, или обврска спрема, странско работење како што е опишано во точка 15 може да биде која било подружница од групата. На пример, еден субјект има две подружници, А и Б. Подружницата Б е странско работење. Подружницата А ѝ доделува заем на подружницата Б. Доколку намирувањето на заемот не се планира да се изврши ниту, пак, е веројатно дека ќе настане во блиска иднина, тогаш побарувањето за заем на подружницата А од подружницата Б претставува дел од нето-инвестицијата на субјектот во подружницата Б. Ова, исто така, би било точно доколку и самата подружница А претставува странско работење.

Монетарни ставки

- 16 Основна карактеристика на монетарната ставка е правото да прими (или облигација да плати) фиксен или утврдлив број единици од одредена валута. Примери за тоа се: пензии и останати придобивки за вработени кои треба да бидат исплатени во готовина; резервирања што треба да се намират во готовина; обврски поврзани со лизинг; и готовински дивиденди кои се признаваат како обврска. Слично на тоа, договор за примање (или плаќање) на променлив број сопственички инструменти на субјектот или променлив број средства чија објективна вредност која треба да се прими (или плати) е еднаква на фиксен или утврдлив број единици од одредена валута, претставува монетарна ставка. Спротивно на тоа, пак, основната карактеристика на немонетарна ставка е отсуството на правото да прими (или облигација да плати) фиксен или утврдлив број единици од одредена валута. Примери за тоа се: износи на претплати за стоки и услуги; гудвил; нематеријални средства; залихи; недвижности, постројки и опрема; средства со право на користење; и резервирања што треба да се подмират со испорака на безготовински средства.

Резиме на пристапот што се бара со овој Стандард

- 17 При изготвувањето на финансиските извештаи, секој субјект—било да е поединечен субјект, субјект со странско работење (како што е матично друштво) или странско работење (како што е подружница или филијала)—ја утврдува својата функционална валута во согласност со точките од 9—4. Субјектот ги преведува ставките во странска валута во неговата функционална валута и известува за ефектите од таквото преведување во согласност со точките 20—37 и 50.
- 18 Многу известувачки субјекти се состојат од одреден број поединечни субјекти (на пример, една група е сочинета од матично друштво и една или повеќе подружници). Различни видови субјекти,

MCC 21

било да се членови на група или да се поинаку организирани, може да имаат инвестиции во придружени субјекти или во заеднички аранжмани. Тие, исто така, може да имаат и филијали. Неопходно е резултатите и финансиската состојба на секој поединечен субјект кој е вклучен во известувачки субјект да бидат преведени во валутата во која известувачки субјект ги презентира своите финансиски извештаи. Овој Стандард дозволува валутата на презентирање на известувачки субјект да биде која било валута (или валути). Резултатите и финансиската состојба на кој било одделен субјект во рамките на известувачкиот субјект, чија функционална валута се разликува од валутата на презентирање се преведуваат во согласност со точките 38–50.

- 19 Овој Стандард, исто така, дозволува секој поединечен субјект кој ги изготвува своите финансиски извештаи или субјект кој изготвува поединечни финансиски извештаи во согласност со MCC 27 *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи*, да ги презентира своите финансиски извештаи во која било валута (или валути). Доколку валутата на презентирање на финансиските извештаи се разликува од неговата функционална валута, неговите резултати и финансиската состојба, исто така, се преведуваат во валутата на презентирање во согласност со точките 38-50.

Известување на трансакции во странска валута во функционална валута

Почетно признавање

- 20 Трансакција во странска валута е трансакција која е деноминирана или бара подмирување во странска валута, вклучувајќи ги и трансакциите кои произлегуваат кога субјектот:
- (а) купува или продава стоки или услуги чија цена е деноминирана во странска валута;
 - (б) позајмува или дава назаем финансиски средства каде што износите на обврските или побарувањата се деноминирани во странска валута; или
 - (в) на друг начин стекнува или отуѓува средства, или создава или подмирува обврски, деноминирани во странска валута.
- 21 **Трансакцијата во странска валута треба да биде евидентирана, при нејзиното почетно признавање во функционалната валута, со примена на промптен девизен курс помеѓу функционалната валута и странската валута на датумот на трансакцијата со износот на трансакцијата во странската валута.**
- 22 Датумот на трансакцијата е датумот на кој трансакцијата за прв пат се квалификува за признавање во согласност со МСФИ. Од практични причини, често се користи курс што е приближен на фактичкиот курс на датумот на трансакцијата, на пример, просечниот курс за неделата или месецот може да се користи за сите трансакции во секоја странска валута што се случиле во текот на тој период. Меѓутоа, ако девизните курсеви значително флукутираат, користењето на просечен курс за период е несоодветно.

Известување на крајот на последователните периоди

- 23 **На крајот на секој известувачки период:**
- (а) **монетарните ставки во странска валута треба да бидат преведени со користење на заклучниот курс;**
 - (б) **немонетарните ставки кои се мерат според историската набавна вредност во странска валута треба да бидат преведени со користење на девизниот курс на датумот на трансакцијата; и**
 - (в) **немонетарните ставки кои се мерат според објективна вредност во странска валута треба да бидат преведени со користење на девизните курсеви кои постоеле кога биле утврдени објективните вредности.**
- 24 Сметководствената вредност на ставката се определува во согласност со релевантните стандарди. На пример, недвижностите, постројките и опремата можат да бидат мерени според објективната вредност или според историската набавна вредност во согласност со MCC 16 *Недвижности, постројки и опрема*. Без оглед на тоа дали сметководствената вредност се определува врз основа на историска набавна вредност или врз основа на објективна вредност, доколку износите се деноминирани во странска валута, тие потоа се преведуваат во функционална валута во согласност со овој Стандард.

МСС 21

- 25 Сметководствената вредност на некои ставки се определува со споредување на два или повеќе износи. На пример, сметководствената вредност за залихите е пониската од набавната вредност и нивната нето-реализациона вредност во согласност со МСС 2 *Залихи*. Слично на тоа, во согласност со МСС 36 *Обезвреднување на средства*, сметководствената вредност на средство за кое постои индикација за обезвреднување, е пониската од неговата сметководствена вредност пред намалувањето за можните загуби од обезвреднување и неговиот надоместлив износ. Кога такво средство претставува немонетарна ставка и се мери во странска валута, неговата сметководствена вредност се утврдува со споредба на:
- (а) набавната вредност или сметководствената вредност, како што е посоодветно, преведена според девизниот курс на датумот на кој бил утврден тој износ (т.е. за ставка која е измерена според историска набавна вредност се зема курсот на датумот на кој настанала трансакцијата); и
 - (б) нето-реализационата вредност или надоместливиот износ, како што е посоодветно, преведена според девизниот курс на датумот на кој била утврдена таа вредност (на пример, заклучниот курс на крајот на периодот на известување).
- Ефектот од оваа споредба може да биде загуба од обезвреднување која ќе се признае во функционалната валута, но нема да се признае во странската валута, или обратно.
- 26 Кога на располагање стојат неколку девизни курсеви, курсот кој треба да се примени е оној по кој би можеле да бидат подмирени идните готовински текови кои се претставени од трансакции или салда, доколку тие готовински текови настанале на датумот на мерење. Доколку разменливоста помеѓу две валути е привремено невозможна, курсот кој треба да се употреби е првиот последователен курс по кој би можела да се изврши размената.

Признавање на курсни разлики

- 27 Како што е наведено во точките 3(а) и 5, МСФИ 9 се применува кај сметководството за хеџинг за ставките во странска валута. Примената на сметководството за хеџинг бара субјектот да евидентира некои курсни разлики на поинаков начин од третманот на курсните разлики кој се бара со овој Стандард. На пример, МСФИ 9 бара курсните разлики кои произлегуваат од монетарни ставки што се квалификуваат како хеџинг инструменти, во хеџирање на готовински текови да се признаат почетно во останата сеопфатна добивка до степенот до кој е ефективно хеџирањето.
- 28 **Курсните разлики кои произлегуваат од намиравањето на монетарните ставки или од преведувањето на монетарните ставки по курсеви кои се поинакви од оние по кои тие биле преведени при почетното признавање, во текот на периодот, или во претходните финансиски извештан, треба да бидат признати во добивката или загубата во периодот во кој настанале, со исклучок на курсните разлики кои се третираат во согласност со точките 32.**
- 29 Кога монетарните ставки произлегуваат од трансакција во странска валута и постои промена во девизниот курс помеѓу датумот на трансакцијата и датумот на подмирувањето на ставката, се јавува курсна разлика. Кога трансакцијата се подмирува во рамките на истиот сметководствен период, во кој таа настанала, сите курсни разлики се признаваат во тој период. Меѓутоа, кога трансакцијата се подмирува во последователен сметководствен период, курсната разлика која се признава во секој период до датумот на подмирувањето се утврдува врз основа на промените на курсевите во текот на секој одделен период.
- 30 **Кога добивка или загуба од немонетарни ставки се признава во останата сеопфатна добивка, секоја компонента на конверзијата која произлегува од таа добивка или загуба треба да биде призната во останата сеопфатна добивка. Обратно, кога добивка или загуба од немонетарна ставка се признава во добивка или загуба, секоја компонента на размената од таа призната добивка или загуба треба да биде призната во добивка или загуба.**
- 31 Останатите МСФИ бараат некои признати добивки и загуби да бидат признати во останата сеопфатна добивка. На пример МСС 16 бара некои добивки и загуби кои произлегуваат од ревалоризација на недвижности, постројки и опрема да бидат признати во останата сеопфатна добивка. Кога такво средство се мери во странска валута, точка 23 (в) од овој Стандард, бара ревалоризиранiot износ да биде претворен со користење на курсот на датумот на кој била утврдена вредноста, при што произлегуваат курсни разлики кои, исто така, се признаваат во останата сеопфатна добивка.
- 32 **Курсните разлики кои произлегуваат од монетарна ставка која сочинува дел од нето-инвестицијата во странско работење на известувачки субјект (види точка 15) треба да бидат признати во добивка или загуба за периодот на известувачки субјект или во одделните финансиски извештан на странското работење, како што е соодветно. Во финансиските**

MCC 21

извештаи кои ги вклучуваат странското работење и известувачки субјект (на пример, консолидирани финансиски извештаи кога странското работење претставува подружница), таквите курсни разлики треба да бидат почетно признати во останата сеопфатна добивка и да бидат рекласифицирани од капиталот во добивката или загубата во моментот на отуѓување на нето-инвестицијата во согласност со точка 48.

- 33 Кога монетарната ставка претставува дел од нето-инвестицијата во странско работење на известувачкиот субјект и е деноминирана во функционалната валута на известувачки субјект, во согласност со точка 28, се јавува курсна разлика во одделните финансиски извештаи на странското работење. Доколку таквата ставка е деноминирана во функционалната валута на странското работење, во согласност со точка 28, се јавува курсна разлика во одделните финансиски извештаи на известувачки субјект. Доколку таквата ставка е деноминирана во валута која е различна од функционалната валута било на известувачкиот субјект или на странското работење, во согласност со точка 28, курсната разлика се јавува во поединечните финансиски извештаи на известувачки субјект и во поединечните финансиски извештаи на странското работење. Таквите курсни разлики се признаваат во останата сеопфатна добивка во финансиските извештаи кои ги вклучуваат странското работење и известувачки субјект (т.е. финансиските извештаи во кои странското работење е консолидирано, пропорционално консолидирано или евидентирано со примена на методот на капитал).
- 34 Кога субјектот ги води своите книги и својата евиденција во валута која е различна од неговата функционална валута, во моментот кога субјектот ги изготвува своите финансиски извештаи, сите износи се преведуваат во функционалната валута, во согласност со точките 20–26. Како резултат на тоа, ќе се добијат истите износи во функционална валута кои би постоеле доколку ставките биле почетно евидентирани во функционална валута. На пример, монетарните ставки се преведени во функционална валута со користење на заклучниот курс, а немонетарните ставки кои се мерат врз основа на историска набавна вредност се преведуваат со користење на девизниот курс на датумот на трансакцијата која резултирала со нивно признавање.

Промена на функционалната валута

- 35 **Кога постои промена на функционалната валута на субјектот, субјектот треба да ги примени процедурите за преведување кои се применливи за новата функционална валута перспективно од датумот на промената.**
- 36 Како што е наведено во точка 13, функционалната валута на субјектот ги одразува основните трансакции, настани и услови кои се релевантни за субјектот. Соодветно, откако еднаш ќе биде одредена функционалната валута, таа може да биде променета само доколку дојде до промена во тие основни трансакции, настани и услови. На пример, промена на валута која главно влијае на продажните цени на стоките и услугите може да доведе до промена на функционалната валута на субјектот.
- 37 Ефектот од промената на функционалната валута се евидентира перспективно. Со други зборови, субјектот ги преведува сите ставки во новата функционална валута со користење на девизниот курс на датумот на промената. Резултичките преведени износи за немонетарни ставки се третираат како нивна историска набавна вредност. Курсните разлики кои произлегуваат од преведувањето на странското работење, а кои претходно биле признати во останата сеопфатна добивка во согласност со точките 32 и 39(в), не се рекласифицираат од капиталот во добивката или загубата сè до отуѓувањето на странското работење.

Користење на валута на презентирање која е различна од функционалната валута

Преведување во валута на презентирање

- 38 Субјектот може да ги презентира своите финансиски извештаи во која било валута (или валути). Доколку валутата на презентирање се разликува од функционалната валута на субјектот, тој ги преведува своите резултати и финансиската состојба во валутата на презентирање. На пример, кога една група се состои од одделни субјекти со различни функционални валути, резултатот и финансиската состојба на секој субјект се изразуваат во една заедничка валута за да може да бидат презентирани консолидираните финансиски извештаи.

МСС 21

- 39 Резултатите и финансиската состојба на субјектот чија функционална валута не е валута на хиперинфлаторна економија, треба да се преведат во друга валута на презентирање со користење на следниве процедури:
- (а) средствата и обврските, за секој презентираан извештај на финансиската состојба (т.е. вклучувајќи ги и споредбените податоци) треба да бидат преведени според заклучниот курс на датумот на тој извештај на финансиската состојба;
 - (б) приходите и расходите за секој извештај кој презентира добивка или загуба и останата сеопфатна добивка (т.е. вклучувајќи ги и споредбените податоци) треба да бидат преведени според девизните курсеви на датумите на трансакциите; и
 - (в) сите резултатички курсни разлики треба да бидат признати во останата сеопфатна добивка.
- 40 Од практични причини, за преведување на приходите и расходите често се користи курс кој е приближен на фактичките девизни курсеви на датумите на трансакциите, како на пример, просечниот курс за периодот. Меѓутоа, ако девизните курсеви флукутираат значително, користењето на просечен курс за период е несоодветно.
- 41 Курсните разлики на кои се повикува точка 39(в) произлегуваат од:
- (а) Преведување на приходите и расходите според девизните курсеви на датумите на трансакциите и на средствата и обврските според заклучниот курс.
 - (б) Преведување на почетните нето-средства според девизен курс кој е различен од претходниот заклучен курс.
- Овие курсни разлики не се признаваат во добивка или загуба за периодот бидејќи промените на девизните курсеви имаат мал или, пак, воопшто немаат директен ефект врз сегашните и идните готовински текови од работењето. Кумулативните износи на курсните разлики се презентираат како одделна компонента на капитал сè до моментот на отуѓување на странското работење. Кога курсните разлики се однесуваат на странско работење кое се консолидира, но не е целосно поседувано, акумулираните курсни разлики коишто произлегуваат од преведувањето и кои можат да им се припишат на малцинските учества се распределуваат на, и се признаваат како дел од, малцинското учество во консолидираниот извештај за финансиската состојба.
- 42 Резултатите и финансиската состојба на субјектот чијашто функционална валута е валута на хиперинфлаторна економија треба да бидат преведени во друга валута на презентирање со користење на следниве процедури:
- (а) Сите износи (т.е. средства, обврски, ставки од капитал, приходи и расходи, вклучувајќи ги и споредбените податоци) треба да бидат преведени според заклучниот курс на датумот на последниот извештај за финансиската состојба, освен во случај
 - (б) кога износите се преведени во валута на економија која не е хиперинфлаторна, споредбените износи треба да бидат оние кои биле презентирани како тековни износи во релевантните финансиски извештаи од претходната година (т.е. кои не се прилагодени за последователни промени во нивото на цените или последователни промени во девизните курсеви).
- 43 Кога функционалната валута на субјектот е валута на хиперинфлаторна економија, субјектот треба повторно да ги прикаже своите финансиски извештаи во согласност со МСС 29, пред да го примени методот за преведување кој е наведен во точка 42, освен за споредбени износи кои се преведени во валута на економија која не е хиперинфлаторна (види точка 42 (б)). Кога економијата престанува да биде хиперинфлаторна и субјектот повеќе не изготвува повторно прикажани финансиски извештаи во согласност со МСС 29, субјектот треба да користи историски набавни вредности за потребите на преведувањето во валута на презентирање на износите што биле повторно прикажани до нивото на цените на датумот на кој субјектот престанал повторно да ги прикажува своите финансиски извештаи.

Преведување на странско работење

- 44 Како дополние на точките 38–43, точките 45–47, се применуваат кога резултатите и финансиската состојба на странско работење се преведуваат во валута на презентирање со цел да може странското работење да биде вклучено во финансиските извештаи на известувачки субјект преку консолидација или со примена на методот на капитал.

MCC 21

- 45 Вклучувањето на резултатите и финансиската состојба на странското работење во оние на известувачкиот субјект се врши со вообичаените процедури за консолидација, како што се елиминирање на салдата помеѓу субјектите во групата, како и трансакциите на подружницата во рамките на групата (види МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*). Меѓутоа, монетарни средства (или обврски) во рамките на групата, било да се краткорочни или долгорочни, не можат да бидат елиминирани наспроти соодветните обврски (или средства) во рамките на групата без да се прикажат резултатите од промените на валутите во консолидираниот финансиски извештаи. Ова е поради тоа што монетарните ставки претставуваат обврска за конвертирање на една валута во друга и го изложува известувачки субјект на добивка или загуба како резултат на варирање на валутата. Соодветно, во консолидираниот финансиски извештаи на известувачки субјект, таквата курсна разлика се признава во добивката или загубата за периодот или, доколку произлегува од околностите коишто се опишани во точка 32, таа се признава во останата сеопфатна добивка и се акумулира во одделна компонента на капитал сè до отуѓувањето на странското работење.
- 46 Кога финансиските извештаи на странското работење се со датум кој се разликува од датумот на финансиските извештаи на известувачки субјект, странското работење често изготвува дополнителни извештаи со истиот датум како тој на финансиските извештаи на известувачки субјект. Кога ова не е направено, МСФИ 10 дозволува употреба на различен датум под услов разликата да не е повеќе од три месеци, и да се направат прилагодувања за ефектите на сите значајни трансакции или други настани што се случиле помеѓу различните датуми. Во таков случај, средствата и обврските на странското работење се преведуваат според девизниот курс на крајот на периодот на известување на странското работење. Прилагодувањата се прават за значајни промени во девизните курсеви настанати до крајот на периодот на известување на известувачки субјект во согласност со МСФИ 10. Истиот пристап се користи и при примена на методот на капитал кај придружени субјекти и заеднички вложувања во согласност со МСС 28 (како што е изменет во 2011 година).
- 47 Гудвилот кој произлегува од стекнување на странско работење и сите прилагодувања за објективната вредност на сметководствените вредности на средствата и обврските коишто произлегуваат од стекнувањето на тоа странско работење треба да се третираат како средства и обврски на странското работење. Според тоа, тие треба да бидат искажани во функционалната валута на странското работење и треба да бидат преведени според заклучниот курс во согласност со точките 39 и 42.

Отуѓување или делумно отуѓување на странското работење

- 48 При отуѓувањето на странското работење, кумулативниот износ на курсните разлики што се однесуваат на тоа странско работење, кои се признати во останата сеопфатна добивка и се акумулирани во одделна компонента на капитал, треба да бидат рекласифицирани од капитал во добивката или загубата за периодот (како рекласификација) во моментот кога се признава добивката или загубата од отуѓување (види МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (ревизиран во 2007 година)).
- 48А Како дополнително на отуѓувањето на целокупното учество на субјектот во странско работење, следново се евидентира како отуѓување:
- (а) кога делумното отуѓување го вклучува губењето контрола над подружницата која вклучува странско работење, без разлика дали субјектот задржува малцинско учество во неговата поранешна подружница по делумното отуѓување; и
 - (б) кога задржаното учество по делумното отуѓување на учество во заеднички аранжман или делумно отуѓување на учество во придружен субјект кој вклучува странско работење е финансиско средство кое вклучува странско работење.
- 48Б Во моментот на отуѓување на подружницата која вклучува странско работење, кумулативниот износ на курсните разлики кои се однесуваат на тоа странско работење, кои им биле припишани на малцинските учества треба да се отпишат, но не треба да се рекласифицираат во добивката или загубата за периодот.
- 48В Во моментот на делумно отуѓување на подружница која вклучува странско работење, субјектот треба да го прераспреди пропорционалниот износ на кумулативните курсни разлики кои се признати во останата сеопфатна добивка на малцинските учества во тоа странско работење. Во секое друго делумно отуѓување на странското работење, субјектот треба го рекласифицира во добивката или загубата за периодот само пропорционалниот дел од кумулативниот износ на курсните разлики кои се признати во останата сеопфатна добивка.

МСС 21

- 48Г Делумно отуѓување на учеството на субјектот во странско работење е секое намалување на учеството на субјектот во странското работење, освен оние намалувања кои се наведени во точка 48А, кои се евидентираат како отуѓување.
- 49 Субјектот може да го отуѓи или делумно да го отуѓи неговото учество во странско работење преку продажба, ликвидација, отплаќање на акционерскиот капитал или напуштање на целиот или на дел од тој субјект. Намалување на сметководствената вредност на странското работење, било да е поради сопствените загуби или поради обезвреднување кое е признато од страна на инвеститорот, не претставува делумно отуѓување. Соодветно на тоа, ниту еден дел од добивката или загубата која произлегува од курсни разлики призната во останата сеопфатна добивка, не треба да се рекласифицира во добивка или загуба за периодот кога се прави намалување на вредноста на странското работење.

Даночни ефекти на сите курсни разлики

- 50 Признатите добивки и загуби на трансакциите во странска валута и курсните разлики кои произлегуваат од преведувањето на резултатите и финансиската состојба на субјектот (вклучувајќи и странско работење) во различни валути можат да имаат даночни ефекти. МСС 12 *Даноци на добивка* се применува за тие даночни ефекти.

Обелоденување

- 51 Во случај на група, повикувањето на „функционална валута“ наведено во точките 53 и 55–57 се однесува на функционалната валута на матичното друштво.
- 52 Субјектот треба да обелодени:
- (а) износот на курсните разлики вклучен во нето-добивката или загубата за периодот, освен оние што произлегуваат од финансиски инструменти кои се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со МСФИ 9; и
 - (б) нето-курсните разлики признати во останата сеопфатна добивка, акумулирани во одделна компонента на капитал, како и усогласување на износот на таквите курсни разлики на почетокот и на крајот на периодот.
- 53 Кога валутата на известување се разликува од функционалната валута, тој факт треба да се наведе, заедно со обелоденување на функционалната валута и причината за користењето на различна валута на известување.
- 54 Кога постои промена на функционалната валута било на известувачки субјект или на значително странско работење, тој факт треба да се обелодени, како и причината за промената на функционалната валута.
- 55 Кога субјектот ги презентира своите финансиски извештаи во валута која се разликува од неговата функционална валута, тој треба да ги опише финансиските извештаи како извештаи кои се усогласени со МСФИ само доколку се во согласност со сите барања на МСФИ, вклучувајќи ги и методите за преведување кои се наведени во точките 39 и 42.
- 56 Субјектот понекогаш ги презентира своите финансиски извештаи или други финансиски информации во валута која не е неговата функционална валута без да ги исполни барањата наведени во точка 55. На пример, субјектот може да конвертира во друга валута само одбрани ставки од неговите финансиски извештаи. Или, пак, субјектот чија функционална валута не е валутата на хиперинфлаторна економија може да ги конвертира финансиските извештаи во друга валута со преведување на сите ставки според заклучниот курс. Ваквите конверзии не се во согласност со МСФИ и за тоа се потребни обелоденувања наведени во точка 57.
- 57 Кога субјектот ги прикажува своите финансиски извештаи или други финансиски информации во валута која е различна било од неговата функционална валута или од неговата валута на известување, и кога не се исполнети барањата наведени во точка 55, субјектот треба:
- (а) јасно да ги идентификува информациите како дополнителни информации за да ги разликува тие информации од информациите кои се во согласност со МСФИ;
 - (б) да ја обелодени валутата во која се прикажани дополнителните информации; и

MCC 21

- (в) да ги обелодени функционалната валута на субјектот и методот на преведување што е користен за утврдување на дополнителните информации.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 58 Субјектот треба да го применува овој Стандард за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го примени Стандардот за период кој започнува пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 58А *Нето-инвестиции во странско работење* (измена на MCC 21), издаден во декември 2005 година, ја додаде точка 15А и ја измени точка 33. Субјектот треба да ги примени овие измени за финансиските извештаи за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Се поттикнува порана примена
- 59 Субјектот треба да ја примени точка 47 перспективно на сите стекнувања што ќе настанат по почетокот на финансискиот период во кој за прв пат се применува овој Стандард. Ретроактивна примена на точка 47 е дозволена за претходни стекнувања. За стекнување странско работење кое има перспективен третман, но кое настанало пред датумот на кој за прв пат е применет овој Стандард, субјектот не треба повторно да ги прикаже претходните години, и соодветно, кога е тоа применливо, може да ги третира гудвилот и прилагодувањата за објективна вредност кои произлегуваат од тоа стекнување, како средства и обврски на субјектот, наместо како средства и обврски на странското работење. Според тоа, тој гудвил и тие прилагодувања за објективна вредност или се веќе искажани во функционалната валута на субјектот или се немонетарни ставки во странска валута, кои се известени со користење на девизниот курс на датумот на стекнувањето.
- 60 Сите други измени кои се јавуваат како резултат од примената на овој Стандард треба да бидат евидентирани во согласност со барањата на MCC 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*.
- 60А MCC 1 (ревизиран во 2007 година) ја измени терминологијата која се користи во МСФИ. Како дополние, тој ги измени точките 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Субјектот треба да ги применува тие измени за финансиски извештаи за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува MCC 1 (ревизиран во 2007 година) за претходен период, измените треба да бидат применети и за тој претходен период.
- 60Б MCC 27 (изменет во 2008 година) ги додаде точките 48А–48Г и ја измени точка 49. Субјектот треба да ги примени тие измени за финансиски извештаи за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува MCC 27 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените треба да бидат применети и за тој претходен период.
- 60В [Се брише]
- 60Г Точка 60Б беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2010 година. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2010 година. Дозволена е порана примена.
- 60Д [Се брише]
- 60Г[†] МСФИ 10 и МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, издадени во мај 2011 година, ги изменија точките 3(б), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 и 48А. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 60Е МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени дефиницијата за објективна вредност во точка 8 и ја измени точка 23. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 60Ж *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на MCC 1), издаден во јуни 2011 година, ја измени точка 39. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува MCC 1 како што е изменет во јуни 2011 година.
- 60З [Се брише]
- 60С МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 3, 4, 5, 27 и 52 и ги избриша точките 60В, 60Д и 60З. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 60И МСФИ 16 *Лизинг*, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 16. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

МСС 21

Повлекување на други објави

- 61 Овој Стандард го заменува МСС 21 *Ефекти од промени во странски девизни курсеви* (ревидиран во 1993 година).
- 62 Овој Стандард ги заменува следниве толкувања:
- (а) ПКТ-11 *Девизни курсеви – Капитализирање на загуби кои резултираат од остри девалвации на валути;*
 - (б) ПКТ-19 *Валута на известување – Мерење и презентирање на финансиски извештаи според МСС 21 и МСС 29;* и
 - (в) ПКТ-30 *Валута на известување – Преведување од валута на мерење во валута на презентирање.*

МСС 23

Меѓународен сметководствен стандард 23 Трошоци за позајмување

Основен принцип

- 1 Трошоците за позајмување кои директно можат да се припишат на стекнување, изградба или производство на средство кое се квалификува, претставуваат дел од набавната вредност на тоа средство. Другите трошоци за позајмување се признаваат како расход.

Опфат

- 2 Субјектот треба да го применува овој Стандард во сметководството за трошоците за позајмување.
- 3 Овој Стандард не се однесува на фактичките или специфични трошоци на капиталот, вклучувајќи го и приоритетниот капитал којшто не е класифициран како обврска.
- 4 Од субјектот не се бара да го применува овој Стандард кај трошоците за позајмување кои директно можат да се припишат на стекнување, изградба или производство на:
- (а) средство кое се квалификува, а кое се мери според објективна вредност, како на пример, биолошки средства во рамките на опфатот на МСС 41 *Земјоделство*; или
- (б) залихи кои се произведени или на друг начин создадени, во големи количества на повторлива основа.

Дефиниции

- 5 Во овој Стандард се користат следниве поими со наведените значења за нив:
Трошоци за позајмување се камата и други трошоци коишто субјектот ги прави во врска со позајмувањето на финансиските средства.
Средство кое се квалификува е средство на кое му е потребен значителен временски период за да стане подготвено за неговата намена или продажба.
- 6 Трошоците за позајмување може да вклучуваат:
- (а) трошоци за камата пресметани со користење на методот на ефективна камата како што е опишан во МСФИ 9;
- (б) [се брише]
- (в) [се брише]
- (г) камата во врска со обврски по основ на лизинг призната во согласност со МСФИ 16 *Лизинг*; и
- (д) курсни разлики кои произлегуваат од позајмувања во странски валути до степенот до којшто се сметаат како прилагодување на трошоците за камата.
- 7 Во зависност од околностите, кое било од следниве средства може да биде средство кое се квалификува:
- (а) залихи
- (б) производни постројки
- (в) енергетски капацитети
- (г) нематеријални средства
- (д) инвестициски недвижности
- (е) повеќегодишни насади.

Финансиските средства и залихите кои се произведени, или на друг начин создадени, во текот на краток временски период, не се средства што се квалификуваат. Средствата кои се подготвени за нивна намена или продажба во моментот кога се стекнати, не се средства што се квалификуваат.

MCC 23

Признавање

- 8 **Субјектот треба да ги капитализира трошоците за позајмување кои директно можат да се припишат на стекнувањето, изградбата или производството на средство кое се квалификува, како дел од набавната вредност на тоа средство. Субјектот треба да ги признае другите трошоци за позајмување како расход во периодот во кој тие настанале.**
- 9 Трошоците за позајмување кои директно можат да се припишат на стекнувањето, изградбата или производството на средство кое се квалификува се вклучуваат во набавната вредност на тоа средство. Таквите трошоци за позајмување се капитализираат како дел од набавната вредност на тоа средство, кога е веројатно дека тие ќе резултираат во идни економски придобивки за субјектот и дека таквите трошоци ќе можат веродостојно да се измерат. Кога субјектот го применува MCC 29 *Финансиско известување во хиперинфлаторни економии*, субјектот го признава како расход делот од трошоците за позајмување кои го компензираат ефектот на инфлацијата во текот на тој период во согласност со точка 21 од тој Стандард.

Трошоци за позајмување кои се подобни за капитализација

- 10 Трошоците за позајмување кои директно се припишуваат на стекнувањето, изградбата или производството на средството кое се квалификува, се оние трошоци за позајмување што би се избегнале доколку не би бил направен издатокот за средството кое се квалификува. Кога еден субјект позајмува средства, со конкретна цел да стекне определено средство кое се квалификува, тогаш трошоците за позајмување кои директно се однесуваат на средството кое се квалификува можат да бидат веднаш идентификувани.
- 11 Може да биде тешко да се идентификува некоја директна врска помеѓу определени позајмувања и средството кое се квалификува и да се утврдат позајмувањата, кои инаку би можеле да бидат избегнати. Таква тешкотија се случува, на пример, кога финансиската активност на некој субјект е централно координирана. Тешкотии, исто така, се јавуваат кога групацијата користи опсег на должнички инструменти за да позајми финансиски средства со различни каматни стапки, и потоа ги позајмува тие финансиски средства по различни основи на други субјекти во групата. Други компликации настануваат преку употреба на позајмувањата деноминирани во, или врзани за странски валути, кога групата работи во високо-инфлаторни економии, и од флукуациите на девизните курсеви. Како резултат на тоа, тешко е да се утврди износот на трошоците за позајмување кои директно се припишуваат на стекнувањето средство кое се квалификува, поради што е неопходно да се користи расудување.
- 12 **До степенот до кој средствата се позајмени со посебна цел за стекнување средство кое се квалификува, субјектот треба да го утврди износот на трошоците за позајмување кои се подобни за капитализација на тоа средство, како фактички трошоци за позајмување настанати за време на периодот намалени за каков било приход од временото вложување на тие позајмувања.**
- 13 Финансиските аранжмани за средство кое се квалификува можат да резултираат во тоа субјектот да позајмува финансиски средства и да генерира трошоци за позајмување пред дел од или сите финансиски средства да бидат искористени за плаќање на издатоците за средството кое се квалификува. Во вакви околности, финансиските средства честопати времено се вложуваат до моментот кога ќе настане издатокот за средството кое се квалификува. При утврдувањето на износот на трошоците за позајмување кои се квалификуваат за капитализација во текот на периодот, каков било остварен приход од вложување на таквите средства се одзема од настанатите трошоци за позајмување.
- 14 **До степенот до кој субјектот позајмува средствата општо, и ги користи за добивање средство кое се квалификува, субјектот треба да го утврди износот на трошоците за позајмување кои се подобни за капитализација, применувајќи стапка на капитализација на издатоците за тоа средство. Стапката на капитализација треба да биде пондерираан просек на трошоците за позајмувањето која се применува на несплатените позајмици на субјектот во текот на периодот. Сепак, субјектот треба да ги исклучи од оваа пресметка трошоците за позајмување кои се применливи на позајмиците направени конкретно со цел да се добие средство кое се квалификува сè додека, суштински, не бидат готови сите активности кои се неопходни тоа средство да биде подготвено за неговата наменета употреба. Износот на трошоците за позајмување капитализирани за време на периодот не треба да го надмине износот на трошоците за позајмување настанати во тој период.**
- 15 Во некои околности, при пресметката на пондерираниот просек на трошоците за позајмување соодветно е да се вклучат сите позајмувања на матичното друштво и неговите подружници; во

МСС 23

други околности, соодветно е секоја подружница да користи пондериран просек на трошоците за позајмување применлив на нејзините сопствени позајмувања.

Вишок на сметководствената вредност на средството кое се квалификува над надоместливиот износ

- 16 Кога сметководствената вредност на очекуваните конечни трошоци на средството кое се квалификува го надминува неговиот надоместлив износ, или нето-реализационата вредност, сметководствената вредност се намалува или отпишува во согласност со барањата на другите стандарди. Во извесни околности, износот на намалувањето или на отписот се враќа назад во согласност со тие други стандарди.

Почеток на капитализацијата

- 17 Субјектот треба да ја започне капитализацијата на трошоците за позајмување како дел од набавната вредност на средството кое се квалификува на датумот за започнување. Датумот за започнување на капитализацијата е датумот кога субјектот за прв пат ќе ги исполни сите подолу наведени услови:

- (а) издатоците за средството се настанати;
- (б) трошоците на позајмувањата се настанати; и
- (в) субјектот ги презема активностите неопходни за да се подготви средството за неговата наменета употреба или продажба.

- 18 Издатоците за едно средство кое се квалификува ги вклучуваат само оние издатоци кои резултираат во готовински плаќања, пренесувања на други средства или преземање на каматоносни обврски. Издатоците се намалуваат за сите примени прогресивни плаќања или примени поддршки во врска со средството (види МСС 20 *Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош*). Просечната сметководствена вредност на средството за периодот, вклучувајќи ги и претходно капитализираните трошоци за позајмување, вообичаено претставува разумна претпоставка на издатоците на кои е применета стапката на капитализацијата за тој период.

- 19 Активностите потребни за да се подготви средството за неговата наменета употреба или продажба, подразбира повеќе од самата физичка изградба на средството. Тие вклучуваат техничка и административна работа пред почетокот на физичката изградба, какви што се активностите во врска со добивањето одобрение пред да почне физичката изградба. Меѓутоа, ваквите активности не вклучуваат и поседување на средството ако нема производство или развој, што доведува до промени во состојбата на средството. На пример, трошоците за позајмување што настанале додека земјиштето било во фаза на развој се капитализираат во текот на периодот во кој биле преземени активностите во врска со развојот. Меѓутоа, трошоците за позајмување што настанале додека земјиштето стекнато за градежни цели се чува без каква било поврзана активност со неговиот развој, не се квалификуваат за капитализација.

Прекини на капитализацијата

- 20 Субјектот треба да ја прекине капитализацијата на трошоците за позајмување во текот на продолжените периоди во чии рамки е прекинат активниот развој на средството кое се квалификува.

- 21 Субјектот може да направи трошоци за позајмување во текот на продолжениот период во кој ги прекинува активностите потребни за подготвување на средството за неговата наменета употреба или продажба. Таквите трошоци се трошоците за чување на делумно завршените средства и не се квалификуваат за капитализација. Меѓутоа, капитализацијата на трошоците за позајмување обично не се прекинува за време на периодот кога се одвиваат значителни технички и административни работи. Субјектот, исто така, не ја прекинува капитализацијата на трошоците за позајмување, кога се неопходни привремени одложувања на процесот на подготовка на средството за неговата намена или продажба. На пример, капитализацијата продолжува и во текот на продолжениот период во кој високото ниво на водата ја оневозможува изградбата на некој мост, доколку таквото ниво на водата е вообичаено за периодот на изградбата во тоа географското подрачје.

МСС 23

Престанок на капитализацијата

- 22 Субјектот треба да ја прекине капитализацијата на трошоците за позајмување кога се завршени сите битни активности неопходни за подготовка на средството кое се квалификува за неговата намена или продажба.
- 23 Средството вообичаено е подготвено за неговата намена или продажба кога е завршена физичката изградба на средството, и покрај тоа што рутинската административна работа може да продолжи и понатаму. Доколку преостанале само некои помали измени, какви што се декорацијата на недвижноста во согласност со барањата на купувачот или корисникот, тоа покажува дека значително се завршени сите активности.
- 24 Кога субјектот ја извршува изградбата на средството кое се квалификува во делови, и секој дел може да се употребува додека трае изградбата на другите делови, капитализацијата на трошоците треба да престане кога суштински ќе бидат завршени сите активности неопходни да се приготви тој дел за неговата наменета употреба или продажба.
- 25 Деловен комплекс кој опфаќа неколку згради, од кои секоја може да се користи посебно, е пример на средство кое се квалификува така што секој дел е оспособен да може да се користи додека продолжува изградбата на другите делови. Пример на средство кое се квалификува, а кое е неопходно да се заврши во целост пред каков било негов дел да може да биде употребуван, претставува индустриска постројка која инволвира неколку процеси кои се одвиваат последователно во различни делови на постројката на иста локација, каков што би бил случајот со фабрика за производство на челик.

Обелоденување

- 26 Субјектот треба да ги обелодени:
- (а) износот на трошоците за позајмување капитализирани за време на периодот; и
 - (б) стапката на капитализацијата користена за утврдување на износот на трошоците за позајмување кои се квалификуваат за капитализација.

Преодни одредби

- 27 Доколку примената на овој Стандард претставува промена во сметководствена политика, субјектот треба да го примени Стандардот за трошоци за позајмување кај средствата кои се квалификуваат за кои датумот на почеток на капитализацијата е на или по датумот на неговото стапување во сила.
- 28 Сепак, субјектот може да определи и друг датум пред датумот на стапување во сила на Стандардот и да го примени Стандардот за трошоци за позајмување кај средствата кои се квалификуваат чијшто датум на започнување на капитализацијата е на или по тој друг датум.
- 28А *Годишни подобрувања на МСФИ- Стандардите од циклус 2015–2017 година*, издаден во декември 2017 година, ја измени точка 14. Субјектот треба да ги примени тие измени на трошоци за позајмување кои настанале на или по почетокот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ги применува тие измени.

Датум на стапување во сила

- 29 Субјектот треба да го примени Стандардот за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го примени Стандардот на датум пред 1 јануари 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 29А Точка 6 беше изменета со *Подобрувањата на МСФИ* објавени во мај 2008 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го примени Стандардот на датум пред 1 јануари 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 29Б МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 9.

МСС 23

- 29В МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.
- 29Г *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2015–2017 година*, издаден во декември 2017 година, ја измени точка 14 и ја додаде точка 28А. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2019 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Повлекување на МСС 23 (ревидиран во 1993 година)

- 30 Овој Стандард го заменува МСС 23 *Тршоци за позајмување*, кој беше ревидиран во 1993 година.

МСС 24

Меѓународен сметководствен стандард МСС 24 Обелоденувања за поврзани страни

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да обезбеди дека финансиските извештаи на субјектот ги содржат потребните обелоденувања во финансиските извештаи кои укажуваат на можноста дека постои влијание од постојно поврзани страни врз финансиската состојба и добивката или загубата на субјектот, како и влијание врз нив од трансакции помеѓу поврзаните страни и отворените салда, вклучувајќи и обврски, во однос на поврзаните страни.

Опфат

- 2 Овој Стандард треба да се применува за:
 - (а) идентификација на односите на поврзани страни и нивните трансакции;
 - (б) идентификација на отворени салда, вклучувајќи и обврски, помеѓу субјектот и неговите поврзани страни;
 - (в) идентификација на околностите во кои се бара обелоденување на ставките наведени под (а) и (б); и
 - (г) утврдување на обелоденувањата што треба да се направат во однос на тие ставки.
- 3 Овој Стандард бара обелоденување на трансакции помеѓу поврзани страни, трансакции и отворени салда, вклучувајќи и обврски, во консолидираните и поединечните финансиски извештаи на матичното друштво или инвеститори со заедничка контрола на, или со значително влијание врз, субјект во кој е инвестирано, да бидат презентирани во согласност со МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* или МСФИ 27 *Поединечни финансиски извештаи*. Овој Стандард, исто така, се применува на поединечни финансиски извештаи.
- 4 Трансакциите помеѓу поврзани страни и отворените салда со останатите субјекти во рамките на групата се обелоденуваат во финансиските извештаи на групата. Трансакциите помеѓу поврзаните страни во рамките на групата и отворените салда се елиминираат, освен оние помеѓу субјекти кои инвестираат и неговите подружници кои се мерени според објективна вредност низ добивка или загуба, во изготвувањето на консолидираните финансиски извештаи на групата.

Цел на обелоденувањата за поврзани страни

- 5 Односите помеѓу поврзани страни се нормална карактеристика на комерцијалното и деловно работење. На пример, субјектите многу често извршуваат дел од нивните активности преку подружници, придружени субјекти и заеднички потфати. Во овие околности, способноста на субјектот да влијае на финансиските и оперативните политики на субјектот во кој е инвестирано се остварува преку присутност на контрола, заедничка контрола или значително влијание.
- 6 Односите помеѓу поврзаните страни би можеле да имаат влијание на добивката или загубата, како и на финансиската состојба на субјектот. Поврзаните страни можат да се инволвираат во трансакции во кои не би учествувале со неповрзани страни. На пример, субјектот кој му продава добра на своето матично друштво според нивната набавна вредност, може да не ги продаде тие добра на други потрошувачи под исти услови. Исто така, трансакциите помеѓу поврзани страни може да не бидат извршени во исти износи како помеѓу неповрзани страни.
- 7 Добивката или загубата и финансиската состојба на субјектот можат да бидат под влијание на односите со поврзани страни дури и да не се случат трансакции помеѓу нив. Самото постојно на односите може да биде доволно за да влијае на трансакциите што ги остварува субјектот со другите страни. На пример, подружница може да ги прекине односите со некој трговски партнер доколку неговото матично друштво стекне подружница на исто ниво која се занимава со истите активности како оние на поранешниот трговски партнер. Алтернативно, една страна може да се воздржи од остварување одредени активности поради значителното влијание на другата страна—на пример, една подружница може да добие инструкции од нејзиното матично друштво да не навлегува во ангажмани за истражување и развој.

MCC 24

- 8 Од овие причини, знаењето во врска со трансакциите на субјектот, отворените салда, вклучувајќи ги и обврските, и односите со поврзани страни можат да влијаат на оценките од корисниците на финансиските извештаи во врска со работењето на субјектот, вклучувајќи и оценка на ризиците и можностите со кои се соочува субјектот.

Дефиниции

- 9 Во овој Стандард се користат следниве термини со наведените значења за нив:

Поврзана страна е поединец или субјект кој е поврзан со субјектот кој ги изготвува неговите финансиски извештаи (во овој Стандард се нарекува „известувачки субјект“).

- (а) Поединец или потесен член на семејството на тој поединец е поврзан со известувачкиот субјект доколку тој поединец:
- (i) има контрола или заедничка контрола врз известувачкиот субјект;
 - (ii) има значително влијание врз известувачкиот субјект; или
 - (iii) е член на клучниот раководен персонал на известувачкиот субјект или на матично друштво на известувачкиот субјект.
- (б) Субјектот е поврзан со известувачкиот субјект доколку е исполнет кој било од следниве услови:
- (i) Субјектот и известувачкиот субјект се членови на истата група (што значи дека секое матично друштво, подружница и подружница на исто ниво е поврзано со сите други).
 - (ii) Едниот субјект е придружен субјект или заеднички потфат на другиот субјект (или е придружен субјект или заеднички потфат на член на групата на која е член другиот субјект).
 - (iii) Двата субјекта се учесници во заеднички потфати во иста трета страна.
 - (iv) Едниот субјект е заеднички потфат на трет субјект, а другиот субјект е придружен субјект на тој трет субјект.
 - (v) Субјектот е план за придобивки по престанок на работниот однос за придобивки на вработените на известувачкиот субјект или на субјектот кој е поврзан со известувачкиот субјект. Доколку известувачкиот субјект е самиот таков план, тогаш работодавачите што спонзорираат, исто така, се поврзани со известувачкиот субјект.
 - (vi) Субјектот е контролиран или е заеднички контролиран од поединецот кој е идентификуван во (а).
 - (vii) Поединецот идентификуван во (а)(i) има значително влијание врз субјектот или е член на клучниот раководен персонал на субјектот (или на матичното друштво на субјектот).
 - (viii) Субјектот, или кој било член на групата на која ѝ припаѓа субјектот, им дава услуги за клучен раководен персонал на известувачкиот субјект или на матичното друштво на известувачкиот субјект.

Трансакција со поврзана страна е пренесување на ресурси, услуги или облигации помеѓу известувачки субјект и поврзана страна, без оглед на тоа дали се наплаќа цена.

Блиски членови на семејството на поединецот се оние членови на семејството од кои може да се очекува да влијаат на, или да бидат под влијание од, поединецот во неговите трансакции со субјектот и ги вклучуваат:

- (а) децата или брачниот другар или домашниот партнер на тој поединец;
- (б) децата на брачниот другар на тој поединец или на домашниот партнер; и
- (в) издржувани лица од тој поединец или од брачниот другар на тој поединец или од домашниот партнер.

Надоместокот ги вклучува сите придобивки за вработените (како што се дефинирани во MCC 19 *Придобивки за вработените*), вклучувајќи ги и придобивките за вработените за кои се применува МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*. Придобивките за вработените се сите

МСС 24

форми на платен надомест, надомест кој треба да се плати или пак надомест кој е обезбеден од страна на субјектот или за сметка на субјектот, во замена за услугите дадени на субјектот. Тој, исто така, вклучува надомест платен од матично друштво на субјектот за сметка на субјектот. Надоместокот вклучува:

- (а) краткорочни придобивки за вработените, како на пример, плати и придонеси за социјално осигурување, платени годишни одмори и платени боледувања, учества во добивката или бонуси (доколку доспеваат за плаќање во следните дванаесет месеци од крајот на периодот) и немонетарни придобивки (како на пример, здравствена заштита, домување, возила и бесплатни или субвенционирани добра или услуги) за тековните вработени;
- (б) придобивки за вработените по престанок на работниот однос како што се, на пример, пензии, други придобивки од пензионирање, животно осигурување и здравствена заштита по престанок на работниот однос;
- (в) други долгорочни придобивки за вработените, вклучувајќи ги и долгорочните отсуства поради боледување или отсуство заради усовршување, јубилејни или други придобивки кои произлегуваат од долгорочно работење, долгорочни придобивки поради инвалидитет и, доколку тие не доспеваат за наплата во рок од дванаесет месеци од крајот на периодот, учества во добивката, бонуси и одложени надомести;
- (г) придобивки кои произлегуваат од престанок на работниот однос; и
- (д) плаќања врз основа на акции.

Клучен раководен персонал се лицата кои имаат овластување и одговорност за планирањето, насочувањето и контролата на работењето на субјектот, директно или индиректно, вклучувајќи ги и директорите (било да се извршни или други) на тој субјект.

Држава се однесува на влада, државни агенции и слични тела, било да се локални, национални или интернационални.

Субјект кој е поврзан со државата е субјект кој е контролиран, заеднички контролиран или е под значително влијание на државата.

Понимите „контрола“ и „субјект кој инвестира“, „заедничка контрола“ и „значително влијание“ се дефинирани во МСФИ 10, МСФИ 11 *Заеднички аранжмани* и МСС 28 *Инвестиции во придружени субјекти и заеднички потфати* и се користат во овој Стандард со значењата кои се утврдени во тие МСФИ.

- 10 При разгледувањето на секој можен однос со поврзаните страни, вниманието се насочува кон суштината на односот, а не само на правната форма.
- 11 Во контекст на овој Стандард, се смета дека следниве не претставуваат поврзани страни:
 - (а) два субјекта само затоа што имаат заеднички директор или друг член на клучниот раководен персонал, или затоа што член на клучниот раководен персонал на еден субјект има значително влијание врз другиот субјект.
 - (б) двајца учесници во заеднички потфат само затоа што делат заедничка контрола над заеднички потфат.
 - (i) обезбедувачи на финансиски средства,
 - (ii) синдикати,
 - (iii) јавните комунални субјекти, и
 - (iv) државните министерства и агенции на државата кои не го контролираат, заеднички контролираат или имаат значително влијание врз известувачкиот субјект,
 - (в) Во текот на нивните нормални зделки со субјектот (иако тие можат да ја ограничат слободата на дејствувањето на субјектот или да учествуваат во неговиот процес на донесување одлуки).
 - (г) Поединечен купувач, добавувач, давател на франшиза, дистрибутер или општ застапник со кого субјектот извршува значаен обем на деловно работење едноставно поради резултиракката економска зависност.
- 12 Во дефиницијата за поврзана страна, придружен субјект ги вклучува подружниците на придружениот субјект и заеднички потфат ги вклучува подружниците на заедничкиот потфат.

MCC 24

Поради тоа, на пример, подружница на придружен субјект и инвеститорот кој има значително влијание врз придружениот субјект се страни кои се поврзани една со друга.

Обелоденување

Сите субјекти

- 13 Односите помеѓу матичните друштва и подружниците треба да бидат обелоденети независно од тоа дали постоеле трансакции помеѓу тие поврзани страни. Субјектот треба да го обелодени името на матичното друштво и, доколку се разликува, името и на основното матично друштво. Доколку ниту матичното друштво на субјектот ниту неговото друштво со крајна контрола не изготвува финансиски извештаи кои се расположливи за користење од страна на јавноста, треба да се обелодени името на следното највисоко матично друштво кое изготвува финансиски извештаи кои се расположливи за јавноста.
- 14 За да им се овозможи на корисниците на финансиските извештаи да формираат свое гледиште за ефектите на односите помеѓу поврзаните страни врз субјектот, соодветно е да се обелоденат односите помеѓу поврзаните страни во случај кога постои контрола, без оглед на тоа дали постоеле трансакции помеѓу поврзаните страни.
- 15 Барањето за обелоденување на односите на поврзани страни помеѓу матичното друштво и неговите подружници е дополнително барање во однос на барањата за обелоденување во MCC 27 и МСФИ 12 *Обелоденување на учества во други субјекти*.
- 16 Точка 13 се однесува на следното највисоко матично друштво. Тоа е првото матично друштво во групата над непосредното матично друштво кое изготвува консолидирани финансиски извештаи достапни за јавноста.
- 17 Субјектот треба да ги обелодени надоместоците на клучниот раководен персонал во вкупен износ и за секоја од следниве категории:
- (а) краткорочни придобивки на вработените;
 - (б) придобивки на вработените по престанокот на работниот однос;
 - (в) други долгорочни придобивки на вработените;
 - (г) придобивки на вработените поради прекин на работниот однос; и
 - (д) плаќања врз основа на акции.
- 17А Доколку субјектот обезбеди услуги за клучен раководен персонал од друг субјект („раководен субјект“), од субјектот не се бара да ги примени барањата од точка 17 на надоместокот што е платен или што треба да се плати од раководниот субјект на вработените или од директорите на раководниот субјект.
- 18 Доколку субјектот имал трансакции помеѓу поврзани страни за време на периодите опфатени со финансиските извештаи, субјектот треба да ја обелодени природата на односите со поврзаните страни, како и информациите во врска со видовите трансакции и отворените салда кои се потребни за разбирање на потенцијалните ефекти на односите врз финансиските извештаи. Тие барања за обелоденување претставуваат дополнение на барањата во точка 17. Во најмал обем (минимално), обелоденувањата треба да ги вклучуваат:
- (а) износот на трансакциите;
 - (б) износот на отворените салда, вклучувајќи ги и обврските, и:
 - (i) нивните услови и рокови, вклучувајќи ги и дали тие се обезбедени, како и природата на надоместокот што треба да биде платен за намирување; и
 - (ii) детални податоци за сите гаранции кои се дадени или примени;
 - (в) резервирањата за сомнителни побарувања кои се поврзани со износите на отворените салда; и
 - (г) расходите кои се признати во текот на периодот во однос на сомнителни и сомнителни побарувања што се достасани и ги должат поврзаните страни.
- 18А Износите кои се платени од субјектот за овозможување услуги за клучен раководен персонал што се даваат од посебен раководен субјект, треба да се обелоденат.

МСС 24

- 19 Обелоденувањата што се бараат во точка 18 треба да се направат одделно за секоја од следниве категории:
- (а) матичното друштво;
 - (б) субјектите кои имаат заедничка контрола или значително влијание врз субјектот;
 - (в) подружници;
 - (г) придружени субјекти;
 - (д) заеднички потфати во кој субјектот е учесник во заедничкиот потфат;
 - (ф) клучниот раководен персонал на субјектот или неговото матично друштво; и
 - (е) други поврзани страни.
- 20 Класификацијата на износите кои претставуваат обврска кон, и побарување од поврзаните страни во различни категории, како што се бара во точка 19, претставува продолжение на барањата за обелоденување наведени во МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*, во однос на тоа информациите да бидат презентирани било во извештајот за финансиската состојба или во белешките кон финансиските извештаи. Категориите се проширени за да обезбедат поразбирлива анализа на отворените салда на поврзаните страни и се применуваат за трансакциите на поврзани страни.
- 21 Следниве примери се ситуации во коишто трансакциите треба да се обелоденат доколку се со поврзани страни:
- (а) купување или продажба на производи (довршени или недовршени);
 - (б) купување или продажба на недвижности и други средства;
 - (в) давање или примање на услуги;
 - (г) лизинг;
 - (д) преноси на истражување и развој;
 - (ф) преноси во согласност со договори за дозволи;
 - (е) преноси во согласност со аранжмани за финансирање (вклучувајќи заеми и сопственички придонеси во пари или во натура);
 - (ж) резервирање за гаранции и обезбедувања;
 - (з) обврски да се направи нешто доколку се случи определен настан или доколку не се случи во иднина, вклучувајќи и извршни договори¹ (признати и непризнати); и
 - (с) намирување на обврски во име на субјектот или од страна на субјектот во име на друга страна.
- 22 Учеството во дефиниран план за придобивки на вработени во кој се делат ризиците помеѓу субјектите на групата, од страна на матично друштво или подружница, претставува трансакција помеѓу поврзани страни (види точка 42 од МСС 19 (како што е изменет во 2011 година)).
- 23 Обелоденувањата дека трансакциите помеѓу поврзани страни биле извршени под услови кои се еднакви на оние што преовладуваат во комерцијални услови, се прават само доколку тие услови можат да се докажат.
- 24 Ставки од слична природа можат да се обелоденат во збирен износ, освен ако за нив не се бара посебно обелоденување заради разбирање на ефектите од тие трансакции помеѓу поврзани страни врз финансиските извештаи на субјектот.

Субјекти поврзани со државата

- 25 Известувачки субјект е ослободен од барањата за обелоденување од точка 18 во однос на трансакции со поврзани страни и отворени салда, вклучувајќи и обврски, со:
- (а) држава која има контрола или заедничка контрола, или значително влијание, врз известувачкиот субјект; и

¹ МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства* ги дефинира извршните договори како договори според кои ниту една страна нема извршено ниту една од своите obligации или двете страни делумно ги извршиле своите obligации до поеднаков степен.

МСС 24

- (б) друг субјект кој е поврзана страна затоа што истата држава има контрола или заедничка контрола, или значително влијание, врз известувачкиот субјект и врз другиот субјект.
- 26 Доколку известувачкиот субјект го применува ослободувањето од точка 25, субјектот ќе го обелодени следново во врска со трансакциите и поврзаните отворени салда кои се споменати во точка 25:
- (а) името на државата и нејзиниот однос со известувачкиот субјект (т.е. контрола, заедничка контрола или значително влијание);
- (б) следниве информации во доволно детали за да им овозможат на корисниците на финансиските извештаи на субјектот да ги разберат ефектите од трансакциите помеѓу поврзаните страни на неговите финансиски извештаи:
- (i) природата и износот на секоја поединечна значителна трансакција; и
- (ii) за други трансакции кои се колективно, но не индивидуално, значителни, квалитативна или квантитативна индикација за нивниот степен. Видовите трансакции ги вклучуваат оние наведени во точка 21.
- 27 Кога го користи своето расудување за да го определени нивото на детали кое ќе биде обелоденето во согласност со барањата од точка 26(б), известувачкиот субјект треба да ја разгледа блискоста на односите со поврзаната страна и со другите фактори кои се релевантни во утврдувањето на нивото на значителност на трансакцијата, како што се тие дали трансакцијата е:
- (а) значителна од аспект на нејзината големина;
- (б) извршена според услови кои не се пазарни;
- (в) надвор од секојдневните деловни активности, како што се купување и продавање на деловно работење;
- (г) обелоденета на регулаторните или надзорни органи;
- (д) пријавена до високото раководство;
- (е) предмет на одобрување од страна на акционерите.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 28 Субјектот треба да го примени овој Стандард ретроспективно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Дозволена е порана примена, било на целиот Стандард или на делумните исклучоци од точките 25–27 за субјекти поврзани со државата. Доколку субјектот го применува целиот Стандард, или тој делумен исклучок за период кој започнува пред 1 јануари 2011, треба да го обелодени тој факт.
- 28А МСФИ 10, МСФИ 11 *Заеднички аранжмани* и МСФИ 12, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 3, 9, 11(б), 15, 19(б) и (д) и 25. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10, МСФИ 11 и МСФИ 12.
- 28Б *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точките 4 и 9. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Порана примена на *Субјекти кои инвестираат* е дозволена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој, исто така, треба да ги примени, во исто време, и сите измени што се вклучени во *Субјекти кои инвестираат*.
- 28В *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ја измени точка 9 и ги додаде точките 17А и 18А. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Повлекување на МСС 24 (2003 година)

- 29 Овој Стандард го заменува МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни* (како што е изменет во 2003 година).

МСС 26

Меѓународен сметководствен стандард 26 Сметководство и известување според планови за придобивки од пензионирање

Опфат

- 1 Овој Стандард треба да се применува во финансиските извештаи на плановите за придобивки од пензионирање, каде што се изготвуваат такви финансиски извештаи.
- 2 Плановите за придобивки од пензионирање понекогаш се нарекуваат со разни други називи како што се: „пензиски шеми“, „супер-ануитетни шеми“, или „шеми за придобивки од пензионирање“. Овој Стандард го смета планот за придобивки при пензионирање како субјект кој известува, кој е одделен од работодавачите на учесниците во планот. Сите други стандарди се применуваат за финансиските извештаи на плановите за придобивки при пензионирање до степен до кој тие не се заменети со овој Стандард.
- 3 Овој Стандард ги третира сметководството и известувањето од страна на планот до сите учесници како група. Тој не ги третира извештаите до поединечни учесници во врска со нивните права за придобивки од пензионирање.
- 4 МСС 19 *Придобивки за вработените* го разгледува утврдувањето на трошокот на придобивките од пензионирање во финансиските извештаи на работодавачите, кои имаат такви планови. Според тоа, овој Стандард го дополнува МСС 19.
- 5 Плановите за придобивки од пензионирање можат да бидат планови за дефинирани придонеси или планови за дефинирани придобивки. Многумина бараат создавање посебни фондови кои може да имаат или да немаат посебен правен идентитет и кои може да имаат или да немаат старатели, на кои се уплаќаат придонеси и од кои се исплаќаат придобивките од пензионирање. Овој Стандард се применува без оглед на тоа дали е креиран таков фонд и без оглед на тоа дали има старатели.
- 6 Плановите за придобивки по пензионирање чии средства се вложени во осигурителни компании имаат исти сметководствени барања и барања за финансирање, како и приватно вложените аранжмани. Според тоа, тие се во рамките на опфатот на овој Стандард, освен доколку договорот со осигурителната компанија е на име на конкретен учесник или група на учесници и обврската за придобивки при пензионирање е одговорност единствено на осигурителната компанија.
- 7 Овој Стандард не ги третира другите облици на придобивки за вработените, како што се обезштетување за престанок на вработување, аранжмани за одложени надоместоци, придобивки за отсуство по долгогодишна служба, специјални планови за предвремено пензионирање или отпуштање, планови за здравствено и социјално осигурување или планови за бонуси. Државните аранжмани од видот на социјално осигурување се, исто така, исклучени од опфатот на овој Стандард.

Дефиниции

- 8 Во овој Стандард се користени следниве поими со нивните наведени значења за:
 - Планови за придобивки по пензионирање* претставуваат аранжмани според кои субјектот обезбедува придобивки за неговите вработени при или по престанокот на службата (било во облик на годишен приход или како паушален износ) кога таквите придобивки, или придонесите на кои нив, можат да се утврдат или проценат пред пензионирањето од одредбите на документ или од праксите на субјектот.
 - Планови за дефинирани придонеси* се планови за придобивки по пензионирање според кои износите што треба да се платат како придобивки по пензионирање се утврдуваат според придонесите во фондот заедно со заработката од нивното инвестирање.
 - Планови за дефинирани придобивки* се планови за придобивки при пензионирање според кои износите што треба да се платат како придобивки по пензионирање се утврдуваат повикувајќи се на формула која е вообичаено заснована на заработката на вработените и/или годините на работен стаж.

IAS 26

Финансирање претставува пренесување на средства во субјект (фонд) кој е одвоен од субјектот на работодавачот за да се исполнат идните обврски за плаќање на придобивките при пензионирање.

За целите на овој Стандард се користат и следниве поими:

Учесници се членовите на планот за придобивки по пензионирање и други кои имаат право на придобивки според тој план.

Нето-средства расположливи за придобивки се средства на планот намалени за обврските, освен актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање.

Актуарска сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање е сегашна вредност на очекуваните плаќања од страна на планот за придобивки при пензионирање на постојните и на поранешните вработени, кои се однесуваат на веќе дадената услуга.

Стегнати придобивки се придобивки, за кои правата до нив, според условите на планот за придобивки при пензионирање, не се условени со континуирано вработување.

- 9 Некои планови за придобивки при пензионирање имаат други спонзори, освен работодавачите; овој Стандард, исто така, се применува на финансиските извештаи за таквите планови.
- 10 Најголемиот број планови за придобивки при пензионирање се засновани на формални договори. Некои планови се неформални, но стекнале степен на облигација како резултат на воспоставената пракса на работодавачот. Додека некои планови им дозволуваат на работодавачите да ги ограничат своите облигации според плановите, обично е тешко за работодавачот да го поништи планот доколку треба да се задржат вработените. Истата сметководствена основа и известување се применуваат кај неформалниот план, како и кај формалниот план.
- 11 Многу планови за придобивки при пензионирање овозможуваат формирање на посебни фондови во коишто се уплатуваат придонеси и од коишто се плаќаат придобивки. Таквите фондови можат да се администрираат од страна на страни кои дејствуваат независно во управувањето со средствата на фондот. Овие странки во некои земји се нарекуваат старатели. Во овој Стандард изразот старател се користи за да се опишат таквите страни, без оглед дали е формирано старателство.
- 12 Плановите за придобивки при пензионирање нормално се опишуваат било како планови за дефинирани придонеси или како планови за дефинирани придобивки, при што секој има свои различни карактеристики. Повремено постојат планови кои ги содржат карактеристиките на двата. Ваквите хибридни планови, за целите на овој Стандард, се сметаат како планови за дефинирани придобивки.

Планови за дефинирани придонеси

- 13 **Финансиските извештаи за плановите за дефинирани придонеси треба да содржат извештај за нето-средствата расположливи за придобивки и опис на политиката за финансирање.**
- 14 Според планот за дефинирани придонеси, износот на идните придобивки на учесникот се утврдува од придонесите платени од страна на работодавачот, учесникот, или двајцата, како и оперативната ефикасност и заработката на инвестициите на фондот. Обврската на работодавачот вообичаено е извршена преку уплатата на придонесите во фондот. Актуарски совет обично не се бара, иако таквиот совет понекогаш се користи за проценка на идните придобивки коишто можат да бидат достижни врз основа на сегашните придонеси и променливите нивоа на идните придонеси и заработката на инвестициите.
- 15 Учесниците се заинтересирани за активностите на планот бидејќи тие директно влијаат врз нивото на нивните идни придобивки. Учесниците се заинтересирани за уплатата на придонесите, како и дали била спроведена правилна контрола за да се заштитат правата на корисниците. Работодавачот е заинтересиран за ефикасно и објективно спроведување на планот.
- 16 Целта на известувањето од страна на планот за дефинирани придонеси е да обезбеди информации во врска со планот и успешноста на неговите инвестиции. Оваа цел обично се достигнува преку обезбедување финансиски извештаи кои го вклучуваат следново:
- (а) опис на значајните активности за периодот и ефектот од сите промени што се однесуваат на планот, неговото членство, роковите и условите;
 - (б) извештаи кои известуваат за трансакциите и успешноста на инвестициите за периодот и за финансиската состојба на планот на крајот на периодот; и
 - (в) опис на политиките за инвестирање.

Планови за дефинирани придобивки

17 Извештајот на планот за дефинирани придобивки треба да содржи било:

(а) Извештај кој ги покажува:

- (i) нето-средствата расположливи за придобивки;
- (ii) актуарската сегашна вредност на ветените придобивки по пензионирање, правејќи разлика помеѓу стекнатите и нестекнатите придобивки; и
- (iii) резултирачкиот вишок или кусок; или

(б) Извештај за нето-средствата расположливи за придобивки кој вклучува било:

- (i) белешка со којашто се обелоденува актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање правејќи разлика помеѓу стекнати и нестекнати придобивки; или
- (ii) повикување на овие информации во придружен актуарски извештај.

Доколку актуарското вреднување не било изготвено на датумот на известувањето, последното вреднување треба да се користи како основа, а датумот на вреднувањето треба да се обелодени.

18 За целите на точка 17, актуарската сегашна вредност на ветените придобивки треба да биде заснована на придобивките ветени според условите на планот за дадени услуги до датумот, користејќи ги било тековните нивоа на плати или проектираните нивоа на плати со обелоденување на користените основи. Ефектите од сите промени во актуарските претпоставки кои имале значаен ефект врз актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање треба, исто така, да бидат обелоденети.

19 Извештајот треба да го објасни односот помеѓу актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање и нето-средствата расположливи за придобивки, и политиката за финансирање на ветените придобивки.

20 Според планот за дефинирани придобивки, плаќањето на ветените придобивки при пензионирање зависи од финансиската состојба на планот и од способноста на учесниците да ги плаќаат идните придонеси во планот, како и од успешноста на инвестициите и оперативната ефикасност на планот.

21 Планот за дефинирани придобивки има потреба од периодичен актуарски совет за да ја процени финансиската состојба на планот, да ги провери претпоставките и да ги предложи идните нивоа на придонеси.

22 Целта на известувањето од страна на планот за дефинирани придобивки е да се обезбедуваат периодични информации во врска со финансиските ресурси и активности на планот кои се корисни во проценување на поврзаноста помеѓу акумулираните ресурси и придобивките според планот низ времето. Оваа цел обично се остварува по пат на обезбедување финансиски извештаи кои го вклучуваат следново:

- (а) опис на значајните активности за периодот, ефектот од сите промени во врска со планот, како и неговото членство, роковите и условите;
- (б) извештаи во врска со трансакциите и успешноста на инвестициите за периодот и финансиската состојба на планот на крајот на периодот;
- (в) актуарски информации било како дел од извештајот или како посебен извештај; и
- (г) опис на политиките за вложување.

Актуарска сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање

23 Сегашната вредност на очекуваните исплати од планот за придобивки при пензионирање може да се пресмета и да известува користејќи ги тековните нивоа на плати или планираните нивоа на плати до датумот на пензионирањето на учесниците.

24 Причините за усвојување на пристапот на тековни плати вклучуваат:

- (а) актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање, која претставува збир на износи кои можат сегашно да се припишат за секој учесник во планот, може да се пресмета пообјективно отколку со планираните нивоа на плати, бидејќи тоа вклучува помалку претпоставки;

IAS 26

- (б) зголемувања на придобивките кои можат да се припишат на зголемување на платите стануваат обврска на планот во времето на зголемувањето на платите; и
- (в) износот на актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање, користејќи ги тековните нивоа на плата, обично се поврзува со обврската за плаќање во случај на завршување или прекинување на планот.
- 25 Причините за усвојување на пристапот на планирани плати вклучуваат:
- (а) финансиските информации што треба да бидат изготвени врз основа на претпоставката за континуитет, без оглед на претпоставките и проценките што мора да бидат направени;
- (б) според плановите за последни плаќања, придобивките се утврдуваат според платите на или блиску до датумот на пензионирање; оттука, платите, нивоата на придонесите и стапката на поврат мора да бидат проектирани; и
- (в) неуспехот да се инкорпорираат проектираните плати, кога најголемиот дел од финансирањето на фондовите се заснова на проектирани плати, може да резултира во известувањето на очигледно прекумерно финансирање кога планот не е прекумерно финансиран, или во известувањето на соодветно финансирање кога планот е недоволно финансиран.
- 26 Актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање заснована на тековните плати се обелоденува во финансиските извештаи за планот со цел да укаже на обврската за заработените придобивки до датумот на финансиските извештаи. Актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање заснована на проектирани плати се обелоденува со цел да укаже на големината на потенцијалната обврска врз основа на претпоставката за континуитет која актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање, во одредени случаи, потребно е да бидат дадени дополнителни објаснувања со цел да се укаже на контекстот во кој треба да се чита актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање. Објаснувањето може да биде во форма на информации за адекватноста на планираните идни финансирања и на политиката на финансирање заснована на проектираните плати. Ова може да биде вклучено во финансиските информации или во извештајот на актуарот.

Зачестеност на актуарските вреднувања

- 27 Во многу земји, актуарските вреднувања вообичаено се вршат на секои три години. Доколку некое актуарско вреднување не било изготвено на датумот на финансиските извештаи, како основа се придобивки претходното вреднување и се обелоденува датумот на вреднувањето.

Содржина на финансиските извештаи

- 28 За плановите за дефинирани придобивки, информациите се презентираат во еден од следниве формати кои одразуваат различни практики во обелоденувањето и презентирањето на актуарските информации:
- (а) во финансиските извештаи е вклучен извештај кој ги покажува нето-средствата расположливи за придобивки, актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање, како и резултирачкиот вишок или кусок. Финансиските извештаи на планот, исто така, содржат извештаи за промени на нето-средствата расположливи за придобивки и промените во актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање. Финансиските извештаи може да содржат и посебен извештај на актуарот за поткрепување на актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање;
- (б) финансиски извештаи кои го вклучуваат извештајот за нето-средствата расположливи за пензии и извештајот за промените во нето-средствата расположливи за придобивки. Актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање е обелоденета во белешка кон извештаите. Финансиските извештаи може да вклучуваат и извештај на актуарот со кој се поткрепува сегашната вредност на ветените придобивки при пензионирање; и
- (в) финансиски извештаи кои вклучуваат извештај за нето-средствата расположливи за придобивки и извештај за промени во нето-средствата расположливи за придобивки со актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање содржана во посебен актуарски извештај.

МСС 26

- Во секој формат, извештајот на старателите, кој по природа е извештај на раководството или на директорите и извештајот за инвестициите можат, исто така, да се приложат кон финансиските извештаи.
- 29 Приврзаниците кон форматите опишани во точките 28(а) и (б) сметаат дека квантифицирањето на ветените придобивки при пензионирање и другите информации обезбедени според тие пристапи им помагаат на корисниците да ги проценат тековниот статус на планот и веројатноста дека ќе бидат исполнети обврските на планот. Тие, исто така, сметаат дека финансиските извештаи треба да бидат комплетни, сами по себе, и да не се потпираат на придружните извештаи. Меѓутоа, некои сметаат дека форматот опишан во точка 28(а) може да остави впечаток дека постои обврска, додека актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање ги нема, според нивно мислење, сите карактеристики на обврска.
- 30 Оние кои му даваат предност на форматот опишан во точката 28(в) веруваат дека актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање не треба да биде вклучена во извештајот за нето-средствата расположливи за придобивки, како што е опишано во форматот во точката 28(а) или, пак, да биде обелоденета во белешка како во точка 28(б), бидејќи ќе се споредува директно со средствата на планот и таквата споредба може да не биде валидна. Тие тврдат дека актуарите не секогаш ги споредуваат актуарските сегашни вредности на ветените придобивки при пензионирање со пазарните вредности на инвестициите, но може, наместо тоа, да ја проценуваат сегашната вредност на готовинските текови кои се очекуваат од инвестициите. Поради тоа, оние кои му даваат предност на овој формат веруваат дека таквата споредба не е веројатно дека ќе ја одрази севкупната проценка на актуарот за планот и дека таа можеби ќе биде погрешно разбрана. Исто така, некои веруваат дека, без оглед на тоа дали се квантифицирани, информациите во врска со ветените придобивки при пензионирање треба да бидат содржани само во посебен актуарски извештај во кој ќе може да се обезбеди правилно објаснување.
- 31 Овој Стандард ги прифаќа гледиштата кои се стремат да се дозволи обелоденување на информации што се однесуваат на ветените придобивки при пензионирање во одвоен актуарски извештај. Тој ги отфрла аргументите против квантифицирање на актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање. Според тоа, форматите опишани во точките 28(а) и 28(б) се сметаат прифатливи според овој Стандард, како што е и форматот опишан во точка 28(в) сè додека финансиските информации содржат повикнување на, и се придружени со, актуарски извештај кој ја вклучува актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање.

Сите планови

Вреднување на средствата на планот

- 32 **Инвестициите на планот за придобивки при пензионирање треба да се водат според објективна вредност. Во случај на пазарни хартии од вредност, објективна вредност е пазарната вредност. За оние инвестиции за кои не може да се одреди објективната вредност, треба да се обелодени причината зошто не се користи објективната вредност.**
- 33 Во случајот на пазарните хартии од вредност објективна вредност е обично пазарната вредност, бидејќи ова се смета за најкорисно мерило за хартиите од вредност на датумот на извештајот и за успешноста на инвестициите за периодот. Оние хартии од вредност коишто имаат фиксна вредност при откупување и кои биле стекнати за да се спротивстават со обврските на планот или со специфични делови во него, можат да се водат според износи засновани на нивната крајна вредност при откупување, претпоставувајќи константна стапка на поврат до доспевање. Онаму каде што не може да се определи објективната вредност на инвестициите, како што е целосна сопственост на некој субјект, се обелоденуваат причините поради кои не е користена објективната вредност. Степенот до кој инвестициите се водат според вредностите кои не се пазарна или објективна вредност, обично се обелоденува и објективната вредност. Средствата користени при работењето на фондот се евидентираат во согласност со применливите стандарди.

Обелоденување

- 34 **Финансиските извештаи за планот за придобивки при пензионирање, било да е во прашање дефинирана корист или дефиниран придонес, треба да ги содржи и следниве информации:**
- (а) извештај за промени на нето-средствата расположливи за придобивки;
 - (б) преглед на значајните сметководствени политики; и

IAS 26

- (в) **опис на планот и на ефектот од промените во планот во текот на периодот.**
- 35 Финансиските извештаи обезбедени од плановите за придобивки при пензионирање го вклучуваат следново, доколку е применливо:
- (а) Извештај за нето-средствата расположливи за придобивки, обелоденувајќи ги:
 - (i) средствата на крајот на периодот, соодветно класифицирани;
 - (ii) основите за вреднување на средствата;
 - (iii) дополнителни информации за секое посебно вложување кое надминува или претставува 5% од нето-средствата расположливи за придобивки, како и 5% од секоја класа или вид хартии од вредност;
 - (iv) деталите за секое вложување кај работодавачот; и
 - (v) обврските, освен актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање;
 - (б) Извештај за промени во нето- средствата расположливи за придобивки кој го покажува следново:
 - (i) придонеси на работодавачот;
 - (ii) придонеси на вработените;
 - (iii) приходи од инвестиции, како што се камата и дивиденди;
 - (iv) други приходи;
 - (v) придобивки што се платени или што треба да се платат (анализирани, на пример, како придобивки при пензионирање, смрт и онеспособеност, и плаќања на пашален износ);
 - (vi) административни расходи;
 - (vii) други расходи;
 - (viii) даноци на добивка;
 - (ix) добивки и загуби при отуѓување на инвестиции и промени на вредноста на инвестициите; и
 - (x) пренесувањата од и во други планови;
 - (в) опис на политиката за финансирање;
 - (г) за планови за дефинирани придобивки, актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање (со што може да се прави разлика помеѓу стекнати придобивки и нестекнати придобивки) засновани на ветените придобивки според условите во планот, за дадените услуги до датумот и користејќи тековни нивоа на плати или проектирани нивоа на плати; овие информации можат да бидат вклучени во придружен актуарски извештај за да се читаат заедно со поврзаните финансиски информации; и
 - (д) за планови за дефинирани придобивки, опис на значајните актуарски претпоставки што биле направени и методот што бил користен за да се пресмета актуарската сегашна вредност на ветените придобивки при пензионирање.
- 36 Извештајот на планот за придобивки при пензионирање содржи опис на планот, било како дел од финансиските извештаи или во посебен извештај. Тој може да го содржи следново:
- (а) имињата на работодавачите и опфатените групи на вработени;
 - (б) бројот на учесниците кои примаат придобивки и бројот на другите учесници, соодветно класифицирани;
 - (в) видот на планот—дефиниран придонес или дефинирана придобивка;
 - (г) забелешка за тоа дали учесниците даваат придонес во планот;
 - (д) опис на придобивките при пензионирање што им биле ветени на учесниците;
 - (е) опис на сите рокови за завршување на планот; и
 - (ж) промени во ставките (а) до (е) во текот на периодот опфатен со извештајот.

Не е невообичаено повикување на други документи што им се достапни на корисниците и во кои е опишан планот, како и вклучување информации за последователни промени во извештајот.

МСС 26

Датум на стапување во сила

- 37 Овој Стандард стапува во сила за финансиските извештаи на плановите за придобивки при пензонирање кои ги опфаќаат периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 1988 година.
- 38 *Обелоденување на сметководствени политики*, кој ги менува МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* и МСФИ Изјавата за пракси 2 *Правење расудувања за материјалност*, и беше издаден во февруари 2021 година, ја измени точка 34. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

MCC 27

Меѓународен сметководствен стандард 27 Поединечни финансиски извештаи

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да ги пропише сметководствените барања и барањата за обелоденување за инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти кога субјектот изготвува поединечни финансиски извештаи.

Опфат

- 2 Овој Стандард ќе се применува за сметководство на инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти кога субјектот избира, или има обврска според локалните регулативи, да презентира поединечни финансиски извештаи.
- 3 Овој Стандард не пропишува кои субјекти треба да изготвуваат поединечни финансиски извештаи. Тој се применува тогаш кога субјектот изготвува поединечни финансиски извештаи кои се во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

Дефиниции

- 4 Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните наведени значења:
Консолидирани финансиски извештаи се финансиски извештаи на група во кои средствата, обврските, капиталот, приходите, расходите и готовинските текови на матичното друштво и на неговите подружници се презентирани како на еден економски субјект.
*Поединечни финансиски извештаи се оние кои се презентирани од субјект во кој субјектот може да избере, зависно од барањата во овој Стандард, да ги опфаќа сметководствено своите инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти или по куповна цена, во согласност со МСФИ 9 Финансиски инструменти, или со користење на методот на капитал, како што е опишано во МСС 28 *Инвестиции во придружни субјекти и заеднички потфати.**
- 5 Следниве поими се дефинирани во Додаток А од МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, Додаток А од МСФИ 11 *Заеднички аранжмани* и точка 3 од МСС 28:
 - Придружен субјект
 - Контрола врз субјект во кој е инвестирано
 - Метод на капитал
 - Група
 - Субјект што инвестира
 - Заедничка контрола
 - Заеднички потфат
 - Учесник во заеднички потфат
 - Матично друштво
 - Значително влијание
 - Подружница.
- 6 Поединечни финансиски извештаи се оние што се презентираат како дополнување на консолидираните финансиски извештаи или како дополнување на финансиските извештаи на инвеститор кој нема инвестиции во подружници но има вложувања во придружни субјекти или заеднички потфати, во кои инвестициите во придружните субјекти или заедничките потфати се бара, според МСС 28, да бидат сметководствено водени со користење на методот на капитал, освен во околностите кои се определени во точките 8–8А.
- 7 Финансиските извештаи на субјектот што нема подружница, придружен субјект или учество во заеднички потфат не се поединечни финансиски извештаи.

IAS 27

- 8 Субјект што е измен од обврската за консолидирање во согласност со точка 4(a) од МСФИ 10, или примена на методот на капитал во согласност со точка 17 од МСС 28 (како што е изменет во 2011 година), може да презентира поединечни финансиски извештаи како свои единствени финансиски извештаи.
- 8A Субјект што инвестира, кој има обврска, за време на тековниот период и за сите презентирани споредбени периоди, да го примени исклучокот од консолидација за сите свои подружници во согласност со точка 31 од МСФИ 10, презентира поединечни финансиски извештаи како свои единствени финансиски извештаи.

Изготвување на поединечни финансиски извештаи

- 9 **Посебните финансиски извештаи ќе се изготвуваат во согласност со сите применливи МСФИ, освен во случаите кои се предвидени во точка 10.**
- 10 **Кога субјектот изготвува поединечни финансиски извештаи, сметководствено ќе ги води инвестициите во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти или:**
- (а) според набавната вредност;
 - (б) во согласност со МСФИ 9; или
 - (в) со користење на методот на капитал, како што е опишано во МСС 28.
- Субјектот ќе го применува истото сметководствено водење за секоја категорија на инвестиции. Инвестициите кои се водат сметководствено според методот на набавна вредност или со користење на методот на капитал сметководствено ќе се водат во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење* кога се класифицирани како чувани за продажба или за распределба (или се вклучени во група за отуѓување која се класифицира како чувана за продажба или за распределба). Мерењето на инвестициите кои сметководствено се водат во согласност со МСФИ 9, не се менува во такви околности.
- 11 Доколку субјектот избере, во согласност со точка 18 од МСС 28 (како што е изменет во 2011 година), да ги мери своите инвестиции во придружни субјекти или во заеднички потфати според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 9, тогаш, исто така, сметководствено ќе ги води тие инвестиции на истиот начин во своите поединечни финансиски извештаи.
- 11A Доколку матичното друштво има обврска, во согласност со точка 31 од МСФИ 10, да ја мери својата инвестиција во подружница според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 9, тогаш, исто така, сметководствено ќе ја води својата инвестиција во подружница на истиот начин во своите поединечни финансиски извештаи.
- 11Б Кога матичното друштво престанува да биде субјект што инвестира, или станува субјект што инвестира, сметководствено ќе ја води таа промена од датумот кога се случила промената на статусот, на следниов начин:
- (а) Кога субјектот престанува да биде субјект што инвестира, сметководствено ќе ја води инвестицијата во подружница во согласност со точка 10. Датумот на промена на статусот ќе биде проценетиот датум на стекнување. Објективна вредноста на подружницата на проценетиот датум на стекнување ќе ги претставува пренесените проценети надоместоци кога сметководственото водење на инвестицијата е во согласност со точка 10.
 - (i) [Се брише]
 - (ii) [Се брише]
 - (б) Кога субјектот станува субјект што инвестира, сметководствено ќе ја води инвестицијата во подружница според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 9. Разликата помеѓу претходната сметководствена вредност на подружницата и нејзината објективна вредност на датумот на промената на статусот на инвеститорот ќе се признае како добивка или загуба во билансот на успех. Кумулативниот износ на која било добивка или загуба која претходно била призната во останата сеопфатна добивка во однос на тие подружници ќе се третира како субјектот што инвестира да ги отуѓил тие подружници на датумот на промена на статусот.
- 12 **Дивидендите од подружница, заеднички потфат или придружен субјект се признаваат во посебните финансиски извештаи на субјектот тогаш кога ќе биде воспоставено правото на субјектот да ја добие дивидендата. Дивидендата се признава во добивка или загуба, освен ако**

MCC 27

субјектот избрал да го користи методот на капитал, и во тој случај дивидендата се признава како намалување од сметководствената вредност на инвестицијата.

- 13 Кога матичното друштво прави реорганизација на структурата на својата група преку формирање нов субјект како негово матично друштво на начин на кој се задоволуваат следниве критериуми:
- (а) новото матично друштво се стекнува со контрола врз првичното матично друштво преку издавање сопственички инструменти во замена за постојните сопственички инструменти на првичното матично друштво;
 - (б) средствата и обврските на новата група и на првичната група се исти непосредно пред и по реорганизацијата; и
 - (в) сопствениците на првичното матично друштво пред реорганизацијата го имаат истото апсолутно и релативно учество во нето- средствата на првичната група и во новата група непосредно пред и по реорганизацијата,
- и новото матично друштво сметководствено ја води својата инвестиција во првичното матично друштво во согласност со точка 10(а) во своите поединечни финансиски извештаи, новото матично друштво ќе ја мери набавната вредност според сметководствената вредност на неговиот удел во ставките на капиталот прикажан во посебните финансиски извештаи на првичното матично друштво на датумот на реорганизацијата.
- 14 Слично на тоа, субјект кој не е матично друштво би можел да формира нов субјект како негово матично друштво на начин кој ги задоволува критериумите од точка 13. Барањата од точка 13 се применуваат подеднакво на такви реорганизации. Во такви случаи, упатувањата на „првично матично друштво“ и „првична група“ се упатувања на „првичниот субјект“.

Обелоденување

- 15 Субјектот ќе ги применува сите применливи МСФИ кога обезбедува обелоденувања во неговите поединечни финансиски извештаи, вклучувајќи ги и барањата од точките 16–17.
- 16 Кога матичното друштво, во согласност со точка 4(а) од МСФИ 10, ќе избере да не изготвува консолидирани финансиски извештаи и, наместо тоа, изготвува поединечни финансиски извештаи, во тие поединечни финансиски извештаи ќе ги обелодени:
- (а) Фактот дека финансиските извештаи се поединечни финансиски извештаи; дека било искористено ослободувањето од обврската за консолидација; името и главното место работење (и на основање, доколку се разликува) на субјектот чии консолидирани финансиски извештаи кои се усогласени со Меѓународните стандарди за финансиско известување се подготвени за јавна употреба; и адресата на која можат да се добијат тие консолидирани финансиски извештаи.
 - (б) Список на значителни инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти, вклучувајќи ги:
 - (i) имињата на субјектите во кои е инвестирано.
 - (ii) главното место на работење (и на основање, доколку се разликува) на субјектите во кои е вложено.
 - (iii) процентот на сопственичко учество (и, доколку е различен, процентот на гласачки права) кои се чуваат во субјектите во кои е вложено.
 - (в) опис на методот што бил користен за сметководствено водење на инвестициите наведени во (б).
- 16А Кога субјект што инвестира, кој е матично друштво (а не е матично друштво опфатено со точка 16) изготвува, во согласност со точка 8А, поединечни финансиски извештаи како негови единствени финансиски извештаи, ќе го обелодени тој факт. Субјектот што инвестира исто така, ќе ги презентира обелоденувањата што се однесуваат на субјекти што инвестираат, што се бараат со МСФИ 12 *Обелоденување на учества во други субјекти*.
- 17 Кога матичното друштво (освен матичното друштво кое е опфатено со точките 16–16А) или инвеститор кој има заедничка контрола, или значително влијание, врз субјект во кој е инвестирано изготвува поединечни финансиски извештаи, матичното друштво или инвеститорот ќе ги идентификува финансиските извештаи изготвени во согласност со МСФИ 10, МСФИ 11 или МСФИ 28 (како што е изменет во 2011 година) на кои тие се

IAS 27

однесуваат. Матичното друштво или инвеститорот, исто така, ќе ги обелодени во своите поединечни финансиски извештаи:

- (а) фактот дека извештаите се поединечни финансиски извештаи и причините зошто се изготвуваат тие извештаи ако тоа не е законска обврска.
- (б) Списокот на значителни инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти, вклучувајќи ги:
 - (i) имињата на субјектите во кои е инвестирано.
 - (ii) главното место на работење (и на основање, доколку се разликува) на субјектите во кои е инвестирано.
 - (iii) процентот на сопственичко учество (и, доколку е различен, процентот на гласачки права) кои се чуваат во субјектите во кои е инвестирано.
- (в) опис на методот што бил користен за сметководствено водење на инвестициите наведени во (б).

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 18 Субјектот ќе го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за претходен период, ќе го обелодени тој факт и, во исто време, ќе ги применува МСФИ 10, МСФИ 11, МСФИ 12 и МСС 28 (како што е изменет во 2011 година).
- 18А *Субјекти што инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точките 5, 6, 17 и 18 и ги додаде точките 8А, 11А–11Б, 16А и 18Б–183. Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, ќе го обелодени тој факт и, во исто време, ќе ги применува сите измени вклучени во *Субјекти што инвестираат*.
- 18Б Доколку, на датумот на прва примена на измените на *Субјекти кои се занимаваат со вложувања* (кој, за потребите на овој МСФИ, е почетокот на годишниот известувачки период за кој тие измени за прв пат се применуваат), матичното друштво заклучи дека е субјект што инвестира, тој треба да ги примени точките 18В–183 на неговите вложувања во подружница.
- 18В На датумот на првична примена, субјект што инвестира, кој претходно ја мерел својата инвестиција во подружница според набавна вредност, наместо тоа, ќе ја мери таа инвестиција според објективна вредност низ добивка или загуба како барањата од овој МСФИ отсекогаш да биле во сила. Субјектот што инвестира ретроактивно ќе го коригира годишниот период кој му претходи на датумот на првична примена и ќе ја коригира задржаната заработка на почетокот на претходниот период за секоја разлика помеѓу:
 - (а) претходната сметководствена вредност на инвестицијата; и
 - (б) објективна вредноста на инвестицијата на инвеститорот во подружницата.
- 18Г На датумот на првична примена, субјект што инвестира, кој претходно ја мерел својата инвестиција во подружница според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка ќе продолжи да ја мери таа инвестиција според објективна вредност. Кумулативниот износ на кое било прилагодување на објективната вредност претходно признаена во останата сеопфатна добивка ќе биде пренесен во задржана заработка на почетокот на годишниот период пред датумот на првична примена.
- 18Д На датумот на првична примена, субјектот што инвестира нема да прави прилагодувања на претходното сметководствено водење на учество во подружница за кое претходно одбрал да го мери според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 9, како што е дозволено со точка 10.
- 18Г Пред датумот на усвојување на МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*, субјектот што инвестира ќе ги користи износите на објективна вредност претходно презентирани на инвеститорите или на раководството, доколку тие износи го претставуваат износот за кој инвестицијата можела да биде разменета помеѓу информирани и подготвени страни во трансакција под комерцијални услови на датумот на вреднување.
- 18Е Доколку мерењето на инвестицијата во подружницата во согласност со точките 18В–18Г е непрактично (како што е дефинирано во МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*), субјектот што инвестира ќе ги примени барањата од овој

MCC 27

МСФИ на почетокот на најраниот период во кој е практична примената на точките 18B–18F, што би можел да биде тековниот период. Инвеститорот ретроактивно ќе го коригира годишниот период кој е непосредно пред датумот на првична примена, освен ако почетокот на најраниот период за кој е практична примената на оваа точка е тековниот период. Кога датумот на кој е практично за субјектот што инвестира да ја мери објективната вредност на подружницата е порано од почетокот на непосредно претходниот период, инвеститорот ќе го коригира капиталот на почетокот на непосредно претходниот период за секоја разлика помеѓу:

- (а) претходната сметководствена вредност на инвестицијата; и
- (б) објективна вредноста на инвестицијата на инвеститорот во подружницата.

Доколку најраниот период за кој е практична примената на оваа точка е тековниот период, прилагодувањето на капиталот ќе биде признаено на почетокот на тековниот период.

- 18Ж Доколку субјектот што инвестира ја отуѓил, или загубил контрола врз, инвестицијата во подружницата пред датумот на првична примена на измените во *Субјекти што инвестираат*, субјектот што инвестира не треба да прави прилагодувања на претходното сметководствено водење на инвестицијата.
- 183 Без разлика на упатувањата на годишниот период непосредно пред датумот на првична примена („непосредно претходен период“) во точките 18B–18E, субјектот може, исто така, да презентира прилагодени споредбени информации за кои било презентирани претходни периоди, но нема обврска да го прави тоа. Доколку субјектот презентира прилагодени споредбени информации за кои било претходни периоди, сите упатувања на „непосредно претходен период“ во точките 18B–18E ќе се читаат како „најраниот презентирани прилагоден споредбен период“. Доколку субјектот презентира неприлагодени споредбени информации за кои било претходни периоди, јасно ќе ги идентификува информациите кои не биле прилагодени, посочи дека се изготвени со користење различна основа и ќе ја објасни таа основа.
- 18S *Метод на капитал во Поединечни финансиски извештаи* (измени на MCC 27), издаден во август 2014 година, ги измени точките 4–7, 10, 11B и 12. Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година ретроактивно во согласност со MCC 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, ќе го обелодени тој факт.

Упатувања на МСФИ 9

- 19 Доколку субјектот го применува овој Стандард но сè уште не го применува МСФИ 9, секое упатување на МСФИ 9 ќе се чита како упатување на MCC 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

Повлекување на MCC 27 (2008 година)

- 20 Овој Стандард се издава во исто време со МСФИ 10. Заедно, овие два МСФИ го заменуваат MCC 27 *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи* (како што е изменет во 2008 година).

МСС 28

Меѓународен сметководствен стандард 28 Инвестиции во придружни субјекти и заеднички потфати

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да го пропише сметководственото водење за инвестиции во придружни субјекти и да ги определи барањата за примена на методот на капитал во сметководственото водење за инвестиции во придружни субјекти и заеднички потфати.

Опфат

- 2 Овој Стандард ќе се применува од сите субјекти кои се инвеститори со заедничка контрола, или со значително влијание, врз субјект во кој е инвестирано.

Дефиниции

- 3 Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните наведени значења:
Придружен субјект е субјект врз кој инвеститорот има значително влијание.
Консолидирани финансиски извештаи се финансиските извештаи на групата во кои средствата, обврските, капиталот, приходите, расходите и готовинските текови на матичното друштво и на неговите подружници се презентирани како оние на еден економски субјект.
Методот на капитал е сметководствен метод според кој инвестицијата првично се признава според набавната вредност и потоа се прилагодува за промената по стекнувањето во уделот на инвеститорот во нето-средствата на субјектот во кој е инвестирано. Добивката или загубата на инвеститорот го вклучува неговиот удел во добивката или загубата на субјектот во кој е инвестирано, а другата сеопфатна добивка на инвеститорот го вклучува неговиот удел во другата сеопфатна добивка во субјектот во кој е инвестирано.
Заеднички аранжман е аранжман во кој две или повеќе страни имаат заедничка контрола.
Заедничка контрола е договорна согласност за делење на контролата на аранжманот, и постои само кога одлуките во врска со релевантните активности бараат едногласна согласност на страните кои ја делат контролата.
Заеднички потфат е заеднички аранжман во кој страните кои имаат заедничка контрола во аранжманот имаат права на нето-средствата од аранжманот.
Учесник во заеднички потфат е страна во заеднички потфат која има заедничка контрола врз тој заеднички потфат.
Значително влијание е моќта да се учествува во одлуките за финансиските и оперативните политики на субјектот во кој е инвестирано, но не претставува контрола или заедничка контрола врз тие политики.
- 4 Следниве поими се дефинирани во точка 4 од МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи* и во Дополнеток А од МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* и се користат во овој Стандард со значењата што се специфицирани во МСФИ во кои тие се дефинирани:
 - Контрола врз субјект во кој е инвестирано
 - Група
 - Матично друштво
 - Поединечни финансиски извештаи
 - Подружница.

MCC 28

Значително влијание

- 5 Доколку субјектот поседува, директно или индиректно (на пример, преку подружници), 20 проценти или повеќе од гласачката моќ на субјектот во кој е инвестирано, се претпоставува дека има значително влијание, освен доколку може да биде јасно покажано дека тоа не е случај. Спротивно на ова, доколку субјектот поседува, директно или индиректно (на пример, преку подружници), помалку од 20 проценти од гласачката моќ на субјектот во кој е инвестирано, се претпоставува дека нема значително влијание, освен доколку таквото влијание може да биде јасно покажано. Суштинска или мнозинска сопственост од друг инвеститор нужно не го спречува субјектот од поседување значително влијание.
- 6 Постоенето на значително влијание од страна на субјект вообичаено се докажува на еден или на повеќе од следниве начини:
- (а) застапеност во одборот на директори или во еквивалентно управувачко тело на субјектот во кој е инвестирано;
 - (б) учество во процесите на креирање политики, вклучувајќи и учество во одлуките за дивиденди или за други распределби;
 - (в) материјални трансакции помеѓу субјектот и субјектот во кој инвестираат;
 - (г) меѓусебна размена на раководен персонал; или
 - (д) обезбедување на суштински технички информации.
- 7 Субјектот може да поседува варианти за акции, опции за купување акции, должнички или сопственички инструменти што се конвертибилни во обични акции, или други слични инструменти коишто имаат потенцијал, доколку се искористат или конвертираат, да му дадат на субјектот дополнителна гласачка моќ за, или да ја намалат гласачката моќ на некоја друга страна во однос на финансиските и оперативните политики на друг субјект (т.е. потенцијални гласачки права). Постоенето и ефектот на потенцијални гласачки права коишто тековно се употребливи или конвертибилни, вклучувајќи потенцијални гласачки права поседувани од страна на други субјекти, се земаат предвид кога се оценува дали субјектот има значително влијание. Потенцијалните гласачки права не се тековно употребливи или конвертибилни кога, на пример, не можат да се употребат или конвертираат сè до некој иден датум или сè додека не се случи некој иден настан.
- 8 Во оценувањето дали потенцијалните гласачки права придонесуваат за значително влијание, субјектот ги испитува сите факти и околности (вклучувајќи ги условите на искористување на потенцијалните гласачки права и кои било други договорни аранжмани без оглед дали се разгледуваат индивидуално или во комбинација) кои влијаат на потенцијалните права, освен намерата на раководството и финансиската способност за искористување или конвертирање на тие потенцијални права.
- 9 Субјектот го губи значителното влијание врз субјектот во кој е инвестирано кога ја губи моќта да учествува во одлуките за финансиските и оперативните политики на тој субјект во кој е инвестирано. Губењето на значително влијание може да се случи со или без промена во апсолутните или релативните нивоа на сопственост. Тоа би можело да се случи, на пример, кога придружен субјект станува предмет на контрола од страна на државата, судот, администраторот или регулаторот. Исто така, тоа би можело да се случи како резултат на договорен аранжман.

Метод на капитал

- 10 Според методот на капитал, инвестиција во придружен субјект или заеднички потфат првично е признаена по набавна вредност, и сметководствената вредност се зголемува или намалува за да се признае уделот на инвеститорот во добивката или загубата на субјектот во кој е инвестирано по датумот на стекнување. Уделот на инвеститорот во добивката или загубата на субјектот во кој е инвестирано се признава во добивката или загубата на инвеститорот. Распределбите примени од субјект во кој е инвестирано ја намалуваат сметководствената вредност на инвестицијата. Исто така, може да бидат неопходни прилагодувања на сметководствената вредност за промените во пропорционалното учество на инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано настанати од промените во извештајот за останата сеопфатна добивка на субјектот во кој е инвестирано. Таквите промени ги вклучуваат промените што настануваат од ревалоризација на недвижности, постројки и опрема, како и од разликите од преведување на девизните курсеви. Уделот на инвеститорот во овие промени се признава во другата сеопфатна добивка на инвеститорот (види MCC 1 *Презентирање на финансиски извештаи*).

МСС 28

- 11 Признавањето на приход врз основа на добиените распределби може да не биде адекватно мерило на заработениот приход од страна на инвеститорот за инвестиција во придружен субјект или во заеднички потфат бидејќи примените распределби може да имаат мала поврзаност со успешноста на придружниот субјект или заедничкиот потфат. Бидејќи инвеститорот има заедничка контрола, или значително влијание, врз субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот има учество во успешноста на придружниот субјект или на заедничкиот потфат и, како резултат на тоа, во приносот од неговата инвестиција. Инвеститорот сметководствено го води ова учество преку проширување на обемот на неговите финансиски извештаи за да го вклучи неговиот удел во добивките или загубите во таквиот субјект во кој е инвестирано. Како резултат на ова, применувањето на методот на капитал обезбедува поинформативно известување за нето-средствата и добивката или загубата на инвеститорот.
- 12 Кога постојат потенцијални гласачки права или други деривативи кои содржат потенцијални гласачки права, учеството на субјектот во придружниот субјект или заедничкиот потфат се определува само врз основа на постојното сопственичко учество и не го одразува можното користење или конвертирање на потенцијалните гласачки права и други деривативни инструменти, освен ако не се применува точка 13.
- 13 Во некои околности, субјектот има, во суштина, постојна сопственост како резултат на трансакција која тековно му дава пристап до приносите кои се поврзани со сопственичко учество. Во такви околности, пропорционалниот дел кој му се распределува на субјектот се определува со земање предвид на евентуалното искористување на тие потенцијални гласачки права и на другите деривативни инструменти кои тековно му даваат на субјектот пристап до приносите.
- 14 МСФИ 9 *Финансиски инструменти* не се применува на учества во придружни субјекти и заеднички потфати кои сметководствено се водат со користење на методот на капитал. Кога инструментите кои суштински содржат потенцијални гласачки права тековно даваат пристап до приносите поврзани со сопственичко учество во придружен субјект или заеднички потфат, инструментите не се предмет на МСФИ 9. Во сите други случаи, инструментите кои содржат потенцијални гласачки права во придружен субјект или заеднички потфат сметководствено се водат во согласност со МСФИ 9.
- 14А Субјектот, исто така, го применува МСФИ 9 на други финансиски инструменти во придружен субјект или заеднички потфат на кои не се применува методот на капитал. Тие вклучуваат долгорочни учества кои, во суштина, сочинуваат дел од нето-инвестицијата на субјектот во придружен субјект или заеднички потфат (види точка 38). Субјектот го применува МСФИ 9 на таквите долгорочни учества пред да ги примени точка 38 и точките 40–43 од овој Стандард. Кога го применува МСФИ 9, субјектот не ги зема предвид ниедни прилагодувања на сметководствената вредност на долгорочните учества кои произлегуваат од примената на овој Стандард.
- 15 Освен ако инвестицијата, или дел од инвестицијата, во придружен субјект или заеднички потфат се класифицира како чувана за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење*, инвестицијата, или кое било задржано учество во инвестицијата што не се класифицирани како чувани за продажба, ќе се класифицираат како нетековно средство.

Примена на методот на капитал

- 16 Субјектот кој има заедничка контрола, или значително влијание, врз субјект во кој е инвестирано сметководствено ќе ја води инвестицијата во придружен субјект или заеднички потфат со користење на методот на капитал, освен кога таа инвестиција се квалификува за изземање во согласност со точки 17–19.

Исклучок од примената на методот на капитал

- 17 Субјектот не мора да го применува методот на капитал на својата инвестиција во придружен субјект или заеднички потфат доколку субјектот е матично друштво кое е изземено од обврската да изготвува консолидирани финансиски извештаи поради изземањето во опфатот на примена на точка 4(а) од МСФИ 10, или кога важат, исполнети сите од следниве:
- (а) Субјектот е целосно поседувана подружница, или е делумно поседувана подружница на друг субјект, и нејзините сопственици, вклучувајќи ги и оние кои, инаку, немаат право на глас, се известени, и не се противат на тоа, дека субјектот не го применува методот на капитал.

MCC 28

- (б) Со должничките или сопственичките инструменти на субјектот не се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или на пазар преку шалтер, вклучувајќи ги локалните и регионалните пазари).
- (в) Субјектот не ги поднел, ниту е во постапка на поднесување на, своите финансиски извештаи до комисијата за хартии од вредност или до друга регулаторна организација, за целите на издавање на која било класа на инструменти на јавен пазар.
- (г) Главното матично друштво или кое било посредно матично друштво на субјектот изготвува финансиски извештаи кои се достапни на јавноста и кои се усогласени со МСФИ, во кои подружниците се консолидирани или се мерат според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 10.
- 18 Кога инвестиција во придружен субјект или заеднички потфат се чува од, или се чува индиректно преку, субјект кој е организација која вложува во потфати, или заеднички фонд, старателски единици и слични субјекти, вклучувајќи осигурителни фондови поврзани со инвестиции, субјектот може да избере да ја мери таа инвестиција според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 9. Пример за осигурителен фонд поврзан со инвестиции е фонд кој е чуван од субјект како предметните ставки за група на договори за осигурување со својства на директно учество. За целите на овој избор, договорите за осигурување вклучуваат договори за инвестиции со својства на дискреционо учество. Субјектот ќе го направи овој избор посебно за секој придружен субјект или заеднички потфат, при почетното признавање на придружниот субјект или заедничкиот потфат. (Види МСФИ 17 *Договори за осигурување* за поимите што се користат во оваа точка кои се дефинирани во тој Стандард.)
- 19 Кога субјектот има инвестиција во придружен субјект, од која дел индиректно се чува преку организација која вложува во потфати, или заеднички фонд, старателски единици и слични субјекти, вклучувајќи осигурителни фондови поврзани со инвестиции, субјектот може да избере да го мери тој дел од инвестицијата според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 9, без разлика на тоа дали организацијата која вложува во потфати, или заедничкиот фонд, старателската единица и слични субјекти, вклучувајќи осигурителни фондови поврзани со инвестиции, има значително влијание врз тој дел од инвестицијата. Доколку субјектот го направи тој избор, ќе го примени методот на капитал на секој преостанат дел од неговата инвестиција во придружен субјект кој не се чува преку организација која вложува во потфати, или заеднички фонд, старателски единици и слични субјекти, вклучувајќи и осигурителни фондови поврзани со инвестиции.

Класификација како „чуван за продажба“

- 20 Субјектот ќе го примени МСФИ 5 на инвестиција, или на дел од инвестиција, во придружен субјект или заеднички потфат која ги исполнува критериумите да биде класифицирана како чувана за продажба. Секој задржан дел од инвестиција во придружен субјект или заеднички потфат, кој не бил класифициран како чуван за продажба, сметководствено ќе се води со користење на методот на капитал сè додека не се направи отуѓување на делот кој е класифициран како чуван за продажба. Откако ќе се случи отуѓувањето, субјектот сметководствено ќе го води секое задржано учество во придружниот субјект или заедничкиот потфат во согласност со МСФИ 9, освен ако задржаното учество продолжува да биде придружен субјект или заеднички потфат, и во тој случај, субјектот го користи методот на капитал.
- 21 Кога инвестиција, или дел од инвестиција, во придружен субјект или заеднички потфат која претходно била класифицирана како чувана за продажба повеќе не ги исполнува критериумите за да биде така класифицирана, сметководствено ќе се води со користење на методот на капитал ретроактивно од датумот на нејзиното класифицирање како чувана за продажба. Финансиските извештаи за периодите од датумот на класифицирање како чувана за продажба, исто така, соодветно ќе се изменат.

Престанување на користењето на методот на капитал

- 22 Субјектот ќе престане да го користи методот на капитал од датумот кога неговата инвестиција повеќе нема да биде придружен субјект или заеднички потфат, на следниов начин:
- (а) Доколку инвестицијата стане подружница, субјектот сметководствено ќе ја води својата инвестиција во согласност со МСФИ 3 *Деловни комбинации* и МСФИ 10.

МСС 28

- (б) Доколку задржаното учество во поранешниот придружен субјект или заеднички потфат е финансиско средство, субјектот ќе го мери задржаното учество според објективна вредност. Објективна вредноста на задржаното учество ќе се смета како неговата објективна вредност при првично признавање како финансиското средство во согласност со МСФИ 9. Субјектот, во добивка или загуба, ќе ја признае секоја разлика помеѓу:
- (i) објективна вредноста на кое било задржано учество и кој било прилив од отуѓување на делумното учество во придружниот субјект или заедничкиот потфат; и
 - (ii) сметководствената вредност на инвестицијата на датумот кога престанал да се користи методот на капитал.
- (в) Кога субјектот престанува да го користи методот на капитал, сметководствено ќе ги води сите износи што биле претходно признаени во останата сеопфатна добивка во врска со таа инвестиција на истата основа, како што би се барало ако субјектот во кој е инвестирано директно би ги отуѓил поврзаните средства или обврски.
- 23 Поради тоа, доколку добивка или загуба која претходно била признаена во останата сеопфатна добивка од страна на субјектот во кој е инвестирано би била рекласифицирана во добивка или загуба при отуѓување на поврзаните средства или обврски, субјектот ќе ја рекласифицира добивката или загубата од капитал во добивка или загуба (како прилагодување по основ на рекласификација) кога ќе престане да се користи методот на капитал. На пример, доколку придружен субјект или заеднички потфат има кумулативни курсни разлики поврзани со работење во странство и субјектот престанал да го користи методот на капитал, субјектот ќе ја рекласифицира во биланс на успех добивката или загубата кои претходно биле признаени во останата сеопфатна добивка поврзани со работењето во странство.
- 24 Доколку инвестиција во придружен субјект стане инвестиција во заеднички потфат или инвестиција во заеднички потфат стане инвестиција во придружен субјект, субјектот продолжува да го применува методот на капитал и нема да направи повторно мерење на задржаното учество.

Промени во сопственичкото учество

- 25 Доколку се намали сопственичко учество на субјектот во придружен субјект или заеднички потфат, но инвестицијата продолжува да биде класифицирана како придружен субјект или како заеднички потфат, субјектот ќе го рекласифицира во биланс на успех делот од добивката или загубата кој претходно бил признаен во останата сеопфатна добивка поврзан со таквото намалување на сопственичко учество доколку таа добивка или загуба би требало да се рекласифицира во биланс на успех при отуѓување на поврзаните средства или обврски.

Постапки за методот на капитал

- 26 Многу од постапките кои се соодветни за примена на методот на капитал се слични на постапките за консолидација што се опишани во МСФИ 10. Уште повеќе, концептите на кои се засноваат тие постапки што се користат во сметководственото водење на стекнувањето на подружница, исто така, се користат и во сметководственото водење на стекнувањето на инвестиција во придружен субјект или заеднички потфат.
- 27 Уделот на групата во придружен субјект или заеднички потфат е збир од учествата во тој придружен субјект или заеднички потфат од страна на матичното друштво и неговите подружници. Учествата на другите придружни субјекти или заеднички потфати на групата не се земаат предвид за оваа цел. Кога придружен субјект или заеднички потфат има подружници, придружни субјекти или заеднички потфати, добивката или загубата, другата сеопфатна добивка и нето-средствата кои се земаат предвид при применувањето на методот на капитал се оние кои се признаени во финансиските извештаи на придружниот субјект или на заедничкиот потфат (вклучувајќи го и уделот на придружниот субјект или на заедничкиот потфат во добивката или загубата, другата сеопфатна добивка и нето-средствата на неговите придружни субјекти и заеднички потфати), по кои било прилагодувања кои се неопходни за да се оствари примена на еднообразни сметководствени политики (види точки 35–36А).
- 28 Добивки и загуби кои резултираат од „нагорни“ и „надолни“ трансакции помеѓу субјектот (вклучувајќи ги и неговите консолидирани подружници) и неговиот придружен субјект или

MCC 28

заеднички потфат се признаваат во финансиските извештаи на субјектот само до степен на учеството на неповрзан инвеститор во придружниот субјект или заедничкиот потфат. „Нагорни“ трансакции се, на пример, продажба на средства од придружен субјект или заеднички потфат на инвеститорот. „Надолни“ трансакции се, на пример, продажби или придонесувања на средства од инвеститорот кон неговиот придружен субјект или неговиот заеднички потфат. Уделот на инвеститор во добивките или загубите на придружниот субјект или на заедничкиот потфат кои резултираат од овие трансакции се елиминира.

29 Кога надолните трансакции даваат доказ за намалувањето на нето-реализационата вредност на средствата што ќе бидат продадени или ќе бидат придонесени, или за загуба поради обезвредување на тие средства, тие загуби ќе се признаат во целост од страна на инвеститорот. Кога нагорните трансакции даваат доказ за намалување на нето-реализационата вредност на средствата што ќе бидат купени или за загуба поради обезвредување на тие средства, инвеститорот ќе го признае својот удел во тие загуби.

30 Придонесот на немонетарно средство кон придружен субјект или заеднички потфат во замена за сопственичко учество во придружниот субјект или заедничкиот потфат сметководствено ќе се води во согласност со точка 28, освен кога придонесот нема комерцијална суштина, како што тој поим е опишан во MCC 16 *Недвижности, постројки и опрема*. Доколку таквиот придонес нема комерцијална суштина, добивката или загубата се смета за нереализирана и не се признава, освен ако, исто така, се применува и точка 31. Таквите нереализирани добивки или загуби ќе се елиминираат на товар на инвестицијата која сметководствено се води со користење на методот на капитал и нема да се презентираат како одложени добивки или загуби во консолидираниот извештај за финансиската состојба на субјектот или во извештајот за финансиската состојба на субјектот во кој вложувањата сметководствено се водат со користење на методот на капитал.

31 Доколку, покрај добивањето на сопственичко учество во придружен субјект или заеднички потфат, субјектот добива и монетарни или безготовински средства, субјектот го признава во целост во билансот на успех делот на добивката или загубата по основ на немонетарен придонес кој е поврзан со добиените монетарни или безготовински средства.

31A–31B *[Овие точки се однесуваат на измените кои сè уште не се влезени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*

32 Инвестиција во придружен субјект сметководствено се води со користење на методот на капитал од датумот на кој таа станува придружен субјект или заеднички потфат. При стекнувањето на инвестицијата, која било разлика помеѓу набавната вредност на инвестицијата и уделот на субјектот во нето-објективна вредноста на средствата и обврските на субјектот во кој е инвестирано коишто можат да се идентификуваат, сметководствено се водат на следниов начин:

(а) Гудвилот поврзан со придружниот субјект или заедничкиот потфат е вклучен во сметководствената вредност на инвестицијата. Амортизација на овој гудвил не е дозволена.

(б) Кој било вишок на уделот на субјектот во нето-објективна вредноста на средствата и обврските на субјектот во кој е вложено кои можат да се идентификуваат над набавната вредност на инвестицијата се вклучува како приход во утврдувањето на уделот на субјектот во добивката или загубата на придружниот субјект или заедничкиот потфат во периодот во кој е стекната инвестицијата.

Соодветни прилагодувања на уделот на субјектот во добивките или загубите на придружниот субјект или заедничкиот потфат по стекнувањето се прават за сметководствено да се води, на пример, депрецијацијата на средствата што се депрецираат врз основа на нивните објективна вредности на датумот на стекнување. Слично на ова, се прават и соодветни прилагодувања на уделот на субјектот во добивките или загубите на придружниот субјект или заедничкиот потфат по стекнувањето за загуби поради обезвредување, како што се гудвил или недвижности, постројки и опрема.

33 Последните расположливи финансиски извештаи од придружниот субјект или заедничкиот потфат се користат од страна на субјектот при применувањето на методот на капитал. Кога крајот на периодот на известување на субјектот се разликува од оној на придружниот субјект или заедничкиот потфат, придружниот субјект или заедничкиот потфат изготвува, за користење од страна на субјектот, финансиски извештаи со ист датум како и финансиските извештаи на субјектот, освен ако тоа е непрактично да се направи.

34 Кога, во согласност со точка 33, финансиските извештаи на придружниот субјект или заедничкиот потфат кои се користени при применување на методот на капитал се изготвени со различен датум од оној на субјектот, ќе бидат направени прилагодувања за ефектите од значајните трансакции или настани што се случуваат помеѓу тој датум и датумот на кој се

MCC 28

изготвени финансиските извештаи од субјектот. Во секој случај, разликата помеѓу крајот на периодот на известување на придружниот субјект или на заедничкиот потфат и оној на субјектот, не треба да биде повеќе од три месеци. Должината на периодите на известување и која било разлика помеѓу краевите на известувачките периоди ќе бидат исти од период на период.

- 35 **Финансиските извештаи од субјектот ќе бидат изготвени со примена на единствени сметководствени политики за слични трансакции и настани во слични околности.**
- 36 Освен како што е опишано во точка 36А, доколку придружен субјект или заеднички потфат користи сметководствени политики различни од оние на субјектот за слични трансакции и настани во слични околности ќе се направат прилагодувања за да се усогласат сметководствените политики на придружниот субјект или на заедничкиот потфат со оние на субјектот, кога финансиските извештаи на придружниот субјект или на заедничкиот потфат се користат од субјектот во применувањето на методот на капитал.
- 36А Без разлика на барањата од точка 36, доколку субјектот кој самиот не е субјект што инвестира има учество во придружен субјект или заеднички потфат кој е субјект што инвестира, субјектот може, кога го применува методот на капитал, да избере да продолжи да го применува мерењето според објективна вредност што го користи придружниот субјект или заедничкиот потфат на субјектот што инвестира, на учествата на придружниот субјект или заедничкиот потфат на субјектот што инвестира, во подружниците. Ваквиот избор се прави одделно за секој придружен субјект или заеднички потфат на субјектот што инвестира, , на подоцнежниот датум од датумот на кој (а) придружниот субјект или заедничкиот потфат на субјектот што инвестира е првично признаен; (б) придружниот субјект или заедничкиот потфат станува субјект што инвестира; и (в) придружниот субјект или заедничкиот потфат на субјектот што инвестира прво станал матично друштво.
- 37 Доколку придружен субјект или заеднички потфат има издадени кумулативни приоритетни акции што се чуваат од други страни освен од субјектот, и се класифицирани како капитал, субјектот го пресметува неговиот удел во добивката или загубата по прилагодување за дивидендите на таквите акции, без оглед дали дивидендите се или не се објавени.
- 38 Доколку уделот на субјектот во загубата на придружен субјект или заеднички потфат е еднаков со, или го надминува, неговиот удел во придружниот субјект или заедничкиот потфат, субјектот прекинува да го признава неговиот удел во понатамошните загуби. Учесството во придружен субјект или заеднички потфат е сметководствената вредност на инвестицијата во придружниот субјект или заедничкиот потфат според методот на капитал заедно со кои било долгорочни учества што, во суштина, формираат дел од нето-инвестициите на субјектот во придружниот субјект или заедничкиот потфат. На пример, ставка за која подмирувањето ниту е планирано ниту е веројатно дека ќе се случи во догледна иднина е, во суштина, продолжување на инвестицијата на субјектот во тој придружен субјект или заеднички потфат. Таквите ставки можат да вклучат приоритетни акции и долгорочни побарувања или заеми, но не вклучуваат побарувања од купувачите, обврски спрема добавувачите или какви било долгорочни побарувања за кои постои соодветно обезбедување, како што се обезбедените заеми. Загубите признаени според методот на капитална инвестицијата на субјектот во обични акции се применети на други компоненти од учеството на субјектот во придружен субјект или заеднички потфат во обратен редослед од нивната важност (т.е. приоритет на ликвидност).
- 39 Откако учеството на субјектот е сведено на нула, дополнителни загуби се искажуваат, и признаена е обврска, само до обемот до кој субјектот има законски или изведени облигации или извршил плаќања во име на придружниот субјект или заедничкиот потфат. Доколку придружниот субјект или заедничкиот потфат последователно прикажува добивки, субјектот продолжува со признавањето на неговиот удел во овие добивки само откако неговиот удел во добивките ќе се изедначи со уделот во загубите што не се признаени.

Загуби поради обезвреднување

- 40 По применувањето на методот на капитал, вклучувајќи го и признавањето на загубите на придружниот субјект или заедничкиот потфат во согласност со точка 38, субјектот ги применува точките 41А–41В за да определи дали има објективен доказ дека е обезвреднета нето-инвестицијата во придружниот субјект или заедничкиот потфат.
- 41 [Се брише]
- 41А Нето-инвестицијата во придружен субјект или заеднички потфат е обезвреднета и се случиле загуби поради обезвреднување ако, и само ако, има објективни докази за обезвреднување како резултат на еден или на повеќе настани што се случиле по првичното признавање на нето-инвестицијата

MCC 28

(„настан на загуба“) и тој настан на загуба (или настани) има влијание на проценетите идни готовински текови од нето-инвестицијата кое може веродостојно да се процени. Можеби нема да биде можно да се идентификува еден, посебен настан што довел до обезвреднувањето. Почесто се случува обезвреднувањето да биде предизвикано од комбиниран ефект на неколку настани. Очекуваните загуби како резултат на идни настани, без разлика колку и да се веројатни, не се признаваат. Објективни докази дека нето-инвестицијата е обезвреднета вклучуваат јасни податоци кои субјектот може да ги забележи во врска со следниве настани на загуба:

- (а) значителна финансиска тешкотија на придружниот субјект или заедничкиот потфат;
- (б) прекршување на договор, како што е неизвршување на обврски или задочнети плаќања од страна на придружниот субјект или заедничкиот потфат;
- (в) субјектот, од економски или законски причини поврзани со финансиски тешкотии на неговиот придружен субјект или заеднички потфат, му доделува концесија на придружниот субјект или заедничкиот потфат, која, инаку, не би ја зел предвид во други околности;
- (г) станува веројатно дека придружниот субјект или заедничкиот потфат ќе банкротира или дека ќе преземе друга финансиска реорганизација; или
- (д) исчезнување на активен пазар за нето-инвестицијата поради финансиски тешкотии на придружниот субјект или заедничкиот потфат.

41Б Исчезнувањето на активен пазар поради тоа што повеќе не се тргува јавно со капиталот или со финансиските инструменти на придружниот субјект или заедничкиот потфат, не е доказ за обезвреднување. Намалувањето на кредитниот рејтинг на придружниот субјект или заедничкиот потфат или намалувањето на објективна вредноста на придружниот субјект или заедничкиот потфат, само по себе, не е доказ за обезвреднување, иако тоа може да биде доказ за обезвреднување кога се зема предвид заедно со други достапни информации.

41В Освен видовите настани во точка 41А, објективни докази за обезвреднување на нето-инвестицијата во сопственички инструменти на придружниот субјект или заедничкиот потфат вклучуваат информации во врска со значителни промени со штетно влијание кои се случиле во технолошкото, пазарното, економското или правното опкружување во кое работи придружниот субјект или заедничкиот потфат, и укажува дека набавната вредност на инвестицијата во сопственичкиот инструмент можеби нема да може да се надомести. Значително или долготрајно намалување на објективна вредноста на инвестицијата во сопственички инструмент под набавната вредност е, исто така, објективен доказ за обезвреднување.

42 Поради тоа што гудвилот што сочинува дел од сметководствената вредност на нето инвестицијата во придружен субјект или заеднички потфат не е посебно признат, тој не е посебно тестиран за обезвреднување преку применување на барањата за обезвреднување тестирајќи го гудвилот во MCC 36 *Обезвреднување на средства*. Наместо тоа, целата сметководствена вредност на инвестицијата е тестирана за обезвреднување во согласност со MCC 36 како едно средство, преку споредување на неговиот надоместлив износ (повисокиот од употребната вредност и објективна вредноста намалена за трошоците на оттуѓување) со неговата сметководствена вредност, секогаш кога применувањето на барањата од точките 41А–41В покажува дека нето инвестицијата може да биде обезвреднета. Загуба поради обезвреднување признаена во овие околности не е алоцирана на кое било средство, вклучувајќи го и гудвилот, што сочинува дел од сметководствената вредност на нето инвестицијата во придружниот субјект или заедничкиот потфат. Во согласност со ова, која било обратна трансакција на таа загуба поради обезвреднување е призната/признаена во согласност со MCC 36 до оној степен до кој надоместливиот износ од нето инвестицијата последователно се зголемува. При определувањето на употребната вредност на нето инвестицијата, субјектот ги проценува:

- (а) неговиот удел во сегашната вредност на проценетите идни готовински текови коишто се очекува да бидат генерирани од страна на придружниот субјект или заедничкиот потфат, вклучувајќи ги и готовинските текови од активностите/работењето на придружниот субјект или заедничкиот потфат и приносите од крајното отуѓување на инвестицијата; или
- (б) сегашната вредност на проценетите идни готовински текови очекувани да настанат од дивидендите што треба да бидат примени од инвестицијата и од нејзиното крајно отуѓување.

Според соодветни претпоставки, двата метода даваат ист резултат.

43 Надоместливиот износ на инвестиција во придружен субјект или заеднички потфат ќе се оценува за секој придружен субјект или заеднички потфат, освен ако придружниот субјект или заедничкиот потфат не генерира готовински приливи од континуирана употреба што се значително независни од оние од други средства на субјектот.

МСС 28

Поединечни финансиски извештаи

- 44 Инвестиција во придружен субјект или заеднички потфат сметководствено ќе се води во посебните финансиски извештаи на субјектот во согласност со точка 10 од МСС 27 (како што е изменет во 2011 година).

Датум на стапување во сила и преминување

- 45 Субјектот ќе го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го примени овој Стандард порано, ќе го обелодени тој факт и ќе ги примени, во исто време, и МСФИ 10, МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, МСФИ 12 *Обелоденувања на учества во други субјекти* и МСС 27 (како што е изменет во 2011 година).
- 45А МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 40–42 и ги додаде точките 41А–41В. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 45Б *Метод на капитал во Поединечни финансиски извештаи* (измени на МСС 27), издаден во август 2014 година, ја измени точка 25. Субјектот ретроактивно ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 45В *[Оваа точка се однесува на измените кои сè уште не се влезени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*
- 45Г *Субјекти што инвестираат: примена на исклучокот од консолидација* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 28), издаден во декември 2014 година, ги измени точките 17, 27 и 36 и ја додаде точка 36А. Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 45Д *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2014–2016*, издаден во декември 2016 година, ги измени точките 18 и 36А. Субјектот ќе ги примени тие измени ретроактивно во согласност со МСС 8 за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 45Г МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 18. Субјектот ќе ја примени таа измена кога го применува МСФИ 17.
- 45Е *Долгорочни учества во придружни субјекти и заеднички потфати*, издаден во октомври 2017 година, ја додаде точка 14А и ја избриша точка 41. Субјектот ќе ги примени тие измени ретроактивно во согласност со МСС 8 за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2019 година, освен како што е специфицирано во точките 45Ж–45И. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 45Ж Субјектот кој за прв пат ги применува измените во точка 45Е, и во исто време за прв пат го применува МСФИ 9, ќе ги примени барањата за преминување во МСФИ 9 на долгорочните учества опишани во точка 14А.
- 45З Субјектот кој за прв пат ги применува измените во точка 45Е, откако за прв пат ќе го примени МСФИ 9, ќе ги примени барањата за преминување во МСФИ 9 кои се неопходни за примена на барањата определени во точка 14А на долгорочни учества. За таа цел, упатувањата на датумот на првична примена во МСФИ 9 ќе се читаат како да се однесуваат на почетокот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ги применува измените (датумот на првична примена на измените). Субјектот нема обврска повторно да ги прикажува претходните периоди за да ја одрази примената на измените. Субјектот може повторно да прикаже претходни периоди само доколку е тоа можно без користење ретроспектива.
- 45С Кога за прв пат ги применува измените во точка 45Е, субјектот кој го применува привременото ослободување од МСФИ 9 во согласност со МСФИ 4 *Договори за осигурување* нема обврска повторно да прикажува претходни периоди за да ја одрази примената на измените. Субјектот може повторно да прикаже претходни периоди само доколку е тоа можно без користење ретроспектива.

МСС 28

- 45И Доколку субјектот не прикажува повторно претходни периоди со примена на точка 453 или точка 45S, на датумот на првична примена на измените ќе ја признае, во почетната состојба на задржани заработки (или друга компонента на капитал, како што е соодветно), секоја разлика помеѓу:
- (а) претходната сметководствена вредност на долгорочните учества опишани во точка 14А на тој датум; и
 - (б) сметководствената вредност на тие долгорочни учества на тој датум.

Упатувања на МСФИ 9

- 46 Доколку субјектот го примени овој Стандард но сè уште не го применува МСФИ 9, секое упатување на МСФИ 9 ќе се чита како упатување на МСС 39.

Повлекување на МСС 28 (2003 година)

- 47 Овој Стандард го заменува МСС 28 *Инвестиции во придружни субјекти* (како што е изменет во 2003 година).

МСС 29

Меѓународен сметководствен стандард 29 Финансиско известување во хиперинфлаторни економии¹

Опфат

- 1 Овој Стандард ќе се применува на финансиските извештаи, вклучувајќи ги и консолидираниот финансиски извештаи, на кој било субјект чиишто функционална валута е валутата на хиперинфлаторна економија.
- 2 Во хиперинфлаторна економија, не е корисно известувањето за оперативните резултати и финансиската состојба во локалната валута без нивно повторно прикажување. Парите ја губат куповната моќ со таква стапка што споредувањето на износите на трансакции и други настани кои се случиле во различни временски периоди, дури и во рамките на ист сметководствен период, наведува на погрешен заклучок.
- 3 Овој Стандард не воспоставува некоја апсолутна стапка според која настанува хиперинфлација. Тоа е прашање на расудување тогаш кога ќе стане неопходно финансиските извештаи повторно да се прикажат во согласност со овој Стандард. На хиперинфлацијата укажуваат карактеристики на економското опкружување во земјата, кои ги вклучуваат, но не се ограничуваат само на, следниве карактеристики:
 - (а) општата популација претпочита да го чува своето богатство во безготовински средства или во релативно стабилна странска валута. Износите во локална валута, кои се чуваат, се вложуваат веднаш за да се задржи куповната моќ;
 - (б) општата популација не ги проценува монетарните износи во локална валута, туку ги става во однос на релативно стабилна странска валута. Цените може да бидат изразени во таа валута;
 - (в) продажбите и набавките на кредит се извршуваат по цени што ја надоместуваат очекуваната загуба на куповната моќ во текот на периодот на кредитот, дури и кога тој период е краток;
 - (г) каматните стапки, платите и цените се поврзани со индексот на цените; и
 - (д) кумулативната стапка на инфлација во текот на три години е приближно, или надминува, 100%.
- 4 Се препорачува сите субјекти кои известуваат во валутата на истата хиперинфлаторна економија да го применуваат овој Стандард, почнувајќи од истиот датум. Сепак, овој Стандард се применува на финансиските извештаи на кој било субјект од почетокот на периодот на известување во кој тој го идентификувал постоењето на хиперинфлација во земјата во чијашто валута известува.

Повторно прикажување на финансиските извештаи

- 5 Цените се менуваат во текот на времето како резултат на разни специфични или општи политички, економски и општествени сили. Специфичните сили како што се, на пример, промените во понудата и побарувачката и технолошките промени, можат да предизвикаат поединечните цени значајно да се зголемат или да се намалат независно една од друга. Покрај тоа, општите сили може да резултираат во промени на општото ниво на цените и поради тоа и на општата куповна моќ на парите.
- 6 Субјектите коишто изготвуваат финансиски извештаи врз основа на историска набавна вредност во сметководството, тоа го прават без да водат сметка за промените на општото ниво на цените или за зголемувањата на специфичните цени на признаените средства или обврски. Исклучоци од ова се оние средства и обврски за кои од субјектот се бара, или може да избере, да ги мери според објективна вредност. На пример, недвижностите, постројките и опремата може да бидат ревалоризирани до нивната објективна вредност, а биолошките средства генерално потребно е да се мерат според нивната објективна вредност. Сепак, некои субјекти ги презентираат финансиските извештаи со примена на пристапот на тековна набавна вредност којшто ги одразува ефектите од промените на специфичните цени на средствата што се чуваат.

¹ Како дел од *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година, Одборот ги измени термините користени во МСС 29 со цел да бидат доследни со другите МСФИ и тоа како што следува: (а) „пазарна вредност“ беше сменет во „објективна вредност“, и (б) „резултати од работењето“ и „нето-добивка“ беа сменети во „добивка или загуба“.

IAS 29

- 7 Во хиперинфлаторна економија, финансиските извештаи, било да се засноваат на пристапот на историска набавна вредност или на пристапот на тековна набавна вредност, корисни се само ако се изразени во мерна единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување. Како резултат на тоа, овој Стандард се применува на финансиски извештаи на субјекти кои известуваат во валутата на хиперинфлаторна економија. Не е дозволено презентирање на информациите што се бараат со овој Стандард како дополнување на финансиски извештаи кои не се повторно прикажани. Покрај тоа, не се препорачува посебно презентирање на финансиските извештаи пред повторно прикажување.
- 8 **Финансиските извештаи на субјектот чијашто функционална валута е валутата на хиперинфлаторна економија, било да се засноваат на пристапот на историска набавна вредност или на пристапот на тековна набавна вредност, ќе бидат изразени во мерна единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување. Коресподентните износи за претходниот период кои се бараат според МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи (изменет во 2007 година) и кои било информации во врска со претходните периоди, исто така, ќе бидат изразени во мерната единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување. За целите на презентирање на компаративните износи во различна презентациона валута, се применуваат точките 42(б) и 43 од МСС 21 Ефекти од промена на девизни курсеви.**
- 9 **Добивката или загубата од нето-монетарната состојба ќе биде вклучена во добивка или загуба и ќе биде посебно обелоденета.**
- 10 Повторното прикажување на финансиските извештаи во согласност со овој Стандард бара примена на извесни процедури и расудувања. Доследната примена на овие процедури и расудувања од период на период е позначајна отколку прецизната точност на добиените износи во повторно прикажаните финансиски извештаи.

Финансиски извештаи според историска набавна вредност**Извештај за финансиската состојба**

- 11 Износите во извештајот за финансиската состојба кои сè уште не се изразени во мерна единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување, повторно се прикажуваат со примена на општиот индекс на цените.
- 12 Монетарните ставки не се прикажуваат повторно бидејќи тие се веќе изразени во монетарни единици што важат/тековни на крајот на периодот на известување. Монетарните ставки се пари што се чуваат и ставки што ќе се примат или платат со пари.
- 13 Средствата и обврските поврзани со аранжман за промени на цените, како што се индексно поврзаните обврзници и заеми, се прилагодени во согласност со аранжманот со цел да се утврди неплатениот износ на крајот на периодот на известување. Овие ставки сметководствено се водат со овој прилагоден износ во повторно прикажаниот извештај за финансиската состојба.
- 14 Сите други средства и обврски се немонетарни. Некои немонетарни ставки сметководствено се водат според износи што важат/тековни на крајот на периодот на известување, како што се нето-реализационата вредност и објективна вредноста, така што тие не се прикажуваат повторно. Сите останати безготовински средства и обврски повторно се прикажуваат.
- 15 Повеќето немонетарни ставки сметководствено се водат според набавна вредност или според набавна вредност намалена за депрецијацијата; на тој начин, тие се изразени според износи што важат/тековни на нивниот датум на стекнување. Повторно прикажаната набавна вредност, или набавна вредност намалена за депрецијацијата, на секоја ставка се утврдува со примена на промената на општиот индекс на цените, од датумот на набавката до крајот на периодот на известување, на историската набавна вредност и акумулираната депрецијација. На пример, недвижностите, постројките и опремата, залихите на сировини и трговски стоки, гудвилот, патентите, ознаките и сличните средства повторно се прикажуваат почнувајќи од датумот на нивната набавка. Залихите на недовршеното производство и готовите производи повторно се прикажуваат почнувајќи од датумите на кои настанале трошоците за набавка и конверзија.
- 16 Деталните записи на датумите на стекнување на ставки од недвижности, постројки и опрема можеби не се достапни, или пак, не може да се проценат. Во такви ретки случаи, може да биде неопходно, во првиот период на примена на овој Стандард, да се користи независна професионална проценка на вредноста на ставките како основа за нивното повторно прикажување.
- 17 Општиот индекс на цените можеби нема да биде достапен за периодите за коишто е потребно повторното прикажување на недвижностите, постројките и опремата во согласност со овој

МСС 29

Стандард. Во овие околности, можеби ќе биде потребно да се користи проценка заснована, на пример, на движењата на девизниот курс на функционалната валута во однос на некоја релативно стабилна странска валута.

- 18 Некои немонетарни ставки сметководствено се водат според износи што важат/тековни на датуми, кои не се датумите на стекнување или на извештајот за финансиската состојба, како на пример недвижностите, постројките и опремата кои биле ревалоризирани на некој претходен датум. Во такви случаи, сметководствените вредности повторно се прикажуваат од датумот на ревалоризација.
- 19 Повторно прикажаниот износ на немонетарна ставка се намалува, во согласност со соодветен МСФИ, кога тој го надминува својот надоместлив износ. На пример, повторно прикажаниот износ на недвижности, постројки и опрема, гудвил, патенти и ознаки се намалуваат до надоместлив износ, а повторно прикажаниот износ на залихите се намалуваат до нето-реализациона вредност.
- 20 Субјект во кој е инвестирано и кој сметководствено се води според методот на капитал, може да известува во валутата на хиперинфлаторна економија. Извештајот за финансиската состојба и извештајот за сеопфатна добивка на таквиот субјект во кој е инвестирано повторно се прикажани во согласност со овој Стандард со цел да се пресмета уделот на инвеститорот во неговите нето-средства и во добивката или загубата. Доколку повторно прикажаниот финансиски извештај на субјектот во кој е инвестирано се искажани во странска валута се преведуваат по заклучен курс.
- 21 Влијанието на инфлацијата вообичаено се признава кај трошоците за позајмување. Не е соодветно и повторно да се прикажат капиталните издатоци финансирани од позајмувањето и да се капитализира делот од трошоците за позајмување со кој се надоместува инфлацијата во текот на истиот период. Овој дел од трошоците за позајмување се признава како расход во периодот во кој настанале трошоците.
- 22 Субјектот може да стекне средства според аранжман кој му дозволува да го одложи плаќањето без притоа да настане експлицитен трошок за камата. Онаму каде што е непрактично да се припише износот на камата, таквите средства повторно се прикажуваат од датумот на плаќањето, а не од датумот на купување.
- 23 [Се брише]
- 24 На почетокот на првиот период на примена на овој Стандард, компонентите на сопственичкиот капитал, освен задржаните заработки и ревалоризацискиот вишок, повторно се прикажуваат со примена на општиот индекс на цените од датумите кога компонентите биле придонесени или настанале на друг начин. Кој било ревалоризациски вишок кој настанал во претходни периоди, се елиминира. Повторно прикажаниот задржани заработки е изведена од сите останати износи во повторно прикажаниот извештај за финансиската состојба.
- 25 На крајот на првиот период и во последователните периоди, сите компоненти на сопственичкиот капитал повторно се прикажуваат со примена на општиот индекс на цените од почетокот на периодот или од датумот на придонес, доколку е подоцна. Движењата на сопственичкиот капитал за периодот се обелоденуваат во согласност со МСС 1.

Извештај за сеопфатна добивка

- 26 Овој Стандард бара сите ставки во извештајот за сеопфатна добивка да бидат изразени во мерна единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување. Според тоа, сите износи треба да бидат повторно прикажани со примена на промената на општиот индекс на цените од датумите кога приходните и расходните ставки биле првично запишани во финансиските извештаи.

Добивка или загуба од нето-монетарната состојба

- 27 Во период на инфлација, субјектот чишто монетарни средства ги надминуваат монетарните обврски, ја губи куповната моќ додека, пак, субјектот чишто монетарни обврски ги надминуваат монетарните средства добива куповна моќ до степенот до кој средствата и обврските не се поврзани со нивото на цените. Оваа добивка или загуба на нето-монетарната состојба може да се изведе како разликата од повторното прикажување на немонетарните средства, сопственичкиот капитал и ставките на извештајот за сеопфатна добивка и прилагодувањата на индексно поврзаните средства и обврски. Добивката или загубата може да се процени применувајќи ја промената на општиот индекс на цените на пондерираниот просек за периодот на разликата помеѓу монетарните средства и монетарните обврски.
- 28 Добивката или загубата на нето-монетарната состојба се вклучува во добивка или загуба. Прилагодувањето на оние средства и обврски коишто се поврзани со аранжман за промените на цените направени во согласност со точка 13 се пребива со добивката или загубата од нето-

IAS 29

монетарната состојба. Другите приходни и расходни ставки, како што се приходот и расходот од камата, и курсните разлики кои произлегуваат од инвестирани или позајмени средства, исто така, се поврзани со нето-монетарната состојба. Иако таквите ставки се обелоденуваат посебно, би можело да биде корисно доколку тие се презентирани заедно со добивката или загубата од нето-монетарната состојба во извештајот за сеопфатна добивка.

Финансиски извештаи според тековна набавна вредност**Извештај за финансиската состојба**

- 29 Ставките изразени според тековна набавна вредност не се прикажуваат повторно бидејќи тие се веќе изразени во мерната единица што важи на крајот на периодот на известување. Другите ставки во извештајот за финансиската состојба повторно се прикажуваат во согласност со точките од 11 до 25.

Извештај за сеопфатна добивка

- 30 Извештајот за сеопфатна добивка изготвен според тековна набавна вредност, пред негово повторно прикажување, главно, известува за набавна вредност што важи/тековна во моментот кога се случиле предметните трансакции или настани. Трошоците за продажба и депресијација се евидентирани според тековна набавна вредност во моментот на потрошувачка/трошење; продажба и други расходи се евидентирани според нивните монетарни износи во моментот кога настанале. Поради тоа, сите износи треба да бидат повторно прикажани во мерната единица што важи/тековна на крајот од периодот на известување користејќи го општиот индекс на цените.

Добивка или загуба од нето-монетарната состојба

- 31 Добивката или загубата од нето-монетарната состојба сметководствено се води во согласност со точките 27 и 28.

Даноци

- 32 Од повторното прикажување на финансиските извештаи во согласност со овој Стандард може да произлезат разлики помеѓу сметководствената вредност на индивидуалните средства и обврски во извештајот за финансиската состојба и нивните даночни основи. Овие разлики сметководствено се водат во согласност со МСС 12 *Даноци на добивка*.

Извештај за готовински текови

- 33 Овој Стандард бара сите ставки во извештајот за готовински текови да бидат изразени во мерната единица важечка на крајот на периодот на известување.

Коресподентни износи

- 34 Коресподентните износи за претходниот известувачки период, било да се засновани на пристапот на историска набавна вредност или на пристапот на тековна набавна вредност, повторно се прикажуваат со примена на општиот индекс на цените, така што компаративните финансиски извештаи се изразени во мерната единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување. Информациите кои се обелоденуваат во врска со претходните периоди, исто така, се изразуваат во мерната единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување. За целите на презентирање на компаративни износи во различна презентациона валута се применуваат точките 42 (б) и 43 од МСС 21.

Консолидирани финансиски извештаи

- 35 Матичниот субјект кој известува во валута на хиперинфлаторна економија може да има подружници кои, исто така, известуваат во валутите на хиперинфлаторни економии. Финансиските извештаи на која било таква подружница треба да бидат повторно прикажани со примена на општиот индекс на цените на земјата во чијашто валута известува, пред тие да бидат вклучени во консолидираните финансиски извештаи издадени од страна на нејзиниот матичниот субјект. Доколку таквата подружница е странска подружница, нејзините повторно прикажани финансиски извештаи треба да

МСС 29

бидат преведени според заклучниот курс. Финансиските извештаи на подружниците кои не известуваат во валути на хиперинфлаторни економии се третираат во согласност со МСС 21.

- 36 Доколку финансиските извештаи со различни крајни датуми на периодите на известување се консолидирани, сите ставки, било немонетарни или монетарни, треба да бидат повторно прикажани во мерната единица што важи/тековна на датумот на консолидираните финансиски извештаи.

Избор и употреба на општиот индекс на цени

- 37 Повторното прикажување на финансиските извештаи во согласност со овој Стандард бара користење на општ индекс на цени кој ги одразува промените во општата куповна моќ. Се препорачува, сите субјекти кои известуваат во валутата на една иста економија да користат ист индекс.

Економии кои престануваат да бидат хиперинфлаторни

- 38 Кога економијата престанува да биде хиперинфлаторна и субјектот престанува да изготвува и презентира финансиски извештаи во согласност со овој Стандард, ќе ги земе износи изразени во мерната единица што важи/тековна на крајот на претходниот известувачки период како основа за сметководствените вредности во неговите последователни финансиски извештаи.

Обелоденувања

- 39 Потребно е да се направат следниве обелоденувања:
- (а) фактот дека финансиските извештаи и коресподентните износи за претходните периоди биле повторно прикажани за промените во општата куповна моќ на функционалната валута и, како резултат на тоа, тие се искажани во мерната единица што важи/тековна на крајот на периодот на известување;
 - (б) дали финансиските извештаи се засноваат на пристапот на историска набавна вредност или на пристапот на тековна набавна вредност; и
 - (в) идентитетот и нивото на индексот на цените на крајот на периодот на известување, како и движењето на индексот во тековниот и во претходниот известувачки период.
- 40 Обелоденувањата што се бараат според овој Стандард се потребни за да се појасни основата на утврдување на ефектите од инфлација во финансиските извештаи. Тие, исто така, се наменети за да обезбедат други информации кои се неопходни за да се разберат таа основи и добиените износи.

Датум на стапување во сила

- 41 Овој Стандард стапува во сила за финансиските извештаи кои ги опфаќаат периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 1990 година.

МСС 32

Меѓународен сметководствен стандард 32 Финансиски инструменти: презентирање

Цел

- 1 [Се брише]
- 2 Целта на овој Стандард е да воспостави принципи за презентирање на финансиски инструменти како обврски или капитал и за пребивање на финансиски средства и финансиски обврски. Тој се применува за класификацијата на финансиски инструменти, од гледна точка на издавачот, на финансиски средства, финансиски обврски и сопственички инструменти; класификацијата на камата, дивиденди, загуби и добивки поврзани со нив; и на околностите во кои треба да се направи пребивање на финансиските средства и финансиските обврски.
- 3 Принципитите во овој Стандард ги дополнуваат принципите за признавање и мерење на финансиски средства и финансиски обврски во МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, и за обелоденување информации за нив во МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденување*.

Опфат

- 4 Овој Стандард ќе го применуваат сите субјекти на сите видови финансиски извештаи, освен:
 - (а) Оние учества во подружници, придружни субјекти или заеднички потфати кои сметководствено се водат во согласност со МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи* или МСС 28 *Инвестиции во придружни субјекти и заеднички потфати*. Сепак, во некои случаи, МСФИ 10, МСС 27 или МСС 28 бараат или дозволуваат субјектот сметководствено да го води учеството во подружница, придружен субјект или заеднички потфат применувајќи го МСФИ 9; во такви случаи, субјектите ќе ги применуваат барањата на овој Стандард. Субјектите, исто така, ќе го применуваат овој Стандард на сите деривативи кои се поврзани со учествата во подружници, придружни субјекти или заеднички потфати.
 - (б) Правата и облигациите на работодавците според плановите за придобивки за вработените.
 - (в) [Се брише]
 - (г) Договори за осигурување како што се дефинирани во МСФИ 14 *Договори за осигурување* или договори за инвестиции со својства на дискреционо учество во рамките на опфатот на МСФИ 17. Сепак, овој Стандард се применува на:
 - (i) Деривативи кои се вградени во договори во рамките на опфатот на МСФИ 17, доколку МСФИ 9 бара од субјектот нив да ги евидентира посебно.
 - (ii) Инвестициски компоненти кои се одвоени од договори во рамките на опфатот на МСФИ 17, доколку МСФИ 17 бара такво одвојување, освен ако одвоената инвестициска компонента е договор за инвестиција со својства на дискреционо учество во рамките на делокругот на МСФИ 17.
 - (iii) Права и облигации на издавачот кои произлегуваат од договори за осигурување кои ја исполнуваат дефиницијата за договори за финансиски гаранции, доколку издавачот го применува МСФИ 9 во признавањето и мерењето на договорите. Сепак, издавачот ќе го примени МСФИ 17 доколку издавачот избере, во согласност со точка 7(д) од МСФИ 17, да го примени МСФИ 17 во признавањето и мерењето на договорите.
 - (iv) Права и облигации на субјектот кои се финансиски инструменти кои произлегуваат од договори за кредитни картички, или слични договори кои овозможуваат кредитни аранжмани или аранжмани за плаќање, кои ги издава субјектот и кои ја исполнуваат дефиницијата за договор за осигурување доколку субјектот го примени МСФИ 9 на тие права и облигации согласно точка 7(ж) од МСФИ 17 и точка 2.1(д)(iv) од МСФИ 9.
 - (v) Права и облигации на субјектот кои се финансиски инструменти кои произлегуваат од договори за осигурување кои ги издава субјектот и кои го

IAS 32

ограничуваат надоместокот за осигурени настани до износот кој инаку би бил потребен за намирување на облигацијата на имателот на полисата создадена со договорот, доколку субјектот избере, согласно точка 8А од МСФИ 17, на таквите договори да го примени МСФИ 9, наместо МСФИ 17.

- (д) [Се брише]
- (f) **Финансиски инструменти, договори и облигации според трансакции за плаќање врз основа на акции за кои се применува МСФИ 2 Плаќања врз основа на акции, освен за**
- (i) **Договори во рамките на опфатот на точките 8–10 од овој Стандард, на кои се применува овој Стандард,**
- (ii) **Точките 33 и 34 од овој Стандард, кои ќе се применат на сопствени акции кои се купени, продалени, издалени или поништени во врска со планови за опција за акции за вработени, планови за купување акции за вработените и сите други аранжмани за плаќања врз основа на акции.**

5–7 [Се брише]

8 Овој Стандард ќе се применува на оние договори за купување или продавање на нефинансиска ставка кои може да се намират на нето-основа со готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, како договорите да претставуваат финансиски инструменти, со исклучок на договорите кои се склучени и кои продолжуваат да се чуваат со цел да се прими или испорача/достави нефинансиска ставка во согласност со очекуваните барања на субјектот за купување, продавање или користење. Сепак, овој Стандард ќе се применува на оние договори кои субјектот ќе ги определи како мерени според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со точка 2.5 од МСФИ 9 *Финансиски инструменти*.

9 Постојат различни начини на кои договор за купување или продажба на нефинансиска ставка може да се намири на нето-основа со готовина или со друг финансиски инструмент или преку размена на финансиски инструменти. Тие начини вклучуваат:

- (a) кога условите на договорот дозволуваат која било од страните да го намири договорот на нето-основа со готовина или со друг финансиски инструмент или преку размена на финансиски инструменти;
- (б) кога можноста да се намири на нето-основа со готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, не е експлицитна во условите на договорот, но субјектот има практика на намирување на слични договори на нето-основа со готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти (или со другата страна, преку склучување договори за пребивање или преку продажба на договорот пред неговото извршување или пред тој да истече);
- (в) кога, за слични договори, субјектот има практика на преземање на испораката на предметната ставка и нејзино продавање во краток период по испораката со цел да се генерира добивка од краткорочните промени во цената или маржата на дилерот; и
- (г) кога нефинансиската ставка која е предмет на договорот може веднаш да се конвертира во готовина.

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

10 Запишана опција да се купи или продаде нефинансиска ставка која би можела да се намири на нето-основа со готовина или со друг финансиски инструмент, или со размена на финансиски инструменти, во согласност со точка 9(а) или (г) е во рамките на опфатот на овој Стандард. Таков договор не може да се склучи со намера за примање или испорака на нефинансиската ставка во согласност со очекуваните барања на субјектот за купување, продавање или користење.

Дефиниции (види ги, исто така, точките УП3–УП23)

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

МСС 32

Финансиски инструмент е кој било договор од којшто произлегува финансиско средство за еден субјект и финансиска обврска или сопственички инструмент на друг субјект.

Финансиско средство е секое средство коешто е:

- (а) готовина;
- (б) сопственички инструмент на друг субјект;
- (в) договорно право;
 - (i) да се примат готовина или друго финансиско средство од друг субјект; или
 - (ii) да се разменат финансиски средства или финансиски обврски со друг субјект под услови коишто се потенцијално поволни за субјектот; или
- (г) договор што ќе биде или може да биде намирен со сопствени сопственички инструменти на субјектот и е:
 - (i) недериватив за кој субјектот е или може да биде обврзан да прими варијабилен број сопствени сопственички инструменти на субјектот; или
 - (ii) дериватив што ќе биде, или може да биде, намирен на друг начин, освен со размена на фиксен износ на готовина или со друго финансиско средство за фиксен број сопствени сопственички инструменти на субјектот. За таа цел, сопствените сопственички инструменти на субјектот не вклучуваат финансиски инструменти кои може да му се продадат повратно на издавачот, кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б, инструменти кои му наметнуваат обврска на субјектот да ѝ достави на другата страна пропорционален дел од нето-средствата на субјектот само во случај на ликвидација и кои се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16В и 16Г, или инструменти кои се договори за идно примање или испорачување на сопствени сопственички инструменти на субјектот.

Финансиска обврска е секоја обврска којашто е:

- (а) Договорна обврска:
 - (i) за достава на готовина или друго финансиско средство на друг субјект; или
 - (ii) за размена на финансиски средства или финансиски обврски со друг субјект под услови кои се потенцијално неповолни за субјектот; или
- (б) Договор што ќе биде, или може да биде, намирен со сопствени сопственички инструменти на субјектот, и е:
 - (i) недериватив за кој субјектот е или може да биде обврзан да достави варијабилен број сопствени сопственички инструменти на субјектот; или
 - (ii) дериватив што ќе биде, или може да биде, намирен на друг начин, освен со размена на фиксен износ на готовина или со друго финансиско средство за фиксен број сопствени сопственички инструменти на субјектот. За таа цел, правата, опциите или вариантите за стекнување фиксен број сопствени сопственички инструменти на субјектот за фиксен износ на која било валута се сопственички инструменти доколку субјектот им ги понуди правата, опциите или вариантите на сите постојни сопственици на истата класа на своите недеривативни инструменти на капитал, пропорционално на нивните сегашни учества. Исто така, за оваа цел, сопствените сопственички инструменти на субјектот не вклучуваат финансиски инструменти што може да му се продадат повратно на издавачот, класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б, инструменти кои му наметнуваат обврска на субјектот да ѝ достави на другата страна пропорционален дел од нето-средствата на субјектот само во случај на ликвидација и кои се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16В и 16Г, или инструменти кои се договори за идно примање или давање на сопствени сопственички инструменти на субјектот.

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

IAS 32

Сопственички инструмент е секој договор со кој се докажува остаточно учество во средствата на субјектот по одземање на сите негови обврски.

Објективна вредност е цената што би била добиена за продажба на средство или која би била платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 Мерење на објективната вредност).

Инструмент кој може да се продаде повратно на издавачот е финансиски инструмент кој му дава право на имателот да му го врати инструментот на издавачот во замена за готовина или друго финансиско средство или автоматски му се враќа на издавачот со настанување на некој неизвесен иден настан, или со смрт или пензонирање на имателот на инструментот.

12 Следниве изрази се дефинирани во Додаток А од МСФИ или точка 9 на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење* и се користат во овој Стандард со значењата наведени во МСС 39 и во МСФИ 9:

- Амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска
- Отпишување
- Дериватив
- Метод на ефективна камата
- Договор за финансиска гаранција
- Финансиска обврска според објективна вредност низ добивка или загуба
- Цврсто обврзување
- Прогнозирана трансакција
- Ефективност на хедингот
- Хедирана ставка
- Инструмент за хедирање
- Чувано за тргување
- Редовен начин на купување или продавање
- Трансакциски трошоци.

13 Во овој Стандард „договор“ и „договорен“ се однесува на спогодба помеѓу две или повеќе страни која има јасни економски последици, за кои што страните имаат мало, ако воопшто имаат некакво, дискреционо право за избегнување, бидејќи, вообичаено, спогодбата е законски обврзувачка. Договорите, а со тоа и финансиските инструменти, може да имаат различни форми и не мора да бидат во пишана форма.

14 Во овој Стандард „субјект“ вклучува поединци, партнерства, корпоративни тела, трустови и државни агенции.

Презентирање

Обврски и капитал (види ги, исто така, точките УП13–УП14S и УП25–УП29A)

15 Издавачот на финансиски инструмент ќе го класифицира инструментот, или неговите составни делови, при првичното признавање како финансиска обврска, финансиско средство или сопственички инструмент во согласност со суштината на договорниот аранжман и дефинициите за финансиска обврска, финансиско средство и сопственички инструмент.

16 Кога издавачот ги применува дефинициите во точка 11 за да определи дали финансискиот инструмент е сопственички инструмент, а не финансиска обврска, инструментот е сопственички инструмент ако, и само ако, се исполнети двата услова под (а) и (б) наведени подолу.

- (а) Инструментот не содржи договорна облигација:
- (i) за достава на готовина или друго финансиско средство на друг субјект; или
 - (ii) за размена на финансиски средства или финансиски обврски со друг субјект според услови кои се потенцијално неповолни за издавачот.

MCC 32

- (б) Доколку инструментот ќе биде, или може да биде, намирн со сопствени сопственички инструменти на субјектот, тој е:
- (i) недериватив кој не содржи договорна облигација за издавачот да достави варијабилен број негови сопствени сопственички инструменти; или
 - (ii) дериватив што ќе биде намирн само кога издавачот ќе размени фиксен износ на готовина или друго финансиско средство за фиксен број негови сопствени сопственички инструменти. За таа цел, правата, опциите или варантите за стекнување фиксен број сопствени сопственички инструменти на субјектот за фиксен износ на која било валута се сопственички инструменти доколку субјектот им ги понуди правата, опциите или варантите на сите постојни сопственици на истата класа на своите недеривативни сопственички инструменти, пропорционално на нивните сегашни учества. Исто така, за оваа цел, сопствените сопственички инструменти на издавачот не вклучуваат инструменти кои ги имаат сите карактеристики и ги исполнуваат условите опишани во точките 16А и 16Б или во точките 16В и 16Г, или инструменти кои се договори за идно примање или давање на сопствени сопственички инструменти на субјектот.

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

Инструменти што може да му се продадат повратно на издавачот

- 16А Инструмент кој може да му се продаде повратно на издавачот содржи договорна облигација за издавачот за повторно купување или повторно стекнување на тој инструмент за готовина или друго финансиско средство кога се извршува повратната продажба. Како исклучок од дефиницијата за финансиска обврска, инструмент кој содржи таква облигација се класифицира како сопственички инструмент доколку тој ги поседува сите следни карактеристики:
- (а) Тој му дава право на имателот на пропорционален удел во нето-средствата на субјектот во случај на ликвидација на субјектот. Нето-средствата на субјектот се средствата што остануваат по одземањето на сите други побарувања за неговите средства. Пропорционален удел се утврдува со:
 - (i) делење на нето-средствата на субјектот во случај на ликвидација на единици со еднаков износ; и
 - (ii) множење на тој износ со бројот на единиците што ги чува имателот на финансискиот инструмент.
 - (б) Инструментот е во класата на инструменти која е подредена на сите останати класи на инструменти. За да биде во таква класа, инструментот:
 - (i) нема приоритет над останатите побарувања за средствата на субјектот во случај на ликвидација, и
 - (ii) не треба да биде конвертиран во друг инструмент пред да биде во класата на инструменти која е подредена на сите останати класи на инструменти.
 - (в) Сите финансиски инструменти во класата на инструменти која е подредена на сите останати групи на инструменти имаат идентични карактеристики. На пример, сите тие мора да бидат инструменти што може да му се продадат повратно на издавачот, и формулата или друг метод кој се користи за да се пресмета цената за повторно купување или стекнување е иста за сите инструменти во таа група.
 - (г) Освен договорната облигација на издавачот повторно да го купи, или стекне, инструментот за готовина или друго финансиско средство, инструментот не содржи ниту една договорна облигација за достава на готовина или друго финансиско средство на друг субјект, или да се разменат финансиски средства или финансиски обврски со друг субјект според услови кои се потенцијално неповолни за субјектот, и не претставува договор што ќе биде, или може да биде, намирн со сопствени сопственички инструменти на субјектот, како што е дадено во точка (б) за дефиницијата за финансиска обврска.

IAS 32

(д) Вкупните очекувани готовински текови кои може да му се припишат на инструментот за време на животниот век на инструментот, во најголем дел се темелат на добивката или загубата, промената во признаените нето-средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето-средства на субјектот за време на животниот век на инструментот (исклучувајќи секакви ефекти на инструментот).

16Б За инструментот да се класифицира како сопственички инструмент, покрај тоа што инструментот треба да ги има горните карактеристики, издавачот не треба да има друг финансиски инструмент или договор кој има:

(а) вкупни готовински текови кои во најголем дел се темелат врз добивката или загубата, промените во признаените нето-средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето-средства на субјектот (исклучувајќи секакви ефекти на таквиот инструмент или договор) и

(б) ефект на значително ограничување или фиксирање на остаточен принос на имателите на инструменти кои може повратно да му се продадат на издавачот.

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

Инструменти, или компоненти на инструменти, кои му наметнуваат облигација на субјектот да ѝ даде на другата страна пропорционален удел во нето-средствата на субјектот само во случај на ликвидација

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

(а) Тој му дава право на имателот на пропорционален удел во нето-средствата на субјектот во случај на ликвидација на субјектот. Нето-средствата на субјектот се средствата што остануваат по одземањето на сите други побарувања за тие средства. Пропорционален удел се утврдува преку:

(i) делење на нето-средствата на субјектот при ликвидација на единици со еднаков износ; и

(ii) множење на тој износ со бројот на единиците што ги чува имателот на инструментот.

(б) Инструментот е во класата на инструменти која е подредена на сите останати класи на инструменти. За да биде во таква класа, инструментот:

(i) нема приоритет над останатите побарувања за средствата на субјектот при ликвидација, и

(ii) не треба да биде конвертиран во друг инструмент пред да биде во класата на инструменти која е подредена на сите останати групи на инструменти.

(в) Сите финансиски инструменти во класата на инструменти која е подредена на сите други класи на инструменти мора да имаат идентична договорна облигација за субјектот кој издава да даде пропорционален дел од неговите нето-средства при ликвидација.

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

(а) има вкупни готовински текови кои во најголем дел се темелат врз добивката или загубата, промените во признаените нето-средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето-средства на субјектот (исклучувајќи какви било ефекти на таквиот инструмент или договор) и

МСС 32

- (б) има ефект на значително ограничување или фиксирање на остаточниот принос на имателите на инструментот.

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

Рекласификација на инструменти кои може повратно да му се продадат на издавачот и инструменти кои му наметнуваат облигација на субјектот да ѝ даде на другата страна пропорционален удел во нето-средствата на субјектот само во случај на ликвидација

- 16Д Субјектот ќе го класифицира финансискиот инструмент како сопственички инструмент во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г од датумот кога инструментот ги поседува сите карактеристики и ги исполнува условите дадени во тие точки. Субјектот ќе го рекласифицира финансискиот инструмент од датумот кога инструментот престанува да ги има сите карактеристики или да ги исполнува сите услови наведени во тие точки. На пример, доколку еден субјект ги откупи сите негови издадени инструменти без право за повратно продавање и сите инструменти кои може повратно да му се продадат на издавачот, а кои остануваат во оптек, ги поседуваат сите од карактеристиките и ги исполнуваат условите во точките 16А и 16Б, субјектот треба да ги рекласифицира инструментите кои може повратно да му се продадат на издавачот како сопственички инструменти од датумот кога субјектот ги откупува инструментите без право за повратно продавање.
- 16Г Рекласификацијата на еден инструмент во согласност со точка 16Д, субјектот сметководствено ќе ја евидентира на следниов начин:
- (а) Ќе рекласифицира сопственички инструмент во финансиска обврска од датумот кога инструментот престанува да ги поседува сите карактеристики или да ги исполнува условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Финансиската обврска ќе се мери според објективната вредност на инструментот на датумот на рекласификацијата. Субјектот ќе ја признае секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на сопственичкиот инструмент и објективната вредност на финансиската обврска во капиталот на датумот на рекласификацијата.
- (б) Ќе рекласифицира финансиската обврска во капитал од датумот кога инструментот ги има сите карактеристики и ги исполнува сите услови наведени во точките 16А и 16Б или во точките 16В и 16Г. Сопственичкиот инструмент ќе се мери според сметководствената вредност на финансиската обврска на датумот на рекласификацијата.

Непостоење на договорна облигација да се дадат готовина или друго финансиско средство (точка 16(а))

- 17 Со исклучок на околностите опишани во точките 16А и 16Б или во точките 16В и 16Г, клучната карактеристика во разликувањето на финансиска обврска од сопственички инструмент е постоењето на договорна облигација за едната страна за финансискиот инструмент (издавачот) или да ѝ даде готовина или друго финансиско средство на другата страна (имателот) или да размени финансиски средства или финансиски обврски со имателот под услови кои се потенцијално неповолни за издавачот. Иако имателот на сопственички инструмент може да има право на пропорционален удел во дивидендите или на друга распределба од капиталот, издавачот нема договорна облигација да прави такви распределби бидејќи од него не може да се бара да ѝ даде готовина или друго финансиско средство на другата страна.
- 18 Суштината на финансискиот инструмент, а не неговата правна форма, ја одредува неговата класификација во извештајот за финансиската состојба на субјектот. Суштината и правната форма се вообичаено конзистентни, но не секогаш. Некои финансиски инструменти според правната форма претставуваат капитал, но во суштина се обврски, додека други може да комбинираат карактеристики својствени за сопственички инструменти и карактеристики својствени за финансиски обврски. На пример:
- (а) Приоритетна акција која предвидува задолжителен откуп од страна на издавачот за фиксен или определив износ, на фиксен или определив иден датум, или на имателот му дава право да бара од издавачот да го откупи инструментот на или по определен датум за фиксен или определив износ, се смета за финансиска обврска.

IAS 32

- (б) Финансиски инструмент кој му дава на имателот право повратно да го продаде на издавачот за готовина или друго финансиско средство („инструмент кој може повратно да се продаде на издавачот“) претставува финансиска обврска, освен за тие инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Финансискиот инструмент е финансиска обврска дури и кога износот на готовина или друго финансиско средство е утврден врз основа на индекс или друга ставка која го има потенцијалот за зголемување или за намалување. Постоенето опција за имателот повратно да му го продаде инструментот на издавачот за готовина или друго финансиско средство, значи дека инструментот кој може повратно да му се продаде на издавачот ја исполнува дефиницијата на финансиска обврска, освен за инструментите што се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. На пример, отворени заеднички фондови, старателски единици, партнерства и некои кооперативни субјекти може да им обезбедат на нивните сопственици или членови право за откуп на нивните учества кај издавачот во секое време за готовина, што резултира во тоа учествата на сопствениците или членовите да се класифицираат како финансиски обврски, освен за инструментите што се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Сепак, класификацијата како финансиска обврска не го спречува користењето на изразите како „вредност на нето-средствата која може да им се припише на сопствениците“ и „промена во вредноста на нето-средствата која може да им се припише на сопствениците“ во финансиските извештаи на еден субјект кој нема уплатен капитал (како што се некои заеднички фондови и старателски единици, види илустративен пример 7) или користењето на дополнително обелоденување за да се покаже дека вкупните учества на членовите опфаќаат ставки какви што се резерви кои ја исполнуваат дефиницијата за капитал и инструменти кои може повратно да му се продадат на издавачот кои не ја исполнуваат дефиницијата (види илустративен пример 8).
- 19 Доколку субјектот нема безусловно право да избегне предавање на готовина или друго финансиско средство за да намира договорна облигација, облигацијата ја исполнува дефиницијата за финансиска обврска, освен за инструментите што се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. На пример:
- (а) Ограничување на можноста субјектот да задоволи договорна облигација, како на пример, немање пристап до странска валута или потребата да се добие одобрување за плаќање од страна на регулаторно тело, не ја поништува договорната облигација на субјектот или договорното право на имателот според инструментот.
- (б) Договорна облигација која зависи од извршување на правото на другата страна за откуп претставува финансиска обврска бидејќи субјектот нема безусловно право да избегне давање на готовина или друго финансиско средство.
- 20 Финансиски инструмент кој експлицитно не воспоставува договорна облигација за давање на готовина или друго финансиско средство може индиректно да воспостави таква обврска преку своите рокови и услови. На пример:
- (а) Еден финансиски инструмент може да содржи нефинансиска облигација која мора да биде намирена ако, и само ако, субјектот не успее да изврши распределба или да го откупи инструментот. Доколку субјектот може да го избегне преносот на готовина или друго финансиско средство само преку намиравање на нефинансиската облигација, финансискиот инструмент се смета за финансиска обврска.
- (б) Финансискиот инструмент е финансиска обврска доколку тој обезбедува дека при намиравањето субјектот ќе даде:
- (i) готовина или друго финансиско средство; или
- (ii) негови сопствени акции за чија вредност е утврдено дека значително ја надминува вредноста на готовината или другото финансиско средство.
- Иако субјектот нема експлицитна договорна облигација да даде готовина или друго финансиско средство, вредноста на алтернативата на намиравање со акции е таква што субјектот ќе го изврши намиравањето со готовина. Во секој случај, на имателот, во суштина, му е загарантиран прием на износ кој е најмалку еднаков на опцијата за намиравање со готовина (види точка 21).

MCC 32

Намирување со сопствени сопственички инструменти на субјектот (точка 16 (б))

- 21 Договорот не е сопственички инструмент само затоа што може да резултира во прием или предавање на сопствени сопственички инструменти на субјектот. Субјектот може да има договорно право или облигација да прими или да даде одреден број свои акции или други сопственички инструменти кој варира, така што објективната вредност на сопствените сопственички инструменти на субјектот која треба да се прими или даде е еднаква на износот на договорното право или облигација. Тоа договорно право или облигација може да биде за фиксен износ или за износ кој флукутира делумно или во целост како одговор на промените во некоја променлива која не е пазарната цена на сопствените сопственички инструменти на субјектот (на пример, каматна стапка, цена на стока или цена на финансиски инструмент). Два примера се (а) договор да се дадат толкав број сопствени сопственички инструменти на субјектот кои ќе бидат еднакви на вредност од 100ВЕ,¹ и (б) договор да се дадат толкав број сопствени сопственички инструменти на субјектот кои по вредност се еднакви на 100 унци злато. Таквиот договор е финансиска обврска на субјектот дури и ако субјектот може или мора да ја намира преку давање негови сопствени сопственички инструменти. Тоа не претставува сопственички инструмент бидејќи субјектот користи варијабилен број свои сопствени сопственички инструменти како средства за намирување на договорот. Соодветно на тоа, договорот не укажува на остаточно учество во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски.
- 22 Освен како што е наведено во точка 22А, договорот кој ќе биде намирен од страна на субјектот (со примање или) давање фиксен број негови сопствени сопственички инструменти во размена за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство, се смета за сопственички инструмент. На пример, издадена опција за акции која на другата страна ѝ дава право да купи фиксен број акции на субјектот за фиксна цена или за фиксно наведениот номинален износ на обврзница, претставува сопственички инструмент. Промените во објективната вредност кај еден договор кои настануваат како резултат на промени во пазарните каматни стапки кои не влијаат на износот на готовина или други финансиски средства што треба да се платат или примат, или бројот на сопственичките инструменти што треба да се примат или дадат, при намирување на договорот, не го спречуваат договорот да биде сопственички инструмент. Секој надомест кој е примен (како на пример, примена премија за запишана опција или варант за сопствените акции на субјектот) се додава директно на капиталот. Секој платен надомест (како на пример, платена премија за купена опција) се одзема директно од капиталот. Промените во објективната вредност на еден сопственички инструмент не се признаваат во финансиските извештаи.
- 22А Доколку сопственичките инструменти на субјектот што треба да се примат или дадат од страна на субјектот при намирувањето на некој договор се финансиски инструменти кои може повторно да му се продадат на издавачот со сите карактеристики и кои ги исполнуваат условите опишани во точките 16А и 16Б, или инструменти кои му наметнуваат облигација на субјектот да ѝ даде на другата страна пропорционален удел во нето-средствата на субјектот само при ликвидација со сите карактеристики, и кои ги исполнуваат условите наведени во точките 16В и 16Г, договорот е финансиско средство или финансиска обврска. Ова подразбира договор кој ќе биде намирен од страна на субјектот со примање или давање фиксен број такви инструменти во размена за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство.
- 23 Со исклучок на околностите опишани во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г, договор кој содржи облигација за субјектот да купи негови сопствени сопственички инструменти за готовина или друго финансиско средство создава финансиска обврска за сегашната вредност на откупниот износ (на пример, за сегашната вредност на откупната цена за термински договор, цената на извршување на опцијата или друг износ на откуп). Тоа е случај дури и договорот самиот да претставува сопственички инструмент. Еден пример за тоа е облигацијата на субјектот според термински договор да купи свои сопствени сопственички инструменти за готовина. Финансиската обврска се признава првично според нејзината сегашната вредност на откупниот износ, и се рекласифицира од капиталот. Последователно, финансиската обврска се мери во согласност со МСФИ 9. Доколку договорот истекува без да се изврши испорака, сметководствената вредност на финансиската обврска се рекласифицира во капиталот. Договорната облигација на субјектот да купи негови сопствени сопственички инструменти создава финансиска обврска за сегашната вредност на откупниот износ дури и ако облигација за да се купи е условена од извршувањето на правото на другата страна на откуп (на пример, запишана продажна опција која на другата страна ѝ дава право да му ги продаде на субјектот неговите сопствени сопственички инструменти за фиксна цена).

¹ Во овој Стандард износите се деноминирани во „валутни единици (ВЕ)“.

IAS 32

- 24 Договор кој ќе биде намирен од страна на субјектот со давање или примање фиксен број негови сопствени сопственички инструменти во замена за променлив износ на готовина или друго финансиско средство, претставува финансиско средство или финансиска обврска. Пример за тоа е договор според кој субјектот треба да даде 100 од неговите сопствени сопственички инструменти во замена за износ на готовина, пресметан да биде еднаков на вредност од 100 унци злато.

Одредби за условено намирување

- 25 Финансиски инструмент може да бара од субјектот да даде готовина или друго финансиско средство, или поинаку да го намери, на начин што би претставувал финансиска обврска, доколку се случат, или не се случат, неизвесни идни настани (или по исходот на неизвесни околности) кои се надвор од контролата и на издавачот и на имателот на инструментот, како на пример, промена на берзански индекси, индекс на цената на мало, каматна стапка или даночните барања, или идните приходи на издавачот, нето-добивката или на показателот долг-капитал. Издавачот на таков инструмент нема безусловно право да избегне давање на готовина или друго финансиско средство (или поинаку да го намери на начин кој би претставувал финансиска обврска). Затоа, се работи за финансиска обврска на издавачот, освен ако:
- (а) делот од одредбата за условено намирување кој би можел да бара намирување со готовина или друго финансиско средство (или поинаку на начин кој би претставувал финансиска обврска) не е реален;
 - (б) од издавачот би можело да се бара да ја намери облигација со готовина или друго финансиско средство (или да ја намери поинаку на начин кој би претставувал финансиска обврска) само во случај на ликвидација на издавачот; или
 - (в) Инструментот ги има сите карактеристики и ги исполнува условите во точките 16А и 16Б.

Опции за намирување

- 26 Кога деривативен финансиски инструмент ѝ дава на едната страна избор во однос на тоа како да се изврши намирувањето (на пример, издавачот или имателот може да избераат намирување на нето-основа со готовина или преку размена на акции за готовина), тоа е финансиско средство или финансиска обврска, освен кога сите алтернативи за намирување не водат кон тоа тој да претставува финансиски инструмент.
- 27 Пример на деривативен финансиски инструмент со опција за намирување кој е финансиска обврска претставува опција за акции која издавачот може да одлучи да ја намери на нето-основа со готовина или со размена на неговите сопствени акции за готовина. Слично, некои договори да се купи или да се продаде нефинансиска ставка во замена за сопствени сопственички инструменти на субјектот се во рамките на опфатот на овој Стандард бидејќи тие би можеле да се намират или преку предавање на нефинансиската ставка или на нето-основа со готовина или друг финансиски инструмент (види ги точките 8–10). Таквите договори се финансиски средства или финансиски обврски и не се сопственички инструменти.

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

- 28 Издавачот на недеривативен финансиски инструмент ќе ги оцени условите на финансискиот инструмент за да утврди дали тој содржи и компонента на обврска и компонента на капитал. Таквите компоненти ќе се класифицираат посебно како финансиски обврски, финансиски средства или сопственички инструменти во согласност со точка 15.
- 29 Субјектот ги признава посебно компонентите на еден финансиски инструмент кој (а) создава финансиска обврска за субјектот и (б) на имателот на инструментот му доделува опција да го конвертира во сопственички инструмент на субјектот. На пример, обврзница или сличен инструмент кој имателот може да го конвертира во фиксен број обични акции на субјектот е сложен финансиски инструмент. Од гледна точка на субјектот, таквиот инструмент содржи две компоненти: финансиска обврска (договорен аранжман да се даде готовина или друго финансиско средство) и сопственички инструмент (куповна опција со која му се доделува право на имателот, за одреден временски период, да го конвертира во фиксен број обични акции на субјектот). Економскиот ефект од издавање таков инструмент во најголем дел е ист како истовременото издавање должнички инструмент со одредба за предвремено намирување и варианти за купување обични акции или издавање должнички инструмент со одвоени варианти за купување акции. Според тоа, во сите

МСС 32

- случаи, субјектот ги презентира компонентите на обврска и на капитал посебно во неговиот извештај за финансиската состојба.
- 30 Класификацијата на компонентите на обврска и на капитал кај конвертибилен инструмент не се ревидира како резултат на промена во веројатноста дека ќе биде извршена опцијата за конверзија, дури и тогаш кога извршувањето на опцијата може да изгледа дека носи економска предност за некои иматели. Имателите не може да дејствуваат секогаш така како што се очекува, бидејќи, на пример, даночните последици што се јавуваат како резултат на конверзија може да бидат различни за имателите. Понатаму, веројатноста за конверзија се менува одвреме-навреме. Договорната облигација на субјектот да изврши идни плаќања останува важечка сè додека не згасне преку конверзија, доспеаност на инструментот или преку некоја друга трансакција.
- 31 МСФИ 9 се занимава со мерењето на финансиски средства и финансиски обврски. Сопственичките инструменти се инструменти кои даваат доказ за остаточно учество во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски. Затоа, кога првичната сметководствена вредност на сложен финансиски инструмент се распределува на неговите компоненти на капитал и на обврска, на сопственичката компонента ѝ се доделува остаточниот износ по одземањето од објективната вредност на инструментот како целина, на износот кој е посебно определен за компонентата на обврска. Вредноста на секоја деривативна карактеристика (како на пример, куповната опција) која е вградена во сложениот финансиски инструмент а не ја претставува сопственичката компонента (како на пример, опција за конвертирање на капитал) е вклучена во компонентата на обврска. Збирот на сметководствените вредности кои им се доделени на компонентата на обврска и на капитал при првичното признавање е секогаш еднаков на објективната вредност која би му се припишала на инструментот како целина. При првичното одвоено признавање на компонентите не произлегуваат добивки ниту загуби.
- 32 Според пристапот кој е опишан во точка 31, издавачот на обврзница која може да се конвертира во обични акции, прво ја утврдува сметководствената вредност на компонентата на обврска преку мерење на објективната вредност на слична обврска (вклучувајќи ги сите вградени некапитални деривативни карактеристики), која нема со неа поврзана компонента на капитал. Сметководствената вредност на сопственичкиот инструмент кој е претставен со опција за конверзија на инструментот во обични акции потоа се утврдува со одземање на објективната вредност на финансиската обврска од објективната вредност на сложениот финансиски инструмент во целина.

Сопствени акции (види, исто така, точка УП36)

- 33 **Доколку еден субјект повторно ги стекне своите сопствени сопственички инструменти, тие инструменти („сопствени акции“) ќе се одземат од главнината. Не се признава добивка или загуба од набавката, продажбата, издавањето или поништувањето на сопствените сопственички инструменти на субјектот. Таквите сопствени акции може да се стекнат и да се чуваат од страна на субјектот или од други членови на консолидираната група. Надоместокот што е платен или примен ќе се признае директно во капитал.**
- 33А Некои субјекти работат, било интерно или екстерно, со инвестициски фонд кој им овозможува на инвеститорите придобивки кои се утврдени според единици во фондот и ги признаваат финансиските обврски за износите што треба да им бидат платени на тие инвеститори. Слично на тоа, некои субјекти издаваат групи на договори за осигурување со својства на директно учество и тие субјекти ги чуваат предметните ставки. Некои од тие фондови или предметни ставки ги вклучуваат сопствените акции на субјектот. И покрај точка 33, субјектот може да избере да не ја одземе од капиталот сопствената акција која е вклучена во таков фонд или која претставува предметна ставка кога, и само кога, субјектот повторно го стекнува својот сопствен сопственички инструменти за тие цели. Наместо тоа, субјектот може да избере и понатаму сметководствено да ја евидентира таа сопствена акција како капитал и сметководствено да го евидентира повторно стекнатиот инструмент како инструментот да бил финансиско средство и да го мери според објективна вредност низ добивка или загуба во согласност со МСФИ 9. Таквиот избор е неповратен и се прави за секој инструмент посебно. За целите на овој избор, договорите за осигурување вклучуваат договори за инвестиции со својства на дискреционо учество. (Види МСФИ 17 за поимите што се користат во оваа точка кои се дефинирани во тој Стандард.)
- 34 Износот на сопствени акции кои се чуваат се обелоденува посебно или во извештајот за финансиската состојба или во белешките, во согласност со МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*. Субјектот дава обелоденување во согласност со МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни* доколку субјектот повторно стекнува свои сопственички инструменти од поврзани страни.

IAS 32

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

- 35 **Камата, дивиденди, загуби и добивки кои се однесуваат на финансиски инструмент или компонента која е финансиска обврска ќе бидат признаени како приход или расход во добивка или загуба. Распределбите на имателите на сопственички инструмент субјектот ќе ги признае директно во капиталот. Трансакциските трошоци при трансакција поврзана со капитал сметководствено ќе се евидентираат како намалување на капитал.**
- 35А Данокот на добивка кој се однесува на распределби на иматели на сопственички инструмент и на трошоци на трансакција кои настанале при трансакција поврзана со капитал сметководствено ќе се евидентираат во согласност со МСС 12 *Даноци на добивка*.
- 36 Класификацијата на финансиски инструмент како финансиска обврска или сопственички инструмент одредува дали каматите, дивидендите, загубите и добивките кои се однесуваат на тој инструмент се признаваат како приход или расход во добивка или загуба. Така, плаќањето дивиденди на акции кои се целосно признаени како обврски се признаваат како расходи исто како и каматата по основ на обврзница. Слично, добивки и загуби поврзани со откуп или рефинансирање на финансиски обврски се признаваат во добивка или загуба, додека откупот или повторното финансирање на сопственички инструменти се признаваат како промени во капиталот. Промените во објективната вредност на сопственички инструмент не се признаваат во финансиските извештаи.
- 37 Еден субјект вообичаено прави различни трошоци за издавање или стекнување на неговите сопственички инструменти. Тие трошоци би можеле да вклучуваат регистрација и други регулативни провизии, износи што им се плаќаат на правни, сметководствени и други професионални советници, трошоци за печатење и административни давачки. Трансакциските трошоци за трансакции поврзани со капитал сметководствено се евидентираат како намалување на капиталот до износот до кој тие се дополнителни трошоци кои директно може да се припишат на трансакцијата поврзана со капитал кои, инаку, би биле одбегнати. Трошоците на трансакција поврзана со капитал која е напуштена се признаваат како расход.
- 38 Трансакциските трошоци кои се однесуваат на издавањето сложен финансиски инструмент се распределуваат на компонентите на обврска и на капитал на инструментот пропорционално на распределбата на приносите. Трансакциските трошоци кои се однесуваат заеднички на повеќе од една трансакција (на пример, трошоци на заедничка понуда на некои акции и на котацијата на други акции) се распределуваат на тие трансакции користејќи основа за распределба која е рационална и конзистентна со слични трансакции.
- 39 Износот на трансакциските трошоци сметководствено евидентиран како намалување на капиталот во периодот се обелоденува посебно во согласност со МСС 1.
- 40 Дивидендите класифицирани како расход може да бидат презентирани во извештајот (извештаите) за добивка или загуба или заостаната сеопфатна добивка било заедно со каматата по основ на останати обврски или како посебна ставка. Покрај барањата на овој Стандард, обелоденувањето на каматата и дивидендите е предмет на барањата на МСС 1 и МСФИ 7. Во некои околности, поради разликите помеѓу каматата и дивидендите во однос, на пример, на прашањето за даночната одбивка, пожелно е тие да се обелоденат посебно во извештајот (извештаите) за добивка или загуба или заостаната сеопфатна добивка. Обелоденувањата на даночните ефекти се прави во согласност со МСС 12.
- 41 Добивките и загубите поврзани со промени во сметководствената вредност на некоја финансиска обврска се признаваат како приход или расход во добивка или загуба дури и тогаш кога тие се однесуваат на инструмент кој содржи право на остаточното учество во средствата на субјектот во замена за готовина или друго финансиско средство (види точка 18 (б)). Според МСС 1, субјектот ја презентира секоја добивка или загуба што произлегува од повторното мерење на таквиот инструмент посебно во извештајот за сеопфатна добивка, кога е тоа релевантно за објаснување на успешноста на субјектот.

Пребивање на финансиско средство и финансиска обврска (види ги, исто така, точките УП38А-УП38Г и УП39)

- 42 **Финансиско средство и финансиска обврска ќе се пребијат и нето-износот ќе се презентира во извештајот за финансиската состојба кога, и само кога, субјектот:**
- (а) **тековно има законски извршно право да ги пребива признаените износи; и**

MCC 32

(б) има намера или да изврши намирување на нето-основа, или да го реализира средството и да ја намира обврската истовремено.

При сметководствено евидентирање на пренос на финансиско средство кое не се квалификува за отпис, субјектот нема да ги пребие пренесеното средство и поврзаната обврска (види МСФИ 9, точки 3.2.22).

- 43 Овој Стандард бара презентацијата на финансиските средства и финансиските обврски на нето-основа, да ги одразува очекуваните идни готовински текови на субјектот од намирувањето на два или повеќе посебни финансиски инструменти. Кога субјектот го има правото да прими или да плати еден нето-износ и има намера тоа да го направи, има, всушност, или само едно финансиско средство или една финансиска обврска. Во други околности, финансиските средства и финансиските обврски се презентираат посебно едни од други конзистентно на нивните карактеристики на ресурси или облигации за субјектот. Субјектот ќе ги обелодени информациите што се бараат во точките 13Б–13Д од МСФИ 7 за признаени финансиски инструменти кои се во рамките на опфатот на точка 13А од МСФИ 7.
- 44 Пребивање на признаено финансиско средство и признаена финансиска обврска и презентирање на нето-износот се разликува од отписот на финансиско средство или финансиска обврска. Иако пребивањето не предизвикува признавање на добивка или загуба, отписот на финансиски инструмент не само што резултира во отстранување на претходно признаената ставка од извештајот за финансиската состојба но исто така може да резултира во признавање на добивка или загуба.
- 45 Правото да се пребие е законско право на должникот, според договор или поинаку, да се намира или на друг начин да се елиминира целиот или дел од износот што му се должи на доверителот кога на товар на тој износ се вклучи износот што го должи доверителот. Во невообичаени околности, должникот може да има законско право да вклучи износ што го должи трета страна на товар на износот што му се должи на доверителот, под услов да постои спогодба помеѓу трите страни која јасно го утврдува правото на должникот да изврши пребивање. Бидејќи правото за пребивање е законско право, условите со кои се поткрепува правото може да се разликуваат од едно законодавство до друго и треба да се земат предвид законите со кои се регулираат односите помеѓу страните.
- 46 Постоенето на законско извршно право да се пребие финансиско средство и финансиска обврска влијае на правата и облигациите поврзани со финансиското средство и финансиската обврска и може да влијае на изложеноста на субјектот на кредитен ризик и ликвидносен ризик. Сепак, постоењето на правото, само по себе, не е доволна основа за пребивање. Во отсуство на намера да се искористи правото, или истовремено да се изврши пребивање, износот и временскиот распоред/темпото на идните готовински текови на субјектот не се засегнати. Кога субјектот има намера да го искористи правото или да изврши истовремено намирување, презентирањето на средството и обврската на нето-основа ги одразува посодветно износите и временскиот распоред/темпото на очекуваните идни готовински текови, а, исто така, и ризиците на кои се изложени тие готовински текови. Намерата на едната или на двете страни да извршат намирување на нето-основа без постоење законско право тоа да се прави, не е доволна за да го оправда пребивањето, бидејќи правата и облигациите поврзани со поединечното финансиско средство и финансиска обврска остануваат непроменети.
- 47 Намерите на субјектот за намирување на определени средства и обврски може да бидат под влијание на неговата вообичаена деловна практика, барањата на финансиските пазари и други околности кои може да ја ограничат можноста да се изврши намирување на нето-основа или за истовремено намирување. Кога субјектот има право на пребивање, но нема намера да ги намира на нето-основа или да го реализира средството и да ја намира обврската истовремено, ефектот на правото врз изложеноста на субјектот на кредитен ризик се обелоденува во согласност со точка 36 на МСФИ 7.
- 48 Истовремено намирување на два финансиски инструменти може да се случи, на пример, преку активностите на клириншка кука на организиран финансиски пазар или во директна размена. Во такви околности, готовинските текови се, всушност, еквивалент на единствен нето-износ и нема кредитна изложеност и ликвидносен ризик. Во други околности, субјектот може да намира два инструменти преку примање и плаќање на посебни износи, со што се изложува на кредитен ризик за полниот износ на средството или на ликвидносен ризик за полниот износ на обврската. Таквите изложености на ризик може да бидат значајни, иако се релативно кратки. Според тоа, реализацијата на финансиското средство и намирувањето на финансиската обврска се третираат истовремено само кога трансакциите се случуваат во истиот момент.
- 49 Условите што се дадени во точка 42 обично не се исполнети и пребивањето вообичаено е несоодветно тогаш кога:

IAS 32

- (а) се користат неколку различни финансиски инструменти за да се симулираат карактеристики на единечен финансиски инструмент („синтетички инструмент“);
- (б) финансиски средства и финансиски обврски произлегуваат од финансиски инструменти кои се изложени на истиот примарен ризик (на пример, средства и обврски во рамките на портфолио на термински договори или други деривативни инструменти), но вклучуваат различни договорни страни;
- (в) финансиски или други средства се заложени како обезбедување за нерегресни финансиски обврски;
- (г) должникот издвојува настрана, во траст, финансиски средства заради намирување на облигација, без тие средства да бидат прифатени од доверителот во намирување на облигацијата (на пример, аранжман за фонд за исплата на долгови); или
- (д) облигациите што настанале како резултат на настани кои доведуваат до создавање загуби се очекува да се надоместат од трета страна по основ на побарување кое се прави според договор за осигурување.
- 50 Субјект кој со една договорна страна спроведува повеќе трансакции со финансиски инструменти може да склучи „главен аранжман за пребивање“ со таа договорна страна. Таквата спогодба обезбедува едно нето- намирување на сите финансиски инструменти што се покриени со спогодбата во случај на неисполнување или прекинување на кој било договор. Такви аранжмани вообичаено се користат од страна на финансиски институции за да обезбедат заштита од загуба во случај на стечај или други околности кои резултираат во тоа договорната страна да не биде во можност да ги исполни нејзините облигации. Главниот аранжманот за пребивање вообичаено создава право на пребивање кое стапува во сила и влијае на реализацијата и намирувањето на поединечни финансиски средства и финансиски обврски само по одреден настан на неисполнување на обврската или други околности кои не се очекува да се појават во нормалниот тек на работењето. Главниот аранжманот за пребивање не обезбедува основа за пребивање, освен ако не се исполнети двата критериуми во точка 42. Кога финансиски средства и финансиски обврски кои се предмет на главен аранжман за пребивање не се пребијат, ефектот на аранжманот врз изложеноста на субјектот на кредитен ризик се обелоденува во согласност со точка 36 на МСФИ 7.
- 51–95 [Се брише]

Датум на стапување во сила и преминување

- 96 Субјектот ќе го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Дозволена е порана примена. Субјектот нема да го применува овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2005 година освен ако, исто така, не го применува МСС 39 (издаден во ноември 2003 година), вклучувајќи ги измените издадени во март 2004 година. Доколку субјектот го применува овој Стандард за период кој започнува пред 1 јануари 2005 година, ќе да го обелодени тој факт.
- 96А *Инструменти кои може да се продадат повторно на издавачот и облигации кои произлегуваат при ликвидација* (измени на МСС 32 и МСС 1), издадени во февруари 2008 година, бараат финансиските инструменти кои ги содржат сите карактеристики и ги исполнуваат условите наведени во точките 16А и 16Б или во точките 16В и 16Г да се класифицираат како сопственички инструменти, ги измени точките 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, УП13, УП14 и УП27, и ги додаде точките 16А–16Г, 22А, 96Б, 96В, 97В, УП14А–УП14С и УП29А. Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, ќе го обелодени тој факт и ќе ги примени поврзаните измени на МСС 1, МСС 39, МСФИ 7 и КТМФИ 2 во исто време.
- 96Б *Инструменти кои може да му се продадат повторно на издавачот и облигации кои произлегуваат при ликвидација* воведоа исклучок со ограничен опфат; затоа, субјектот нема да го применува исклучокот по аналогија.
- 96В Класификацијата на инструменти според овој исклучок е ограничена на сметководственото евидентирање на таквиот инструмент според МСС 1, МСС 32, МСС 39, МСФИ 7 и МСФИ 9. Инструментот нема да се смета за сопственички инструмент според некое друго упатство, на пример МСФИ 2.
- 97 Овој Стандард ќе се применува ретроактивно.
- 97А МСС 1 (ревизиран во 2007 година) ја измени терминологијата која се користи насекаде во МСФИ. Понатаму, тој ја измени точка 40. Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои

МСС 32

- започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (ревизиран во 2007 година) за претходен период, измените ќе се применуваат за тој претходен период.
- 97Б МСФИ 3 Деловни комбинации (ревизиран 2008 година) ја избриша точка 4(в). Субјектот ќе ја применува таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (ревизиран во 2008 година) за претходен период, измената, исто така, ќе се применува за тој претходен период. Сепак, измената не се применува на условени надоместоци кои произлегуваат од деловна комбинација за која датумот на стекнување и претходи на примената на МСФИ 3 (ревизиран во 2008 година). Наместо тоа, субјектот сметководствено ќе го евидентира таквиот надомест во согласност со точките 65А–65Д од МСФИ 3 (изменет во 2010 година).
- 97В Кога ги применува измените опишани во точка 96А, од субјектот се бара да го раздвои сложенитот финансиски инструмент со облигација да и даде на другата страна пропорционален удел во нето-средствата на субјектот само во случај на ликвидација, во одвоени компоненти на обврска и на капитал. Доколку компонентата на обврска не е повеќе ненамирена, ретроактивна примена на тие измени на МСС 32 би вклучувала развојување на две компоненти на капитал. Првата компонента би била во задржани заработки и би ја претставувала кумулативната камата на компонентата на обврска. Другата компонента би ја претставувала оригиналната/првичната компонента на капитал. Затоа, субјектот не треба да ги одвојува тие две компоненти доколку компонентата на обврска не е повеќе ненамирена на датумот на примена на измените.
- 97Г Точка 4 беше изменета со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, ќе го обелодени тој факт и ќе ги применува за тој претходен период измените на точка 3 на МСФИ 7, точка 1 на МСС 28 и точка 1 на МСС 31 издадени во мај 2008 година. На субјектот му е дозволена идна примена на измената.
- 97Д Точките 11 и 16 беа изменети со *Класификација на емисии на права* издаден во октомври 2009 година. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 февруари 2010 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 97Ѓ [Се брише]
- 97Е Точка 97Б беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2010 година. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2010 година. Дозволена е порана примена.
- 97Ж [Се брише]
- 97З МСФИ 10 и МСФИ 11 *Заднички аранжмани*, издадени во мај 2011 година, ги изменија точките 4(а) и УП29. Субјектот ќе ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 97С МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени дефиницијата за објективна вредност во точка 11 и ги измени точките 23 и УП31. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 97И *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ја измени точка 40. Субјектот ќе ја примени таа измена кога го применува МСС 1 како што е изменет во јуни 2011 година.
- 97Ј *Пребивање на финансиски средства и финансиски обврски* (измени на МСС 32), издаден во декември 2011 година, ја избриша точка УП38 и ги додаде точките УП38А–УП38Г. Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Субјектот ќе ги примени тие измени ретроактивно. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени од претходен датум, ќе го обелодени тој факт и, исто така, ќе ги направи обелоденувањата што се бараат со *Обелоденувања—Пребивање на финансиски средства и финансиски обврски* (измени на МСФИ 7) издаден во декември 2011 година.
- 97К *Обелоденувања—Пребивање на финансиски средства и финансиски обврски* (измени на МСФИ 7), издаден во декември 2011 година, ја измени точка 43 така што воведо обврска за субјектот да ги обелодени информациите што се бараат во точките 13Б–13Д од МСФИ 7 за признати финансиски средства кои се во рамките на опфатот на точка 13А од МСФИ 7. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година и меѓупериоди во рамките на тие годишни периоди. Субјектот ќе ги обезбеди обелоденувањата што се бараат со оваа измена ретроактивно.
- 97Л *Циклус на годишни подобрувања 2009–2011*, издаден во мај 2012 година, ги измени точките 35, 37 и 39 и ја додаде точка 35А. Субјектот ќе ја примени таа измена ретроактивно во согласност со МСС 8

IAS 32

Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, ќе го обелодени тој факт.

- 97Л *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ја измени точка 4. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена на *Субјекти кои инвестираат*. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, исто така, истовремено ќе ги примени и сите измени вклучени во *Субјекти кои инвестираат*.
- 97М [Се брише]
- 97Н МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, издаден во мај 2014 година, ја измени точка УП21. Субјектот ќе ја примени таа измена кога го применува МСФИ 15.
- 97Њ МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96В, УП2 и УП30 и ги избриша точките 97Г, 97Ж и 97М. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 97О МСФИ 16 *Наеми*, издаден во јануари 2016 година, ги измени точките УП9 и УП10. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 97П МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ги измени точките 4, УП8 и УП36, и ја додаде точка 33А. *Измени на МСФИ 17*, издаден во јуни 2020 година, дополнително ја измени точка 4. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 17.

Повлекување на другите објави

- 98 Овој Стандард го заменува МСС 32 *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање* ревидиран во 2000 година.²
- 99 Овој Стандард ги заменува следниве толкувања:
- (а) ПКТ–5 *Класификација на финансиски инструменти—одредби за условени намирувања*;
 - (б) ПКТ–16 *Акционерски капитал—повторно стекнати сопствени сопственички инструменти (Сопствени акции)*; и
 - (в) ПКТ–17 *Капитал—трошоци на трансакција поврзана со капитал*.
- 100 Овој Стандард го повлекува нацрт ПКТ- толкувањето НЗ4 *Финансиски инструменти—инструменти или права кои ги откупува имателот/отповикливи*.

²

Во август 2005 година ОМСС ги премести сите обелоденувања што се однесуваат на финансиски инструменти во МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*.

МСС 32

Додаток
Упатство за примена
МСС 32 Финансиски инструменти: презентирање

Овој Додаток претставува составен дел на Стандардот.

- УП1 Ова упатство за примена ја објаснува примената на определени аспекти на Стандардот.
- УП2 Стандардот не се занимава со признавање или мерење на финансиски инструменти. Барањата за признавање и мерење на финансиски средства и финансиски обврски се дадени во МСФИ 9.

Дефиниции (точки 11–14)**Финансиски средства и финансиски обврски**

- УП3 Валути (готовина) е финансиско средство бидејќи претставува средство за размена и затоа е основа на која се мерат и признаваат сите трансакции во финансиските извештаи. Готовински депозит во банка или слична финансиска институција претставува финансиско средство бидејќи претставува договорно право на депонентот да прими готовина од институцијата или да издаде чек или сличен инструмент на товар на салдото, а во корист на доверителот при плаќање на финансиска обврска.
- УП4 Вообичаени примери на финансиски средства кои претставуваат договорно право да прими готовина во иднина и на коресподентните финансиски обврски кои претставуваат договорна облигација да даде готовина во иднина се:
- (а) побарувања од купувачи и обврски спрема добавувачи;
 - (б) побарувања и обврски по основ на меници;
 - (в) побарувања и обврски по основ на заеми; и
 - (г) побарувања и обврски по основ на обврзници.
- Во секој случај, договорното право на една страна да прими (или облигација да плати) готовина е поврзана со коресподентната облигација на другата страна да плати (или право да прими).
- УП5 Друг вид финансиски инструмент е тој за кој економската придобивка што треба да се прими или даде претставува финансиско средство кое не е готовина. На пример, обврска по основ на меница платлива со државни обврзници му дава на имателот договорно право да прими, а на издавачот договорна облигација да даде државни обврзници, а не готовина. Обврзниците се финансиски средства бидејќи тие претставуваат облигација на државата која ги издала да исплати готовина. Меницата е, затоа, финансиско средство на имателот на меницата и финансиска обврска на издавачот на меницата.
- УП6 „Перпетуални“ должнички инструменти (како на пример „перпетуални“ обврзници, задолжници и меници на основ на капитал) вообичаено му даваат на имателот договорно право да прима плаќања по основ на камата на фиксни датуми кои се протегаат во бескрајната иднина, било без право на принос на главницата/номиналната вредност или со право на принос на главницата/номиналната вредност под услови коишто го прават тоа многу неверојатно или премногу далечно во иднина. На пример, еден субјект може да издаде финансиски инструмент кој бара од него засекогаш да прави годишни плаќања еднакви на наведена каматна стапка од 8 проценти, која се применува на наведениот номинален износ или износот на главнина од ВЕ1.000.¹ Претпоставувајќи дека пазарната каматна стапка за инструментот кога е издаден била 8 проценти, издавачот презема договорна облигација да направи низа идни плаќања на камата со објективна вредност (сегашна вредност) од ВЕ1.000 при првичното признавање. Имателот и издавачот на инструментот имаат, соодветно, финансиско средство и финансиска обврска.
- УП7 Договорно право или договорна облигација да се примат, дадат или разменат финансиски инструменти е, само по себе, финансиски инструмент. Низа на договорни права или договорни облигации ја исполнува дефиницијата за финансиски инструмент доколку на крај доведува до прием или исплата на готовина или до стекнување или издавање на сопственички инструмент.
- УП8 Можноста да се изврши договорно право или барањето да се задоволи договорна облигација може да бидат апсолутни, или може да бидат условени со случување на иден настан. На пример,

¹ Во ова упатство, паричните износи се именуваат во „валутни единици (ВЕ)“.

МСС 32

финансиска гаранција претставува договорно право на заемодавателот да прими готовина од гарантот, и соодветна договорна облигација на гарантот да му плати на заемодавателот, доколку корисник на заем не ја исполни својата обврска. Постојат договорно право и облигација поради мината трансакција или настан (претпоставка за гаранцијата), иако и можноста заемодавателот да го изврши своето право и барањето гарантот да ја исполни својата облигација се условени со идно неисполнување на обврската од страна на корисникот на заем. Условени право и облигација ја исполнуваат дефиницијата за финансиско средство и финансиска обврска, дури иако таквите средства и обврски не се признаваат секогаш во финансиските извештаи. Некои од тие условени права и облигации може да бидат договори во рамките на опфатот на МСФИ 17.

- УП9 Лизингот обично создава право на давателот на лизинг да прими и облигација на корисникот на лизинг да плати, низа на плаќања кои се суштински истите како и споените плаќања на главница и камата според договор за заем. Давателот на лизинг сметководствено ќе ја евидентира неговата инвестиција во износот на побарувањата според финансиски лизинг, наместо самото предметно средство што е предмет на финансискиот лизинг. Според тоа, давателот на лизинг го смета финансискиот лизинг како финансиски инструмент. Според МСФИ 16, давателот на лизинг не го признава своето право да прими плаќања од лизинг според оперативен лизинг. Давателот на лизинг ќе продолжи сметководствено да го евидентира самото предметно средство наместо кој било износ на побарување што треба да се наплати во иднина според договорот. Според тоа, давателот на лизинг не го смета оперативниот лизинг како финансиски инструмент, освен во однос на поединечни плаќања кои се тековно доспеани и платливи од корисникот на лизинг.
- УП10 Физички средства (како што се залихи, недвижности, постројки и опрема), средства со право на користење и нематеријални средства (како на пример, патенти и ознаки) не претставуваат финансиски средства. Контролата врз тие физички средства, средства со право на користење и нематеријални средства создава можност да се генерира прилив на готовина или друго финансиско средство, но од неа не произлегува сегашно право да се прими готовина или друго финансиско средство.
- УП11 Средства (како на пример однапред платени расходи), кај кои идната економска придобивка е приемот на добра или услуги, а не право да се прими готовина или друго финансиско средство, не претставуваат финансиски средства. Слично, ставки, како на пример, одложен приход и повеќето облигации по основ на гаранција не претставуваат финансиски обврски бидејќи одливот на економски придобивки кој е поврзан со нив е испораката на добра и услуги, а не договорна облигација да се плати готовина или друго финансиско средство.
- УП12 Обврски или средства кои не се договорни (како на пример данок на добивка кој се создава како резултат на законски барања наметнати од страна на државата), не претставуваат финансиски обврски или финансиски средства. Сметководството за данок на добивка е покриено во МСС 12. Слично, изведени облигации кои се дефинирани во МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*, не произлегуваат од договори и не се финансиски обврски.

Сопственички инструменти

- УП13 Примери на сопственички инструменти вклучуваат обични акции кои не може повторно да му се продадат на издавачот, некои инструменти кои може повторно да му се продадат на издавачот (види ги точките 16А и 16Б), некои инструменти кои му наметнуваат облигација на субјектот да ѝ даде на другата страна пропорционален удел во нето- средствата на субјектот само во случај на ликвидација (види ги точките 16В и 16Г), некои видови приоритетни акции (види ги точките УП25 и УП26), и варианти или запишани опции со право на купување кои му дозволуваат на имателот да запише или да купи фиксен број обични акции кои не може повторно да му се продадат на издавачот за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство. Облигацијата на субјектот да издаде или да купи фиксен број од неговите сопствени сопственички инструменти во замена за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство, претставува сопственички инструмент на субјектот (освен како што е наведено во точка 22А). Сепак, доколку таквиот договор содржи облигација за субјектот да плати готовина или друго финансиско средство (освен договор кој е класифициран како капитал во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г), тој, исто така, доведува до создавање обврска за сегашната вредност на откупниот износ (види точка УП27 (а)). Издавачот на обични акции кои нему не може повторно да му се продадат, презема обврска кога тој формално пристапува кон распределба и станува законски обврзан спрема акционерите тоа да го направи. Тоа може да се случи по објавата на дивиденда или кога субјектот оди во стечај, а сите средства кои остануваат по задоволувањето на обврските стануваат расположливи за распределба на акционерите.
- УП14 Купената опција со право на купување или друг сличен договор што го стекнува субјектот и што му дава право повторно да стекне фиксен број од неговите сопствени сопственички инструменти во замена за предавање на фиксен износ на готовина или друго финансиско средство, не претставува

МСС 32

финансиско средство на субјектот (освен како што е наведено во точка 22А). Наместо тоа, секој надомест кој е платен за таквиот договор се одзема од капиталот.

Класата на инструменти која е подредена на сите други класи (точки 16А(б) и 16В(б))

- УП14А Една од карактеристиките на точките 16А и 16В е дека финансискиот инструмент е во класата на инструменти која е подредена на сите други класи.
- УП14Б Кога се утврдува дали еден инструмент е во подредената класа, субјектот го оценува побарувањето на инструментот при ликвидација како да требало да се ликвидира на датумот кога го класифицира инструментот. Субјектот повторно ќе ја оцени класификацијата доколку има промена во релевантните околности. На пример, доколку субјектот издаде или откупи друг финансиски инструмент, тоа може да влијае на тоа дали инструментот за кој станува збор е во класата на инструменти која е подредена на сите други класи.
- УП14В Инструмент кој има приоритетно право при ликвидација на субјектот не претставува инструмент со право на пропорционален удел во нето-средствата на субјектот. На пример, еден инструмент има приоритетно право при ликвидација доколку тоа му дава право на имателот на фиксна дивиденда при ликвидација, покрај удел во нето-средствата на субјектот, кога други инструменти во подредената класа со право на пропорционален удел во нето-средствата на субјектот го немаат истото право при ликвидација.
- УП14Г Доколку субјектот има само една класа на финансиски инструменти, таа класа ќе се третира како да им била подредена на сите други класи.

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

- УП14Д Вкупно очекуваните готовински текови од инструментот за време на животниот век на инструментот во најголем дел мора да зависат од добивката или загубата, промена во признаените нето-средства или објективната вредност на признаените и непризнаените нето-средства на субјектот за време на животниот век на инструментот. Добивката или загубата, како и промените во признаените нето-средства ќе се мерат во согласност со релевантните МСФИ.

Трансакции во кои влегува имателот на инструмент, но не како сопственик на субјектот (точки 16А и 16В)

- УП14Г Имателот на финансиски инструмент кој може да повторно се продаде на издавачот или на инструмент кој му наметнува на субјектот облигација да ѝ даде на другата страна пропорционален удел во нето-средствата на субјектот, само во случај на ликвидација, може да влезе во трансакции со субјектот во улога поинаква од таа како сопственик. На пример, имател на инструмент може, исто така, да биде и лице вработено во субјектот. Само готовинските текови и договорните рокови и услови на инструментот кои се поврзани со имателот на инструментот како сопственик на субјектот ќе се земат предвид кога се оценува дали инструментот треба да се класифицира како капитал според точка 16А или точка 16В.
- УП14Е Пример за тоа е ограниченото партнерство кое има партнери со ограничена и општа одговорност. Некои партнери со општа одговорност може да дадат гаранција на субјектот и може да бидат наградени за обезбедување на таа гаранција. Во таква ситуација, гаранцијата и поврзаните готовински текови се однесуваат со имателите на инструменти во нивната улога на гарант, а не во нивните улоги на сопственици на субјектот. Затоа, таквата гаранција и поврзаните готовински текови нема да резултираат во тоа партнерите со општа одговорност да се сметаат за подредени во однос на партнерите со ограничена одговорност, а би се занемариле кога се оценува дали договорните услови на инструментите на партнерството со ограничена одговорност се идентични со инструментите на партнерството со општа одговорност.
- УП14Ж Друг пример е аранжман за распределба на добивка или загуба со кој се распределува добивката или загубата на имателите на инструменти врз основа на услугата што е дадена или деловното работење што е создадено за време на тековната и во претходните години. Такви аранжмани се трансакции со имателите на инструменти во нивната улога на несопственици и тие не треба да се земаат предвид кога се оценуваат карактеристиките наведени во точка 16А или точка 16В. Сепак, аранжмани за распределба на добивка и загуба со кои се распределува добивката или загубата на имателите на инструменти врз основа на номиналниот износ на нивните инструменти во однос на другите во

МСС 32

класата претставуваат трансакции со иматели на класата во нивна улога како сопственици и треба да се земат предвид кога се оценуваат карактеристиките наведени во точка 16А или точка 16В.

- УП143 Готовинските текови и договорните рокови и услови на трансакција помеѓу имател на инструмент (во улога на несопственик) и субјектот кој го издава инструментот мора да бидат слични на еквивалентна трансакција која може да се случи помеѓу страна, која не е имател на инструмент, и субјектот кој го издава инструментот.

Непостоење на друг финансиски инструмент или договор со вкупни готовински текови кои значајно го фиксираат или ограничуваат остаточниот принос на имателот на инструмент (точки 16Б и 16Г)

- УП148 Услов еден финансиски инструмент, кој инаку ги исполнува критериумите во точка 16А или точка 16В, да се класифицира како сопственички, е субјектот да нема друг финансиски инструмент или договор кој има (а) вкупни готовинските текови кои во најголем дел зависат од добивката или загубата, промените во признаените нето-средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето-средства на субјектот и (б) ефект на значајно ограничување или фиксирање на остаточен принос. Следниве инструменти, во кои се влегува под вообичаени комерцијални услови со неповрзани страни, е неверојатно да спречат инструментите, кои инаку ги исполнуваат критериумите во точка 16А или точка 16В, да бидат класифицирани како сопственички:

- (а) Инструменти со вкупни готовински текови кои во најголем дел се базираат на одредени средства на субјектот.
- (б) Инструменти со вкупни готовински текови кои се засновани на процент од приходите.
- (в) Договори што се создадени да наградуваат поединечни вработени за услугите дадени на субјектот.
- (г) Договори со кои се бара плаќање на незначаен процент од добивка за дадените услуги или обезбедените добра.

Деривативни финансиски инструменти

- УП15 Финансиските инструменти вклучуваат главни инструменти (како што се побарувања, обврски и сопственички инструменти) и деривативни финансиски инструменти (како што се финансиски опции, фјучерси и термински договори, каматни и валутни свопови). Деривативните финансиски инструменти ја задоволуваат дефиницијата за финансиски инструмент и, соодветно на тоа, се во рамките на опфатот на овој Стандард.
- УП16 Деривативните финансиски инструменти создаваат права и облигации кои го имаат ефектот на пренесување помеѓу страните вклучени во инструментот на еден или повеќе финансиски ризици својствени за предметниот главен финансиски инструмент. На почетокот, деривативните финансиски инструменти ѝ даваат на едната страна договорно право да размени финансиски средства или финансиски обврски со другата страна под услови кои се потенцијално поволни, или договорна облигација да размени финансиски средства или финансиски обврски со другата страна под услови кои се потенцијално неповолни. Сепак, тие генерално⁴ не резултираат во пренос на предметниот главен финансиски инструмент на почетокот на договорот ниту, пак, таков пренос неопходно се случува при договорни доспевања. Некои инструменти ги содржат и двете, правото и облигацијата да се направи размена. Бидејќи условите на размената се утврдуваат на почетокот на деривативниот инструмент, тие услови може да станат поволни или неповолни така како што се менуваат цените на финансиските пазари.
- УП17 Опција која дава право на продажба или купување за размена на финансиско средство или финансиска обврска (т.е. финансиски инструменти кои не се сопствени сопственички инструменти на субјектот) му дава право на имателот да добие потенцијални идни економски придобивки кои произлегуваат од промени во објективната вредност на финансискиот инструмент, кој е основа на договорот. Спротивно на тоа, издавачот на опцијата презема облигација да се откаже од потенцијалните идни економски придобивки или да го сноси потенцијалното губење на економски придобивки кои произлегуваат од промените во објективната вредност на предметниот финансиски инструмент. Договорното право на имателот и облигација на издавачот ја задоволуваат дефиницијата за финансиско средство и финансиска обврска, соодветно. Финансискиот инструмент,

⁴ Ова е точно за повеќето, но не и за сите деривативи, како на пример, за некои меѓувалутни каматни свопови каде што главницата се разменува на почетокот (и повторно се разменува при доспевањето).

МСС 32

кој е основата на договорот за опција, може да биде кое било финансиско средство, вклучувајќи и акции во други субјекти и инструменти кои носат камата. Опцијата може да бара издавачот да издаде должнички инструмент, наместо пренос на финансиско средство, но инструментот кој е основата на опцијата би создал финансиско средство за имателот доколку се изврши опцијата. Правото на имателот на опција да размени финансиско средство според потенцијално поволни услови и облигацијата на издавачот да го размени финансиското средство под потенцијално неповолни услови се разликуваат од предметното финансиско средство што треба да се размени по извршување на опцијата. Природата на правото на имателот и на облигацијата на издавачот не се под влијание на веројатноста дека опцијата ќе биде извршена.

- УП18 Друг пример за деривативен финансиски инструмент е термински договор кој треба да се намира на шест месеци во кој едната страна (купувачот) ветува дека ќе даде ВЕ1.000.000 во готовина во замена за државна обврзница со фиксна каматна стапка и со номинален износ од ВЕ1.000.000, а другата страна (продавачот) ветува дека ќе даде државна обврзница со фиксна каматна стапка и со номинален износ од ВЕ1.000.000 во замена за ВЕ1.000.000 во готовина. За време на тие шест месеци, двете страни имаат договорно право и обврска по основ на договор да разменат финансиски инструменти. Доколку пазарната цена на државната обврзница порасне над ВЕ1.000.000, условите ќе бидат поволни за купувачот, а неповолни за продавачот; доколку пазарната цена падне под ВЕ1.000.000, ефектот ќе биде спротивен. Купувачот има договорно право (финансиско средство) слично на правото според куповна опција која се чува и договорна облигација (финансиска обврска) слична на облигација според запишаната продажна опција; продавачот има договорно право (финансиско средство) слично на правото според продажна опција која се чува и договорна облигација (финансиско средство) слично на облигацијата според запишана куповна опција. Исто како со опциите, овие договорни права и облигации создаваат одвоени и различни финансиски средства и финансиски обврски од предметните финансиски инструменти (обврзниците и готовината што треба да се разменат). Двете страни на терминскиот договор имаат облигација што треба да ја извршат во договореното време, додека извршувањето според договор за опција се случува само ако, и кога имателот на опцијата ќе, одлучи да ја изврши опцијата.
- УП19 Многу други видови деривативни инструменти содржат право или облигација да се направи идна размена, вклучувајќи каматни и валутни свопови, горна граница на, ограничување на распонот на, и долна граница на каматна стапка, одобрени заеми, издавање на краткорочни обврзници и акредитиви. Договор за каматен своп може да се разгледува како варијанта на термински договор во кој страните се согласиле да направат серија на идни размени на готовински износи, каде што едниот износ се пресметува со повикување на флукутирачка каматна стапка, а другиот износ со повикување на фиксна каматна стапка. Фјучерс-договорите се друга варијанта на терминските договори, кои првенствено се разликуваат по тоа што договорите се стандардизирани и со нив се тргува на берза.

Договори за купување или продавање на нефинансиски ставки (точки 8–10)

- УП20 Договорите за купување или продавање на нефинансиски ставки не ја задоволуваат дефиницијата за финансиски инструмент бидејќи договорното право на едната страна да прими нефинансиско средство или услуга и соодветната облигација на другата страна не воспоставуваат сегашно право или облигација која било од страните да прими, даде или размени финансиско средство. На пример, договори со кои се обезбедува намирање само по приемот или испораката на нефинансиската ставка (на пример, опции, фјучерс-договори или термински договор за сребро) не претставуваат финансиски инструменти. Многу стоковни договори за стоки се од овој вид. Некои се со стандардизирана форма и со нив се тргува на организирани пазари речиси на истиот начин како и со некои деривативни финансиски инструменти. На пример, стоковни фјучерс-договори може веднаш да се купат или продадат за готовина бидејќи е наведен за тргување на берза и може да ги промени имателите повеќе пати. Сепак, страните кои купуваат и продаваат договори, всушност, тргуваат со стоката која е основата на тие договори. Способноста да се купи или продаде стоковен договор за готовина, леснотијата со која може да се купи или продаде и можноста да се договори готовинско намирање на облигацијата да се прими или даде стоката, не го менуваат основниот карактер на договорот на начин кој создава финансиски инструмент. Сепак, некои договори за купување или продавање на нефинансиски ставки кои може да се намират на нето-основа или преку размена на финансиски инструменти или во кои нефинансиската ставка е веднаш конвертибилна во готовина се во рамките на опфатот на Стандардот, како да се финансиски инструменти (види точка 8).
- УП21 Освен како што се бара со МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, договор кој вклучува прием или давање на физички средства не доведува до создавање финансиско средство кај едната страна и финансиска обврска кај другата страна, освен ако соодветното плаќање не се одложи по датумот на

МСС 32

кој се пренесени физичките средства. Таков е случајот со набавката или продажбата на добра на кредит.

УП22 Некои договори се врзани за стоки, но не вклучуваат намирување преку физички прием или испорака на стока. Тие специфицираат намирување преку готовински плаќања кои се определуваат според формула во договорот, а не преку плаќање на фиксни износи. На пример, износот на главницата на обврзница може да се пресмета со примена на пазарната цена на нафтата која преовладува на датумот на доспевање на обврзницата за фиксно количество нафта. Главницата се индексира со повикување на цената на некоја стока, но се намирува само во готовина. Таквиот договор е финансиски инструмент.

УП23 Дефиницијата за финансиски инструмент, покрај финансиско средство и финансиска обврска, исто така, опфаќа договор кој доведува до создавање и на нефинансиско средство или нефинансиска обврска. Таквите финансиски инструменти, често, на едната страна ѝ даваат опција за размена на финансиско средство за нефинансиско средство. На пример, обврзница која е врзана за нафта може да му даде на имателот право да прими низа од фиксни периодични плаќања на камата и фиксен износ на готовина при доспевање, со опција за размена на износот на главницата за фиксно количество нафта. Желбата за извршување на оваа опција се менува одвреме-навреме во зависност од објективната вредност на нафтата во однос на коефициентот на размена на готовина за нафта (берзанска цена), која е својствена за обврзницата. Намерата на имателот на обврзницата во однос на извршувањето на опцијата не влијае на компонентата на средства. Финансиското средство на имателот и финансиската обврска на издавачот прават обврзницата да биде финансиски инструмент, независно од другите видови средства и обврски кои, исто така, се создаваат.

УП24 [Се брише]

Презентирање**Обврски и капитал (точки 15–27)****Непостоење на договорна облигација да се даде готовина или друго финансиско средство (точки 17–20)**

УП25 Приоритетните акции може да се издаваат со различни права. При утврдувањето дали некоја приоритетна акција претставува финансиска обврска или сопственички инструмент, издавачот ги оценува посебните права што ѝ припаѓаат на таа акција за да се утврди дали таа ја покажува основната карактеристика на финансиска обврска. На пример, приоритетна акција која овозможува откуп на определен датум или по опција на имателот, содржи финансиска обврска бидејќи издавачот има облигација да му пренесе финансиски средства на имателот на акцијата. Потенцијалната неможност на издавачот да ја задоволи облигацијата за откуп на приоритетните акции кога тоа се бара со договор, дали поради недостиг на средства, законско ограничување, или недоволни добивки или резерви, не ја негира облигацијата. Опцијата на издавачот да ги откупи акциите за готовина не ја исполнува дефиницијата за финансиска облигација, бидејќи издавачот нема сегашна обврска да им пренесе финансиски средства на акционерите. Во овој случај, откупот на акциите е исклучиво дискреционо право на издавачот. Сепак, облигација може да се појави кога издавачот на акциите ја извршува неговата опција, обично преку формално известување до акционерите за намерата да се откупат акциите.

УП26 Кога приоритетните акции се неотповикливи, се утврдува соодветна класификација преку другите права што може да им се припишат. Класификацијата се темели на проценка на суштината на договорните аранжмани и дефинициите за финансиска обврска и сопственички инструмент. Кога распределбите на имателите на приоритетни акции, било кумулативни или некумулативни, претставуваат дискреционо право на издавачот, таквите акции претставуваат сопственички инструмент. Класификацијата на приоритетните акции како сопственички инструмент или финансиска обврска не е под влијание на, на пример:

- (а) историјата на распределби;
- (б) намера да се вршат распределби во иднина;
- (в) можно негативно влијание врз цената на обичните акции на издавачот доколку не се направи распределба (заради ограничување на исплатата на дивиденди на обичните акции доколку не се исплати дивиденда на приоритетните акции);
- (г) износот на резервите на издавачот;

МСС 32

- (д) очекувањето на издавачот во поглед на добивката или загуба за периодот; или
- (ѓ) можноста и неможноста на издавачот да влијае на износот на неговата добивка или загуба за периодот.

Намирување со сопствени сопственички инструменти на субјектот (точки 21–24)

УП27 Следниве примери покажуваат како да се класифицираат различните видови договори за сопствени сопственички инструменти на субјектот:

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

Одредби за условено намирување (точка 25)

УП28 Точка 25 бара, доколку дел од одредбата за условено намирување со која би можело да се бара намирување со готовина или друго финансиско средство (или на друг начин кој би резултирал во тоа инструментот да стане финансиска обврска) не е реална, одредбата за намирување не влијае на класификацијата на финансискиот инструмент. Затоа, договор што бара намирување со готовина или варијабилан број сопствени акции на субјектот, само доколку се случи настан кој е екстремно редок, високоневообичаен и е многу неверојатно дека ќе се случи, претставува сопственички инструмент. Слично, намирување со фиксен број сопствени акции на субјектот може да биде исклучено од договорот во околности кои се надвор од контролата на субјектот, но доколку тие околности немаат вистинска можност за случување, класификацијата како сопственички инструмент е соодветна.

МСС 32

Третман во консолидирани финансиски извештаи

- УП29 Во консолидираните финансиски извештаи, субјектот го презентира малцинското учество – т.е. учеството на другите страни во капиталот и приходот на неговите подружници – во согласност со МСС 1 и МСФИ 10. Кога се класифицира финансиски инструмент (или негова компонента) во консолидираните финансиски извештаи, субјектот ги разгледува сите рокови и услови што се договорени помеѓу членовите на групата и имателите на инструментот при определување дали групата како целина има облигација да даде готовина или друго финансиско средство во однос на инструментот или да го намери на начин кој резултира во класификација на обврска. Кога подружницата во некоја група издава финансиски инструмент и матичниот субјект или друг субјект во групата договара дополнителни услови директно со имателот на инструментот (на пример, гаранција), групата може да нема дискреционо право над распределбите или откупот. Иако подружницата може соодветно да го класифицира инструментот, без оглед на тие дополнителни услови во нејзините поединечни финансиски извештаи, ефектот на другите договори помеѓу членовите на групата и имателите на инструментот се разгледува со цел да се осигури дека консолидираните финансиски извештаи ги одразуваат договорите и трансакциите во кои влегла групата како целина. До степенот до кој постои таква облигација или одредба за намирување, инструментот (или неговата компонента која е предмет на облигацијата) се класифицира како финансиска обврска во консолидираните финансиски извештаи.
- УП29А Некои видови инструменти кои му наметнуваат договорна облигација на субјектот се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Класификацијата во согласност со тие точки е исклучок на принципите кои инаку се применуваат во овој Стандард за класификацијата на инструмент. Овој исклучок не се протега на класификацијата на малцинското учество во консолидираните финансиски извештаи. Затоа, инструментите кои се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г во посебните или во поединечните финансиски извештаи и кои се малцински учества се класифицираат како обврски во консолидираните финансиски извештаи на групата.

Сложени финансиски инструменти (точки 28–32)

- УП30 Точка 28 се применува само на издавачи на недеривативни сложени финансиски инструменти. Точка 28 не се занимава со сложени финансиски инструменти од гледна точка на имателите. МСФИ 9 се занимава со класификација и мерење на финансиските средства кои се сложени финансиски инструменти од гледна точка на носителот.
- УП31 Вообичаена форма на сложен финансиски инструмент е должнички инструмент со вградена опција за конверзија, како на пример, обврзница која е конвертибилна во обични акции на издавачот и без други вградени деривативни карактеристики. Точка 28 бара издавачот на таквиот финансиски инструмент посебно да ги презентира компонентата на обврска и компонентата на капитал во извештајот за финансиската состојба, на следниов начин:
- (а) Облигацијата на издавачот да прави предвидени плаќања на камата и главница претставува финансиска обврска која постои сè додека не се конвертира инструментот. При првичното признавање, објективната вредност на компонентата на обврска е сегашната вредност на договорно определената низа на идни готовински текови кои се дисконтирани со користење каматна стапка која во тоа време се применува на пазарот на инструменти со споредлив кредитен статус и кои обезбедуваат суштински исти готовински текови, под исти услови, но без опција за конверзија.
 - (б) Сопственичкиот инструмент е вградена опција за конверзија на обврската во капитал на издавачот. Оваа опција има вредност при првичното признавање, дури и кога е неисплатлива.
- УП32 При конверзија на конвертибилен инструмент при доспевање, субјектот ја отпишува компонентата на обврска и ја признава како капитал. Почетната на компонента на капитал останува како капитал (иако би можела да се пренесе од една на друга линиска ставка во рамките на капиталот). Нема добивка или загуба од конверзија на датумот на доспевање.
- УП33 Кога субјектот ќе згасне конвертибилен инструмент пред доспевање преку предвремен откуп или со повторно купување во кое првичните привилегии на конверзија се непроменети, субјектот ќе ги распредели платениот надомест и сите трансакциски трошоци за повторното купување или откупот на компонентите на обврска и на капитал на инструментот на датумот на трансакцијата. Методот што се користи за распределба на платениот надомест и трансакциските трошоци на посебните компоненти е доследен со тој што се користел при првичната распределба на посебните компоненти

МСС 32

на приносите што ги примил субјектот кога бил издаден конвертибилниот инструмент во согласност со точките 28–32.

- УП34 Откако еднаш ќе се направи распределба на надоместокот, секоја резултирачка добивка или загуба се третира во согласност со сметководствените принципи кои се применливи на поврзаната компонента, на следниов начин:
- (а) износот на добивката или загубата кој се однесува на компонентата на обврска се признава во добивка или загуба; и
 - (б) износот на надоместот кој се однесува на компонентата на капитал се признава во капиталот.
- УП35 Субјектот може да ги измени условите на еден конвертибилен инструмент за да предизвика претвремена конверзија, на пример, со нудење поповолен коефициент на конверзија или со плаќање друг дополнителен надомест во случај на конверзија пред одреден датум. Разликата, на датумот кога се променети условите, помеѓу објективната вредност на надоместокот што го прима имателот при конверзија на инструментот според ревидираните услови и објективната вредност на надоместокот што би го примил имателот според првичните услови, се признава во добивка или загуба.

Сопствени акции (точки 33 и 34)

- УП36 Сопствениите сопственички инструменти на субјектот не се признаваат како финансиско средство без оглед на причината поради која тие се повторно стекнати. Точка 33 бара од субјектот кој повторно стекнува свои сопствени сопственички инструменти да ги одземе тие сопственички инструменти од капиталот (но види, исто така, и точка 33А). Сепак, кога субјектот поседува свои сопствени сопственички инструменти во името на други, на пример, финансиска институција поседува свои сопствени сопственички инструменти во името на некој клиент, постои посреднички однос и како резултат на тоа, таквото поседување не се вклучува во извештајот за финансиската состојба на субјектот.

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

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

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

- УП38 [Се брише]

Критериум дека субјектот „тековно има законски извршно право да ги пребива признаените износи“ (точка 42(а))

- УП38А Право на пребивање може да му биде достапно тековно или може да биде условено од некој иден настан (на пример, правото може да биде активирано или да може да се изврши само по случување на некој иден настан, како што е неисполнување на обврски, несолвентност или стечај на една од договорните страни). Дури и ако правото на пребивање не е условено од иден настан, тоа може да биде законски спроведливо само во нормалниот тек на работењето, или во случајот на неисполнување на обврските, или во случајот на несолвентност или стечај, на една или на сите договорни страни.

МСС 32

- УПЗ8Б За да го исполни критериумот од точка 42(а), субјектот мора тековно да има законски спроведливо право на пребивање. Ова значи дека правото на пребивање:
- (а) не смее да биде условено од иден настан; и
 - (б) мора да биде законски спроведливо во сите од следниве услови:
 - (i) нормален тек на работење;
 - (ii) настан на неисполнување на обврски; и
 - (iii) настан на несолвентност или стечај на субјектот и на сите договорни страни.
- УПЗ8В Природата и степенот на правото на пребивање, вклучувајќи ги и сите услови кои се врзани со неговото извршување, како и тоа дали правото би останало во случај на неисполнување на обврски или несолвентност или стечај, може да се разликуваат од една јурисдикција во друга. Како последица на тоа, не може да се претпостави дека правото на пребивање е автоматски достапно надвор од нормалниот тек на работење. На пример, законите за стечај или несолвентност на јурисдикцијата може да го забрануваат, или да го ограничуваат, правото на пребивање во случај на стечај или несолвентност во некои околности.
- УПЗ8Г Законите кои се применливи на односите помеѓу страните (на пример, договорни одредби, закони кои го уредуваат договорот или закони кои се однесуваат на неисполнување на обврски, несолвентност или стечај кои се применливи на страните) треба да бидат земени предвид за да се утврди дали правото на пребивање е спроведливо во нормалниот тек на работењето, во случај на неисполнување на обврските и во случај на несолвентност или стечај, на субјектот и на сите договорни страни (како што е специфицирано во точка УПЗ8Б(б)).

Критериум дека субјектот „има намера да го намира на нето-основа, или да го реализира средството и да ја намира обврската истовремено“ (точка 42(б))

- УПЗ8Д За да го исполни критериумот од точка 42(б), субјектот мора да има намера да го намира на нето-основа или да го реализира средството и да ја намира обврската истовремено. Иако субјектот можеби има право на намирување на нето-основа, тој и понатаму може да го реализира средството и да ја намира обврската посебно.
- УПЗ8Е Доколку субјектот може да ги намира износите на начин чиј исход, ефективно, ќе биде еквивалентен на нето-намирување, субјектот ќе го исполни критериумот за нето-намирување од точка 42(б). Ова ќе се случи ако, и само ако, механизмот за бруто- намирување има карактеристики кои елиминираат, или резултираат во незначителен, кредитен и ликвидносен ризик, и дека ќе ги обработи побарувањата и обврските во единствена постапка или циклус на намирување. На пример, систем за бруто- намирување кој ги има сите од следниве карактеристики би го исполнил критериумот за нето-намирување во точка 42(б):
- (а) финансиските средства и финансиските обврски кои се дозволени за пребивање се поднесуваат во исто време за обработка;
 - (б) откако финансиските средства и финансиските обврски ќе бидат поднесени за обработка, страните се посветени на исполнување на облигацијата за намирување;
 - (в) не постои потенцијал за тоа готовинските текови кои произлегуваат од средствата и обврските да се променат откако биле поднесени за обработка (освен ако обработката не успее—види (г) подолу);
 - (г) средствата и обврските кои се обезбедени со хартии од вредност ќе бидат намирени со пренос на хартии од вредност или со сличен систем (на пример, испорака по претходно плаќање), така што, ако не успее преносот на хартиите од вредност, обработката на поврзаните побарувања или обврски за кои хартиите од вредност претставуваат обезбедување, исто така, нема да успее (и обратно);
 - (д) сите трансакции кои нема да успеат, како што е наведено во (г) ќе бидат повторно внесени за обработка додека не бидат намирени;
 - (е) намирувањето се прави преку истата институција за намирување (на пример, банка за порамнување, централна банка или централен депозитар на хартии од вредност); и

МСС 32

- (е) постои дневен кредитен инструмент кој овозможува доволно дозволено пречекорување во износи кои ќе овозможат обработка на плаќањата на датумот на намирување за секоја од страните, и речиси е сигурно дека дневниот кредитен инструмент ќе биде платен на повик.

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

УП40 [Се брише]

МСС 33

Меѓународен сметководствен стандард 33 Заработки по акција

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да ги пропише принципите за определување и презентирање на заработки по акција, со што се подобрува споредливоста на резултатите помеѓу различни субјекти во ист известувачки период и помеѓу различни периоди на известување за истиот субјект. Иако податоците за заработки по акција имаат ограничувања поради различните сметководствени политики што се користат при определувањето на „заработките“, конзистентно утврден именител го подобрува финансиското известување. Овој Стандард е фокусиран на именителот во пресметката на заработките по акција.

Опфат

- 2 Овој Стандард ќе се применува за
- (а) Посебни или поединечни финансиски извештаи на субјектот:
- (i) со чиншто обични акции или потенцијални обични акции се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи и локални и регионални пазари) или
- (ii) кој ги поднесува или е во процес на поднесување на своите финансиски извештаи во комисија за хартии од вредност или друга регулаторна организација за целите на издавање обични акции на јавен пазар; и
- (б) Консолидираните финансиски извештаи на група каде што матичното друштво е субјект:
- (i) со чиншто обични акции или потенцијални обични акции се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи и локални и регионални пазари) или
- (ii) кој ги поднесува или е во процес на поднесување на своите финансиски извештаи во комисија за хартии од вредност или друга регулаторна организација за целите на издавање обични акции на јавен пазар.
- 3 Субјект кој обелоденува заработки по акција ќе ги пресмета и обелодени заработките по акција во согласност со овој Стандард.
- 4 Кога субјектот презентира и консолидирани финансиски извештаи и поединечни финансиски извештаи изготвени во согласност со МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* и МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи*, соодветно, обелоденувањата што се бараат со овој Стандард треба да се презентираат само врз основа на консолидирани информации. Субјект кој избира да ги обелодени заработките по акција врз основа на своите поединечни финансиски извештаи ќе ги презентира таквите информации за заработки по акција само во извештајот за сеопфатна добивка. Субјектот нема да презентира такви информации за заработки по акција во консолидираните финансиски извештаи.
- 4А Доколку субјектот ги презентира ставките на добивка или загуба во посебен финансиски извештај, како што е опишано во точка 10А од МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (како што е изменет во 2011 година), презентира заработки по акција само во тој одделен извештај.

Дефиниции

- 5 Во овој Стандард се користат следниве термини со наведените значења за нив:
- Антиразводнување* е зголемување на заработки по акција или намалување на загубата по акција којашто произлегува од претпоставката дека конвертибилните инструменти се конвертирани, дека опциите или вариантите се искористени, или дека обичните акции се издадени по исполнувањето на специфични услови.

МСС 33

Договор за условени акции е договор за издавање акции кој зависи од исполнувањето на одредени специфични услови.

Обични акции чиешто издавање е условено се обични акции кои се издаваат за малку готовина или друг мал надоместок, или без готовина или друг надоместок по исполнување на наведените услови во договорот за условени акции.

Разводнување е намалување на заработките по акција или зголемување на загубата по акција како резултат на претпоставката дека конвертибилните инструменти се конвертирани, опциите или вариантите се искористени, или обичните акции се издадени по исполнувањето на наведените услови.

Опции, варианти и ивни еквиваленти се финансиски инструменти кои му даваат на имателот право да купи обични акции.

Обична акција е сопственички инструмент кој е подреден на сите други класи на сопственички инструменти.

Потенцијална обична акција е финансиски инструмент или друг договор кој може да му додели на неговиот имател право на обични акции.

Опции на продажба на обични акции се договори кои му даваат право на имателот да ги продава обичните акции по одредена цена во текот на определен период.

6 Обичните акции учествуваат во добивката за периодот само по учеството на другите видови акции, како што се приоритетните акции. Субјектот може да има повеќе од една класа на обични акции. Обичните акции од иста класа имаат исти права на примање дивиденда.

7 Примери на потенцијални обични акции се:

- (а) финансиски обврски или сопственички инструменти, вклучувајќи ги и приоритетните акции, коишто можат да се конвертираат во обични акции;
- (б) опции и варианти;
- (в) акции што би биле издадени по исполнувањето на определени услови кои произлегуваат од договорни аранжмани, како што е купувањето деловно работење или други средства.

8 Термините што се дефинирани во МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање* се користат во овој Стандард со значењата наведени во точка 11 од МСС 32, освен доколку не е поинаку наведено. МСС 32 ги дефинира финансиските инструменти, финансиските средства, финансиските обврски и сопственичките инструменти, и обезбедува упатство за примената на тие дефиниции. МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност* ја дефинира објективната вредност и ги поставува барањата за примена на таа дефиниција.

Мерење

Основни заработки по акција

9 Субјектот ќе ги пресмета основните заработки по акција за добивката или загубата којашто може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво и, доколку се презентира, за добивката или загубата од континуираното работење коишто можат да им се припишат на тие сопственици капитал.

10 Основните заработки по акција ќе се пресметаат со распределба на добивката или загубата која им се припишува на сопствениците на обичните акции на матичното друштво (како деленик) со пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот (како делител).

11 Целта на информациите за основните заработки по акција е да обезбеди мерка за учествата на секоја обична акција на матичното друштво во резултатот на субјектот во текот на периодот на известување.

Заработки

12 За целите на пресметување на основните заработки по акција, износите што можат да им се припишат на сопствениците на обични акции на матичното друштво во однос на:

- (а) добивка или загуба од континуирано работење која може да му се припише на матичното друштво; и

МСС 33

(б) добивка или загуба која може да му се припише на матичното друштво

ќе бидат износите во (а) и (б) прилагодени за износите на дивиденди на приоритетни акции по оданочување, разликите што произлегуваат од намиравањето на приоритетните акции, и други слични влијанија на приоритетни акции кои се класифицирани како капитал.

- 13 Сите ставки на приходи и расходи што можат да им се припишат на имателите на обични акции на матичното друштво кои се признаени во периодот, вклучувајќи ги и даночниот расход и дивидендите на приоритетни акции класифицирани како обврски, се вклучуваат во определувањето на добивката или загубата за периодот, која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво (види МСС 1).
- 14 Износот на дивидендите на приоритетните акции по оданочување, кој се одзема од добивката или загубата е:
- (а) износот на приоритетни дивиденди по оданочување за некумулативните приоритетни акции објавени за периодот; и
 - (б) износот на приоритетни дивиденди по оданочување за кумулативните приоритетни акции што се бараат за периодот без оглед на тоа дали дивидендите се или не се објавени. Износот на приоритетните дивиденди за периодот не го вклучува износот на приоритетните дивиденди за кумулативните приоритетни акции коишто се исплатени или објавени во текот на тековниот период за претходните периоди.
- 15 Приоритетните акции кои обезбедуваат ниска првична дивиденда како надомест за субјектот за продавање на приоритетните акции по дисконтирана вредност, или дивиденда која е над пазарната вредност во подоцнежни периоди како надомест за инвеститорите за купување приоритетни акции со премија, понекогаш се нарекуваат приоритетни акции со растечка стапка. Секој дисконт или премија на оригиналните емисии на приоритетни акции со растечка стапка се амортизираат во задржаните заработки со примена на методот на ефективна камата и имаат третман на приоритетни дивиденди за потребите на пресметката на заработки по акција.
- 16 Приоритетните акции може да бидат повторно откупени со јавна понуда за откуп на имателите, од страна на субјектот. Износот над објективната вредност на платениот надомест на имателите на приоритетните акции кој ја надминува сметководствената вредност на приоритетните акции претставува принос за имателите на приоритетните акции и трошок од задржаните заработки на субјектот. Овој износ се одбива во пресметката на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво.
- 17 Рана конверзија на конвертибилни приоритетни акции може да биде иницирана од страна на субјектот со поволни промени на оригиналните услови за конверзија или со плаќање дополнителен надомест. Износот над објективната вредност на обичните акции или на друг надомест кој се плаќа, а кој ја надминува објективната вредност на обичните акции што можат да се издадат според оригиналните услови за конверзија претставува принос за имателите на приоритетните акции, и се одбива во пресметката на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво.
- 18 Секој износ над сметководствената вредност на приоритетни акции кој ја надминува објективната вредност на платениот надомест за нивно намиравање се додава во пресметката на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво.

Акции

- 19 **За целите на пресметување на основните заработки по акција, бројот на обичните акции ќе биде пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот.**
- 20 Со користење на пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот, се одразува можноста дека износот на акционерскиот капитал можеби варира во текот на периодот како резултат на поголемиот или помалиот број на акции кои се во оптек во дадено време. Пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот е бројот на обичните акции во оптек на почетокот на периодот, прилагоден за бројот на обичните акции што се откупени или издадени во текот на периодот помножен со временниот пондер. Времениот пондер претставува број на денови во текот на кој конкретните акции се во оптек како сразмерен дел од вкупниот број денови во периодот; разумна претпоставка на пондерираниот просек е соодветна во многу околности.
- 21 Акциите обично се вклучуваат во пондерираниот просечен број на акции од датумот на побарувањето на надоместокот (кој вообичаено е датумот на нивното издавање), на пример:

MCC 33

- (а) обичните акции издадени во замена за готовина се вклучуваат кога готовината стануваат побарување;
- (б) обичните акции издадени при доброволно реинвестирање на дивидендите на обичните или приоритетните акции се вклучуваат на денот кога дивидендите се реинвестирани;
- (в) обичните акции издадени како резултат на конверзија на должнички инструмент во обични акции се вклучуваат на датумот кога каматата престанува да се пресметува;
- (г) обичните акции издадени во замена за камата или главница на друг финансиски инструмент се вклучуваат на датумот кога каматата престанува да пресметува;
- (д) обичните акции издадени во замена за намирување на обврската на субјектот се вклучуваат на датумот на намирувањето;
- (е) обичните акции издадени како надоместок за стекнување на некое средство, кое не е готовина, се вклучуваат на датумот на којшто е признато стекнувањето; и
- (е) обичните акции издадени за давање услуги на субјектот се вклучуваат кога услугите се дадени.

Временскиот распоред на вклучувањето на обичните акции се определува според конкретните рокови и услови што се однесуваат на нивното издавање. Треба внимателно да се разгледа суштината на сите договори поврзани со издавањето.

- 22 Обичните акции издадени како дел од надоместокот кој е пренесен во деловна комбинација се вклучуваат во пондериралиот просечен број на акции на датумот на стекнувањето. Ова е поради тоа што стекнувачот ги вклучува добивките и загубите стекнатиот субјект во својот извештај за сеопфатна добивка од датумот на стекнувањето.
- 23 Обичните акции што ќе бидат издадени по конверзијата на задолжително конвертибилен инструмент се вклучуваат во пресметката на основни заработки по акција од денот на склучувањето на договорот.
- 24 Акциите чиешто издавање е условено се третираат како да се во оптек и се вклучуваат во пресметката на основните заработки по акција само од датумот од кој се исполнети сите потребни услови (односно, настаните се случиле). Акциите чиешто издавање се случува единствено по одминување на определен временски период, не претставуваат акции со условено издавање бидејќи одминувањето на временскиот период претставува сигурност. Обичните акции кои се во оптек и чиешто враќање е условено (т.е. се предмет на отповикување) не се третираат како акции во оптек и се исклучуваат од пресметката на основните заработки по акција сè до датумот од кој акциите нема да бидат повеќе предмет на отповикување.
- 25 [Се брише]
- 26 **Пондериралиот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот и за сите презентирани периоди ќе биде прилагоден за настаните, освен за конверзијата на потенцијалните обични акции, кои го измениле бројот на обичните акции во оптек, без коресподентна промена на ресурсите.**
- 27 Обичните акции можат да бидат издадени, или бројот на акциите во оптек може да се намали, без коресподентна промена на ресурсите. Примерите вклучуваат:
- (а) капитализација или бонус емисија (понекогаш позната и како дивиденда во акции);
 - (б) бонус елемент во секоја друга емисија, на пример бонус елемент кај емисијата на права на постојните акционери;
 - (в) поделба на акции; и
 - (г) спојување на акции (консолидација на акции).
- 28 Кај капитализацијата или бонус емисијата или раситнувањето на акции, обичните акции се издаваат на постојните акционери без дополнителен надоместок. Поради тоа, бројот на обичните акции во оптек се зголемува без зголемување на ресурсите. Бројот на обичните акции кои се во оптек пред настанот се прилагодува за пропорционалната промена на бројот на обичните акции во оптек како настанот да се случил на почетокот на најраниот период за кој се известува. На пример, кај бонус емисија две-за-една, бројот на обичните акции во оптек пред издавањето се множи со фактор три за да се добие новиот вкупен број на акции, или со фактор два за да се добие бројот на дополнителните акции.
- 29 Консолидација на обичните акции генерално го намалува бројот на обичните акции во оптек без коресподентна промена на ресурсите. Сепак, кога целокупниот ефект е повторен откуп на акции по објективна вредност, намалувањето на бројот на обичните акции во оптек е резултатот на

МСС 33

коресподентното намалување во ресурсите. Пример за тоа е консолидација на акции комбинирана со специјална дивиденда. Пондерираниот просечен број на обични акции во оптек за периодот во кој се одвива комбинираната трансакција се прилагодува за намалувањето на бројот на обичните акции од датумот на кој се признава специјалната дивиденда.

Разводнети заработки по акција

- 30 Субјектот ќе ги пресмета износите на разводнети заработки по акција за добивката или загубата којашто може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво и, доколку се презентира, за добивката или загубата од континуирано работење, којашто може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво.
- 31 За целите на пресметување на разводнети заработки по акција, субјектот ќе ја прилагоди добивката или загубата која може да им се припише на обичните акционери на матичното друштво, како и со пондерираниот просечен број на акции во оптек, за ефектите на сите разводнувачки потенцијални обични акции.
- 32 Целта на пресметувањето на разводнети заработки по акција е доследна на целта на пресметувањето на основни заработки по акција—да обезбеди мерка за учеството на секоја обична акција во успешноста на субјектот—додека во исто време дава ефект на сите разводнувачки потенцијални обични акции што биле во оптек во текот на периодот. Како резултат на тоа:
- (а) добивката или загубата којашто може да се припише на имателите на обични акции на матичното друштво/матичниот субјект се зголемува за износот на дивидендите по оданочување и каматата признаена во периодот во врска со разводнувачките потенцијални обични акции и се прилагодува за сите други промени на приходите или расходите коишто би резултирале од конверзијата на разводнувачките потенцијални обични акции; и
 - (б) пондерираниот просечен број на обични акции во оптек се зголемува за пондерираниот просечен број на дополнителните обични акции што би биле во оптек доколку се претпостави конверзија на сите разводнувачки потенцијални обични акции.

Заработки

- 33 За целите на пресметување на разводнетите заработки по акција, субјектот ќе ја прилагоди добивката или загубата којашто може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво, пресметана во согласност со точка 12, за ефектите по оданочување на:
- (а) сите дивиденди или други ставки кои се поврзани со разводнувачките потенцијални обични акции што биле одземени при пресметување на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво, како што е пресметана во согласност со точка 12;
 - (б) сите камати кои се признаени во периодот а се поврзани со разводнувачките потенцијални обични акции;
 - (в) сите други промени на приходите или расходите кои би резултирале од конверзијата на разводнувачките потенцијални обични акции.
- 34 Откако потенцијалните обични акции ќе бидат конвертирани во обични акции, ставките кои се идентификувани во точките 33 (а)–(в) повеќе нема да произлегуваат. Наместо тоа, новите обични акции ќе имаат право да учествуваат во добивката или загубата која може да им се припише на сопствениците на обични акции на матичното друштво. Според тоа, добивката или загубата за периодот која може да им се припише на сопствениците на обични акции на матичното друштво во согласност со точка 12, се прилагодува за ставките, кои се идентификувани во точка 33 (а)–(в) и сите поврзани даноци. Расходите поврзани со потенцијалните обични акции вклучуваат трансакциски трошоци и дисконти кои сметководствено се евидентираат во согласност со методот на ефективна камата (види МСФИ 9).
- 35 Конверзијата на потенцијални обични акции може да доведе до последователни промени на приходи или расходи. На пример, намалувањето на расходот за камата во однос на потенцијалните обични акции и резултирачкото зголемување на добивката или намалување на загубата може да доведе до зголемување на расходот кој се однесува на недискрециски план за распределба на добивката на вработените. За целите на пресметување на разводнетите заработки по акција, добивката или загубата која им се припишува на сопствениците на обични акции на матичното друштво се прилагодува за сите вакви последователни промени на приходите или расходите.

MCC 33

Акции

- 36 **За целите на пресметување на разводнетите заработки по акција, бројот на обичните акции ќе биде пондериранот просечен број на обични акции пресметан во согласност со точките 19 и 26, плус пондериранот просечен број на обични акции што би бил издаден при конверзијата на сите разводнувачки потенцијални обични акции во обични акции. Разводнувачките потенцијални обични акции ќе се сметаат како да се конвертирани во обични акции на почетокот на периодот или, доколку е подоцна, на датумот на издавањето на потенцијалните обични акции.**
- 37 Разводнувачките потенцијални обични акции ќе се одредуваат независно за секој презентирани период. Бројот на разводнувачките потенцијални обични акции кој е вклучен во периодот година-до-датум не претставува пондериран просек на разводнувачките потенцијални обични акции кои се вклучуваат во секоја меѓупериодна пресметка.
- 38 Потенцијалните обични акции се пондерираат за периодот во кој тие биле во оптек. Потенцијалните обични акции кои се поништени или на кои им било дозволено да истечат во текот на периодот се вклучуваат во пресметката на разводнетите заработки по акција само за оној дел од периодот во текот на кој биле во оптек. Потенцијалните обични акции што биле конвертирани во обични акции во текот на периодот се вклучуваат во пресметката на разводнети заработки по акција од почетокот на периодот до датумот на конверзијата, од датумот на конверзијата, резултирачките обични акции се вклучуваат како во основните така и во разводнетите заработки по акција.
- 39 Бројот на обичните акции што би биле издадени при конверзијата на разводнувачките потенцијални обични акции се определува врз основа од условите на потенцијалните обични акции. Кога постои повеќе од една основа за конверзија, пресметката ја претпоставува најповолната стапка на конверзија или цена на извршување од гледна точка на имателот на потенцијалните обични акции.
- 40 Подружница, заеднички потфат или придружен субјект може да им издаде на страни кои не се матичното друштво или инвеститори кои имаат заедничка контрола, или значително влијание, врз потенцијалните обични акции на субјектот во кој е инвестирано и кои се конвертибилни или во обични акции на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект, или во обични акции на матичното друштво или инвеститорите кои имаат заедничка контрола, или значително влијание (субјект кој известува), врз субјектот во кој е инвестирано. Доколку овие потенцијални обични акции на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект имаат разводнувачки ефект врз основните заработки по акција на субјектот кој известува, тие се вклучуваат во пресметката на разводнети заработки по акција.

Разводнувачки потенцијални обични акции

- 41 **Потенцијалните обични акции ќе се третираат како разводнувачки кога, и само кога, нивното конвертирање во обични акции ќе ги намали заработките по акција или ќе ја зголеми загубата по акција од редовното работење.**
- 42 Субјектот ја користи добивката или загубата од континуираното работење кои можат да му се припишат на матичното друштво, како контролен број кој се користи за да се определи дали потенцијалните обични акции се разводнувачки или антиразводнувачки. Добивката или загубата од континуираното работење кои можат да му се припишат на матичното друштво се прилагодува во согласност со точка 12 и ги исклучува ставките што се поврзани со прекинатото работење.
- 43 Потенцијалните обични акции се антиразводнувачки кога нивната конверзија во обични акции би ги зголемила заработките по акција или намалила загубата по акција од континуираното работење. Пресметката на разводнети заработки по акција не претпоставува конверзија, остварување на правото, или друга емисија на потенцијални обични акции кои би имале антиразводнувачко влијание на заработките по акција.
- 44 При утврдувањето дали потенцијалните обични акции се разводнувачки или антиразводнувачки, секое издавање или серија на потенцијални обични акции се разгледува посебно, а не групно. Редоследот по кој се разгледуваат потенцијалните обични акции може да влијае врз тоа дали тие се или не се разводнувачки. Поради тоа, за да се максимира разводнувањето на основните заработки по акција, секое издавање или серија на потенцијални обични акции се разгледува по редоследот од најразводнувачката до најмалку разводнувачката, т.е. разводнувачките потенцијални обични акции со најниски „заработки по инкрементална акција“ се вклучуваат во пресметката за разводнети заработки по потенцијална акција пред оние со повисоки заработки по инкрементална акција. Опциите и вариантите најчесто први се вклучуваат бидејќи тие немаат влијание на броителот на пресметката.

МСС 33

Опции, варанти и нивни еквиваленти

- 45 За целите на пресметување на разводнети заработки по акција, субјектот ќе претпостави извршување на разводнувачките опции и варианти на субјектот. Претпоставените приливи од овие инструменти ќе се сметаат како да се примени од емисија на обичните акции по просечна пазарна цена на обичните акции во текот на периодот. Разликата помеѓу бројот на издадените акции и бројот на акциите што би биле издадени по просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот ќе се третира како емисија на обични акции без надомест.
- 46 Опциите и вариантите се разводнувачки кога тие би резултирале во издавање обични акции за помал износ од просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот. Износот на разводнувањето е просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот, намалена за цената на издавањето. Според тоа, за да се пресметаат разводнетите заработки по акција, потенцијалните обични акции се сметаат дека се составени од следниве две работи:
- (а) Договор за издавање на извесен број на обични акции по нивната просечна пазарна цена во текот на периодот. Се претпоставува дека цената на обичните акции што ќе бидат вака издадени е утврдена објективно и дека овие акции не се ниту разводнувачки ниту антиразводнувачки. Тие се игнорираат при пресметката на разводнетата заработка по акција.
 - (б) Договор за издавање на преостанатите обични акции без надомест. Ваквите обични акции не генерираат приноси и немаат ефект врз добивката или загубата која може да им се припише на обичните акции во оптек. Поради тоа, ваквите акции се разводнувачки и се додаваат на бројот на обичните акции во оптек при пресметката на разводнетите заработки по акција.
- 47 Опциите и вариантите имаат разводнувачки ефект само кога просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот ја надминува цената по која ќе се извршат опциите или вариантите (т.е. тие се „исплатливи“). Заработките по акција кои претходно биле прикажани во финансиските извештаи не се прилагодуваат ретроактивно за одразување на промените во цените на обичните акции.
- 47А За опциите на акции и другите аранжмани кои се засновани на плаќање со акции за кои се применува МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*, цената по која се издаваат акциите на која се повикува точка 46 и цената на извршување на која се повикува точка 47 ќе ја вклучува објективната вредност (измерена во согласност со МСФИ 2) на сите добра или услуги што треба да му се испорачаат на субјектот во иднина во согласност со аранжманите за опции на акции и други аранжмани за плаќање врз основа на акции.
- 48 Опциите на акции за вработените со фиксни или определени услови и нестекнатите обични акции се третираат како опции во пресметката на разводнети заработки по акција, иако тие може да бидат условени во стекнувањето. Тие се третираат како акции во оптек на денот на нивното доделување. Опциите на акции кои се издаваат врз основа на резултатот во работењето се третираат како акции со условеност во однос на нивното издавање бидејќи нивното издавање е условено и ќе се изврши откако ќе бидат исполнети наведени услови како дополнување на одминувањето на одреден временски период.

Конвертибилни инструменти

- 49 Разводнувачкиот ефект на конвертибилните инструменти ќе се одрази во разводнетите заработки по акција во согласност со точките 33 и 36.
- 50 Конвертибилните приоритетни акции се антиразводнувачки секогаш кога износот на дивидендите на тие акции кој е објавен или акумулиран за тековниот период по обична акција која може да се добие со конверзија ги надминува основните заработки по акција. Слично на тоа, конвертибилниот долг е антиразводнувачки секогаш кога неговата камата (по оданочување и други промени во расходите или приходите) по обична акција која може да се добие со конверзијата ги надминува основните заработки по акција.
- 51 Откупот или поттикнатата конверзија на конвертибилни приоритетни акции може да влијае само на дел од конвертибилните приоритетни акции што биле претходно во оптек. Во такви случаи, секој вишок на надоместокот на кој се повикува во точка 17 се припишува на акциите што се откупени или конвертирани за целите за утврдување дали останатите приоритетни акции кои се во оптек се разводнувачки. Акциите што се откупени или конвертирани се разгледуваат посебно од акциите што не се конвертирани или откупени.

MCC 33

Акции со условена емисија

- 52 Како и кај пресметувањето на основните заработки по акција, обичните акции со условена емисија се третираат како да се во оптек и се вклучуваат во пресметката на разводнети заработки по акција доколку условите се исполнети (т.е. настаните се случиле). Акциите со условена емисија се вклучуваат од почетокот на периодот (или од датумот на договорот за условени акции, доколку е подоцна). Доколку условите не се исполнети, бројот на акциите со условена емисија, кои се вклучени во пресметката на разводнети заработки по акција е заснован на бројот на акциите што би биле издадени доколку крајот на периодот бил крајот на периодот на условеност. Повторно прикажување не е дозволено доколку условите не се исполнети до истекот на периодот на условеност.
- 53 Доколку остварувањето или одржувањето на наведен износ на заработки за определен период е условот за условената емисија и тој износ е остварен на крајот на известувачкиот период, но мора да се одржува и по крајот на известувачкиот период за определен дополнителен период, тогаш дополнителните обични акции се третираат како да се во оптек, доколку ефектот е разводнувачки, при пресметката на разводнети заработки по акција. Во тој случај, пресметката на разводнети заработки по акција се заснова на бројот на обичните акции што би биле издадени доколку износот на заработки на крајот на известувачкиот период бил износот на заработки на крајот на периодот на условеност. Бидејќи заработките може да се променат во идниот период, пресметката на основните заработки по акција не вклучува такви обични акции со условена емисија сè до крајот на периодот на условеност бидејќи не се исполнети сите неопходни услови.
- 54 Бројот на обичните акции со условена емисија може да зависи од идната пазарна цена на обичните акции. Во тој случај, доколку ефектот е разводнувачки, пресметката на разводнетите заработки по акција се заснова на бројот на обичните акции којшто би бил издаден доколку пазарната цена на крајот на известувачкиот период била пазарната цена на крајот на периодот на условеност. Доколку условот е заснован на просек на пазарните цени во текот на определен временски период кој се протега и по крајот на известувачкиот период, се користи просекот за временскиот период што изминал. Бидејќи пазарните цени може да се променат во идниот период, пресметката на основните заработки по акција не вклучува такви обични акции со условена емисија сè до крајот на периодот на условеност бидејќи не се исполнети сите неопходни услови.
- 55 Бројот на обичните акции со условена емисија може да зависи од идните заработки и од идните цени на обичните акции. Во такви случаи, бројот на обичните акции кој е вклучен во пресметката на разводнети заработки по акција се заснова на двата услова (т.е. заработки до датум и тековната пазарна цена на крајот на известувачкиот период). Обичните акции со условена емисија не се вклучуваат во пресметката на разводнети заработки по акција, освен ако не се исполнети и двата услова.
- 56 Во други случаи, бројот на обичните акции со условена емисија зависи од други услови, освен од заработките и пазарната цена (како на пример, отворањето на одреден број малопродажни места). Во такви случаи, претпоставката дека сегашниот статус на условите останува непроменет сè до крајот на условениот период, обичните акции со условена емисија се вклучени во пресметката на разводнети заработки по акција во согласност со статусот на крајот на известувачкиот период.
- 57 Потенцијалните обични акции со условена емисија (освен оние што се покриени со договор за условени акции, како што се конвертибилни инструменти со условена емисија) се вклучени во пресметката на разводнети заработки по акција како што следува:
- (а) субјектот утврдува дали за потенцијалните обични акции може да се претпостави дека ќе можат да се издадат врз основа на условите кои се одредени за нивно издавање во согласност со одредбите за условени акции во точките 52–56; и
 - (б) доколку тие потенцијални обични акции би требало да бидат одразени во разводнетите заработки по акција, субјектот го утврдува нивното влијание на пресметката за разводнети заработки по акција со следење на одредбите за опции и варианти во 45–48, одредбите за конвертибилни инструменти во точките 49–51, одредбите за договори што може да се намират во обични акции или готовина во точките 58–61, или други одредби, како што е соодветно.

Меѓутоа, извршувањето или конверзијата не се претпоставуваат за целите за пресметка на разводнети заработки по акција, освен ако не се претпоставува извршувањето или конверзијата на слични потенцијални обични акции во оптек кои не се со условена емисија.

МСС 33

Договори што можат да се намират во обични акции или готовина

- 58 **Кога субјектот издал договор што може да се намири во обични акции или готовина по избор на субјектот, субјектот ќе претпостави дека договорот ќе биде намирен во обични акции, и резултатите потенцијални обични акции ќе се вклучат во разводнетите заработки по акција доколку ефектот е разводнувачки.**
- 59 Кога таков договор се презентира за сметководствени цели како средство или обврска, или содржи компонента на капитал и компонента на обврска, субјектот ќе го прилагоди броевите за сите промени кои би резултирале во добивката или загубата во текот на периодот, доколку договорот бил целосно класификуван како сопственички инструмент. Тоа прилагодување е слично на прилагодувањето што се бара во точка 33.
- 60 **За договори што можат да се намират во обични акции или готовина по избор на имателот, за пресметката на разводнетите заработки по акција, помеѓу намирувањето со готовина и намирувањето со акции, ќе се примени тоа што има поразводнувачки ефект.**
- 61 Пример за договор што може да се намири во обични акции или готовина е должнички инструмент кој, во моментот на доспевање, му дава на субјектот право да го намири износот на главницата во готовина или во негови сопствени обични акции. Друг пример е запишана опција за продажба која му дава на имателот право на избор за намирување во готовина или обични акции.

Купени опции

- 62 Договорите како што се купени продажни опции и купени куповни опции (т.е. опции што ги чува субјектот за неговите сопствени обични акции), не се вклучени во пресметката на разводнетите заработки по акција бидејќи со нивното вклучување тие би биле антиразводнувачки. Продажната опција би се извршила само ако цената за нејзиното извршување е поголема од пазарната цена, а куповната опција би се извршила само ако цената за нејзиното извршување е пониска од пазарната цена.

Запишани продажни опции

- 63 Договорите кон бараат од субјектот да ги откупи неговите сопствени акции, како што се запишаните продажни опции и терминските договори за купување, се одразуваат во пресметката на разводнетите заработки по акција, доколку ефектот е разводнувачки. Доколку овие договори се „исплатливи“ во текот на периодот (т.е. цената за извршување или намирување е над просечната пазарна цена за тој период), потенцијалниот разводнувачки ефект на заработките по акција ќе биде пресметан на следниов начин:
- (а) ќе се претпостави дека на почетокот на периодот ќе бидат издадени доволно обични акции (по просечна пазарна цена во текот на периодот) за да се добијат приливи што ќе го исполнат договорот;
 - (б) ќе се претпостави дека приливите од издавањето на акциите се искористени за исполнување на договорот (т.е. за повторен откуп на обичните акции); и
 - (в) инкременталните обични акции (разликата помеѓу бројот на обичните акции што се издадени под претпоставка и бројот на обичните акции што се примени со исполнувањето на договорот) ќе се вклучат во пресметката за разводнети заработки по акција.

Ретроактивни прилагодувања

- 64 Доколку бројот на обичните или потенцијалните обични акции кон се во оптек се зголеми како резултат на капитализација, бонус емисија или поделба на акции или се намали како резултат на спојување на акции, пресметката на основните и разводнетите заработки по акција за сите презентирани периоди ќе се прилагоди ретроактивно. Доколку овие промени се случат по периодот на известување, но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, пресметките по акција за тие и за сите финансиски извештаи за претходни периоди коишто се презентирани треба да бидат засновани на новиот број акции. Фактот дека пресметките по акција ги одразуваат таквите промени во бројот на акциите, ќе се обелодени. Како дополнение, основните и разводнетите заработки по акција за сите периоди што се презентирани ќе се прилагоди за ефектите на сметководствената евиденција на грешките и

MCC 33

прилагодувања што произлегуваат од промените на сметководствените политики, ретроактивно.

- 65 Субјектот не ги прикажува повторно разводнетите заработки по акција за кој било презентирани претходен период поради промени на користените претпоставки во пресметките за заработки по акција, или поради конверзија на потенцијалните обични акции во обични акции.

Презентирање

- 66 Субјектот ќе ги презентира, во извештајот за сеопфатна добивка, основните и разводнетите заработки по акција како добивка или загуба од редовното работење што може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво и како добивка или загуба што може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво за периодот за секоја класа на обични акции, која има различно право на удел на добивката за периодот. Субјектот ќе ги презентира основните и разводнетите заработки по акција со еднаква истакнатост за сите презентирани периоди.
- 67 Заработките по акција се презентираат за секој период за кој се презентира извештај за сеопфатна добивка. Доколку разводнетите заработки по акција се прикажуваат најмалку за еден период, ќе бидат прикажани за сите презентирани периоди, дури и ако се еднаква на основните заработки по акција. Доколку основните и разводнетите заработки по акција се еднакви, двојното презентирање може да се постигне во една линија во извештајот за сеопфатна добивка.
- 67A Доколку субјектот ги презентира ставките на добивка или загуба во посебен извештај, како што е опишано во точка 10A од MCC 1 (како што е изменет во 2011 година), ги презентира основните и разводнетите заработки по акција, како што се бара во точките 66 и 67, во тој посебен извештај.
- 68 Субјект кој известува за прекинатото работење ќе ги обелодени основните и разводнетите износи по акција за прекинатото работење било во извештајот за сеопфатна добивка или во белешките.
- 68A Доколку субјектот ги презентира ставките на добивка или загуба во посебен извештај, како што е опишано во точка 10A од MCC 1 (како што е изменет во 2011 година), ги презентира основните и разводнетите заработки по акција за прекинатото работење, како што се бара во точка 68, во тој посебен извештај или во белешките.
- 69 Субјектот ќе ги презентира основните и разводнетите заработки по акција, дури и ако износите се негативни (т.е. претставуваат загуба по акција).

Обелоденување

- 70 Субјектот ќе го обелодени следново:
- (а) Износите што се користени како брантели во пресметката на основните и разводнетите заработки по акција, како и усогласувањето на овие износи со добивката или загубата што може да се припише на матичното друштво за периодот. Усогласувањето ќе го вклучува поединечниот ефект од секоја класа на инструменти што влијае на заработките по акција.
 - (б) Пондерираниот просечен број на обични акции кој е користен како именител во пресметката на основните и разводнетите заработки по акција, како и усогласување на овие именители еден со друг. Усогласувањето ќе го вклучува поединечниот ефект од секоја класа на инструменти што влијае на заработките по акција.
 - (в) Инструменти (вклучувајќи ги акциите со условена емисија) кои потенцијално можат да ги разводнат основните заработки по акција во иднина, но не биле вклучени во пресметката за разводнети заработки по акција бидејќи тие се антиразводнувачки за периодот (периодите) што се презентираат.
 - (г) Опис на трансакциите со обични акции или трансакциите со потенцијални обични акции, освен оние што сметководствено се евидентирани во согласност со точка 64, кои настануваат по известувачкиот период и кои значително би го промениле бројот на обичните акции или на потенцијалните обични акции во оптек на крајот на периодот, доколку тие трансакции се извршиле пред крајот на известувачкиот период.
- 71 Примерите за трансакциите наведени во точка 70(г) вклучуваат:

МСС 33

- (а) емисија на акции за готовина;
- (б) емисија на акции кога приливите се користат за отплата на долг или приоритетни акции кои се во оптек на крајот на известувачкиот период;
- (в) откуп на обични акции кои се во оптек;
- (г) конверзија или извршување на потенцијални обични акции во оптек на крајот на известувачкиот период во обични акции;
- (д) емисија на опции, варанти или конвертибилни инструменти; и
- (г) постигнување услови кои би резултирале во емисија на акции со условена емисија.

Износите на заработки по акција не се прилагодуваат за вакви трансакции доколку се случуваат по периодот на известување, бидејќи таквите трансакции не влијаат на износот на капиталот што се користи за производство на добивка или загуба за периодот.

- 72 Финансиските инструменти и други договори кои генерираат потенцијални обични акции може да содржат услови и рокови кои влијаат на мерењето на основните и на разводнетите заработки по акција. Овие услови и рокови може да одредат дали некои потенцијални обични акции се разводнувачки и, доколку се, ефектот на пондерираниот просечен број на акции во оптек и кои било последователни прилагодувања на добивката или загубата која може да им се припише на сопствениците на обични акции. Обелоденувањето на условите и на роковите на ваквите финансиски инструменти и на други договори се поттикнува, доколку не се бара поинаку (види МСФИ 7 *Финансиски инструменти: Обелоденувања*).
- 73 Доколку субјектот обелодени, како дополнение на основните и разводнетите заработки по акција, износи по акција коишто користат известена компонента од извештајот за сеопфатна добивка, што не се бараат со овој Стандард, овие износи ќе бидат пресметани користејќи го пондерираниот просечен број на обични акции определен во согласност со овој Стандард. Основните и разводнетите износи по акција поврзани со таквата компонента ќе бидат обелоденети, со еднаква истакнатост, и презентирани во белешките. Субјектот ќе ја назначи основата врз која е (се) утврден(и) брантелот (брантелите), вклучувајќи и дали износите по акција се пред или по оданочување. Доколку се користи компонента од извештајот за сеопфатна добивка која не е известена како линиска ставка во извештајот за сеопфатна добивка, ќе се направи усогласување помеѓу користената компонента и линиската ставка што е известена во извештајот за сеопфатна добивка.
- 73А Точка 73 се применува исто и за субјект кој обелоденува, како дополнение на основните и разводнетите заработки по акција, износи по акција со користење на известената ставка на добивка или загуба, што не оние што се бараат со овој Стандард.

Датум на стапување во сила

- 74 Субјектот ќе го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го примени Стандардот за периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2005 година, ќе го обелодени тој факт.
- 74А МСС 1 (како што е изменет во 2007 година) ја измени терминологијата што се користи низ МСФИ. Како дополнение, тој ги додаде точките 4А, 67А, 68А и 73А. Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го примени МСС 1 (како што е ревидиран во 2007 година) за претходен период, измените ќе се применат и за тој претходен период.
- 74Б МСФИ 10 и МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, издадени во мај 2011 година, ги изменија точките 4, 40 и А11. Субјектот ќе ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 74В МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 8, 47А и А2. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 74Г *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ги измени точките 4А, 67А, 68А и 73А. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСС 1 како што е изменет во јуни 2011 година.
- 74Д МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, како што е издаден во јули 2014 година, ја измени точка 34. Субјектот ќе ја примени таа измена кога го применува МСФИ 9.

МСС 33

Повлекување на други објави

- 75 Овој Стандард го заменува МСС 33 *Заработки по акција* (издаден во 1997 година).
- 76 Овој Стандард го заменува ПКТ - 24 *Заработки по акција—финансиски инструменти и други договори кои можат да се намират во акции*.

MCC 33

Додаток А Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој Стандард.

Добивка или загуба која може да му се припише на матичното друштво

- A1 За целите за пресметување на заработки по акција врз основа на консолидирани финансиски извештаи, добивката или загубата која може да му се припише на матичното друштво се однесува на добивката или загубата на консолидираниот субјект по извршените прилагодувања за малцинското учество.

Емисија на права

- A2 Емисијата на обични акции во моментот на извршување на конверзија на потенцијални обични акции вообичаено не предизвикува бонус елементот. Ова е затоа што потенцијалните обични акции вообичаено се издаваат за објективна вредност, резултирајќи во пропорционална промена во расположливите ресурси на субјектот. Меѓутоа, кај емисија на права, цената на извршување често е помала од објективната вредност на акциите. Според тоа, како што е наведено во точка 27(б), ваква емисија на права вклучува бонус елемент. Доколку емисијата на права им е понудена на сите постојни акционери, бројот на обичните акции што треба да се употреби во пресметувањето на основните и разводнетите заработки по акција за сите периоди пред емисијата на правата е бројот на обичните акции што биле во оптек пред емисијата, помножен со следниов фактор:

Објективна вредност по акција веднаш пред извршувањето на правата

Теоретска објективна вредност по акција без права

Теоретската објективна вредност по акција без права, се пресметува со додавање на збирната објективна вредност на акциите веднаш пред извршувањето на правата на приливите што ќе се остварат од извршувањето на правата, и делење со бројот на акциите што се во оптек по извршувањето на правата. Таму каде што со правата ќе се тргува јавно одвоено од акциите пред датумот на извршувањето, објективната вредност се мери на затворањето на последниот ден на кој со акциите се тргувало заедно со правата.

Контролен број

- A3 За да се илустрира примената на претставата за контролниот број опишан во точките 42 и 43, претпоставете дека субјектот има добивка од редовно работење која може да му се припише на матичното друштво од BE4.800,¹ загуба од прекинатото работење која може да му се припише на матичното друштво од (BE7.200), загуба која може да му се припише на матичното друштво од (BE2.400), и 2.000 обични акции и 400 потенцијални обични акции во оптек. Основните заработки по акција на субјектот се BE 2,40 за редовно работење, (BE 3,60) за прекинатото работење и (BE 1,20) за загубата. Четиристотините потенцијални обични акции се вклучени во пресметката за разводнети заработки по акција бидејќи резултирачките заработки по акција од BE2,00 за редовно работење е разводнувачка, претпоставувајќи дека добивката или загубата не влијаат на оние 400 потенцијални обични акции. Бидејќи добивката од редовно работење која може да му се припише на матичното друштво е контролниот број, во пресметката за износите на другите заработки по акција, субјектот, исто така, ги вклучува и оние 400 потенцијални обични акции, иако износите на резултирачките заработки по акција се антиразводнувачки за нивните споредбени износи на основни заработки по акција, т.е. загубата по акција е [(BE3,00) помалку по акција за загубата од прекинатото работење и (BE 1,00) по акција за загубата].

¹ Во ова упатство, монетарните износи се деноминирани во „валутни единици (BE)“.

MCC 33

Просечна пазарна цена на обични акции

- A4 За целите за пресметка на разводнети заработки по акција, просечната пазарна цена на обични акции под претпоставка дека се издадени се пресметува врз основа на просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот. Теоретски, секоја пазарна трансакција за обичните акции на субјектот би можела да биде вклучена во утврдувањето на просечната пазарна цена. Меѓутоа, од практична причина, вообичаено е адекватно да се примени прост просек од неделни или месечни цени.
- A5 Генерално, за потребите за пресметување на просечна пазарна цена адекватни се последните пазарни цени. Кога цените се во голема мера променливи, просекот, од високи и ниски цени, вообичаено дава порепрезентативна цена. Методот што се користи за пресметка на просечни пазарни цени се користи доследно, освен ако повеќе не е репрезентативен поради променетите услови. На пример, субјект кој користи последни пазарни цени за пресметка на просечната пазарна цена за неколку години на релативно стабилни цени, може да направи промена на просек од високи и ниски цени доколку цените почнат значително да се менуваат, и последната пазарна цена повеќе не претставува репрезентативна пазарна цена.

Опции, варианти и нивни еквиваленти

- A6 Опции или варианти за купување конвертибилни инструменти се претпоставува дека ќе бидат извршени за купување конвертибилен инструмент секогаш кога просечните цени и на конвертибилниот инструмент и на обичните акции што можат да се стекнат со конверзијата се над цената на извршување на опциите или вариантите. Сепак, извршувањето не се претпоставува дека ќе настане, освен ако не се претпоставува и конверзија на слични конвертибилни инструменти во оптек, доколку има.
- A7 Опциите или вариантите можат да дозволат или да бараат понуда на должнички или друг инструмент на субјектот (или неговото матично друштво или подружница) за плаќање на целата или на дел од цената на извршување. Во пресметката на разводнетите заработки по акција, тие опции или варианти имаат разводнувачки ефект доколку (а) просечната пазарна цена на поврзаните обични акции за периодот ја надминува цената на извршување или (б) продажната цена на инструментот што ќе се понуди е под онаа по која инструментот може да се понуди со договор за опции или варианти и резултирачкиот дисконт постигнува ефективна цена на извршување која е под пазарната цена на обичните акции што можат да се стекнат по извршувањето. Во пресметката на разводнетите заработки по акција, тие опции или варианти се претпоставува дека ќе бидат извршени и должничките или други инструменти се претпоставува дека ќе бидат понудени. Доколку понудата на готовина е попривлечна за имателот на опцијата или вариантот, и договорот дозволува понуда на готовина, тогаш се претпоставува понудата на готовина. Каматата (по оданочување) на кој било долг што ќе се претпостави дека е понуден, се додава назад како прилагодување на броителот.
- A8 Сличен третман им се дава на приоритетните акции кои имаат слични одредби или на други инструменти кои имаат конвертибилни опции кои му дозволуваат на инвеститорот да плати готовина за поповолна стапка на конверзија.
- A9 Предметните услови на одредени опции или варианти може да бараат приливите што се добиени од извршувањето на тие инструменти да се применат за откупување на должнички или друг инструмент на субјектот (или неговото матично друштво или подружница). Во пресметката на разводнетите заработки по акција, тие опции или варианти се претпоставува дека ќе бидат извршени и дека приливите ќе бидат применети за купување долгот по неговата просечна пазарна цена наместо да се купат обични акции. Меѓутоа, вишокот на приливот кој е примен од претпоставеното извршување над износот што е искористен за претпоставеното купување долг, се зема предвид (т.е. под претпоставка да се искористи за откупување обични акции) во пресметката на разводнетите заработки по акција. Каматата (по оданочување) на секој долг кој се претпоставува дека ќе биде купен се додава назад како прилагодување на броителот.

Запишани продажни опции

- A10 За да се илустрира примената на точка 63, претпоставете дека субјектот има 120 запишани продажни опции на неговите обични акции со цена за извршување од BE35. Просечната пазарна цена на неговите обични акции за периодот е BE28. Во пресметката на разводнетите заработки по акција, субјектот претпоставува дека има издадено 150 акции по BE28 по акција на почетокот на периодот за да ја реализира неговата продажна облигација од BE4.200. Разликата помеѓу издадените 150 обични акции и 120-те обични акции кои се примени од реализирањето на продажната опцијата

МСС 33

(30 инкрементални обични акции) се додава на именителот во пресметката за разводнетите заработки по акција.

Инструменти на подружници, заеднички потфати или придружни субјекти

- A11 Потенцијалните обични акции на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект конвертибилни или во обични акции на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект, или во обични акции на матичното друштво или на инвеститорот со заедничка контрола, или со значително влијание (субјектот кој известува), врз субјектот во кој е вложено се вклучени во пресметката на разводнетите заработки по акција на следниов начин:
- (а) Инструментите што се издадени од подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект, кои им овозможуваат на имателите/сопствениците да се стекнат со обични акции на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект се вклучени во пресметката на разводнетите заработки по акција на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект. Тие заработки по акција потоа се вклучуваат во пресметките на заработки по акција на субјектот кој известува врз основа на сопственоста на субјектот кој известува на инструментите на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект.
 - (б) Инструментите на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект кои се конвертибилни во обични акции на субјектот кој известува за целите на пресметката на разводнети заработки по акција се сметаат заедно со потенцијалните обични акции на субјектот кој известува. Слично на тоа, опциите или вантите издадени од подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект за купување на обични акции на субјектот кој известува се сметаат заедно со потенцијалните обични акции на субјектот кој известува во пресметката на консолидираните разводнети заработки по акција.
- A12 За целите за утврдување на ефектот врз заработките по акција на инструментите издадени од субјектот кој известува кои се конвертибилни во обични акции на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект, инструментите се претпоставува дека ќе бидат конвертирани и броителот (добивката или загубата која може да им се припише на сопствениците на обични акции на матичното друштво) прилагоден според потребите во согласност со точка 33. Како дополние на тие прилагодувања, броителот е прилагоден за сите промени во добивката или загубата запишана од страна на субјектот кој известува (како приходи од дивиденда или добивка според методот на капитал) која може да се припише на зголемувањето на бројот на обичните акции на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект кои се во оптек како резултат на претпоставената конверзија. Пресметувањето на именителот на разводнетите заработки по акција не е засегнато затоа што бројот на обичните акции на субјектот кој известува кои се во оптек нема да се промени по претпоставената конверзија.

Партиципативни сопственички инструменти и двокласни обични акции

- A13 Капиталот на некои субјекти вклучува:
- (а) Инструменти кои учествуваат во дивиденди со обични акции според претходно утврдена формула (како на пример, два за една) со, повремено, горна граница на степенот на учество (како на пример, до, но не и над, конкретен износ по акција).
 - (б) Класа на обични акции со различна стапка на дивиденда од онаа што ја има друга класа на обични акции, но без претходни или приоритетни права.
- A14 За целите на пресметката на разводнетите заработки по акција, конверзијата се претпоставува за оние инструменти што се опишани во точка A13 кои се конвертибилни во обични акции доколку ефектот е разводнувачки. За оние инструменти, кои не се конвертибилни во класа на обични акции, добивката или загубата за периодот се алоцира на различни класи на акции и партиципативни сопственички инструменти во согласност со нивните права на дивиденда или други права на учество во нераспределените заработки. За да се пресметаат основни или разводнети заработки по акција:
- (а) Добивката или загубата која може да им се припише на сопствениците/имателите на обични акции на матичното друштво е прилагодена (добивката е намалена и загубата е зголемена) за износот на објавената дивиденда во периодот за секоја класа на акции и

МСС 33

според договорниот износ на дивидендите (или камата на партиципативни обврзници) кои мора да бидат платени во периодот (на пример, неплатени кумулативни дивиденди).

- (б) Останатата добивка или загуба е алоцирана во обични акции и партиципативни сопственички инструменти до степенот до кој секој инструмент има удел во заработките, како да е распределена целата добивка или загуба за периодот. Вкупната добивка или загуба алоцирана во секоја класа на сопственички инструменти се определува со собирање на износот алоциран за дивиденди и износот алоциран како партиципативното својство.
- (в) Вкупниот износ на добивката или загубата алоциран на секоја класа на сопственички инструмент е поделен со бројот на инструментите во оптек на кои се алоцираат заработките за да се определат заработките по акција за инструментот.

За пресметката на разводнетите заработки по акција, сите потенцијални обични акции за кои се претпоставува дека се издадени, се вклучени во обичните акции во оптек.

Делумно платени акции

- A15 Каде што обичните акции се издадени но не се целосно платени, тие се третираат во пресметката на основните заработки по акција како дел од обичните акции до степенот до кој тие имале право да учествуваат во дивидендите во текот на периодот во однос на целосно платените обични акции.
- A16 До степенот до кој делумно платените акции немаат право да учествуваат во дивидендите во текот на периодот тие се третираат како еквиваленти на варанти или опции во пресметката на разводнетите заработки по акција. Неплатеното салдо се претпоставува дека претставува прилив кој е искористен за купување на обични акции. Бројот на акциите што се вклучени во разводнетите заработки по акција е разликата помеѓу бројот на запишаните акции и бројот на акциите кои се претпоставува дека се купени.

МСС 34

Меѓународен сметководствен стандард 34 Меѓупериодско финансиско известување

Цел

Целта на овој Стандард е да пропише минимум содржина на меѓупериодски финансиски извештај и да ги пропише принципите за признавање и мерење во целосни или скратени финансиски извештаи за меѓупериод. Навремено и веродостојно меѓупериодско финансиско известување ја подобрува способноста на инвеститорите, доверителите и други да го разберат капацитетот на субјектот да генерира заработки и готовински текови и неговата финансиска состојба и ликвидност.

Опфат

- Овој Стандард не наложува од кои субјекти ќе се бара да објавуваат меѓупериодски финансиски извештаи, колку често, или во кој рок по крајот на меѓупериодот. Меѓутоа, владите, регулаторите на хартии од вредност, берзите и сметководствените тела често бараат субјектите со чии должнички или сопственички хартии од вредност јавно се тргува да објавуваат меѓупериодски финансиски извештаи. Овој Стандард се применува ако од субјектот се бара, или тој избира, да објавува меѓупериодски финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ). Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди¹ ги поттикнува субјектите кои се котираат на берза да обезбедат меѓупериодски финансиски извештаи што ги потврдуваат принципите за признавање, мерење и обелоденување наведени во овој Стандард. Посебно, субјектите кои се котираат на берза се поттикнуваат:
 - да обезбедат меѓупериодски финансиски извештаи барем на крајот на првата половина од нивната финансиска година; и
 - нивните меѓупериодски финансиски извештаи да ги направат расположливи не подоцна од 60 дена по крајот на меѓупериодот.
- Секој финансиски извештај, годишен или меѓупериодски, се оценува посебно за неговата усогласеност со МСФИ. Фактот дека субјектот може и да нема обезбедено меѓупериодски финансиски извештаи во текот на одредена финансиска година или може да има обезбедено меѓупериодски финансиски извештаи кои не се во согласност со овој Стандард, не ги спречува годишните финансиски извештаи на субјектот од усогласување со МСФИ доколку тие тоа го направат поинаку.
- Доколку меѓупериодскиот финансиски извештај на субјектот е опишан како усогласен со МСФИ, тој мора да е усогласен со сите барања на овој Стандард. Во однос на ова, точка 19 бара одредени обелоденувања.

Дефиниции

- Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните наведени значења:**

Меѓупериод е период на финансиско известување кој е пократок од цела финансиска година.

Меѓупериодски финансиски извештај значи финансиски извештај кој содржи било целосен сет на финансиски извештаи (како што е опишано во МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (ревизиран во 2007 година)) или комплет на скратени финансиски извештаи (како што е опишано во овој Стандард) кој се однесува за меѓупериод.

Содржина на меѓупериодски финансиски извештај

- МСС 1 дефинира целосен сет на финансиски извештаи, вклучувајќи ги следниве компоненти:
 - извештај за финансиската состојба на крајот на периодот;

¹ Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди е заменет со Одборот за меѓународни сметководствени стандарди, кој почна да работи во 2001 година.

МСС 34

- (б) извештај за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка за периодот;
- (в) извештај за промени во капиталот за периодот;
- (г) извештај за готовинските текови за периодот;
- (д) белешки, вклучувајќи информации за значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации;
- (да) споредбени информации во однос на претходниот период, како што е специфицирано во точките 38 и 38А од МСС 1; и
- (ѓ) извештај за финансиската состојба на почетокот на најраниот споредбен период кога субјектот применува сметководствена политика ретроактивно или прави ретроактивно повторно прикажување на ставките во своите финансиски извештаи, или кога ги рекласифицира ставките од своите финансиски извештаи во согласност со точките 40А–40Г од МСС 1.

Субјектот може да користи наслови за извештаите кои се различни од оние што се користат во овој Стандард. На пример, субјектот може да го користи насловот „извештај за сеопфатна добивка“ наместо „извештај за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка“.

- 6 Во интерес на навременоста и земајќи ги предвид трошоците, како и за да се избегне повторување на информации што биле претходно прикажани, од субјектот може да биде побарано, или може да избере, да обезбеди помалку информации на датумите на меѓупериодот во споредба со неговите годишни финансиски извештаи. Овој Стандард ја дефинира минималната содржина на меѓупериодскиот финансиски извештај, со вклучување на скратените финансиски извештаи и одбрани објаснувачки белешки. Меѓупериодскиот финансиски извештај е наменет да обезбеди ажурирање на последниот целосен комплет на годишни финансиски извештаи. Според тоа, тој се фокусира на нови активности, настани и околности и не ги дуплира информациите кои се претходно прикажани.
- 7 Ништо во овој Стандард не е наменето да му забрани или да го обесхрабри субјектот да објави на целосен сет на финансиски извештаи (како што е опишано во МСС 1) во неговиот меѓупериодски финансиски извештај, наместо скратени финансиски извештаи и одбрани објаснувачки белешки. Овој Стандард ниту му забранува ниту го обесхрабрува субјектот од вклучување во скратените меѓупериодски финансиски извештаи повеќе од минимумот на линиски ставки или одбрани објаснувачки белешки наведени во овој Стандард. Упатството за признавање и мерење во овој Стандард се применува и на комплетните финансиски извештаи за меѓупериод, и таквите извештаи би ги вклучиле сите обелоденувања барани во овој Стандард (посебно обелоденувањата на одбрана белешка во точка 16), како и оние што се бараат со други МСФИ.

Минимум компоненти на меѓупериодски финансиски извештај

- 8 **Меѓупериодскиот финансиски извештај како минимум ги вклучува следниве компоненти:**
 - (а) скратен извештај за финансиската состојба;
 - (б) скратен извештај или скратени извештаи за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка;
 - (в) скратен извештај за промени во капиталот;
 - (г) скратен извештај за готовинските текови; и
 - (д) одбрани објаснувачки белешки.
- 8А Доколку субјектот ги презентира ставките од добивка или загуба во посебен извештај, како што е опишано во точка 10А од МСС 1 (изменет во 2011 година), ги презентира меѓупериодските скратени информации од тој посебен биланс.

Форма и содржина на меѓупериодските финансиски извештаи

- 9 Доколку субјектот објавува целосен сет на финансиски извештаи во својот меѓупериодски финансиски извештај, формата и содржината на тие извештаи треба да бидат усогласени со барањата на МСС 1 за целосен сет на финансиски извештаи.
- 10 Доколку субјектот објавува комплет на скратени финансиски извештаи во својот меѓупериодски финансиски извештај, тие скратени извештаи ќе ги вклучат, како минимум, сите наслови и меѓузбирови што биле вклучени во неговите последни годишни финансиски извештаи и одбраните објаснувачки белешки, како што се бара во овој Стандард. Ќе бидат

МСС 34

вклучени дополнителни линиски ставки или белешки доколку нивното отсуство би ги направило погрешни скратените меѓупериодски финансиски извештаи.

- 11 Во извештајот којшто ги презентира компонентите на добивката или загубата во меѓупериод, субјектот ќе ги презентира основните и разводнетите заработки по акција за тој период, кога субјектот е во опфатот на МСС 33 *Заработки по акција*.²
- 11А Доколку субјектот ги презентира ставките на добивка или загуба во посебен извештај, како што е опишано во точка 10А од МСС 1 (изменет во 2011 година), ги презентира основните и разводнетите заработки по акција во тој извештај.
- 12 МСС 1 (ревизиран во 2007 година) обезбедува упатство за структурата на финансиските извештаи. Упатството за примена за МСС 1 ги покажува начините на кои можат да бидат презентирани извештајот за финансиската состојба, извештајот за сеопфатна добивка и извештајот за промени во капиталот.
- 13 [Се брише]
- 14 Меѓупериодски финансиски извештај се изготвува на консолидирана основа доколку последните годишни финансиски извештаи на субјектот биле консолидирани извештаи. Посебните финансиски извештаи на матичниот субјект не се доследни или споредливи со консолидираните извештаи во последниот годишен финансиски извештај. Доколку годишниот финансиски извештај на субјектот ги вклучува посебните финансиски извештаи на матичното друштво како дополнување на консолидираните финансиски извештаи, овој Стандард ниту бара ниту забранува вклучување на посебните извештаи на матичното друштво во меѓупериодскиот финансиски извештај на субјектот.

Значајни настани и трансакции

- 15 Субјектот ќе вклучи во својот меѓупериодски финансиски извештај објаснување на настаните и трансакциите што се значајни за разбирање на промените во финансиската состојба и успешноста на субјектот од крајот на последниот годишен известувачки период. Информациите што се презентирани во последниот годишен финансиски извештај, ќе ги ажурираат релевантните информации што се презентирани во последниот годишен финансиски извештај.
- 15А Корисникот на меѓупериодскиот финансиски извештај на субјектот ќе има пристап до последниот годишен финансиски извештај на тој субјект. Затоа, не е потребно белешките од меѓупериодскиот финансиски извештај да обезбедуваат релативно незначајни ажурирања на информациите коишто веќе биле презентирани во белешките во последниот годишен финансиски извештај.
- 15Б Следува листа на настани и трансакции за кои ќе се бараат обелоденувања доколку тие се значајни: листата не е исцрпна.
- (а) намалувањето на вредноста на залихите до нето-реализациона вредност и обратната трансакција од таквото намалување;
 - (б) признавање на загуба од обезвреднување на финансиски средства, недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства, средства што произлегуваат од договори со клиенти, или други средства, и обратните трансакции од таквата загуба поради обезвреднување;
 - (в) обратната трансакција на сите резервирања за трошоците од реструктурирање;
 - (г) стекнувања и отуѓувања на ставки од недвижности, постројки и опрема;
 - (д) заложби за купување на недвижности, постројки и опрема;
 - (ѓ) намирување на тужби;
 - (е) корекции на грешки од претходни периоди;
 - (ж) промени во деловните или економските околности кои влијаат на објективната вредност на финансиските средства и финансиските обврски на субјектот, било тие средства или обврски да се признаени според објективната вредност или според амортизираната набавна вредност;
 - (з) секое неплаќање на заем или прекршување на договорот за заем коишто не биле разрешени/надминати/решени до или пред крајот на известувачкиот период;
 - (с) трансакции со поврзани страни;

² Оваа точка беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издадени во мај 2008 година за да се разјасни опфатот на МСС 34.

MCC 34

- (и) преноси помеѓу нивоа на хиерархијата на објективната вредност што била користена во мерењето на објективната вредност на финансиските инструменти;
 - (ј) промени во класификацијата на финансиските средства како резултат на промената на намената или употребата на тие средства; и
 - (к) промени во условените обврски или условените средства.
- 15B Поединечни МСФИ даваат упатства во врска со барањата за обелоденување на многу/голем дел од ставките наведени во точка 15B. Кога настан, или трансакција, е значаен за разбирање на промените на финансиската состојба или на успешноста на субјектот од последниот годишен известувачки период, неговиот меѓупериодски финансиски извештај треба да наведе објаснување и ажурирање на релевантните информации вклучени во финансиските извештаи на последниот годишен известувачки период.
- 16 [Се брише]

Други обелоденувања

- 16A Освен обелоденувањето на значајните настани и трансакции во согласност со точките 15–15B, субјектот ќе ги вклучи следниве информации, во белешките кон неговите меѓупериодски финансиски извештаи, или на друго место во меѓупериодскиот финансиски извештај. Следниве обелоденувања ќе бидат или дадени во меѓупериодските финансиски извештаи или вклучени преку вкрстено упатување од меѓупериодските финансиски извештаи кон некој друг извештај (како што е коментар на раководството или извештај за ризик) што им е достапен на корисниците на финансиските извештаи под исти услови и во исто време, како и меѓупериодските финансиски извештаи. Доколку корисниците на финансиските извештаи немаат пристап до информациите што се вклучени преку вкрстено упатување под исти услови и во исто време, меѓупериодскиот финансиски извештај не е целосен. Информациите обично ќе се прикажуваат на финансиска година-до-датум основа.
- (а) Изјава дека во меѓупериодските финансиски извештаи се следени истите сметководствени политики и методи на пресметка споредено со последните годишни финансиски извештаи или, доколку тие политики или методи биле променети, опис на природата и ефектот од промената.
 - (б) Објаснувачки коментари за сезонските или цикличните карактеристики на меѓупериодското работење.
 - (в) Природата и износот на ставките што влијаат врз средствата, обврските, капиталот, нето-добивката или готовинските текови коишто се невообичаени поради нивната природа, големина или појава.
 - (г) Природата и износот на промените во проценките на износи прикажани во претходните меѓупериоди од тековната финансиска година или промените во проценките на износи прикажани во претходните финансиски години.
 - (д) Емисии, повторни купувања и отплати на должнички и сопственички хартии од вредност.
 - (е) Платени дивиденди (групно или по акција) посебно за обични акции и за други акции.
 - (е) Следниве информации за сегмент (обелоденување на информации за сегмент се бара во меѓупериодскиот финансиски извештај на субјектот само ако МСФИ 8 *Оперативни сегменти* бара од тој субјект да обелодени информации за сегмент во неговите годишни финансиски извештаи):
 - (i) Приходи од надворешни клиенти, доколку се вклучени во мерењето на добивката или загубата на сегментот прегледани од страна на главниот оперативен доносител на одлуки или на друг начин редовно доставени до главниот оперативен доносител на одлуки.
 - (ii) Меѓусегментски приходи, доколку се вклучени во мерењето на добивката или загубата на сегментот прегледани од страна на главниот оперативен доносител на одлуки или на друг начин редовно обезбедени на главниот оперативен доносител на одлуки.
 - (iii) Мерило за добивка или загуба на сегмент.

МСС 34

- (iv) Мерило на вкупни средства и обврски за определен сегмент на известување доколку тие износи редовно му се доставуваат на главниот оперативен доносител на одлуки и доколку имало материјална промена од износот што бил обелоденет во последните годишни финансиски извештаи за тој сегмент на известување.
- (v) Опис на разликите од последните годишни финансиски извештаи во основите на сегментирање или во основите за мерење на добивката или загубата на сегментот.
- (vi) Усогласување на збирот на мерилата на добивка или загуба на известувачките сегменти со добивката или загубата пред даночен трошок (данок од добивка) и прекинатите работења на субјектот. Меѓутоа, доколку субјектот алоцира на известувачките сегменти ставки како што се даночен трошок (данок од добивка), субјектот може да го усогласи збирот на мерилата на добивка или загуба на сегментите на добивка или загуба по тие ставки. Материјалните усогласувачки ставки ќе бидат посебно идентификувани и опишани во тоа усогласување.
- (ж) Настани по меѓуперодот што не биле одразени во финансиските извештаи за меѓуперодот.
- (з) Ефектот од промените во составот на субјектот во текот на меѓупериодот, вклучувајќи деловни комбинации, стекнување или губење контрола врз подружници и долгорочни инвестиции, реструктурирања и прекинати работења. Во случајот на деловни комбинации, субјектот ќе ги обелодени информациите што се бараат во МСФИ 3 *Деловни комбинации*.
- (с) За финансиски инструменти, обелоденувањата во врска со објективната вредност кои се бараат со точките 91–93(ж), 94–96, 98 и 99 од МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност* и точките 25, 26 и 28–30 од МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*.
- (и) За субјекти кои стануваат, или престануваат да се, субјекти кои инвестираат, како што е дефинирано во МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, обелоденувањата од МСФИ 12 *Обелоденувања на учества во други субјекти*, точка 9Б.
- (l) Расчленувањето на приходите од договори со клиенти што се бара со точките 114–115 од МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*.

17–18 [Се брише]

Обелоденувања за усогласеност со МСФИ

- 19 Доколку меѓупериодскиот финансиски извештај на субјектот е во согласност со овој Стандард, тој факт ќе биде обелоденет. Меѓупериодскиот финансиски извештај нема да биде опишан како усогласен со МСФИ, освен доколку тој не е во согласност со сите барања на МСФИ.

Периоди за кои се бара да бидат презентирани меѓупериодски финансиски извештаи

- 20 Меѓупериодските извештаи ќе вклучат меѓупериодски финансиски извештаи (скратени или целосни) за периоди како што следува:
- (а) Извештај за финансиска состојба на крајот на тековниот меѓупериод и споредбен извештај за финансиска состојба на крајот на претходната финансиска година.
 - (б) Извештаи за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка за тековниот меѓупериод и кумулативно за тековната финансиска година-до-датум, со споредбени извештаи за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка за споредливите меѓупериоди (тековниот и година-до-датум) на претходната финансиска година. Како што е дозволено со МСС 1 (изменет во 2007 година), меѓупериодски извештај може да презентира за секој период извештај или извештаи за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка.

MCC 34

- (в) **Извештај за промени во капиталот кумулативно за тековната финансиска година-до-датум, со споредбен извештај за споредбениот година-до-датум период на претходната финансиска година.**
- (г) **Извештај за готовински текови кумулативно за тековната финансиска година-до-датум, со споредбен извештај за споредбениот година-до-датум период на претходната финансиска година.**
- 21 За субјект чие работење во голема мера е сезонско, можат да бидат корисни финансиските информации за дванаесетте месеци до крајот на меѓупериодот и споредбени информации за претходниот дванаесет-месечен период. Во согласност со ова, субјектите чие работење во голема мера е сезонско се поттикнуваат да разгледаат прикажување на вакви информации како дополнување на информациите што се бараат во претходната точка.
- 22 Делот А од илустративните примери кои се составен дел од овој Стандард ги илустрира периодите што се бараат да бидат презентирани од страна на субјектот што известува полугодишно и субјектот што известува квартално.

Материјалност

- 23 **При одлучувањето како да се признае, мери, класифицира или обелодени ставка за целите на меѓупериодско финансиско известување, материјалноста ќе биде оценета во однос на меѓупериодските финансиски податоци. При оценувањата на материјалноста, ќе биде препознаено дека меѓупериодските мерења можат да се потпрат на проценки до повисок степен отколку мерењата на годишните финансиски податоци.**
- 24 MCC 1 ги дефинира материјалните информации и бара посебно обелоденување на материјалните ставки, вклучувајќи ги (на пример), прекинатите работења, и MCC 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* бара обелоденување на промените во сметководствените проценки, грешки и промени во сметководствените политики. Двата стандарди не содржат квантитативно упатство во врска со материјалноста.
- 25 Иако во оценката на материјалноста секогаш се бара расудување, овој Стандард ја заснова одлуката за признавање и обелоденување врз податоците од самиот меѓупериод поради разбирливост на меѓупериодските износи. Така, на пример, невообичаените ставки, промените во сметководствените политики или проценки и грешките се признаени и обелоденети врз основа на материјалноста во однос на меѓупериодските податоци за да се избегнат погрешно прикажани заклучоци кои би можеле да резултираат од необелоденување. Најважна цел е да се обезбеди дека меѓупериодскиот финансиски извештај ги вклучува сите информации што се релевантни за разбирање на финансиската состојба и успешноста на субјектот во текот на меѓупериодот.

Обелоденување во годишни финансиски извештаи

- 26 **Доколку проценката на износ презентирани во меѓупериод значајно се промени во текот на крајниот меѓупериод од финансиската година, но не е презентирани посебен финансиски извештај за тој финален меѓупериод, природата и износот на таа промена во проценката ќе бидат обелоденети во белешка кон годишните финансиски извештаи за таа финансиска година.**
- 27 MCC 8 бара обелоденување на природата и (доколку е практично) износот на промената во проценката која или има материјален ефект во тековниот период или се очекува да има материјален ефект во последователни периоди. Точка 16(г) од овој Стандард бара слично обелоденување во меѓупериодскиот финансиски извештај. Примерите вклучуваат промени во проценката во финалниот меѓупериод во врска со намалувањето на вредноста на залихите, реструктурирања или загуби поради обезвреднувања што биле известени во претходен меѓупериод од финансиската година. Обелоденувањето барано во претходната точка е доследно на барањето на MCC 8 и е наменето да биде ограничено во опфатот—однесувајќи се само на промената во проценката. Од субјектот не се бара да вклучи дополнителни меѓупериодски финансиски информации во неговите годишни финансиски извештаи.

Признавање и мерење

Исти сметководствени политики како годишните

- 28 Субјектот ќе ги применува истите сметководствени политики во своите меѓупериодски финансиски извештаи што се применети во неговите годишни финансиски извештаи, освен за промени во сметководствената политика направени по датумот на последните годишни финансиски извештаи што треба да бидат рефлектирани во следните годишни финансиски извештаи. Меѓутоа, динамиката на известувањето на субјектот (годишно, полугодишно или квартално) нема да влијае врз мерењето на неговите годишни резултати. За да се постигне таа цел, мерењата за целите на меѓупериодското известување ќе бидат направени година-до-датум основа.
- 29 Барањето субјектот да ги применува истите сметководствени политики во неговите меѓупериодски финансиски извештаи, како и во неговите годишни извештаи може да се чини дека сутерира дека мерењата во меѓупериодот се направени како да е секој меѓупериод самостоен како независен известувачки период. Меѓутоа, утврдувајќи дека динамиката на известувањето на субјектот не влијае врз мерењето на неговите годишни резултати, точка 28 потврдува дека меѓупериодот е дел од поголема финансиска година. Мерењата година-до-датум може да вклучат промени во проценките на износите прикажани во претходните меѓупериоди на тековната финансиска година. Но принципите на признавање средства, обврски, приходи и расходи во меѓупериод се истите како и во годишните финансиски извештаи.
- 30 За илустрација:
- (а) Принципите за признавање и мерење на загуби што произлегуваат од намалување на вредноста на зашките, реструктурирања или обезвреднувања во меѓупериод се истите како оние што би ги следел субјектот доколку изготвува само годишни финансиски извештаи. Меѓутоа, доколку таквите ставки се признаени и мерени во еден меѓупериод и проценката се промени во последователниот меѓупериод од таа финансиска година, првичната проценка се менува во последователниот меѓупериод било преку пресметка на дополнителен износ на загуба или преку обратна трансакција на претходно признатиот износ.
 - (б) трошок којшто не ја задоволува дефиницијата за средство на крајот на меѓупериодот не е одложен во извештајот за финансиска состојба за да чека идни информации за тоа дали ја исполнил дефиницијата за средство или за да се израмнат заработките во меѓупериодите во рамките на една финансиска година; и
 - (в) расходот за данок на добивка се признава во секој меѓупериод врз основа на најдобра проценка на пондерирана просечна стапка на данок на добивка очекувана за целата финансиска година. Износите пресметани на име расход за данок на добивка во еден меѓупериод може да треба да бидат прилагодени во последователен меѓупериод на таа финансиска година доколку се промени проценката на годишната стапка на данокот на добивка.
- 31 Според *Концепциската Рамка за финансиско известување (Концепциска рамка)*, признавање е процесот на внесување во извештајот за финансиска состојба или во извештајот (извештаите) за финансиска успешност, на ставка којашто ја задоволува дефиницијата на еден од елементите од финансиските извештаи. Дефинициите за средства, обврски, приходи и расходи се основни за признавање, на крајот и на годишните и на меѓупериодите за финансиско известување.
- 32 За средствата, истите тестови на идни економски придобивки се применуваат на датумите на меѓупериодите и на крајот на финансиската година на субјектот. Трошоците што, според нивната природа, не би се квалификувале како средства на крајот на финансиската година не би се квалификувале ниту на датумите на меѓупериодите. Слично, обврска на крајот на датумот на меѓупериодско известување мора да претставува постоечка облигација на тој датум, наполно исто како што мора и на датумот на годишното известување.
- 33 Основна карактеристика на приходите и расходите е дека поврзаните приливи и одливи на средства и обврски веќе се случиле. Доколку се случиле тие приливи или одливи, поврзаниот приход или расход се признава; во спротивно, не се признава. *Концепциската рамка* не дозволува признавање на ставки во извештајот за финансиска состојба кои не ја задоволуваат дефиницијата на средства или обврски.
- 34 При мерењето на средства, обврски, приходи, расходи и готовински текови искажани во финансиските извештаи, субјектот што известува само годишно може да ги земе предвид

МСС 34

информациите што стануваат расположливи во текот на финансиската година. Неговите мерења се, всушност, врз година-до-датум основа.

- 35 Субјект што известува полугодишно при мерењата за неговите финансиски извештаи ги користи информациите што се расположливи до средина на годината, или кратко по тоа, за првиот шестмесечен период, и информациите расположливи на крајот на годината, или кратко по тоа, за дванаесетмесечен период. Дванаесетмесечните мерења ќе рефлектираат можни промени во проценките на износите искажани за првиот шестмесечен период. Износите искажани во меѓупериодскиот финансиски извештај за првиот шестмесечен период не се прилагодуваат ретроактивно. Меѓутоа, точките 16(г) и 26 бараат природата и износот на сите значајни промени во проценките да бидат обелоденети.
- 36 Субјект што известува почесто од полугодишно ги мери приходите и расходите на година-до-датум основа за секој меѓупериод користејќи ги информациите расположливи кога се изготвува секој комплет финансиски извештаи. Износите на приходи и расходи искажани во тековниот меѓупериод ќе ги рефлектираат сите промени во проценките на износите искажани во претходните меѓупериоди од финансиската година. Износите искажани во претходните меѓупериоди не се прилагодуваат ретроактивно. Меѓутоа, точките 16(г) и 26 бараат природата и износот на сите значајни промени во проценките да бидат обелоденети.

Приходи што се примени сезонски, циклично или повремено

- 37 Приходите што се примаат сезонски, циклично или повремено во рамките на финансиската година нема да бидат очекувани или одложени за датумот на меѓупериодот доколку очекувањето или одложувањето не би биле соодветни на крајот на финансиската година на субјектот.
- 38 Примерите вклучуваат приходи од дивиденди, tantiemi и државни поддршки. Дополнително, некои субјекти постојано заработуваат повеќе приходи во одредени меѓупериоди на финансиската година отколку во други меѓупериоди, на пример, сезонски приходи на трговците на мало. Ваквите приходи се признаваат тогаш кога тие се случуваат.

Трошоци направени нерамномерно во текот на финансиската година

- 39 Трошоците што се направени нерамномерно во текот на финансиската година на субјектот ќе бидат очекувани или одложени за целите на меѓупериодското известување ако, и само ако, е соодветно да се очекува или одложи тој вид трошок и на крајот на финансиската година.

Применување на принципите за признавање и мерење

- 40 Делот Б од илустративните примери кој е составен дел од овој Стандард обезбедува примери за применување на општите принципи за признавање и мерење наведени во точките 28–39.

Користење на проценки

- 41 Процедурите за мерење што треба да следат во меѓупериодски финансиски извештај ќе бидат осмислени така што ќе обезбедат дека информациите коишто произлегуваат од нив се веродостојни и дека сите материјални финансиски информации коишто се релевантни за разбирање на финансиската состојба или успешноста на субјектот се соодветно обелоденети. Иако мерењата и во годишните и во меѓупериодските финансиски извештаи често се засновани на разумни проценки, изготвувањето на меѓупериодските финансиски извештаи генерално ќе бара поголемо користење на методите за проценка отколку годишните финансиски извештаи.
- 42 Делот В од илустративните примери кој е составен дел од овој Стандард дава примери за користењето на проценките во меѓупериодите.

Повторно прикажување на претходно известени меѓупериоди

- 43 Друга промена во сметководствената политика, освен онаа за која преминувањето е наведено во нов МСФИ, ќе биде одразена преку:

МСС 34

- (а) повторно искажување на финансиските извештаи од претходните меѓупериоди на тековната финансиска година и споредливите меѓупериоди од сите претходни финансиски години што ќе бидат повторно искажани во годишните финансиски извештаи во согласност со МСС 8, или
- (б) кога е непрактично да се определи кумулативниот ефект на почетокот на финансиската година од примената на нова сметководствена политика во сите претходни периоди, прилагодувањето на финансиските извештаи од претходните меѓупериоди од тековната финансиска година и споредливите меѓупериоди од претходните финансиски години да ја применуваат новата сметководствена политика во иднина од најраниот датум кога е тоа практично.
- 44 Една цел на претходниот принцип е да обезбеди дека е применета единствена сметководствена политика за одредена класа трансакции низ целата финансиска година. Според МСС 8, промена во сметководствена политика се одразува преку ретроактивна примена, со повторно искажување на финансиските податоци од претходниот период, до најпрактичниот претходен датум. Меѓутоа, доколку кумулативниот износ на прилагодувањето поврзано со претходните финансиски години е непрактично да се определи, тогаш, според МСС 8, новата политика се применува во иднина од најраниот датум кога е тоа практично. Ефектот од принципот во точка 43 е да бара дека во текот на тековната финансиска година секоја промена во сметководствена политика се применува или ретроактивно или, доколку тоа е непрактично, во иднина, не подоцна од почетокот на финансиската година.
- 45 Дозволување сметководствените промени да бидат одразени со датум од меѓупериодот во текот на финансиската година би дозволило да се применуваат две различни сметководствени политики за одредена класа трансакции во текот на една финансиска година. Резултатот би бил тешкотии во меѓупериодската распределба, неразбирливи оперативни резултати и комплицирани анализи и разбирливост на меѓупериодски информации.

Датум на стапување во сила

- 46 Овој Стандард станува оперативен за финансиски извештаи кои се однесуваат на периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 1999 година. Се поттикнува порана примена.
- 47 МСС 1 (изменет во 2007 година) ја измени терминологијата користена низ МСФИ. Понатаму, тој ги измени точките 4, 5, 8, 11, 12 и 20, ја избриша точката 13, и ги додаде точките 8А и 11А. Субјектот ќе ги применува овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (изменет во 2007 година) за претходен период, измените ќе се применат и за тој претходен период.
- 48 МСФИ 3 (изменет во 2008) ја измени точка 16(i). Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (изменет во 2008 година) за претходен период, измената, исто така, ќе се примени и за тој претходен период.
- 49 Точките 15, 27, 35 и 36 без изменети, точките 15А–15В и 16А беа додадени, а точките 16–18 беа избришани со *Подобрувања на МСФИ* во мај 2010 година. Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 50 МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја додаде точка 16А(s). Субјектот ќе ја примени таа измена кога го применува МСФИ 13.
- 51 *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ги измени точките 8, 8А, 11А и 20. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСС 1 како што е изменет во јуни 2011 година.
- 52 *Годишни подобрувања од циклус 2009–2011 година*, издаден во мај 2012 година, ја измени точка 5 како последователна измена изведена од измената на МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*. Субјектот ќе ја примени таа измена ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 53 *Годишни подобрувања од циклус 2009–2011 Година*, издаден во мај 2012, ја измени точка 16А. Субјектот ќе ја примени таа измена ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на

МСС 34

- или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 54 *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ја измени точка 16А. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Порана примена на *Субјекти кои инвестираат* е дозволена. Доколку субјектот ја применува таа измена за порано, тој, исто така, во исто време, ќе ги примени и сите измени содржани во *Субјекти кои инвестираат*.
- 55 МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, издаден во мај 2014 година, ги измени точките 15Б и 16А. Субјектот ќе ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 56 *Годишни подобрувања на МСФИ од циклус 2012–2014*, издаден во септември 2014 година, ја измени точка 16А. Субјектот ќе ја примени таа измена ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, ќе го обелодени тој факт.
- 57 *Иницијатива за обелоденување* (измени на МСС 1), издаден во декември 2014 година, ја измени точка 5. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена на таа измена.
- 58 *Измени на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ-стандардите*, издаден во 2018 година, ги измени точките 31 и 33. Субјектот ќе ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена доколку во исто време субјектот, исто така, ги примени и сите други измени направени со *Измените на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ-стандардите*. Субјектот ќе ги примени измените на МСС 34 ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Сепак, доколку субјектот определи дека ретроактивната примена би била непрактична или би подразбирала непотребни трошоци или напори, ќе ги примени измените на МСС 34 преку упатување на точките 43–45 од овој Стандард и точките 23–28, 50–53 и 54Г од МСС 8.
- 59 *Дефиниција за материјално* (измени на МСС 1 и МСС 8), издаден во октомври 2018 година, ја измени точка 24. Субјектот ќе ги примени тие измени во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, ќе го обелодени тој факт. Субјектот ќе ги примени тие измени кога ги применува измените на дефиницијата за материјално во точка 7 од МСС 1 и точките 5 и 6 од МСС 8.
- 60 *Обелоденување на сметководствени политики*, кој го измени МСС 1 и Изјавата за пракса 2 *Правење материјални расудувања* од МСФИ, и беше издаден во февруари 2021 година, ја измени точка 5. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, ќе го обелодени тој факт.

МСС 36

Меѓународен сметководствен стандард 36 Обезвреднување на средства

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да ги пропише постапките што ги применува субјектот за да осигури дека неговите средства сметководствено се водат по износ кој не е поголем од нивниот надоместлив износ. Средството сметководствено се води по износ кој е поголем од неговиот надоместлив износ доколку неговата сметководствена вредност го надминува износот што ќе се надомести преку користење или продажба на средството. Доколку ова е случај, средството се опишува како обезвреднето и стандардот бара субјектот да признае загуба поради обезвреднување. Стандардот, исто така, одредува кога треба субјектот да спроведе обратна трансакција на загуба поради обезвреднување и пропишува обелоденувања.

Опфат

- 2 Овој Стандард ќе се применува за сметководствено евидентирање на обезвреднувањето на сите средства, освен на:
 - (а) залихи (види МСС 2 *Залихи*);
 - (б) средства според договор и средства што произлегуваат од набавната вредност за стекнување или исполнување на договор кои се признати во согласност со МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*;
 - (в) одложени даночни средства (види МСС 12 *Даноци на добивка*);
 - (г) средства кои произлегуваат од придобивки за вработените (види МСС 19 *Придобивки за вработените*);
 - (д) финансиски средства кои се во рамките на опфатот на МСФИ 9 *Финансиски инструменти*;
 - (е) инвестициска недвижност што се мери по објективна вредност (види МСС 40 *Инвестициска недвижност*);
 - (ж) биолошки средства поврзани со земјоделска дејност во рамките на опфатот на МСС 41 *Земјоделство* кои се мерат по објективна вредност намалена за трошоците за продажба;
 - (з) нетековни средства (или групи за отуѓување) класифицирани како такви кои се чуваат за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.
- 3 Овој Стандард не се применува на залихи, средства кои произлегуваат од договори за изградба, одложени даночни средства, средства кои произлегуваат од придобивки за вработени, или средства класифицирани како средства кои се чуваат за продажба (или кои се вклучени во група за отуѓување која се класифицира како таква која се чува за продажба) бидејќи постојните МСФИ кои се применуваат на овие средства содржат барања за признавање и мерење на тие средства.
- 4 Овој Стандард се применува на финансиски средства кои се класифицирани како:
 - (а) подружници, како што се дефинирани во МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*;
 - (б) придружни субјекти, како што се дефинирани во МСС 28 *Инвестиции во придружни субјекти и заеднички потфати*; и
 - (в) заеднички потфати, како што се дефинирани во МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*.За обезвреднување на други финансиски средства, се применува МСФИ 9.
- 5 Овој Стандард не се применува на финансиски средства во рамките на опфатот на МСФИ 9, инвестициска недвижност што се мери по објективна вредност во согласност со МСС 40, или биолошки средства поврзани со земјоделска дејност измерени по објективна вредност намалена за

MCC 36

трошоците за продажба во согласност со MCC 41. Сепак, овој Стандард се применува на средства што сметководствено се водат по ревалоризиран износ (т.е. објективната вредност на датумот на ревалоризација, намалена за секоја последователна акумулирана депрецијација и последователно акумулирани загуби поради обезвреднување) во согласност со други МСФИ, како на пример моделот на ревалоризација во MCC 16 *Недвижности, постројки и опрема* и MCC 38 *Нематеријални средства*. Единствената разлика помеѓу објективната вредност на средството и неговата објективна вредност намалена за трошоците на отуѓување се директните инкрементални трошоци што можат да му се припишат на отуѓувањето на средството.

- (а) Доколку трошоците за отуѓување се занемарливи, надоместливиот износ на ревалоризираното средство е нужно блиску до, или е поголем од, неговиот ревалоризиран износ. Во овој случај, по примената на барањата за ревалоризација, не е веројатно дека ревалоризираното средство е обезвреднето и надоместливиот износ не треба да биде проценет.
- (б) [Се брише]
- (в) Доколку трошоците за отуѓување не се занемарливи, објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување на ревалоризираното средство е нужно помала од неговата објективна вредност. Затоа, ревалоризираното средство ќе биде обезвреднето доколку неговата употребна вредност е помала од неговиот ревалоризиран износ. Во овој случај, по примената на барањата за ревалоризација, субјектот го применува овој Стандард за да определи дали средството можеби е обезвреднето.

Дефиниции

6 Во овој Стандард се користат следниве поими со наведените значења за нив:

Сметководствена вредност е износот според кој средството се признава по одземањето на секоја акумулирана депрецијација (амортизација) и акумулирани загуби поради негово обезвреднување.

Единица која генерира готовина е најмалата класа на средства што може да се идентификува а која генерира готовински приливи коишто се во голем дел независни од готовинските приливи на други средства или групи на средства.

Корпоративни средства се средства, освен гудвилот, кои придонесуваат за идните готовински текови како на единицата која генерира готовина и која е предмет на проверка, така и на другите единици кои генерираат готовина.

Трошоци за отуѓување се инкрементални трошоци кои директно може да му се припишат на отуѓувањето на некое средство или единица која генерира готовина, исклучувајќи ги финансиските трошоци и расходот за данокот на добивка.

Износ кој подлежи на депрецијација е набавната вредност на средството, или друг износ кој е замена за набавната вредност во финансиските извештаи, намалена за неговиот остаточна вредност.

Депрецијација (амортизација) е систематска распределба на износот на средството кој подлежи на депрецијација во текот на неговиот корисен век.¹

Објективна вредност е цената што би била добиена за продажба на средство или што би била платена за пренос на обврска при редовна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*.)

Загуба поради обезвреднување е износот за којшто сметководствената вредност на едно средство или единица која генерира готовина го надминува неговиот надоместлив износ.

Надоместливиот износ на едно средство или единица која генерира готовина е поголемот износ од објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување и неговата употребна вредност.

Корисен век е:

- (а) **временскиот период во рамките на кој се очекува субјектот да го користи средството; или**

¹ Во случајот на нематеријално средство, поимот „амортизација“ вообичаено се користи наместо поимот „депрецијација“. Двата поима го имаат истото значење.

МСС 36

- (б) бројот на производствени или слични единици кои се очекува субјектот да ги добие од средството.

Употребна вредност е сегашната вредност на идните готовински текови кои се очекува да произлезат од средството или единицата која генерира готовина.

Идентификување на средство кое може да биде обезвреднето

- 7 Точките 8–17 наведуваат кога се определува надоместливиот износ. Овие барања го користат поимот „средство“, но се однесуваат подеднакво и на поединечно средство и на единицата која генерира готовина. Преостанатиот дел од овој Стандард ја има следнава структура:
- (а) Точките 18–57 ги поставуваат барањата за мерење на надоместлив износ. Тие барања, исто така, го користат поимот „средство“, но се применуваат подеднакво и на поединечно средство и на единица која генерира готовина.
- (б) Точките 58–108 ги поставуваат барањата за признавање и мерење на загуби поради обезвреднување. Признавањето и мерењето на загубите поради обезвреднување за поединечни средства, освен гудвил, се обработуваат во точките 58–64. Точките 65–108 се занимаваат со признавање и мерење на загубите поради обезвреднување за единици кои генерираат готовина и гудвил.
- (в) Точките 109–116 ги поставуваат барањата за обратна трансакција на загубата поради обезвреднување признаена во претходни периоди за средство или единица која генерира готовина. Повторно, тие барања го користат поимот „средство“, но се применуваат подеднакво на поединечно средство или единица која генерира готовина. Дополнителни барања за поединечно средство се дадени во точките 117–121, за единица која генерира готовина во точките 122 и 123, и за гудвил во точките 124 и 125.
- (г) Точките 126–133 ги специфицираат информациите што треба да бидат обелоденети за загуби поради обезвреднување и обратни трансакции на загуби поради обезвреднување за средства и единици кои генерираат готовина. Точките 134–137 наведуваат дополнителни барања за обелоденување за единици кои генерираат готовина на кои гудвил или нематеријални средства со неограничен корисен век биле распределени за цели на тестирање за обезвреднување.
- 8 Едно средство е обезвреднето кога неговата сметководствена вредност го надминува неговиот надоместлив износ. Точките 12–14 опишуваат некои индикации кои укажуваат дека можеби се случила загуба поради обезвреднување. Доколку е присутна која било од тие индикации, од субјектот се бара да направи формална проценка на надоместливиот износ. Освен во случајот што е опишан во точка 10, овој Стандард не бара од субјектот да прави формална проценка на надоместливиот износ доколку не постојат индикации за загуба поради обезвреднување.
- 9 **На крајот на секој известувачки период, субјектот ќе оцени дали постои индикација дека средството е можеби обезвреднето. Доколку постои таква индикација, субјектот ќе го процени надоместливиот износ на средството.**
- 10 **Без разлика на тоа дали постои некаква индикација за обезвреднување, субјектот, исто така, ќе:**
- (а) **ги тестира за обезвреднување, еднаш годишно, нематеријалните средства со неограничен корисен век или нематеријални средства кои сè уште не се расположливи за употреба, преку споредување на сметководствената вредност со надоместливиот износ. Ваквото тестирање за обезвреднување може да биде извршено во кое било време во текот на годината, под услов да се спроведува секоја година во исто време. Различни нематеријални средства може да бидат тестирани за обезвреднување во различно времиња. Меѓутоа, доколку такво нематеријално средство беше првично признато за време на тековниот годишен период, тоа нематеријално средство ќе се тестира за обезвреднување пред крајот на тековниот годишен период.**
- (б) **го тестира за обезвреднување гудвилот стекнат во деловна комбинација еднаш годишно во согласност со точките 80–99.**
- 11 Способноста едно нематеријално средство да генерира доволно идни економски придобивки за да ја надомести неговата сметководствена вредност е вообичаено подложна на поголема неизвесност пред средството да биде расположливо за користење отколку кога е тоа веќе расположливо за користење. Затоа, овој Стандард бара субјектот, најмалку еднаш годишно, да ја тестира за

MCC 36

обезвреднување сметководствената вредност на нематеријалното средство кое сè уште не е расположливо за користење.

- 12 Во проценувањето дали постои некаква индикација дека некое средство би можело да биде обезвреднето, субјектот, како минимум, ќе ги разгледа следниве индикации:

Надворешни извори на информации

- (а) Постојат јасни индикации дека, за време на периодот, вредноста на средството се намалила значително повеќе од очекуваното како резултат на одминувањето на времето или вообичаеното користење.
- (б) За време на периодот се случиле значителни промени со негативно влијание врз субјектот, или ќе се случат во блиска иднина, во технолошкото, пазарното, економското или правното опкружување во кое работи субјектот или на пазарот за кој е наменето средството.
- (в) Пазарните каматни стапки или другите пазарни стапки на принос на инвестиции се зголемиле за време на периодот, и тие зголемувања е веројатно да влијаат на дисконтната стапка што се користи за пресметка на употребната вредност на средството и материјално да го намалат надоместливиот износ на средството.
- (г) Сметководствената вредност на нето- средствата на субјектот е поголема од неговата пазарна капитализација.

Внатрешни извори на информации

- (д) Постои расположлив доказ за застареност или физичко оштетување на некое средство.
- (е) За време на периодот се случиле значителни промени со негативно влијание врз субјектот, или се очекува дека ќе се случат во блиска иднина, до степенот до кој, или начинот на кој, средството се користи или се очекува да биде користено. Таквите промени вклучуваат средство во мирување, планови за прекинување или реструктурирање на работење на кое му припаѓа средство, планови за отуѓување на средство пред претходно очекуваниот датум, и повторно оценување на корисниот век на средството како ограничен наместо неограничен.²
- (е) Постои расположлив доказ врз основа на интерни извештаи кој укажува дека економската успешност на средството е, или ќе биде, полоша од очекуваната.

Дивиденда од подружница, заеднички потфат или придружен субјект

- (ж) За инвестиција во подружница, заеднички потфат или придружен субјект, инвеститорот признава дивиденда од инвестицијата и постои расположлив доказ за тоа дека:
 - (i) сметководствената вредност на инвестицијата во посебните финансиски извештаи ги надминува сметководствените вредности во консолидираните финансиски извештаи на нето-средствата на субјектот во кој се вложува, вклучувајќи го поврзаниот гудвил; или
 - (ii) дивидендата ја надминува вкупната сеопфатна добивка на подружницата, заедничкиот потфат или придружниот субјект во периодот кога е објавена дивидендата.
- 13 Списокот во точка 12 не е исцрпен. Субјектот може да идентификува и други индикации за можно обезвреднување на некое средство кои, исто така, ќе бараат од субјектот да го определи надоместливиот износ на средството или, во случајот со гудвил, да го тестира за обезвреднување во согласност со точките 80–99.
- 14 Доказ добиен врз основа на интерното известување кое укажува дека средството би можело да биде обезвреднето вклучува постоење на:
- (а) готовински текови за стекнување на средството, или последователни потреби за готовина за негово работење или одржување, кои се значително повисоки од првично планираните;

²

Откако средството ги исполни критериумите за класификација како средство што се чува за продажба (или е вклучено во група за отуѓување која се класифицира како таква која се чува за продажба), тоа се исклучува од опфатот на овој Стандард и сметководствено се евидентира во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.

МСС 36

- (б) фактички нето-готовински текови или добивка или загуба од работењето кои произлегуваат од средството, кои се значително полоши од планираните;
- (в) значително намалување на планираните нето-готовински текови или добивката од работење, или значително зголемување на планираната загуба, кои произлегуваат од средството; или
- (г) загуби од работење или нето-готовински одливи за средството, кога износите во тековниот период ќе се соберат со планираните износи за во иднина.
- 15 Како што е укажано во точка 10, овој Стандард бара нематеријално средство со неограничен корисен век или кое сè уште не е расположливо за употреба и гудвилот да се тестираат за обезвреднување, најмалку еднаш годишно. Освен кога се применуваат барањата во точка 10, концептот на материјалноста се применува за да се определи дали треба да се процени надоместливиот износ на средството. На пример, доколку претходните пресметки покажуваат дека надоместливиот износ на средството е значително поголем од неговата сметководствена вредност, субјектот не треба повторно да го проценува надоместливиот износ на средството доколку не се случиле настани коишто би ја елиминирале таа разлика. На сличен начин, претходните анализи можат да покажат дека надоместливиот износ на средството не е чувствителен на една (или на повеќе) индикации наведени во точка 12.
- 16 Како илустрација на точка 15, доколку пазарните каматни стапки или другите пазарни стапки на принос на инвестиции се зголемиле во текот на периодот, од субјектот не се бара да направи формална проценка на надоместливиот износ на средството во следниве случаи:
- (а) Доколку не е веројатно дека зголемувањето на овие пазарни стапки ќе влијае врз дисконтната стапка којашто се користи при пресметувањето на употребната вредност на средството. На пример, зголемувањата на краткорочните каматни стапки може да немаат материјално влијание врз дисконтната стапка којашто се користи за средство коешто има долг преостанат корисен век на употреба.
- (б) Доколку е веројатно дека зголемувањето на овие пазарни стапки ќе влијае врз дисконтната стапка којашто се користи при пресметувањето на употребната вредност на средството, но претходните анализи на чувствителност на надоместливиот износ покажуваат дека:
- (i) не е веројатно дека ќе има материјално намалување на надоместливиот износ бидејќи идните готовински текови, исто така, е веројатно да се зголемат (на пример, во некои случаи, субјектот може да е во состојба да покаже дека ги прилагодува своите приходи за да надомести за зголемувањето на пазарните стапки); или
- (ii) не е веројатно дека намалувањето на надоместливиот износ ќе резултира во материјална загуба поради обезвреднување.
- 17 Доколку постои индикација дека средството може да биде обезвреднето, тоа може да укаже дека преостанатиот корисен век на употреба, методот на депресијација (амортизација) или остаточната вредност за средството треба да бидат проверени и прилагодени во согласност со Стандардот применлив за средството, дури иако не се признава загуба поради обезвреднување за средството.

Мерење на надоместливиот износ

- 18 Овој Стандард го дефинира надоместливиот износ како поголемиот износ од објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување на средството, или единицата која генерира готовина, и неговата употребна вредност. Во точките 19–57 се наведени барањата за мерењето на надоместливиот износ. Овие барања го користат терминот „средство“, но подеднакво се применуваат и на поединечно средство и на единица која генерира готовина.
- 19 Не е секогаш неопходно да се утврдува и објективната вредност на средството намалена за трошоците за отуѓување и неговата употребна вредност. На пример, доколку кој било од овие износи ја надминува сметководствената вредност на средството, средството не е обезвреднето и не е потребно да се процени другиот износ.
- 20 Би било можно да се измери објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување, дури и кога не постои котирана цена за слично средство на некој активен пазар. Меѓутоа, понекогаш нема да биде можно да се измери објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување затоа што не постои основа за веродостојна проценка на цената што може да се добие од продажбата на средството во редовна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење според

МСС 36

тековни пазарни услови. Во овој случај, субјектот може да ја користи употребната вредност на средството како негов надоместлив износ.

- 21 Доколку не постои причина да се верува дека употребната вредност на средството материјално ја надминува неговата објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување, објективната вредност на средството намалена за трошоците за отуѓување може да се користи како негов надоместлив износ. Ова често ќе се случува со средство што се чува за отуѓување. Така е бидејќи употребната вредност на средството што се чува за отуѓување ќе се состои главно од нето-приливите од отуѓувањето, бидејќи идните готовински текови од континуираното користење на средството до неговото отуѓување веројатно ќе бидат занемарливи.
- 22 Надоместлив износ се утврдува за поединечно средство, освен ако средството не генерира готовински приливи коишто во голем дел се независни од тие на другите средства или групи на средства. Во ваков случај, надоместливиот износ се утврдува за единицата која генерира готовина на којашто ѝ припаѓа средството (види ги точките 65–103), освен доколку:
- (а) објективната вредност на средството намалена за трошоците за отуѓување е поголема од неговата сметководствена вредност; или
 - (б) употребната вредност на средството може да се процени да биде блиска до неговата објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување, а објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување може да се измери.
- 23 Во некои случаи, проценките, просеците и скратените пресметки можат да дадат разумна апроксимација до деталните пресметки илустрирани во овој Стандард за определување на објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување или употребната вредност.

Мерење на надоместливиот износ на нематеријално средство со неограничен корисен век на употреба

- 24 Точка 10 бара нематеријално средство со неограничен корисен век на употреба да се тестира за обезвреднување еднаш годишно, преку споредување на неговата сметководствена вредност со неговиот надоместлив износ, без оглед на тоа дали постои некаква индикација дека тоа би можело да биде обезвреднето. Сепак, најскорешната детална пресметка на надоместливиот износ на таквото средство направена во претходниот период може да се користи кога тоа средство се тестира за обезвреднување во тековниот период, под услов да се исполнети сите следни критериуми:
- (а) доколку нематеријалното средство не генерира готовински приливи од континуирано користење кои се во голема мера независни од тие на другите средства или групи на средства и затоа се тестира за обезвреднување како дел од единицата која генерира готовина на која тоа ѝ припаѓа, средствата и обврските кои ја сочинуваат таа единица не се промениле значително од најскорешната пресметка на надоместливиот износ;
 - (б) најскорешната пресметка на надоместливиот износ резултирал во износ кој значително ја надминал сметководствената вредност на средството; и
 - (в) врз основа на анализа на настаните што се случиле и околностите што се промениле од најскорешната пресметка на надоместливиот износ, мала е веројатноста дека определувањето на тековниот надоместлив износ би бил помал од сметководствената вредност на средството.

Објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување

- 25–27 [Се брише]
- 28 Трошоците за отуѓување, освен оние кои се веќе признаени како обврски, се одземаат при определувањето на објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување. Примери за вакви трошоци се правните трошоци, административни такси и слични такси за трансакции, трошоците за отстранување на средството и директните инкрементални трошоци за доведување на средството во состојба за негова продажба. Меѓутоа, придобивките по престанокот (како што се дефинирани во МСС 19) и трошоците поврзани со намалување или реорганизација на деловното работење, коишто следуваат по отуѓувањето на средството, не претставуваат директни инкрементални трошоци за отуѓување на средството.
- 29 Понекогаш, отуѓувањето на средството бара купувачот да преземе обврска, и само една објективна вредност намалена за трошоци за отуѓување е расположива и за средството и за обврската. Точка 78 објаснува како да се постапува во ваквите случаи.

МСС 36

Употребна вредност

30 Пресметката на употребната вредност на едно средство ги одразува следниве елементи:

- (а) **проценка на идните готовински текови коишто субјектот очекува да ги добие од средството;**
- (б) **очекувања за можните промени во износот или временскиот распоред на тие идни готовински текови;**
- (в) **временската вредност на парите, претставена преку тековна безризична пазарна каматна стапка;**
- (г) **цената за неизвесноста која е инхерентна на средството; и**
- (д) **други фактори, како на пример, великвидност, која пазарните учесници би ја одразиле при вреднувањето на идните готовински текови коишто субјектот очекува да ги добие од средството.**

31 Проценувањето на употребната вредност на средството ги вклучува следниве чекори:

- (а) проценување на идните готовински приливи и одливи што треба да произлезат од континуираното користење на средството и од неговото конечно отуѓување; и
- (б) применување на соодветна дисконтна стапка на тие идни готовински текови.

32 Елементите идентификувани во точка 30(б), (г) и (д) би можеле да се одразат или како прилагодување на идните готовински текови или како прилагодувања на дисконтната стапка. Кој било пристап да го избере субјектот за да ги одрази очекувањата околу можните промени на износот или временскиот распоред на идните готовински текови, резултатот ќе ја одрази очекуваната сегашна вредност на идните готовински текови, или пондерираниот просек на сите можни исходи. Додаток А дава дополнително упатство за користењето на техниките на сегашна вредност за мерење на употребната вредност на средството.

Основа за проценка на идните готовински текови

33 При мерењето на употребната вредност, субјектот ќе:

- (а) **ги заснова проекциите на готовинските текови врз разумни и поткрепени претпоставки кои претставуваат најдобра проценка на раководството за опсегот на економските услови што ќе постојат за време на преостанатиот корисен век на употреба на средството. Поголема тежина се дава на доказ од надворешни извори.**
- (б) **ги заснова проекциите на готовинските текови на последните финансиски планови/прогнози коишто биле одобрени од страна на раководството, но ќе ги исклучуваат сите проценети идни готовински приливи или одливи кои се очекува да произлезат од идни реструктурирања или од подобрување или зголемување на успешноста на средството. Проекциите засновани на овие планови/прогнози ќе покриваат максимален период од пет години, освен ако не може да се оправда подолг период.**
- (в) **ги проценат проекциите на готовински тек по периодот опфатен со последните планови/прогнози со екстраполирање на проекциите кои се засновани на планови/прогнози користејќи стабилна или опаѓачка стапка на пораст за последователни години, освен ако не може да се оправда растечка стапка. Оваа стапка на пораст нема да ја надмине долгорочната просечна стапка на пораст за производи, дејности, или земја или земји во кои работи субјектот, или за пазарот на кој се користи средството, освен кога не може да се оправда повисока стапка.**

34 Раководството ја проценува разумноста на претпоставките на кои се засновани тековните проекции на готовински текови, преку испитување на причините за разликите помеѓу минатите проекции на готовински текови и фактичките готовински текови. Раководството ќе обезбеди дека претпоставките врз кои се засновани неговите тековни проекции на готовински текови се доследни на фактичките минати исходи, под услов ефектите на последователните настани или околности кои не постоеле кога тие фактички готовински текови биле генерирани да го овозможуваат тоа.

35 Детални, експлицитни и веродостојни финансиски планови/прогнози за идни готовински текови за периоди подолги од пет години вообичаено не се расположливи. Од оваа причина, проценките на раководството за идните готовински текови се засновани на последните планови/прогнози максимум за пет години. Раководството може да користи проекции на готовински текови засновани на финансиски планови/прогнози за период подолг од пет години доколку раководството е уверено

MCC 36

дека тие проекции се веродостојни и може да ја покаже својата способност, врз основа на минато искуство, точно да ги прогнозира готовинските текови за тој подолг период.

- 36 Проектите на готовински текови до крајот на корисниот век на употреба на средството се проценуваат со екстраполирање на проекциите на готовински текови засновани на финансиските планови/прогнози, користејќи ја стапката на пораст за последователните години. Оваа стапка е стабилна или опаѓачка, освен ако зголемувањето на стапката се сложува со објективните информации за моделот на животниот циклус на производот или дејноста. Доколку е соодветно, стапката на пораст изнесува нула или е негативна.
- 37 Кога условите се повољни, конкурентите веројатно ќе влезат на пазарот и ќе го ограничат растот. Затоа, субјектите ќе имаат тешкотии во надминувањето на просечната историска стапка на пораст во рамките на долг рок (да речеме дваесет години) за производите, дејностите или земјата или земјите во коишто работи субјектот, или за пазарот на којшто се користи средството.
- 38 Кога се користат информации од финансиските планови/прогнози, субјектот разгледува дали информациите одразуваат разумни и поткрепени претпоставки и дали претставуваат најдобра проценка на раководството за комплетот економски услови коишто ќе постојат во текот на преостанатиот корисен век на употреба на средството.

Состав на оценките на идните готовински текови

- 39 **Оценките на идните готовински текови ќе вклучат:**
- (а) **проекции на готовинските приливи од континуираната употреба на средството;**
 - (б) **проекции на готовински одливи кои нужно се прават за генерирање на готовинските приливи од континуираната употреба на средството (вклучувајќи ги и готовинските одливи за подготвување на средството за употреба) и коишто можат директно да се припишат, или да се распределат на разумна и доследна основа, на средството; и**
 - (в) **нето-готовински текови, доколку ги има, што треба да бидат примени (или платени) за отуѓување на средството на крајот на неговиот корисен век на употреба.**
- 40 Проектите на идните готовински текови и дисконтната стапка одразуваат конзистентни претпоставки за зголемувањата на цените како резултат на општата инфлација. Поради тоа, доколку дисконтната стапка го вклучува ефектот од зголемувањето на цените како резултат на општата инфлација, идните готовински текови се проценуваат во номинални износи. Доколку дисконтната стапка го исклучува ефектот од зголемувањето на цените како резултат на општата инфлација, идните готовински текови се проценуваат во реални износи (но вклучуваат идни специфични зголемувања или намалувања на цените).
- 41 Проектите на готовински одливи ги вклучуваат оние за секојдневно сервисирање на средството, како и идни општи трошоци што можат директно да се припишат, или да се распределат врз разумна и доследна основа, на користењето на средството.
- 42 Кога сметководствената вредност на дадено средство сè уште не ги вклучува сите готовински одливи што треба да се направат пред средството да биде подготвено за употреба или продажба, проценката на идните готовински одливи вклучува проценка на сите понатамошни готовински одливи кои се очекува да бидат направени пред средството да биде подготвено за употреба или продажба. На пример, ова е случајот со зграда во изградба или развоен проект кој сè уште не е довршен.
- 43 За да се одбегнат дупли пресметки, оценките на идните готовински текови не вклучуваат:
- (а) готовински приливи од средства кои генерираат готовински приливи кои во голема мера се независни од готовинските приливи од средството што се проверува (на пример, финансиски средства какви што се побарувањата); и
 - (б) готовински одливи кои се однесуваат на обврски кои веќе биле признаени како облигации (на пример, облигации спрема добавувачите, за пензии или резервирања).
- 44 **Идните готовински текови треба да се проценат за средството во неговата тековна состојба. Оценките на идните готовински текови нема ги вклучат проценетите идни готовински приливи или одливи кои се очекува да произлезат од:**
- (а) **идно реструктурирање на коешто субјектот сè уште не се обврзал; или**
 - (б) **подобрување или зголемување на успешноста на средството.**
- 45 Бидејќи идните готовински текови се проценуваат за средството во неговата тековна состојба, употребната вредност не ги одразува:

МСС 36

- (а) идните готовински одливи или поврзаните заштеди на трошоци (на пример, намалување на трошоците за персоналот) или придобивките кои се очекува да произлезат од идното реструктурирање на коешто субјектот сè уште не се обврзал; или
- (б) идните готовински одливи коишто ќе ги подобрат или зголемат успешноста на средството или поврзаните готовински приливи кои се очекува да произлезат од таквите одливи.
- 46 Преструктурирањето претставува програма која ја планира и контролира раководството и којашто материјално го менува или опфатот на деловното работење преземено од страна на субјектот или начинот на којшто се извршува деловното работење. МСС 37, *Резервирања, условени обврски и условени средства* дава упатство коешто може да разјасни кога субјектот се обврзува на реструктурирање.
- 47 Кога субјектот ќе се обврзе на реструктурирање, некои средства веројатно ќе бидат под влијание на ова реструктурирање. Кога субјектот ќе се обврзе на реструктурирање:
- (а) при определувањето на употребната вредност, неговите проценки на идните готовински приливи и готовински одливи ги одразуваат заштедите на трошоци и другите придобивки од реструктурирањето (засновани на последните финансиски планови/прогнози кои ги одобрило раководството); и
- (б) неговите проценки на идните готовински одливи по основ на реструктурирање се вклучени во резервирањето за реструктурирање во согласност со МСС 37.
- Илустративниот Пример 5 го илустрира ефектот на идното реструктурирање врз пресметката на употребната вредност.
- 48 Додека субјектот не направи готовински одливи коишто ја подобруваат или зголемуваат успешноста на средството, проценките на идните готовински текови не ги вклучуваат проценетите идни готовински приливи кои се очекува да произлезат од зголемувањето на економските придобивки поврзани со тој готовински одлив (види Илустративен пример 6).
- 49 Проценките на идните готовински текови вклучуваат идни готовински одливи коишто се потребни за одржување на нивото на економските придобивки кои се очекуваат од средството во неговата тековна состојба. Кога единица која генерира готовина се состои од средства со различен проценет корисен век на употреба, од кои сите се неопходни за тековното работење на единицата, замената на средства со пократок корисен век се смета дека е дел од секојдневното сервисирање на единицата кога се проценуваат идните готовински текови поврзани со единицата. Слично, кога единично средство се состои од компоненти со различен проценет корисен век на употреба, замената на компонентите со пократок корисен век на употреба се смета дека е дел од секојдневното сервисирање на средството кога се проценуваат идните готовински текови што ги генерира средството.
- 50 **Проценките на идните готовински текови не вклучуваат:**
- (а) **готовински приливи или одливи од финансиски активности; или**
- (б) **примања или плаќања по основ на данок на добивка.**
- 51 Проценетите идни готовински текови одразуваат претпоставки кои се доследни на начинот на кој се определува дисконтната стапка. Во спротивно, ефектот на некои претпоставки ќе биде дуцло изброен или ќе се игнорира. Бидејќи временската вредност на парите се зема предвид преку дисконтирањето на проценетите идни готовински текови, овие готовински текови ги исклучуваат готовинските приливи или одливи од финансирачки активности. На сличен начин, бидејќи дисконтната стапка се определува на основа пред оданочување, идните готовински текови, исто така, се проценуваат на основа пред оданочување.
- 52 **Проценката на нето-готовинските текови што треба да се примат (или платат) за отуѓувањето на средство на крајот од неговиот корисен век на употреба ќе биде износот кој субјект очекува да го добие од отуѓувањето на средството во трансакција под комерцијални услови помеѓу страни доволно информирани и подготвени своеволно да ја прифатат трансакцијата, по одземање на проценетите трошоци за отуѓување.**
- 53 Проценката на нето-готовински текови кои треба да се примат (или платат) за отуѓувањето на средство на крајот од неговиот корисен век на употреба се определува на сличен начин како и објективната вредност на средството намалена за трошоците за отуѓување, освен што, при проценката на овие нето-готовински текови:
- (а) субјектот ги користи цените коишто преовладуваат на датумот на проценката за слични средства коишто го достигнале крајот на својот корисен век на употреба и коишто работеле во услови слични на оние во коишто ќе се користи средството.

MCC 36

- (б) субјектот ги прилагодува овие цени за ефектот и на идните зголемувања на цените како резултат на општата инфлација и на специфичните идни зголемувања или намалувања на цените. Меѓутоа, доколку проценките на идните готовински текови од континуирано користење на средството и на дисконтната стапка го исклучуваат ефектот на општата инфлација, субјектот, исто така, го исклучува овој ефект од проценката на нето-готовинските текови при отуѓување.
- 53А Објективната вредност се разликува од употребната вредност. Објективната вредност ги одразува претпоставките што би биле користени од учесниците на пазарот кога ја формираат цената на средството. Спротивно на тоа, употребната вредност ги одразува ефектите од факторите што би можеле да бидат специфични само за субјектот а да не бидат општоприменливи на субјектите. На пример, објективната вредност не ги одразува кој било од следниве фактори, до степен до кој тие, генерално, не би им биле на располагање на учесниците на пазарот:
- (а) дополнителна вредност која произлегува од групирањето на средствата (како што е создавањето портфолио на инвестициски недвижности на различни локации);
 - (б) синергии помеѓу средството што се мери и другите средства;
 - (в) законските права или законските ограничувања кои се специфични само за тековниот сопственик на средството; и
 - (г) даночни придобивки или даночни оптоварувања кои се специфични за тековниот сопственик на средството.

Идни готовински текови во странска валута

- 54 Идните готовински текови се проценуваат во валутата во којашто ќе бидат генерирани и потоа се дисконтираат со дисконтна стапка којашто е соодветна за таа валута. Субјектот ја преведува сегашната вредност користејќи промптен менувачки курс на датумот на пресметка на употребната вредност.

Дисконтна стапка

- 55 **Дисконтната стапка (стапки) е стапката (стапките) пред оданочување кои ги одразуваат тековните пазарни претпоставки на:**
- (а) **временската вредност на парите; и**
 - (б) **ризиците кои се специфични за средството за кое не се прилагодени проценките на идните готовински текови.**
- 56 Стапката којашто ги одразува тековните пазарни проценки на временската вредност на парите и ризиците специфични за средството е приносот којшто инвеститорите би го барале доколку би избрале инвестиција што би генерирала готовински текови со износи, временски распоред и профил на ризик еквивалентни на оние коишто субјектот очекува да произлезат од средството. Оваа стапка се проценува врз основа на стапката којашто е применлива за тековните пазарни трансакции за слични средства или врз основа на пондерираниот просечен трошок за капитал на котиран субјект кој има едно единствено средство (или портфолио на средства) коешто е слично од аспект на услужниот потенцијал и ризиците за средството што се проверува. Сепак, дисконтната стапка (стапки) кои се користат за мерење на употребната вредност на средството нема да ги одразат ризиците за кои беа прилагодени проценките на идните готовински текови. Во спротивно, ефектот на некои претпоставки ќе биде дупло пресметан.
- 57 Кога специфичната стапка на средството не е директно достапна на пазарот, субјектот користи замена за да ја процени дисконтната стапка. Додаток А дава дополнително упатство за проценка на дисконтната стапка во такви околности.

Признавање и мерење на загуба поради обезвреднување

- 58 Во точките 59–64 се наведени барањата за признавање и мерење на загубите поради обезвреднување за поединечно средство, што не е гудвил. Признавањето и мерењето на загубите поради обезвреднување за единици кои генерираат готовина и гудвил се третираат во точките 65–108.
- 59 **Ако, и само ако, надоместливиот износ на средството е помал од неговата сметководствена вредност, сметководствената вредност на средството треба да се намали до неговниот надоместлив износ. Ова намалување претставува загуба поради обезвреднување.**

МСС 36

- 60 **Загубата поради обезвреднување треба веднаш да се признае во добивка или загуба, освен кога средството се води по ревалоризирана вредност во согласност со друг Стандард (на пример во согласност со моделот за ревалоризација во МСС 16). Сите загуби поради обезвреднување на едно ревалоризирано средство треба да се третираат како намалување на ревалоризацијата во согласност со тој друг Стандард.**
- 61 Загуба поради обезвреднување на неревалоризирано средство се признава во добивка или загуба. Меѓутоа, загубата поради обезвреднување на ревалоризирано средство се признава во останата сеопфатна добивка до степенот до кој загубата поради обезвреднување не го надминува износот на ревалоризациониот вишок за тоа исто средство. Таквата загуба поради обезвреднување на ревалоризираното средство го намалува ревалоризациониот вишок за тоа средство.
- 62 **Кога износот којшто е проценет како загуба поради обезвреднување е поголем од сметководствената вредност на средството на кое се однесува, субјектот треба да признае обврска ако, и само ако, тоа го бара некој друг Стандард.**
- 63 **По признавањето на загуба поради обезвреднување, трошокот за депрецијација (амортизација) за средството треба да биде прилагоден во идни периоди за да се распредели ревидираната сметководствена вредност на средството, намалена за неговата остаточна вредност (доколку има таква), на систематска основа во текот на преостанатиот корисен век на употреба.**
- 64 Доколку е призната загуба поради обезвреднување, сите поврзани одложени даночни средства или обврски се утврдуваат во согласност со МСС 12, преку споредување на ревидираната сметководствена вредност на средството со неговата даночна основа (види Илустративен пример 3).

Единици кои генерираат готовина и гудвил

- 65 Во точките 66–108 и во Додаток В наведени се барањата за идентификување на единица која генерира готовина на којашто ѝ припаѓа средство и за определување на сметководствената вредност на, и признавање на загуби поради обезвреднување за, единици кои генерираат готовина.

Идентификување на единица која генерира готовина на која ѝ припаѓа средството

- 66 **Доколку постои каква било индикација дека средството е можеби обезвреднето, треба да се процени надоместливиот износ за тоа поединечно средство. Доколку не е можно да се процени надоместливиот износ на поединечното средство, субјектот треба да го определи надоместливиот износ на единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа средството (единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа средството).**
- 67 Надоместливиот износ на поединечно средство не може да се утврди доколку:
- употребната вредност на средството не може да се процени во износ што е блиску до неговата објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување (на пример, кога идните готовински текови од континуираното користење на средството не можат да се проценат како занемарливи); и
 - средството не генерира готовински приливи кои во голема мера се независни од тие на другите средства.

Во такви случаи, употребната вредност и, според тоа, надоместливиот износ може да се определат само за единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа средството.

Пример

Рудник поседува приватна железница за поддршка на своите рударски активности. Приватната железница може да се продаде само по вредност на отпадок и таа не генерира готовински приливи коишто во голема мера се независни од готовинските приливи од другите средства на рудникот.

Невозможно е да се процени надоместливиот износ на приватната железница бидејќи нејзината употребна вредност не може да се определи и е веројатно да се разликува од вредноста пресметана како отпадок. Според тоа, субјектот го проценува надоместливиот износ на единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа приватната железница, а тоа значи на рудникот како целина.

MCC 36

- 68 Како што е дефинирано во точка 6, единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа средството е најмалата класа на средства којашто го вклучува средството и којашто генерира готовински приливи кои во голема мера се независни од готовинските приливи од други средства или групи на средства. Идентификувањето на единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа средството вклучува расудување. Доколку за поединечното средство не може да се определи надоместливиот износ, субјектот го идентификува најмалото групирање на средства кои генерираат во голема мера независни готовински приливи.

Пример

Автобуска компанија обезбедува услуги според договор со општина со кој се бара минимална услуга на секоја од петте посебни линии. Средствата наменети за секоја линија и готовинските текови од секоја линија можат да се идентификуваат одвоено. Една од линиите работи со значителна загуба.

Бидејќи субјектот нема опција за скратување на која било од автобуските линии, најниското ниво на готовински приливи кои можат да се идентификуваат и кои во голема мера се независни од готовинските приливи од други средства или групи на средства се готовинските приливи генерирани од петте линии заедно. Единицата која генерира готовина за секоја линија е автобуската компанија земена како целина.

- 69 Готовинските приливи се приливи на готовина и еквиваленти на готовина примени од страни кои се надвор од субјектот. При идентификувањето дали готовинските приливи од некое средство (или класа на средства) во голема мера се независни од готовинските приливи од други средства (или групи на средства), субјектот разгледува различни фактори, вклучувајќи го и тоа како раководството го следи работењето на субјектот (на пример, според производствени линии, деловни потфати, поединечни локации, месности или регионални подрачја) или како раководството донесува одлуки за продолжување или отуѓување на средствата и работењето на субјектот. Илустративниот пример 1, дава примери за идентификување единица која генерира готовина.
- 70 **Доколку за излезните единици произведени со средството или класата на средства постои активен пазар, тогаш тоа средство или класа на средства треба да бидат идентификувани како единица која генерира готовина, дури и ако некои или сите излезни единици се користат интерно. Доколку готовинските приливи што ги генерира некое средство или единица која генерира готовина се под влијание на одредувањето на интерните трансферни цени, субјектот треба да ја користи најдобрата проценка на раководството за идните цени што би можеле да се постигнат во трансакции под комерцијални услови во проценувањето на:**
- (а) **идните готовински приливи што се користат за определување на употребната вредност на средството или на единицата која генерира готовина; и**
 - (б) **идните готовински одливи што се користат за определување на употребната вредност на секое друго средство или единици кои генерираат готовина кои се под влијание на одредувањето на интерните трансферни цени.**
- 71 Дури и кога дел или сите излезни единици произведени со средството или класата на средства се користат од страна на други единици на субјектот (на пример, производи во меѓуфаза на производствениот процес), ова средство или класа на средства формира одделна единица која генерира готовина доколку субјектот би можел да ги продаде овие излезни единици на некој активен пазар. Тоа е така бидејќи средството или класата на средства може да генерира готовински приливи кои во голема мера би биле независни од готовинските приливи од други средства или групи на средства. При користење на информациите засновани на финансиските планови/прогнози кои се однесуваат на таква единица која генерира готовина, или на кое било друго средство или единица која генерира готовина кои се под влијание на определувањето на интерни трансферни цени, субјектот ги прилагодува овие информации доколку интерните трансферни цени не ја одразуваат најдобрата проценка на раководството за идните цени што би можеле да се постигнат во трансакции под комерцијални услови.
- 72 **Единиците кои генерираат готовина треба да се идентификуваат доследно од еден период во друг за истото средство или видови средства, освен ако промената е оправдана.**
- 73 Доколку еден субјект утврди дека некое средство ѝ припаѓа на единица која генерира готовина која се разликува со таа во претходните периоди, или дека видовите средства собрани во единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа средството се измениле, точка 130 бара обелоденувања за

МСС 36

единицата која генерира готовина, доколку загуба поради обезвреднување е признаена или со обратна трансакција за единицата која генерира готовина.

Надоместлив износ и сметководствена вредност на единица која генерира готовина

- 74 Надоместлив износ на единица која генерира готовина е повисокиот износ од објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување и употребната вредност на единицата која генерира готовина. За целите на определување на надоместливиот износ на единицата која генерира готовина, сите повикувања во точките 19–57 на „средство“ се читаат како повикувања на „единица која генерира готовина“.
- 75 **Сметководствената вредност на единицата која генерира готовина треба да се определи на основа што е доследна на начинот на кој е определен надоместливиот износ на единицата која генерира готовина.**
- 76 Сметководствената вредност на единицата која генерира готовина:
- (а) ја вклучува сметководствената вредност само на оние средства што можат директно да ѝ се припишат, или да се распределат на разумна и доследна основа, на единицата која генерира готовина и кои ќе генерираат идни готовински приливи кои се користат при определувањето на употребната вредност на единицата која генерира готовина; и
 - (б) не ја вклучува сметководствената вредност на секоја призната обврска, освен ако надоместливиот износ на единицата која генерира готовина не може да се определи без да се земе предвид таа обврска.

Тоа е така бидејќи објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување и употребната вредност на единицата која генерира готовина се определени исклучувајќи ги готовинските приливи кои се однесуваат на средствата кои не се дел на единицата која генерира готовина и обврските кои се веќе признати (види ги точките 28 и 43).

- 77 Кога се групираат средства за проценување на надоместливоста, важно е во единицата која генерира готовина да се вклучат сите средства коишто го генерираат или се користат за да се генерира релевантниот тек на готовинските приливи. Инаку, единицата која генерира готовина може да изгледа како да е целосно надоместлива кога, всушност, се случила загуба поради обезвреднување. Во некои случаи, иако некои средства придонесуваат за проценетите идни готовински текови на единицата која генерира готовина, тие не можат да бидат распределени на единицата која генерира готовина на разумна и доследна основа. Ова може да биде случај со гудвилот или корпоративните средства, како што се средствата на дирекцијата. Точките 80–103 објаснуваат како да се постапува со овие средства кога единицата која генерира готовина се тестира за обезвреднување.
- 78 Може да биде потребно да се земат предвид извесни признати обврски за да се определи надоместливиот износ на единицата која генерира готовина. Ова може да се случи доколку отуѓувањето на единицата која генерира готовина бара купувачот да ја преземе обврската. Во овој случај, објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување (или проценетиот готовински тек од конечното отуѓување) на единицата која генерира готовина е цената за продажба на средствата на единицата која генерира готовина и на обврската заедно, намалена за трошоците за отуѓување. За да се направи значајна споредба помеѓу сметководствената вредност на единицата која генерира готовина и нејзиниот надоместлив износ, сметководствената вредност на обврската се одзема при определувањето и на употребната вредност на единицата која генерира готовина и на нејзината сметководствена вредност.

MCC 36

Пример	
	<p>Компанија управува рудник во земја каде што законодавството бара сопственикот да мора да ја врати локацијата по завршување на неговите рударски работи во претходната состојба. Трошоците за обнова вклучуваат замена на површинскиот слој на земјата, што мора да се отстрани пред да почнат рударските работи. Резервирање за трошоците за замена на површинскиот слој на земјата било признато веднаш по отстранувањето на површинскиот слој. Обезбедениот износ бил признат како дел од набавната вредност на рудникот и се депресира во текот на корисниот век на употреба на рудникот. Сметководствената вредност на резервирањето за трошоците на обнова изнесува BE500,^(a) што е еднакво на сегашната вредност на трошоците за обнова.</p> <p>Субјектот го тестира рудникот за обезвреднување. Единица која генерира готовина за рудникот е рудникот земен како целина. Субјектот примил различни понуди за купување на рудникот по цена од околу BE800. Оваа цена го одразува фактот дека купувачот ќе ја преземе обврската за обнова на површинскиот слој на земјата. Трошоците за отуѓување на рудникот се занемарливи. Употребната вредност на рудникот е приближно BE1.200, исклучувајќи ги трошоците за обнова. Сметководствената вредност на рудникот е BE1.000.</p> <p><i>Објективната вредност на единицата која генерира готовина намалена за трошоците за отуѓување е BE800. Овој износ ги зема предвид трошоците за обнова за кои веќе е направено резервирање. Како последица, употребната вредност на единицата која генерира готовина се определува по разгледување на трошоците за обнова и се проценува на BE700 (BE1.200 минус 500BE). Сметководствената вредност на единицата која генерира готовина е BE500, што е сметководствената вредност на рудникот (BE1.000), минус сметководствената вредност на резервирањето за трошоците за обнова (BE500). Затоа, надоместливиот износ на единицата која генерира готовина ја надминува нејзината сметководствена вредност.</i></p>
(a)	Во овој Стандард, монетарните износи се деноминирани во „валутни единици (BE)“.

79 Од практични причини, надоместливиот износ на единицата која генерира готовина понекогаш се определува по разгледувањето на средствата кои не се дел на единицата која генерира готовина (на пример, побарувања или други финансиски средства) или обврските кои се веќе признаени (на пример, обврски спрема добавувачите, пензии и други резервирања). Во таквите случаи, сметководствената вредност на единицата која генерира готовина се зголемува за сметководствената вредност на овие средства и се намалува за сметководствената вредност на овие обврски.

Гудвил

Распределба на гудвил на единици кои генерираат готовина

80 За цели на тестирање за обезвреднување, гудвилот стекнат во деловна комбинација треба, од датумот на стекнување, да се распредели на секоја од единиците на стекнувачот кои генерираат готовина, или групи на единици кои генерираат готовина, за кои се очекува да остварат корист од синергиите на комбинацијата, независно дали на тие единици или групи на единици им се доделени други средства или обврски на стекнатиот субјект. Секоја единица или група на единици на која се распределува гудвилот:

- (a) треба да го претставува најниското ниво во рамките на субјектот на кое се следи гудвилот за цели на интерното управување; и
- (б) не треба да биде поголема од оперативен сегмент определен во согласност со точка 5 од МСФИ 8 *Оперативни сегменти* пред групирање.

81 Гудвил признаен во деловна комбинација е средство што ги претставува идните економски придобивки што ќе произлезат од другите средства стекнати во деловна комбинација кои не може поединечно да се идентификуваат и посебно да се признаат. Гудвилот не генерира готовински текови независно од другите средства или групи на средства, и често придонесува за готовинските текови на многукратни единици кои генерираат готовина. Гудвилот понекогаш не може да се распредели непроизволно на поединечни единици кои генерираат готовина, туку само на групи на единици кои генерираат готовина. Како резултат на тоа, најниското ниво во рамките на субјектот на кое се следи гудвилот за цели на интерно управување, понекогаш, опфаќа повеќе единици кои

МСС 36

генерираат готовина на кои се однесува гудвилот, но на кои тој не може да се распределат. Упатувањата во точките 83–99 и во Додаток В на единица која генерира готовина на која се распределува гудвилот треба, исто така, да се читаат како упатување на група на единици кои генерираат готовина на кои се распределува гудвил.

- 82 Примената на барањата во точка 80 резултира во гудвил кој се тестира за обезвреднување на ниво коешто го одразува начинот на кој субјектот управува со работењето и со коешто гудвилот природно би се поврзал. Затоа, развивањето на дополнителни системи за известување вообичаено не е неопходно.
- 83 Единица која генерира готовина на која се распределува гудвил за цели на тестирање за обезвреднување може да не се совпаѓа со нивото на кое гудвилот се распределува во согласност со МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви* за цели на мерење на добивки и загуби од промени на девизни курсеви. На пример, доколку МСС 21 бара од субјектот да алоцира гудвил на релативно ниски нивоа со цел на мерење на добивки и загуби од промени на девизни курсеви, тој не бара тестирање на гудвилот за обезвреднување на истото ниво, освен ако субјектот не го следи гудвилот на тоа ниво за цели на интерно управување.
- 84 **Доколку почетната распределба на гудвилот стекнат во деловна комбинација не може да биде завршена пред крајот на годишниот период во кој се извршила деловната комбинација, таа првична распределба треба да биде завршена пред крајот на првиот годишен период кој почнува по датумот на стекнување.**
- 85 Во согласност со МСФИ 3 *Деловни комбинации*, доколку првичното сметководствено евидентирање на деловна комбинација би можело да се определи само привремено до крајот на периодот во кој е извршена комбинацијата, стекнувачот:
- сметководствено ја евидентира комбинацијата со користење на тие привремени вредности; и
 - ги признава сите прилагодувања на тие привремени вредности како резултат на комплетирање на првичното сметководствено евидентирање во рамките на периодот на мерење, кој нема да надмине дванаесет месеци од датумот на стекнување.
- Во такви околности, можеби нема да биде можно ни да се заврши првичната распределба на гудвилот признаен во комбинацијата пред крајот на годишниот период во кој се извршила комбинацијата. Кога е тоа случај, субјектот ги обелоденува информациите се бараат со точка 133.
- 86 **Доколку бил распределен гудвил на единица која генерира готовина и субјектот го отуѓува работењето во рамките на таа единица, гудвилот кој е поврзан со работењето кое се отуѓува треба:**
- да се вклучи во сметководствената вредност на работењето кога се утврдува добивка или загуба од отуѓување; и
 - да се измери врз основа на релативните вредности на работењето кое се отуѓило и делот на единицата која генерира готовина што се задржува, освен ако субјектот може да покаже дека некој друг метод подобро го одразува гудвилот што е поврзан со работењето кое се отуѓило.

Пример

Еден субјект продава работење за ВЕ100 кое било дел на единица која генерира готовина и на која бил распределен гудвил. Гудвилот распределен на единицата не може да се идентификува или поврзе со класа на средства на ниво пониско од таа единица, освен произволно. Надоместливиот износ на делот на единицата која генерира готовина кој се задржува е ВЕ300.

Бидејќи гудвилот кој е распределен на единица која генерира готовина не може произволно да се идентификува или поврзе со класа на средства на ниво пониско од таа единица, гудвилот поврзан со отуѓеното работење се мери врз основа на релативните вредности на отуѓеното работење и задржаниот дел на единицата. Затоа, 25 проценти од гудвилот распределен на единицата која генерира готовина се вклучува во сметководствената вредност на работењето кое е продадено.

- 87 Доколку еден субјект врши реорганизација на својата известувачка структура на начин кој го менува составот на една или повеќе единици кои генерираат готовина и на кои бил распределен гудвил, ќе треба да направи прераспределба на гудвилот на засегнатите единици. Оваа прераспределба треба да се изврши со користење на пристапот на релативни вредности

MCC 36

кој е сличен на тој што се користи кога субјектот отуѓува работење во рамките на единица која генерира готовина, освен кога субјектот може да покаже дека некој друг метод подобро го одразува гудвилот што е поврзан со реорганизираните единици.

Пример

Гудвил бил претходно распределен на единица А, која генерира готовина. Гудвилот распределен на А не може да се идентификува или поврзе со класа на средства на ниво пониско од А, освен произволно. А треба да се подели и интегрира во три други единици кои генерираат готовина: Б, В и Г.

Бидејќи гудвилот распределен на А не може произволно да се идентификува или поврзе со класа на средства на ниво пониско од А, тој се прераспределува на единиците Б, В и Г врз основа на релативните вредности на трите дела на А пред тие да се интегрираат во Б, В и Г.

Тестирање на единици кои генерираат готовина со гудвил за обезвреднување

- 88 Кога, како што е опишано во точка 81, гудвилот се однесува на единица која генерира готовина но сè уште не бил распределен на таа единица, единицата ќе треба да се тестира за обезвреднување, секогаш кога постои индикација дека единицата можеби е обезвреднета, преку споредување на сметководствената вредност на единицата, исклучувајќи го секој гудвил, со нејзиниот надоместлив износ. Секоја загуба поради обезвреднување треба да се признае во согласност со точка 104.
- 89 Доколку единицата која генерира готовина, опишана во точка 88, во својата сметководствена вредност вклучува нематеријално средство кое има неограничен корисен век на употреба или сè уште не е расположливо за употреба, и тоа средство може да се тестира за обезвреднување само како дел од единицата која генерира готовина, точка 10 бара единицата, исто така, да биде тестирана за обезвреднување годишно.
- 90 Единица која генерира готовина и на која бил распределен гудвил, треба да се тестира за обезвреднување еднаш годишно, и секогаш кога постои индикација дека единицата може да биде обезвреднета, преку споредување на сметководствената вредност на единицата, вклучувајќи гудвил, со надоместливиот износ на единицата. Доколку надоместливиот износ на единицата ја надминува сметководствената вредност на единицата, единицата и гудвилот кој е распределен на таа единица се смета дека не се обезвреднети. Доколку сметководствената вредност на единицата го надминува надоместливиот износ на единицата, субјектот треба да признае загуба поради обезвреднување во согласност со точка 104.
- 91–95 [Се брише]

Временски распоред на тестовите за обезвреднување

- 96 Годишниот тест за обезвреднување за единица која генерира готовина и на која бил распределен гудвил може да се изврши во секое време во текот на годишниот период, под услов тестот да се врши секоја година во исто време. Различни единици кои генерираат готовина може да се тестираат за обезвреднување во различно време. Меѓутоа, доколку дел или целиот гудвил распределен на единица која генерира готовина бил стекнат во деловна комбинација за време на тековниот годишен период, таа единица треба да биде тестирана за обезвреднување пред крајот на тековниот годишен период.
- 97 Доколку средствата кои сочинуваат единица која генерира готовина и на која бил распределен гудвил се тестираат за обезвреднување во истото време како и единицата која содржи гудвил, тие треба да се тестираат за обезвреднување пред единицата која го содржи гудвилот. Слично на тоа, доколку единиците кои генерираат готовина сочинуваат група на единици кои генерираат готовина и на која бил распределен гудвил се тестираат за обезвреднување во истото време како групата на единици која го содржи гудвилот, поединечните единици треба да се тестираат за обезвреднување пред групата на единици која го содржи гудвилот.
- 98 За време на тестирањето за обезвреднување на единица која генерира готовина и на кој бил распределен гудвил, може да постои индикација за обезвреднување на некое средство во рамките на

МСС 36

единицата која го содржи гудвилот. Во такви околности, субјектот прво треба да го тестира средството за обезвреднување и треба да признае загуба поради обезвреднување за тоа средство пред да се тестира за обезвреднување единицата која генерира готовина и која го содржи гудвилот. Слично на тоа, може да постои индикација за обезвреднување на единица која генерира готовина во рамките на група на единици која го содржи гудвилот. Во такви околности, субјектот прво ја тестира за обезвреднување единицата која генерира готовина и признава загуба поради обезвреднување за таа единица, пред да ја тестира за обезвреднување групата на единици на која бил распределен гудвил.

99 Последната детална пресметка направена во претходен период на надоместливиот износ на единица која генерира готовина и на која бил распределен гудвил може да се користи во тестот за обезвреднување за таа единица во тековниот период под услов да се исполнети сите од следниве критериуми:

- (а) средствата и обврските кои ја сочинуваат единицата не се промениле значително од последната пресметка на надоместливиот износ;
- (б) последната пресметка на надоместливиот износ резултирала во износ кој значително ја надминува сметководствената вредност на единицата; и
- (в) врз основа на анализа на настани што се случиле и околности што се промениле од последната пресметка на надоместливиот износ, мала е веројатноста дека ќе биде утврден тековен надоместлив износ кој би бил помал од тековната сметководствена вредност на единицата.

Корпоративни средства

100 Корпоративни средства вклучуваат средства на група или одделение како што се зграда на дирекцијата или на дадено одделение на субјектот, компјутерска опрема или истражувачки центар. Структурата на субјектот одредува дали дадено средство ја задоволува дефиницијата на овој Стандард за корпоративни средства за конкретна единица која генерира готовина. Клучни карактеристики на корпоративните средства се дека тие не генерираат готовински приливи независно од другите средства или групи на средства и нивната сметководствена вредност не може целосно да се припише на единицата која генерира готовина која се проверува.

101 Бидејќи корпоративните средства не генерираат посебни готовински приливи, надоместливиот износ на поединечното корпоративно средство не може да се определи освен ако раководството одлучило да го отуѓи тоа средство. Како последица на тоа, доколку постои индикација дека корпоративното средство може да биде обезвреднето, надоместливиот износ се определува за единицата која генерира готовина или групата на единици кои генерираат готовина на која ѝ припаѓа корпоративното средство, и се споредува со сметководствената вредност на оваа единица која генерира готовина или група на единици кои генерираат готовина. Загубата поради обезвреднување се признава во согласност со точка 104.

102 Кога тестира единицата која генерира готовина за обезвреднување, субјектот треба да ги идентификува сите корпоративни средства што се однесуваат на единицата која генерира готовина која се проверува. Доколку дел од сметководствената вредност на едно корпоративно средство:

- (а) Би можел да се распредели на разумна и конзистентна основа на таа единица, субјектот треба да ја спореди сметководствената вредност на таа единица, која го вклучува делот на сметководствената вредност на корпоративното средство која е распределена на единицата, со нејзиниот надоместлив износ. Секоја загуба поради обезвреднување треба да се признае во согласност со точка 104.
- (б) Не би можел да се распредели на разумна и конзистентна основа на таа единица, субјектот треба:
 - (i) да ја спореди сметководствената вредност на таа единица, исклучувајќи го корпоративното средство, со нејзиниот надоместлив износ и да признава загуба поради обезвреднување во согласност со точка 104;
 - (ii) да ја идентификува најмалата група на единици кои генерираат готовина која ја вклучува единицата која генерира готовина која се проверува и на која би можел да се распредели дел од сметководствената вредност на корпоративното средство на разумна и доследна основа; и
 - (iii) да ја спореди сметководствената вредност на таа група на единици кои генерираат готовина, вклучувајќи го делот на сметководствената вредност

MCC 36

на корпоративното средство распределен на таа група на единици, со надоместливиот износ на групата на единици. Секоја загуба поради обезвреднување треба да се признава во согласност со точка 104.

103 Илустративниот пример 8 ја илустрира примената на овие барања за корпоративните средства.

Загуба поради обезвреднување за единица која генерира готовина

104 Загуба поради обезвреднување треба да се признае за единица која генерира готовина (најмалата група на единици кои генерираат готовина на која бил распределен гудвил или корпоративно средство) ако, и само ако, надоместливиот износ на единицата (група на единици) е помал од сметководствената вредност на единицата (група на единици). Загубата поради обезвреднување треба да се распредели така што ќе ја намали сметководствената вредност на средствата на единицата (група на единици) според следниов редослед:

- (а) прво, да ја намали сметководствената вредност на секој гудвил распределен на единица која генерира готовина (група на единици); и
- (б) потоа, на другите средства на единицата (група на единици) пропорционално на сметководствената вредност на секое средство во единицата (група на единици).

Овие намалувања на сметководствената вредност треба да се третираат како загуби поради обезвреднување на поединечните средства и да се признаат во согласност со точка 60.

105 Кога распределува загуба поради обезвреднување во согласност со точка 104, субјектот нема да ја намали сметководствената вредност на средството под повисокиот износ од:

- (а) неговата објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување (доколку може да се измери);
- (б) неговата употребна вредност (доколку може да се утврди); и
- (в) нула.

Износот на загубата поради обезвреднување, кој инаку би се распределил на средството, треба да се распредели пропорционално на другите средства во единицата (група на единици).

106 Доколку не постои практичен начин да се процени надоместливиот износ на секое поединечно средство на единицата која генерира готовина, овој Стандард бара произволно распределување на загубата поради обезвреднување помеѓу средствата на таа единица, освен гудвилот, бидејќи сите средства на единицата која генерира готовина работат заедно.

107 Доколку надоместливиот износ на едно поединечно средство не би можел да се определи (види точка 67):

- (а) загуба поради обезвреднување се признава за средството доколку неговата сметководствена вредност е поголема од повисокиот износ од неговата објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување и резултатите на постапките за распределба опишани во точките 104 и 105; и
- (б) не се признава загуба поради обезвреднување на средството доколку поврзаната единица која генерира готовина не е обезвреднета. Ова се применува дури и кога објективната вредност на средството намалена за трошоците за отуѓување е помала од неговата сметководствена вредност.

МСС 36

Пример

Една машина претрпела физичко оштетување, но сè уште работи, иако не толку добро како пред оштетувањето. Објективната вредност на машината намалена за трошоците за отуѓување е помала од нејзината сметководствена вредност. Машината не генерира независни готовински приливи. Најмалата класа на средства која може да се идентификува во која е вклучена машината и којашто генерира готовински приливи кои во голема мера се независни од готовинските приливи од другите средства е производствената линија на која ѝ припаѓа машината. Надоместливиот износ на производствената линија покажува дека производствената линија земена во целина не е обезвреднета.

Претпоставка 1: плановите/прогнозите одобрени од страна на раководството не покажуваат планирање на раководството за замена на машината.

Надоместливиот износ само на машината не може да се процени бидејќи употребната вредност на машината:

- (а) *може да се разликува од нејзината објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување; и*
- (б) *може да се определи само за единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа машината (производствената линија).*

Производствената линија не е обезвреднета. Затоа, не се признава никаква загуба поради обезвреднување на машината. Без оглед на тоа, субјектот можеби ќе треба повторно да го процени периодот на депрецијација или методот на депрецијација за машината. Можеби е потребен пократок период на депрецијација или побрз метод на депрецијација за да се одрази очекуваниот преостанат корисен век на употреба на машината или моделот според кој економските придобивки се очекува да бидат потрошени од страна на субјектот.

Претпоставка 2: плановите/прогнозите потврдени од страна на раководството покажуваат планирање на раководството за замена на машината и нејзино продавање во блиска иднина. Готовинските текови од континуираната употреба на машината до нејзиното отуѓување се проценети како занемарливи.

Употребната вредност на машината може да се процени да биде блиска до нејзината објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување. Поради тоа, надоместливиот износ на машината може да се определи и не се разгледува единицата која генерира готовина на која ѝ припаѓа машината (т.е. производствената линија). Бидејќи објективната вредност на машината намалена за трошоците за отуѓување е помала од нејзината сметководствена вредност, се признава загуба поради обезвреднување на машината.

- 108** По примената на барањата во точките 104 и 105, треба да се признае обврска за преостанатиот износ на загубата поради обезвреднување за единицата која генерира готовина ако, и само ако, ова се бара со друг МСФИ.

Сторнирање на загуба поради обезвреднување

- 109** Во точките 110–116 се наведени барањата за сторнирање на загуба поради обезвреднување признаена за средство или единица која генерира готовина во претходни периоди. Овие барања го користат терминот „средство“, но подеднакво се однесуваат и на поединечно средство и на единица која генерира готовина. Дополнителни барања се наведени за поединечно средство во точките 117–121, за единица која генерира готовина во точките 122 и 123 и за гудвил во точките 124 и 125.
- 110** На крајот на секој известувачки период, субјектот треба да процени дали постојат индикации дека загубата поради обезвреднување којашто е призната за дадено средство, освен гудвил, во претходни периоди веќе не постои или е намалена. Доколку постојат вакви индикации, субјектот треба да го процени надоместливиот износ на тоа средство.
- 111** При проценувањето дали постојат индикации дека загубата поради обезвреднување којашто е признаена во претходни периоди за дадено средство, освен гудвил, повеќе не постои, или е намалена, субјектот треба да ги разгледа, како минимум, следниве индикации:

MCC 36

Надворешни извори на информации

- (а) Постојат јасни индикации дека вредноста на средството се зголемила значително за време на периодот.
- (б) Значителни промени со поволен ефект за субјектот се случиле за време на периодот, или ќе се случат во блиска иднина, во технолошкото, пазарното, економското или правното окружување во кое работи субјектот или на пазарот за кој е наменето средството.
- (в) Пазарните каматни стапки или другите пазарни стапки на принос од инвестиции се намалиле во текот на периодот и тие намалувања веројатно ќе влијаат врз дисконтната стапка којашто се користи при пресметувањето на употребната вредност на средството и материјално ќе го зголемат надоместливиот износ на средството.

Внатрешни извори на информации

- (г) Се случиле значителни промени со поволен ефект врз субјектот во текот на периодот, или се очекува да се случат во блиска иднина, во степенот до којшто, или на начинот на којшто, се користи или се очекува да биде користено средството. Овие промени вклучуваат трошоци што биле направени во текот на периодот за подобрување или зголемување на успешноста на средството или за реструктурирање на работењето на коешто му припаѓа средството.
 - (е) Постојат расположливи докази врз основа на интерни извештаи коишто укажуваат дека економската успешност на средството е, или ќе биде, подобра од очекуваната.
- 112 Индикациите за потенцијално намалување на загуба поради обезвреднување во точка 111 главно ги отелкуваат индикациите за потенцијална загуба поради обезвреднување во точка 12.
- 113 Доколку постои индикација дека загуба поради обезвреднување призната за едно средство, освен гудвил, можеби веќе не постои, или е намалена, тоа може да укаже дека преостанатиот корисен век на употреба, методот на депрецијација (амортизација) или остаточната вредност треба да бидат проверени и прилагодени во согласност со МСФИ кој е применлив за средството, дури иако не се сторнира загубата поради обезвреднување за средството.
- 114 Загубата поради обезвреднување којашто е призната за средство, освен гудвил, во претходни периоди треба да се сторнира ако, и само ако, постои промена во оценките што се користени за определување на надоместливиот износ на средството откако последен пат била признаена загуба поради обезвреднување. Доколку е ваков случајот, сметководствената вредност на средството треба, освен како што е опишано во точка 117, да се зголеми до неговиот надоместлив износ. Ова зголемување претставува обратна трансакција на загубата поради обезвреднување.**
- 115 Обратна трансакција на загубата поради обезвреднување одразува зголемување на проценетиот услужен потенцијал на средството, било од употреба или продажба, од датумот кога субјектот последен пат признал загуба поради обезвреднување за тоа средство. Точка 130 бара субјектот да ја идентификува промената во оценките која предизвикала зголемување на проценетиот услужен потенцијал. Примери за промени на проценки вклучуваат:
- (а) промена во основата за надоместливиот износ (т.е. дали надоместливиот износ е заснован на објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување или употребната вредност);
 - (б) доколку надоместливиот износ бил заснован на употребната вредност, промена на износот или временскиот распоред на проценетите идни готовински приливи или на дисконтната стапка; или
 - (в) доколку надоместливиот износ бил заснован на објективната вредност намалена за трошоците за продажба, промена на оценката на составните делови на објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување.
- 116 Употребната вредност на средството може да стане поголема од сметководствената вредност на средството едноставно поради тоа сегашната вредност на идните готовински приливи се зголемува како тие стануваат поблиски. Меѓутоа, услужниот потенцијал на средството не е зголемен. Поради тоа, загубата поради обезвреднување не се сторнира само поради поминувањето на времето (понекогаш наречено „порамнување“ на дисконтот), дури иако надоместливиот износ на средството стане поголем од неговата сметководствена вредност.

МСС 36

Сторнирање на загуба поради обезвреднување за поединечно средство

- 117 Зголемената сметководствена вредност на дадено средство, освен гудвил, која може да се припише на обратна трансакција на загуба поради обезвреднување не треба да ја надмине сметководствената вредност која би била определена (по амортизацијата или депрецијацијата) доколку во претходните години немало признавање на загуба поради обезвреднување на средството.
- 118 Секое зголемување на сметководствената вредност на дадено средство, освен гудвил, над сметководствената вредност која би била определена (по амортизацијата или депрецијацијата) да немало признавање на загуба поради обезвреднување за средството во претходните години, претставува ревалоризација. При сметководственото свидентирање на ваквата ревалоризација, субјектот го применува МСФИ применлив за средството.
- 119 Обратната трансакција на загубата поради обезвреднување за дадено средство, освен гудвил, треба веднаш да се признае во добивка или загуба, освен ако средството се води по ревалоризиран износ во согласност со друг МСФИ (на пример, според моделот за ревалоризација во МСС 16). Сите обратни трансакции на загубата поради обезвреднување на ревалоризираното средство треба да се третираат како зголемување на ревалоризацијата во согласност со тој друг МСФИ.
- 120 Обратната трансакција на загуба поради обезвреднување на ревалоризирано средство се признава во останата сеопфатна добивка и го зголемува ревалоризациониот вишок за тоа средство. Меѓутоа, до степенот до којшто загубата поради обезвреднување на истото ревалоризирано средство била претходно признаена во добивка или загуба, обратната трансакција на оваа загуба поради обезвреднување, исто така, се признава во добивка или загуба.
- 121 По признавањето на обратна трансакција на загубата поради обезвреднување, трошокот за депрецијација (амортизација) на средството треба да се прилагоди во идните периоди за да се распредели ревидираната сметководствена вредност на средството, намалена за остаточната вредност (доколку има) на систематска основа за време на преостанатиот корисен век на употреба.

Сторнирање на загуба поради обезвреднување за единица која генерира готовина

- 122 Обратна трансакција на загуба поради обезвреднување за единица која генерира готовина треба да се распредели на средствата на единицата, освен за гудвил, пропорционално на сметководствените вредности на тие средства. Овие зголемувања на сметководствените вредности треба да се третираат како обратни трансакции на загуби поради обезвреднување за поединечни средства и да се признаат во согласност со точка 119.
- 123 Кога се распределува обратна трансакција на загуба поради обезвреднување за единица која генерира готовина во согласност со точка 122, сметководствената вредност на средството не треба да се зголеми над понискиот износ од:
- (а) неговниот надоместлив износ (доколку може да се определи); и
 - (б) сметководствената вредност која би се определила (по амортизација или депрецијација) да не била признаена загуба поради обезвреднување за средството во претходни периоди.

Износот на обратната трансакција на загубата поради обезвреднување која инаку би била распределена на средството треба да се распредели пропорционално на другите средства на единицата, освен за гудвил.

Сторнирање на загуба поради обезвреднување за гудвил

- 124 Загуба поради обезвреднување признаена за гудвил не треба се сторнира во последователен период.
- 125 МСС 38 *Нематеријални средства* забранува признавање на интерно генерираниот гудвил. Секое зголемување во надоместливиот износ на гудвил во периодите по признавањето на загуба поради обезвреднување за тој гудвил, веројатно, ќе биде зголемување на интерно генериран гудвил, а не обратна трансакција на загуба поради обезвреднување призната за стекнатиот гудвил.

MCC 36

Обелоденување

- 126 Субјектот треба да го обелодени следново за секоја класа на средства:
- (а) Износот на загубата поради обезвреднување призната во добивка или загуба за време на периодот и линиската ставка (ставки) во извештајот за сеопфатна добивка во кој се вклучени тие загуби поради обезвреднување.
 - (б) Износот на обратните трансакции на загубите поради обезвреднување признати во добивка или загуба во текот на периодот и линиската ставка (ставки) во извештајот за сеопфатна добивка во којшто се сторнирани овие загуби поради обезвреднување.
 - (в) Износот на загубите поради обезвреднување за ревалоризирани средства признати во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
 - (г) Износот на обратните трансакции на загубите поради обезвреднување за ревалоризирани средства признати во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
- 127 Класа на средства претставува групирање на средства со слична природа и употреба во работењето на субјектот.
- 128 Информациите што се бараат во точка 126 можат да бидат презентирани со други информации обелоденети за класата на средствата. На пример, овие информации можат да бидат вклучени во усогласување на сметководствената вредност на недвижностите, постројките и опремата на почетокот и на крајот на периодот, како што се бара според MCC 16.
- 129 Субјектот кој известува за информации по сегменти во согласност со МСФИ 8 треба да го обелодени следново за секој сегмент за известување:
- (а) Износот на загубите поради обезвреднување признати во добивка или загуба и во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
 - (б) Износот на обратните трансакции на загуби поради обезвреднување признати во добивка или загуба и во останата сеопфатна добивка во текот на периодот.
- 130 Субјектот треба да го обелодени следново за секое поединечно средство (вклучувајќи и гудвил) или единица која генерира готовина, за кое е призната или сторнирана загуба поради обезвреднување за време на периодот:
- (а) Настаните и околностите кои довеле до признавање или обратна трансакција на загубата поради обезвреднување;
 - (б) Износот на признатата или сторнирана загуба поради обезвреднување.
 - (в) За поединечно средство:
 - (i) природата на средството; и
 - (ii) доколку субјектот известува за информации по сегменти во согласност со МСФИ 8, известувачкиот сегмент на кој му припаѓа средството.
 - (г) За единица која генерира готовина:
 - (i) опис на единицата која генерира готовина (на пример, дали е производствена линија, постројка, деловно работење, географско подрачје, сегмент за известување како што е дефиниран во МСФИ 8);
 - (ii) износот на признатата или сторнираната загуба поради обезвреднување според класа на средства и, доколку субјектот известува за информации по сегменти во согласност со МСФИ 8, според сегмент за известување; и
 - (iii) доколку групирањето на средствата за идентификување на единицата која генерира готовина се променило од претходната проценка на надоместливиот износ на единицата која генерира готовина (доколку го има), опис на тековниот и на поранешниот начин на групирање на средствата и причините за промената на начинот на идентификување на единицата која генерира готовина.
 - (д) Надоместливиот износ на средството (единицата која генерира готовина) и дали надоместливиот износ на средството (единицата која генерира готовина) е неговата објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување или неговата употребна вредност.

МСС 36

- (f) Доколку надоместливиот износ е објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување, субјектот треба да ги обелодени следниве информации:
- (i) нивото на хиерархија на објективната вредност (види МСФИ 13) во кое мерењето на објективната вредност на средството (единицата која генерира готовина) е категоризирано во целост (без да се зема предвид дали „трошоците за отуѓување“ се јасно забележливи);
 - (ii) за мерења на објективната вредност кои се категоризирани во рамките на Нивото 2 и Нивото 3 од хиерархијата на објективната вредност, опис на техниката (техниките) за вреднување што биле користени за мерење на објективната вредност, намалена за трошоците за отуѓување. Доколку имало промена во техниката на вреднување, субјектот треба да ги обелодени таа промена и причината (причините) за тоа; и
 - (iii) за мерења на објективната вредност кои се категоризирани во рамките на Нивото 2 и Нивото 3 од хиерархијата на објективната вредност, секоја клучна претпоставка на која раководството го засновало своето определување на објективната вредност намалено за трошоците на отуѓување. Клучни претпоставки се оние на кои надоместливиот износ на средството (на единицата која генерира готовина) е најчувствителен. Субјектот, исто така, ќе ја обелодени и дисконтната стапка (стапки) што биле користени во тековното мерење и во претходното мерење доколку објективната вредност намалена за трошоци на отуѓување се мери со примена на техниката на сегашна вредност.
- (e) Доколку надоместливиот износ и употребната вредност се исти, дисконтната стапка (стапки) што биле користени за тековната проценка и претходната проценка (доколку е вршена) на употребната вредност.
- 131 Субјектот треба да ги обелодени следниве информации за групните загуби поради обезвреднување и групните обратни трансакции на загубите поради обезвреднување коишто се признати во текот на периодот за кој не се обелоденети информации во согласност со точка 130:
- (a) Главните класи на средства кои се под влијание на загубите поради обезвреднување и главните класи на средства кои се под влијание на обратните трансакции на загубите поради обезвреднување.
 - (b) Главните настани и околности кои довеле до признавањето на овие загуби поради обезвреднување и обратни трансакции на загубите поради обезвреднување.
- 132 Субјектот се поттикнува да ги обелодени клучните претпоставки што биле користени при определувањето на надоместливиот износ на средствата (единиците кои генерираат готовина) во текот на периодот. Меѓутоа, точка 134 бара субјектот да обелоденува информации за проценките што се користеле за мерење на надоместливиот износ на единица која генерира готовина кога гудвил или нематеријално средство со неограничен корисен век на употреба е вклучено во сметководствената вредност на таа единица.
- 133 Доколку, во согласност со точка 84, кој било дел на гудвил стекнат во деловна комбинација за време на периодот не бил распределен на единица која генерира готовина (група на единици) на крајот на периодот на известување, износот на нераспределениот гудвил треба да се обелодени заедно со причините зошто тој износ останал нераспределен.

Проценки кои се користат за мерење на надоместлив износ на единици кои генерираат готовина, а кои содржат гудвил или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба

- 134 Субјектот треба да ги обелодени информациите што се бараат со (a)–(f) за секоја единица која генерира готовина (група на единици) за кои сметководствената вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба која е распределена на таа единица (група на единици) е значајна во споредба со вкупната сметководствена вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба на субјектот:
- (a) Сметководствената вредност на гудвилот распределена на единицата (група на единици).

MCC 36

- (б) Сметководствената вредност на нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба распределена на единицата (група на единици).
- (в) Основата на која надоместливиот износ на единицата (група на единици) бил утврден (т.е. употребна вредност или објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување).
- (г) Доколку надоместливиот износ на единицата (група на единици) е заснован на употребна вредност:
- (i) Опис на секоја клучна претпоставка на која раководството ги засновало неговите проекции за готовински текови за периодот опфатен со последните планови/прогнози. Клучни претпоставки се оние на кои надоместливиот износ на единицата (група на единици) е најчувствителен.
 - (ii) Опис на пристапот на раководството во утврдувањето на вредноста (вредностите) доделени на секоја клучна претпоставка, дали тие вредности одразуваат минато искуство или, доколку е соодветно, се доследни на надворешни извори на информации, и доколку не, како и зошто тие се разликуваат од минатото искуство или надворешните извори на информации.
 - (iii) Периодот за време на кој раководството проектирало готовински текови засновани на финансиски планови/прогнози одобрени од страна на раководството и, кога за единица која генерира готовина (група на единици) се користи период подолг од пет години, објаснување зошто подолг период е оправдан.
 - (iv) Стапката на раст која се користи за екстраполација на проекциите на готовински текови по периодот покриен со последните планови/прогнози, и оправдувањето за користење на стапка на раст која ја надминува долгорочната просечна стапка на раст за производи, дејности или земја или земји во кои работи субјектот, или за пазарот на кој е наменета единицата (група на единици).
 - (v) Дисконтната стапка (стапки) која е применета на проекциите на готовински текови.
- (д) Доколку надоместливиот износ на единицата (група на единици) се заснова на објективна вредност намалена за трошоците за отуѓување, техниката (техниките) за вреднување, што се користи за мерење на објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување. Субјектот нема обврска да ги обезбеди обелоденувањата што се бараат со МСФИ 13. Доколку објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување не е измерена со користење на котирана цена за иста таква единица (група на единици), следниве информации треба, исто така, да се обелоденат:
- (i) секоја клучна претпоставка на која раководството го заснова определувањето на објективната вредност намалена за трошоците за отуѓување. Клучни претпоставки се оние на кои надоместливиот износ на единицата (група на единици) е најчувствителен.
 - (ii) Опис на пристапот на раководството во определувањето на вредноста (вредностите) што ѝ се доделени на секоја клучна претпоставка, дали тие вредности одразуваат минато искуство или, доколку е соодветно, се доследни на надворешни извори на информации, и доколку не, како и зошто тие се разликуваат од минатото искуство или од надворешните извори на информации.
 - (iiA) Нивото на хиерархијата на објективната вредност (види МСФИ 13) во рамките на кое мерењето на објективната вредност се категоризира во целост (без да се зема предвид јасната видливост на „трошоците на отуѓување“).
 - (iiB) Доколку имало промена во техниката за вреднување, промената и причината (причините) за тоа.
- Доколку објективна вредност намалена за трошоци за отуѓување се мери со користење проекции на дисконтирани готовински текови, следниве информации треба, исто така, да се обелоденат:
- (iii) Периодот за кој раководството проектирало готовински текови.

МСС 36

- (iv) Стапката на раст користена за екстраполација на проекции на готовински текови.
 - (v) Дисконтната стапка (стапки) која е примената на проекциите на готовинските текови.
- (f) Доколку разумно можна промена на некоја клучна претпоставка врз која раководството го заснова определувањето на надоместливиот износ на единицата (група на единици) би предизвикала сметководствената вредност на единицата (група на единици) да го надмине нејзиниот надоместлив износ:
- (i) Износот за кој надоместливиот износ на единицата (група на единици) ја надминува нејзината сметководствена вредност.
 - (ii) Вредноста доделена на клучната претпоставка.
 - (iii) Износот за кој вредноста доделена на клучната претпоставка мора да се промени, по вклучување на сите последични ефекти од таа промена врз останатите променливи што се користат за мерење на надоместливиот износ, со цел надоместливиот износ на единицата (група на единици) да биде еднаков на нејзината сметководствена вредност.
- 135 Доколку целата или дел од сметководствената вредност на гудвил или нематеријални средства со неограничен корисен век на употреба е распределена на многубројни единици кои генерираат готовина (групи на единици), и износот што е така распределен на секоја единица (група на единици) не е значаен во споредба со вкупната сметководствена вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба на субјектот, тој факт треба да биде обелоденет, заедно со групната сметководствената вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба распределена на овие единици (групи на единици). Покрај тоа, доколку надоместливиот износ на која било од тие единици (групи на единици) е заснована на истата клучна претпоставка (претпоставки) и групната сметководствената вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба распределена на нив е значајна во споредба со вкупната сметководствена вредност на гудвилот или нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба на субјектот, субјектот треба да го обелодени тој факт, заедно со:
- (a) групниот износ на сметководствената вредност на гудвилот распределена на тие единици (групи на единици).
 - (б) групниот износ на сметководствената вредност на нематеријалните средства со неограничен корисен век на употреба распределена на тие единици (групи на единици).
 - (в) опис на клучната претпоставка (претпоставки).
 - (г) опис на пристапот на раководството во утврдувањето на вредноста (вредностите) што им се доделени на клучните претпоставки, дали таа вредност (вредности) одразува минато искуство или, доколку е соодветно, е доследна на надворешни извори на информации и, доколку не, како и зошто тие се разликуваат од минатото искуство или од надворешните извори на информации.
 - (д) доколку разумно можна промена во клучната претпоставка (претпоставки) предизвикала вкупниот износ на сметководствените вредности на единиците (групи на единици) да го надминува вкупниот износ на нивните надоместливи износи:
 - (i) Износот за кој вкупниот износ на надоместливите износи на единиците (групи на единици) го надминува вкупниот износ на нивните сметководствени вредности.
 - (ii) Вредноста (вредностите) доделена (доделени) на клучната (клучните) претпоставка (претпоставки).
 - (iii) Износот за кој вредноста (вредности) доделена на клучната претпоставка (претпоставки) мора да се промени, по вклучувањето на сите последични ефекти на промената врз останатите променливи користени за мерење на надоместливиот износ, со цел вкупниот износ на надоместливите износи на единиците (групи на единици) да биде еднаков на вкупниот износ на нивните сметководствени вредности.
- 136 Последната детална пресметка направена во претходен период на надоместливиот износ на единица која генерира готовина (група на единици) може, во согласност со точка 24 или 99, да биде

МСС 36

пренесена и користена во тестот за обезвреднување за таа единица (група на единици) во тековниот период, под услов да се исполнети прецизираните критериуми. Кога е ова случај, информациите за таа единица (група на единици) кои се вклучени во обелоденувањата што се бараат со точките 134 и 135 се однесуваат на пренесената пресметка на надоместливиот износ.

137 Илустративниот Пример 9 ги илустрира обелоденувањата што се бараат со точките 134 и 135.

Преодни одредби и датум на стапување во сила

138 [Се брише]

139 Субјектот треба да го примени овој Стандард:

- (а) на гудвил и нематеријални средства стекнати во деловни комбинации за кои датумот на спогодбата е на или по 31 март 2004 година; и
- (б) на сите други средства во иднина од почетокот на првиот годишен период, почнувајќи на или по 31 март 2004 година.

140 Субјекти на кои се применува точка 139 се поттикнуваат да ги применуваат барањата на овој Стандард пред датумите на стапување во сила прецизирани во точка 139. Меѓутоа, доколку субјектот го применува овој Стандард пред тие датуми на стапување во сила, тој, исто така, треба истовремено да ги применува и МСФИ 3 и МСС 38 (изменет во 2004 година).

140А МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (изменет во 2007 година) ја измени терминологијата користена насекаде во МСФИ. Покрај тоа, тој ги измени точките 61, 120, 126 и 129. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (изменет во 2007 година) за претходен период, измените треба да се применуваат за тој претходен период.

140Б МСФИ 3 (изменет во 2008 година) ги измени точките 65, 81, 85 и 139, ги избриша точките 91–95 и 138 и додаде Додаток В. Субјектот треба да ги применува тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените, исто така, треба да се применуваат и на тој претходен период.

140В Точка 134(д) беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2008 година. Субјектот треба да ја применува таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

140Г *Набавна вредност на инвестиција во подружница, заеднички контролиран субјект или придружен субјект* (измени на МСФИ 1 *Првично усвојување на Меѓународните стандарди за финансиско известување* и МСС 27), издадени во мај 2008 година, ја додаде точка 12(ж). Субјектот треба да ја применува таа измена во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 години. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот ги примени поврзаните измени во точките 4 и 38А на МСС 27 на претходен период, тој треба истовремено да ја примени и измената во точка 12(ж).

140Д *Подобрувања на МСФИ* издаден во април 2009 година ја измени точка 80(б). Субјектот треба да ја примени таа измена во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2010 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

140Г [Се брише]

140Е [Се брише]

140Ж МСФИ 10 и МСФИ 11, издадени во мај 2011 година, ги изменија точка 4, насловот над точка 12(ж) и точка 12(ж). Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.

140З МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 и 134, ги избриша точките 25–27 и ја додаде точка 53А. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 13.

140С Во мај 2013 беа изменети точките 130 и 134, како и насловот над точка 138. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена. Субјектот не треба да ги примени тие измени во периоди (вклучувајќи и споредбени периоди) во кои тој, исто така, не го применува и МСФИ 13.

140И [Се брише]

МСС 36

- 140J МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, издаден во мај 2014 година, ја измени точка 2. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 15.
- 140K МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 2, 4 и 5 и ги избриша точките 140Г, 140Е и 140И. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 140Л МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 2. *Измени на МСФИ 17*, издаден во јуни 2020 година дополнително ја измени точка 2. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 17.

Повлекување на МСС 36 (издаден во 1998 година)

- 141 Овој Стандард го заменува МСС 36 *Обезреднување на средства* (издаден во 1998 година).

MCC 36

Додаток А Користење на техники на сегашна вредност за мерење на употребната вредност

Овој Додаток е составен дел на Стандардот. Тој дава упатство за користењето на техниките на сегашна вредност за мерење на употребната вредност. Иако упатството го користи поимот „средство“, тој подеднакво се применува на класа на средства кои формираат единица која генерира готовина.

Компоненти на мерењето на сегашната вредност

- A1 Следниве елементи заедно ги опфаќаат економските разлики помеѓу средствата:
- (а) проценка на идниот готовински тек, или во посложени случаи, низа на идни готовински текови кои субјектот очекува да се добијат од средството;
 - (б) очекувања за можни промени во износот или временскиот распоред на тие готовински текови;
 - (в) временската вредност на парите, претставена преку тековната безризична пазарна каматна стапка;
 - (г) цената за поднесување на неизвесноста која е инхерентна за средството; и
 - (д) други, понекогаш неидентификувани, фактори (како на пример неликвидност) кои пазарните учесници би ги одразиле при вреднувањето на идните готовински текови кои субјектот очекува да ги добие од средството.
- A2 Овој Додаток разликува два пристапа за пресметка на сегашна вредност, и секој од нив може да се користи за проценка на употребната вредност на едно средство, во зависност од околностите. Според „традиционалниот“ пристап, прилагодувањата за факторите (б)–(д) опишани во точка А1 се вградени во дисконтната стапка. Според пристапот на „очекуван готовински тек“, факторите (б), (г) и (д) предизвикуваат прилагодувања за да се дојде до очекувани готовински текови прилагодени за ризикот. Кој било пристап да го усвои субјектот за да ги одрази очекувањата за можните промени во износот и временскиот распоред на идните готовински текови, резултатот треба да ја одрази очекуваната сегашна вредност на идните готовински текови, т.е. пондерираниот просек на сите можни исходи.

Општи принципи

- A3 Техниките користени за проценка на идните готовински текови и каматните стапки ќе се разликуваат од една ситуација до друга, во зависност од околностите кои го опкружуваат средството што е во прашање. Меѓутоа, следниве општи принципи управуваат со секоја примена на техниките на сегашна вредност за мерење на средствата:
- (а) Каматните стапки користени за дисконтирање на готовински текови треба да ги одразуваат претпоставките кои се доследни на претпоставките инхерентни во проценетите готовински текови. Во спротивно, ефектот на некои претпоставки ќе биде дуцло изброен или занемарен. На пример, дисконтна стапка од 12 проценти би можела да се применува на договорни готовински текови за побарување по основ на заем. Таа стапка ги одразува очекувањата за идни ненамирувања на заеми со посебни карактеристики. Таа иста стапка од 12 проценти не треба да се користи за дисконтирање на очекувани готовински текови бидејќи тие парични текови веќе ги одразуваат претпоставките за идни неизвршувања на обврски.
 - (б) Проценетите готовински текови и дисконтните стапки не треба да подлежат на пристрасност и фактори кои не се поврзани со средството што е во прашање. На пример, намерно прикажување помали проценети нето-готовински текови за да се зголеми претпоставената идна профитабилност на некое средство подразбира пристрасност во мерењето.
 - (в) Проценетите готовински текови или дисконтните стапки треба да го одразуваат опсегот на можни исходи, а не единствен најверојатен, минимален или максимален можен износ.

МСС 36

Традиционален пристап и пристап на очекуван готовински тек за сегашната вредност

Традиционален пристап

- A4 Сметководствената примена на сегашната вредност традиционално користела една единствена група на проценети готовински текови и една единствена дисконтна стапка, често опишувана како „стапка пропорционална на ризикот“. Всушност, традиционалниот пристап претпоставува дека конвенција со една единствена дисконтна стапка може да ги вклучи сите очекувања за идните готовински текови и соодветна премија за ризик. Затоа, традиционалниот пристап најмногу го нагласува значењето на изборот на дисконтната стапка.
- A5 Во некои околности, како на пример, кога би можеле да се набљудуваат споредбени средства на пазарот, релативно е лесно да се применува традиционален пристап. За средства со договорни готовински текови, тој е доследен на начинот на кој учесници на пазарот ги опишуваат средствата, како во случајот „обврзници од 12%“.
- A6 Сепак, традиционалниот пристап може соодветно да не укажува на некои сложени проблеми околу мерењето, како на пример, мерењето на нефинансиски средства за кои не постои пазар за ставката или за споредлива ставка. Правилна потрага по „стапка која е пропорционална на ризикот“ бара анализа на најмалку две ставки – средство што постои на пазарот и има видлива каматна стапка и средството што се мери. Соодветната дисконтна стапка за готовинските текови кои се мерат мора да се изведе од видлива каматна стапка на тоа друго средство. За да се извлече тој заклучок, карактеристиките на готовинските текови на другото средство мора да се слични на тие на средството што се мери. Затоа, тој кој го спроведува мерењето, мора да го направи следново:
- да ја идентификува групата на готовински текови што ќе биде дисконтирана;
 - да идентификува друго средство на пазарот кое изгледа дека поседува слични карактеристики на готовински текови;
 - да ги спореди групите на готовински текови од двете ставки за да обезбеди дека тие се слични (на пример, дали двете групи претставуваат договорни готовински текови, или едната претставува договорни, а другата проценети готовински текови?);
 - да оцени дали постои елемент во едната ставка кој не е присутен во другата (на пример, дали едната е помалку ликвидна од другата?); и
 - да оцени дали двете групи на готовински текови е веројатно да се однесуваат (т.е. менуваат) на сличен начин во променливите економски услови.

Пристап на очекуван готовински тек

- A7 Пристапот на очекуван готовински тек, во некои ситуации, претставува поефективна алатка за мерење отколку традиционалниот пристап. При развивање на мерењето, пристапот на очекуван готовински тек ги користи сите очекувања за можни готовински текови наместо еден единствен најверојатен готовински тек. На пример, готовинскиот тек може да биде BE100, BE200 или BE300 со соодветни веројатности од 10%, 60% и 30%. Очекуваниот готовински тек е BE220. Затоа, пристапот на очекуван готовински тек се разликува од традиционалниот пристап по своето фокусирање на директна анализа на готовинските текови за кои станува збор и на поексплицитни извештаи за користените претпоставки во мерењето.
- A8 Пристапот на очекуван паричен тек, исто така, дозволува користење на техники на сегашна вредност кога е неизвесен временскиот распоред на готовинските текови. На пример, паричен тек од BE1.000 може да се прими во една година, две години, или три години со соодветни веројатности од 10%, 60% и 30%. Примерот долу ја покажува пресметката на очекувана сегашна вредност во таква ситуација.

Сегашна вредност на BE1.000 во 1 година по 5%	BE952.38	
Веројатност	<u>10.00%</u>	BE95.24
Сегашна вредност на BE1.000 во 2 години по 5,25%	BE902.73	
Веројатност	<u>60.00%</u>	BE541.64
Сегашна вредност на BE1.000 во 3 години по 5,50%	BE851.61	

MCC 36

Веројатност	<u>30.00%</u>	<u>BE255.48</u>
Очекувана сегашна вредност		<u>BE892.36</u>

- A9 Очекуваната сегашна вредност од BE892,36 се разликува од традиционалниот поим за најдобра проценка од BE902,73 (60% веројатност). Традиционалната пресметка на сегашна вредност применета во овој пример бара одлука за тоа кој од можните временски распореди на готовински текови да се користи и, соодветно на тоа, не би ги одразувало веројатностите на другите временски распореди. Тоа е така бидејќи дисконтната стапка во традиционалната пресметка на сегашна вредност не може да одразува неизвесност во временскиот распоред.
- A10 Користењето на веројатности е суштински елемент на пристапот на очекуван готовински тек. Се доведува под знак прашање дали таквите главно субјективни проценки се сметаат за поточни одошто навистина се. Меѓутоа, правилната примена на традиционалниот пристап (како што е опишано во точка A6) ги бара истите проценки и субјективност, без притоа да се обезбеди транспарентност во пресметката во пристапот на очекуван готовински тек.
- A11 Многу проценки што се развиени во тековната практика веќе ги вклучуваат, неформално, елементите на очекуван готовински тек. Покрај тоа, сметководителите често се соочуваат со потребата да мерат средство користејќи ограничени информации за веројатностите на можни готовински текови. На пример, еден сметководител може да се соочи со следниве ситуации:
- (а) Проценетиот износ е помеѓу BE50 и BE250, но ниту еден износ меѓу овие гранични вредности не е поверојатен отколку кој било друг износ. Врз основа на тие ограничени информации, проценетиот очекуван готовински тек е $BE150 [(50 + 250)/2]$.
 - (б) Проценетиот износ е помеѓу BE50 и BE250, и најверојатниот износ е BE100. Меѓутоа, веројатностите што му се припишуваат на секој износ се непознати. Врз основа на тие ограничени информации, проценетиот очекуван готовински тек е $BE133,33 [(50 + 100 + 250)/3]$.
 - (в) Проценетиот износ ќе биде BE50 (10% веројатност), BE250 (30% веројатност), или BE100 (60% веројатност). Врз основа на тие ограничени информации, проценетиот очекуван готовински тек е $140BE [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- Во секој случај, проценетиот очекуван готовински тек е веројатно да обезбеди подобра проценка на употребната вредност отколку минималниот, најверојатниот или максималниот износ земено поединечно.
- A12 Примената на пристапот на очекуван готовински тек е предмет на ограничување од аспект на економичноста. Во некои случаи, субјектот може да има пристап до обемни податоци и може да биде во состојба да развие многу сценарија за готовински тек. Во други случаи, субјектот може да не биде во состојба да развие повеќе отколку само општи извештаи за променливоста на готовинските текови без да направи значителен трошок. Субјектот треба да го урамнотежува трошокот за добивање дополнителни информации наспроти дополнителната веродостојност што ќе ја донесат тие информации при мерењето.
- A13 Некои држат до тоа дека техниките за очекуван готовински тек се несоодветни за мерење на единствена ставка или ставка со ограничен број можни исходи. Тие даваат пример на средство со два можни исхода: 90% веројатност дека готовинскиот тек ќе биде BE10 и 10% веројатност дека паричниот тек ќе биде BE1.000. Тие забележуваат дека очекуваниот готовински тек во тој пример е BE109 и го критикуваат резултатот дека тој не го претставува кој било од износите коишто на крајот би можеле да се платат.
- A14 Тврдења слични на тоа кое што туку беше изложено во кратки црти, го одразуваат несогласувањето со целта на мерењето. Доколку целта е акумулација на трошоци што треба да се направат, очекуваните готовински текови може да не создадат репрезентативно верна проценка на очекуваниот трошок. Меѓутоа, овој Стандард се занимава со мерење на надоместливиот износ на едно средство. Надоместливиот износ на средството во овој пример не е веројатно да биде BE10, дури и ако тоа е најверојатниот готовински тек. Тоа е така бидејќи мерењето на BE10 не ја вклучува неизвесноста на готовинскиот тек во мерењето на средството. Наместо тоа, неизвесниот готовински тек е претставен исто како да беше извесен готовински тек. Ниту еден разумен субјект не би продал средство со такви карактеристики за BE10.

МСС 36

Дисконтна стапка

- A15 Кој било пристап да го прифати субјектот за мерење на употребната вредност на едно средство, каматните стапки што се користат за дисконтирање на готовински текови не треба да одразуваат ризици за кои се прилагодени проценетите готовински текови. Во спротивно, ефектот на некои претпоставки ќе биде душло пресметан.
- A16 Кога стапка специфична за дадено средство не е директно расположлива на пазарот, субјектот користи замени за да ја процени дисконтната стапка. Целта е да се процени, колку што е можно, пазарно вреднување на:
- (а) временската вредност на парите за периодите до крајот на корисниот век на употреба на средството; и
 - (б) факторите (б), (г) и (д) опишани во точка А1, до степенот до кој тие фактори не предизвикале прилагодувања во доаѓањето до проценети готовински текови.
- A17 Како почетна точка кога прави таква проценка, субјектот може да ги земе предвид следниве стапки:
- (а) пондерираниот просечен трошок на капитал на субјектот утврден со користење на техники, како на пример, моделот на одредување цена на капитално средство;
 - (б) инкременталната стапка на позајмување на субјектот; и
 - (в) други пазарни стапки на позајмување.
- A18 Сепак, тие стапки мора да се прилагодат:
- (а) да го одразуваат начинот на кој пазарот би ги оценувал специфичните ризици поврзани со проценетите готовински текови на средството; и
 - (б) за да ги исклучат ризиците кои не се релевантни за проценетите готовински текови на средството или за кои проценетите готовински текови се прилагодени.
- Треба да се разгледаат ризици, како на пример, ризик поврзан со земјата, валутен ризик и ценовен ризик.
- A19 Дисконтната стапка е независна од капиталната структура на субјектот и од начинот на кој субјектот го финансирал купувањето на средството, бидејќи идните готовински текови кои се очекува да се добијат од едно средство не зависат од начинот на кој субјектот го финансирал купувањето на средството.
- A20 Точка 55 бара дисконтната стапка која се користи, да биде стапка пред оданочување. Затоа, кога основата која се користи за проценка на дисконтната стапка е по оданочување, таа основа се прилагодува за да одразува стапка пред оданочување.
- A21 Субјектот вообичаено користи една дисконтна стапка за проценка на употребната вредност на средството. Меѓутоа, субјектот користи посебни дисконтни стапки за различни идни периоди кога употребната вредност е чувствителна на разлика во ризици за различни периоди или на рочната структура на каматните стапки.

IAS 36

Додаток Б
Измена на МСС 16

[Измената не е применлива на барањата]

МСС 36

Додаток В Тестирање за обезвреднување на единица која генерира готовина со гудвил и малцинско учество

Овој додаток претставува интегрален дел на Стандардот.

- B1 Во согласност со МСФИ 3 (изменет во 2008 година), стекнувачот мери и признава гудвил на датумот на стекнување како вишок на (а) над (б):
- (а) Вкупниот износ на:
 - (i) пренесениот надоместок измерен во согласност со МСФИ 3, кој вообичаено ја бара објективната вредност на датумот на стекнување;
 - (ii) износот на секое малцинско учество во стекнатиот субјект измерено во согласност со МСФИ 3; и
 - (iii) во деловна комбинација која е постигната во фази, објективната вредност на датумот на стекнување на претходното сопственичко учество кое стекнувачот го поседувал во стекнатиот субјект.
 - (б) Нето од износите на датумот на стекнување на стекнатите средства кои може да се идентификуваат и преземените обврски измерени во согласност со МСФИ 3.

Распределба на гудвил

- B2 Точка 80 на овој Стандард бара гудвилот стекнат во деловна комбинација да се распредели на секоја од единиците на стекнувачот кои генерираат готовина, или на групи на единици кои генерираат готовина, кои се очекува да имаат корист од синергиите на комбинацијата, независно дали други средства или обврски на стекнатиот субјект им се доделени на тие единици, или групи на единици. Можно е дека некои од синергиите кои се резултат на деловна комбинација да бидат распределени на единица која генерира готовина во која малцинското учество нема учество.

Тестирање за обезвреднување

- B3 Тестирање за обезвреднување вклучува споредување на надоместливиот износ на единица која генерира готовина со сметководствената вредност на единицата која генерира готовина.
- B4 Доколку субјектот ги мери малцинските учества како негово пропорционално учество во нето-средствата на подружница, кои може да се идентификуваат на датумот на стекнувањето а не по објективна вредност, гудвилот кој им се припишува на малцинските учества се вклучува во надоместливиот износ на поврзаната единица која генерира готовина, но не се признава во консолидираните финансиски извештаи на матичното друштво. Како последица на тоа, субјектот треба да ја зголеми сметководствената вредност на гудвилот кој е распределен на единицата за да го вклучи гудвилот кој се припишува на малцинското учество. Оваа прилагодена сметководствена вредност потоа се споредува со надоместливиот износ на единицата за да се утврди дали единицата која генерира готовина е обезвреднета.

Распределба на загуба поради обезвреднување

- B5 Точка 104 бара секоја идентификувана загуба поради обезвреднување да се распредели, прво така што ќе се намали сметководствената вредност на гудвилот распределен на единицата, а потоа и на другите средства на единицата пропорционално на сметководствената вредност на секое средство во единицата.
- B6 Доколку подружница, или дел од подружница, со малцинско учество самата претставува единица која генерира готовина, загубата поради обезвреднување се распределува помеѓу матичното друштво и малцинското учество на истата основа како таа на која се распределува добивката или загубата.
- B7 Доколку подружница, или дел од подружница, со малцинско учество е дел од поголема единица која генерира готовина, загубите поради обезвреднување на гудвилот се распределуваат на деловите на единицата која генерира готовина кои имаат малцинско учество и на деловите кои немаат. Загубата поради обезвреднување треба да се распредели на деловите на единицата која генерира готовина врз основа на:

МСС 36

- (а) релативните сметководствени вредности на гудвилот на деловите пред обезвреднувањето, до степенот до кој обезвреднувањето се поврзува со гудвилот во единицата која генерира готовина; и
- (б) релативните сметководствени вредности на нето-средствата кои може да се идентификуваат на деловите пред обезвреднувањето, до степенот до кој обезвреднувањето се однесува на средства кои може да се идентификуваат во единицата која генерира готовина. Секое такво обезвреднување се распределува на средствата на деловите од секоја единица пропорционално врз основа на сметководствената вредност на секое средство во делот.

Во тие делови кои имаат малцинско учество, загубата поради обезвреднување се распределува помеѓу матичното друштво и малцинското учество на истата основа како таа на која се распределува добивката или загубата.

- В8 Доколку загуба поради обезвреднување која може да се припише на малцинско учество се однесува на гудвил кој не е признат во консолидираните финансиски извештаи на матичното друштво (види точка В4), тоа обезвреднување не се признава како загуба поради обезвреднување на гудвил. Во такви случаи, само загубата поради обезвреднување која се однесува на гудвил кој е распределен на матичното друштво се признава како загуба поради обезвреднување.
- В9 Илустративниот пример 7 го илустрира тестирањето за обезвреднување на нецелосно поседувана единица која генерира готовина со гудвил.

МСС 37

Меѓународен сметководствен стандард МСС 37 Резервирања, условени обврски и условени средства

Цел

Целта на овој Стандард е да обезбеди дека соодветните критериуми за признавање и основите за мерење се применети за резервирањата, условените обврски и условените средства и дека доволно информации се обелоденети во белешките, за да им овозможат на корисниците да ги разберат нивната природа, временскиот распоред и износот.

Опфат

- 1 Овој Стандард треба да се применува кај сите субјекти во сметководственото евидентирање на резервирања, условени обврски и условени средства, освен кај:
 - (а) **оние што резултираат од извршувачки договори, освен таму каде што договорите се неповолни; и**
 - (б) [Се брише]
 - (в) **оние што се опфатени со друг Стандард.**
- 2 Овој Стандард не се применува на финансиските инструменти (вклучувајќи ги и гаранциите) кои се во рамките на опфатот на МСФИ 9 *Финансиски инструменти*.
- 3 Извршувачките договори се договори во кои ниту една од страните не извршила која било своја од нивните облигации или двете страни делумно ги извршиле нивните облигации во еднаква мера. Стандардот не се применува на извршувачки договори, освен ако тие се неповолни.
- 4 [Се брише]
- 5 Таму каде што друг меѓународен сметководствен стандард третира специфичен вид резервирање, условена обврска или условено средство, субјектот го применува тој Стандард наместо овој Стандард. На пример, извесни видови резервирања, исто така, се споменати во Стандардите за:
 - (а) [се брише]
 - (б) даноци на добивка (види МСС 12 *Даноци на добивка*);
 - (в) лизинг (види МСФИ 16 *Лизинг*). Сепак, овој Стандард се применува на кој било лизинг кој стапува неповолен пред датумот на започнување на лизингот, како што е дефинирано во МСФИ 16. Овој Стандард, исто така, се применува на краткорочен лизинг и лизинг за кои предметното средство е со ниска вредност сметководствено евидентирано во согласност со точка 6 од МСФИ 16 и кој станал неповолен;
 - (г) придобивки за вработените (види МСС 19 *Придобивки за вработените*);
 - (д) договори за осигурување и други договори во рамките на опфатот на МСФИ 17 *Договори за осигурување*;
 - (е) условен надомест на стекнувач во деловна комбинација (види МСФИ 3 *Деловни комбинации*); и
 - (е) приходи од договори со клиенти (види МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*). Сепак, со оглед на тоа дека МСФИ 15 не содржи специфични барања што се однесуваат на договори со клиенти кои се, или кои станале, неповолни, овој Стандард се применува на тие случаи.
- 6 [Се брише]
- 7 Овој Стандард ги дефинира резервирањата како обврски со неизвесен временски распоред или износ. Во некои земји терминот „резервирање“; исто така, се користи во контекстот на ставките какви што се депрецијацијата, обезвреднувањето на средства и сомнителните побарувања; тоа се прилагодувања на сметководствената вредност на средствата и не се обработени во овој Стандард.
- 8 Други стандарди определуваат дали расходите се третираат како средства или како расходи. Овие прашања не се покриваат со овој Стандард. Согласно на тоа, овој Стандард ниту забранува ниту бара капитализација на признаените трошоци кога се прави резервирање.

МСС 37

- 9 Овој Стандард се применува за резервирања за реструктурирање (вклучувајќи и прекинато работење). Таму каде што реструктурирањето ја задоволува дефиницијата за прекинато работење, дополнителни обелоденувања може да се бараат со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.

Дефиниции

- 10 Во овој Стандард се користат следниве термини со нивните специфични значења:

Резервирање е обврска со неизвесен временски распоред или износ.

Обврска е сегашна облигација на субјектот која произлегува од минати настани, чиешто намирување се очекува да резултира во одлив на ресурси на субјектот во кои се вградени економски користи.¹

Облигациски настан е настан кој создава законска или изведена обврска која резултира во состојба, субјектот да нема реална алтернатива за намирување на таа облигација.

Законска облигација е облигација која произлегува од:

- (а) договор (преку неговите експлицитни или имплицитни услови);
- (б) законодавството; или
- (в) друга примена на закон.

Изведена облигација е облигација која произлегува од активностите на субјектот во кои:

- (а) по пат на воспоставен модел од мината практика, објавени политики или доволно конкретни тековни извештаи, субјектот им укажал на другите страни дека ќе прифати извесни одговорности; и
- (б) како резултат на тоа, субјектот создал валидно очекување кај дел од тие други страни дека ќе ги исполни тие одговорности.

Условена обврска е:

- (а) Можна облигација која произлегува од минати настани, и чие постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или на повеќе несигурни идни настани, кои не се во целост под контрола на субјектот; или
- (б) сегашна облигација која произлегува од минати настани, но не е признаена бидејќи:
 - (i) не е веројатно дека за намирување на облигацијата ќе се бара одлив на ресурси кои содржат економски придобивки; или
 - (ii) износот на облигацијата не може да се мери со доволна веродостојност.

Условено средство е можно средство кое произлегува од минати настани и чие постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или на повеќе несигурни идни настани, кои не се во целост под контрола на субјектот.

Неповолен договор е договор во кој неизбежните трошоци за исполнување на облигациите утврдени со договорот ги надминуваат економските придобивки што се очекуваат да се примат во согласност со истиот договор.

Реструктурирање е програма која е планирана и контролирана од страна на раководството и материјално ги менува или:

- (а) опфатот на работата преземена од страна на субјектот; или
- (б) начинот на кој се спроведува тоа работење.

Резервирања и други обврски

- 11 Резервирањата може да се разликуваат од другите обврски, какви што се обврските кон добавувачите и временските разграничувањата, бидејќи постои неизвесност во врска со временскиот распоред или износот на идните издатоци што се бараат за намирување на обврската. Наспроти ова:

¹ Дефиницијата за обврска во овој Стандард не беше ревидирана по веќе направеното ревидирање на дефиницијата за обврска во *Концепциската рамка за финансиско известување* издадена во 2018 година.

МСС 37

- (а) обврски кон добавувачите се обврски за плаќање за производи или услуги што биле примени или испорачани, и биле фактурирани или формално договорени со добавувачот; и
- (б) временските разграничувања се обврски за плаќање за производи или услуги што биле примени или испорачани, но не биле платени, фактурирани или формално договорени со добавувачот, вклучувајќи износи што им се должат на вработените (на пример, износи поврзани со пресметан платен одмор). Иако некогаш е неопходно да се процени износот или временскиот распоред на временските разграничувања, неизвесноста, општо земено, е многу помала отколку што е за резервирањата.

Временските разграничувањата често се искажуваат како дел од обврските кон добавувачите и другите обврски, додека резервирањата се искажуваат одвоено.

Однос помеѓу резервирањата и условени обврски

- 12 Општо земено, сите резервирања се условени бидејќи тие се несигурни во времето на настанување или во износот. Меѓутоа, во рамките на овој Стандард терминот „условено“ се користи за обврски и средства кои не се признаени бидејќи нивното постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или на повеќе неизвесни идни настани, кои не се во целост под контрола на субјектот. Покрај тоа, терминот „условена обврска“ се користи за обврски кои не ги задоволуваат критериумите за признавање.
- 13 Со овој Стандард се прави разлика помеѓу:
- (а) резервирањата – кои се признати како обврски (претпоставувајќи дека може да се направи веродостојна проценка), бидејќи тие се сегашни обврски и веројатно е дека ќе се бара одлив на ресурси кои содржат економски придобивки за намирување на обврските; и
- (б) Условените обврски – кои не се признати како обврски поради тоа што се:
- (i) можни обврски, бидејќи сè уште треба да биде потврдено дали субјектот има сегашна обврска која може да води кон одлив на ресурси кои содржат економски придобивки; или
- (ii) сегашни обврски кои не ги задоволуваат критериумите за признавање во овој Стандард (бидејќи или не е веројатно дека ќе се бара одлив на ресурси кои содржат економски придобивки за намирување на обврската, или не може да се направи доволно веродостојна проценка за износот на обврската).

Признавање**Резервирања**

- 14 *Резервирање треба да се признае кога:*
- (а) субјектот има сегашна облигација (законска или изведена) како резултат на минат настан;
- (б) веројатно е дека за намирување на облигацијата ќе биде баран одлив на ресурси во кои се вградени економски придобивки; и
- (в) може да се направи веродостојна проценка за износот на облигацијата.
- Доколку овие услови не се задоволени, не треба да се признае резервирање.

Сегашна облигација

- 15 **Во ретки случаи не е јасно дали постои сегашна облигација. Во ваквите случаи минат настан се смета дека создава сегашна облигација доколку, водејќи сметка за сите расположливи докази, повеќе е веројатно отколку неизвесно дека сегашна облигација постои на крајот на периодот на известување.**
- 16 Речиси во сите случаи ќе биде јасно дали минат настан поттикнал појава на сегашна облигација. Во ретки случаи, на пример, во судски спор, може да биде спорно дали се случиле извесни настани или дали тие настани резултираат во сегашна облигација. Во таков случај, субјектот утврдува дали постои сегашна облигација на крајот на периодот на известување, земајќи ги предвид сите расположливи докази, вклучувајќи, на пример, мислење на експерти. Разгледуваниот доказ вклучува

MCC 37

и секаков друг дополнителен доказ обезбеден преку настаните по периодот на известување. Врз основа на таков доказ:

- (а) таму каде што повеќе е веројатно отколку неизвесно дека сегашна облигација постои на крајот на периодот на известување, субјектот признава резервирање (доколку се задоволени критериумите за признавање); и
- (б) таму каде што е повеќе веројатно отколку неизвесно дека не постои сегашна облигација на крајот на периодот на известување, субјектот обелоденува условена обврска, освен ако можноста за одлив на ресурси кои содржат економски придобивки е незначителна (види точка 86).

Минат настан

- 17 Минат настан кој води кон сегашна облигација се нарекува облигациски настан. За да биде еден облигациски, неопходно е субјектот да нема реална алтернатива за намирување на облигацијата создадена со настанот. Ова е случај само:
 - (а) таму каде што намирувањето на облигацијата може да се присили со закон, или
 - (б) во случај на изведена облигација каде што настанот (кој може да биде дејствие на субјектот) создава оправдани очекувања кај други страни дека субјектот ќе ја исполни обврската.
- 18 Финансиските извештаи ја се однесуваат на финансиската состојба на субјектот на крајот на неговиот известувачки период, а не неговата можна состојба во иднина. Поради тоа, не се признава резервирање за трошоци што треба да се направат за да се работи во иднина. Единствените обврски кои се признаваат во извештајот за финансиската состојба на субјектот се оние што постојат на крајот на периодот на известување.
- 19 Само оние обврски кои произлегуваат од минати настани, кои постојат независно од идните активности на субјектот (т.е. идното негово работење) кои се признаваат како резервирања. Примери на такви обврски се казни или трошоци за отстранување на противзаконска штета на животната средина, каде што и двата водат кон одлив на ресурси кои содржат економски придобивки во намирувањето, без оглед на идните дејствија на субјектот. Слично на тоа, субјектот признава резервирање за трошоци за престанување на работа на инсталации за нафта или нуклеарна централа, до висината до која субјектот е обврзан да ја поправи веќе причинетата штета. Во спротивност, поради комерцијални притисоци или законски барања, субјектот може да има намера или потреба да направи издатоци за да работи на некој посебен начин во иднина (на пример, со вградување филтри за прочистување на воздухот во определен вид фабрика). Бидејќи субјектот може да ги избегне идните издатоци со неговите идни дејствија, на пример, по пат на менување на методот на работа, тоа нема сегашна облигација за овој иден издатак и не се признава резервирање.
- 20 Облигацијата секогаш вклучува друга страна кон која се должи облигацијата. Сепак, не е неопходно да се знае идентитетот на страната кон која се должи облигацијата—односно, облигацијата може да биде кон широката јавност. Бидејќи облигацијата секогаш вклучува обврзување кон друга страна, следува дека одлуката на раководството или на одборот не создава изведена облигација на крајот на периодот на известување, освен ако одлуката им била соопштена пред крајот на периодот на известување на оние кои се засегнати со неа на доволно специфичен начин за да поттикне оправдано очекување кај нив дека субјектот ќе ги исполни своите одговорности.
- 21 Настан кој не создава обврска веднаш, може да создаде на подоцнеж датум, поради промени во законот или некој акт (на пример, доволно специфично јавно соопштение) од страна на субјектот да создаде изведена облигација. На пример, кога е предизвикана штета на животната средина, може да нема облигација за отстранување на последиците. Меѓутоа, предизвикувањето на штетата ќе биде облигациски настан, кога со некој нов закон се бара постојната штета да се санира или кога субјектот јавно прифаќа одговорност за санирање на штетата на начин кој создава изведена облигација.
- 22 Кога деталите на предложен нов закон не сè уште да бидат финални, произлегува облигација само кога е навистина извесно дека предложениот закон ќе се усвои согласно нацртот. За целите на овој Стандард, таквата облигација се третира како правна облигација. Разликите во околностите кои го опкружуваат усвојувањето го прават невозможно специфицирањето на единствен настан кој би го направил усвојувањето на нацрт-законот навистина извесно. Во многу случаи, ќе биде невозможно да биде навистина извесно усвојување на закон сè додека тој не е усвоен.

МСС 37

Веројатен одлив на ресурси во кои се вградени економски придобивки

- 23 За да се квалификува една обврска за признавање, мора да постои не само сегашна облигација туку, исто така, и веројатност за одлив на ресурси кои содржат економски придобивки за намирување на таа облигација. За целите на овој Стандард,² одлив на ресурси или друг настан се смета како веројатен, доколку настанот е повеќе од веројатно отколку неизвесно да се случи, т.е. веројатноста дека настанот ќе се случи е поголема од веројатноста дека нема да се случи. Кога не е веројатно дека постои сегашна облигација, субјектот обелоденува условена обврска, освен ако можноста за одлив на ресурси кои содржат економски придобивки е незначителна (види точка 86).
- 24 Кога постојат повеќе слични облигации (на пример, гаранции за производи или слични договори), веројатноста дека ќе биде потребен одлив за намирување на обврските се утврдува разгледувајќи ја класата на облигации како целина. Иако веројатноста за одлив за која било ставка може да биде мала, може да биде прилично веројатно дека некаков одлив на ресурси ќе биде неопходен за намирување на класата на облигации како целина. Доколку е таков случајот, се признава резервирање (доколку се задоволени другите критериуми за признавање).

Веродостојна проценка на облигацијата

- 25 Користењето на проценки претставува суштински дел во изготвувањето на финансиските извештаи и не ја нарушува нивната веродостојност. Ова е посебно вистинито во случајот на резервирањата кои според нивната природа се понезвесни од повеќето други ставки во извештајот за финансиската состојба. Освен во крајно ретки случаи, субјектот ќе биде во состојба да утврдува опсег на можни исходи и ќе може да направи проценка на облигацијата која е доволно веродостојна за да се користи при признавање на резервирање.
- 26 Во крајно редок случај, во кој не може да се направи веродостојна проценка, постои обврска која не може да биде признаена. Таа обврска се обелоденува како условена обврска (види точка 86).

Условени обврски

- 27 **Субјектот не треба да признае условена обврска.**
- 28 Условена обврска се обелоденува, како што се бара според точка 86, освен ако можноста за одлив на ресурси кои содржат економски придобивки е незначителна.
- 29 Кога субјектот е заеднички или поединечно одговорен за некоја облигација, делот од облигацијата кој се очекува да биде исполнет од другите страни се третира како условена обврска. Субјектот признава резервирање за делот од облигацијата за која е веројатен одлив на ресурси кои содржат економски придобивки, освен во крајно ретки околности каде што не може да се направи веродостојна проценка.
- 30 Условени обврски може да се развијат на начин кој не е првично очекуван. Според тоа, тие континуирано се проценуваат за да се утврди дали одливот на ресурси во кои се вградени економски придобивки станал веројатен. Доколку станува веројатно дека ќе се бара одлив на идни економски придобивки за ставка која претходно била третирана како условена обврска, се признава резервирање во финансиските извештаи во периодот во кој се случила промената во веројатноста (освен во крајно ретки околности каде што не може да се направи веродостојна проценка).

Условени средства

- 31 **Субјектот не треба да признае условено средство.**
- 32 Условени средства обично се појавуваат по непланирани или други неочекувани настани кои создаваат можност за прилив на економски придобивки во субјектот. Пример претставува барање кое субјектот го проследува преку правни процеси, каде што исходот е неизвесен.
- 33 Условените средства не се признаваат во финансиските извештаи бидејќи ова може да резултира во признавање приход кој можеби никогаш нема да се реализира. Меѓутоа, кога реализацијата на приходот е навистина извесна, тогаш соодветното средство не е условено средство и неговото признавање станува адекватно.
- 34 Условено средство се обелоденува, како што се бара во точка 89, кога е веројатен прилив на економски придобивки.

² Толкувањето за „веројатно“ во овој Стандард како „поверојатно отколку неверојатно“ не се применува задолжително во другите стандарди.

MCC 37

- 35 Условени средства континуирано се проценуваат за да се обезбеди дека промените се соодветно одразени во финансиските извештаи. Доколку станало навистина извесно дека ќе има прилив на економски придобивки, средството и соодветниот приход се признаваат во финансиските извештаи во период во кој настанала промената. Доколку некој прилив на економски придобивки станал веројатен, субјектот го обелоденува условното средство (види точка 89).

Мерење**Најдобра проценка**

- 36 **Износ кој е признат како резервирање треба да биде најдобрата проценка на издатокот потребен за намирување на сегашната облигација на крајот на периодот на известување.**
- 37 Најдобрата проценка на издатокот кој е потребен за намирување на сегашната облигација е износот кој субјектот рационално би го платил за да ја намира облигацијата на крајот на периодот на известување или за да ја пренесе на трета страна во тоа време. Честопати би било невозможно или претерано скапо да се намира или пренесе облигација на крајот на периодот на известување. Меѓутоа, проценката на износот кој субјектот рационално би го платил за намирување или пренос на облигацијата, ја дава најдобрата проценка на издатокот баран за намирување на сегашната облигација на крајот на периодот на известување.
- 38 Проценките на исходот и финансискиот ефект се утврдени по пат на расудување на раководството на субјектот, надополнет со искуство за слични трансакции и, во некои случаи, извештаи од независни експерти. Разгледуваниот доказ вклучува секаков дополнителен доказ добиен од настаните по крајот на периодот на известување.
- 39 Неизвесностите кои го опкружуваат износот што треба да се признае како резервирање се третираат на различни начини, во зависност од околностите. Кога резервирањето кое се мери вклучува голема популација на ставки, облигацијата се проценува со споредување на сите можни исходи со нивните соодветни веројатности. Називот на овој статистички метод на проценка е „очекувана вредност“. Резервирањето, според тоа, ќе биде различно во зависност од тоа дали веројатноста на загубата за даден износ е, на пример, 60 проценти или 90 проценти. Кога постои континуиран опсег на можни исходи, и секоја точка на опсегот е веројатна како и секоја друга, се користи средната точка на опсегот.

Пример

Субјектот продава производи со гаранција според која клиентите се покриени за трошокот за поправки на сите производствени дефекти што ќе се појават во првите шест месеци по купувањето. Доколку кај сите продадени производи би биле откриени помали дефекти, тоа би резултирало во трошоци за поправки од 1 милион. Доколку кај сите продадени производи би биле откриени големи дефекти, тоа би резултирало во трошоци за поправки од 4 милиони. Минатото искуство и идните очекувања на субјектот навестуваат дека во наредната година, 75 проценти од продадените производи ќе немаат дефекти, 20 проценти од продадените производи ќе имаат помали дефекти и 5 проценти од продадените производи ќе имаат големи дефекти. Во согласност со точка 24, субјектот ја проценува веројатноста на одливот за облигации за гаранции во целост.

Очекуваната вредност на трошоците за поправки е:

$$(75\% \text{ од нула}) + (20\% \text{ од } 1 \text{ м}) + (5\% \text{ од } 4 \text{ м}) = 400.000$$

- 40 Кога се мери една облигација, поединечниот најверојатен исход може биде најдобрата проценка за обврската. Меѓутоа, дури и во ваков случај, субјектот разгледува други можни исходи. Кога другите можни резултати се или воглавно повисоки или воглавно пониски од најверојатниот исход, најдобрата проценка ќе биде повисокиот или понискиот износ. На пример, доколку субјектот мора да исправи сериозна грешка во главната фабрика, што ја изградил за некој купувач, поединечниот најверојатен исход може да биде поправката да успее при првиот обид со трошок од 1.000, но се прави резервирање за поголем износ доколку постои значајна можност дека ќе бидат потребни понатамошни обиди.
- 41 Резервирањето се мери пред оданочување, бидејќи даночните последици од резервирањето, и промените во него, се третираат според MCC 12.

МСС 37

Ризици и неизвесности

- 42 **Ризиците и неизвесностите, кои неизбежно опкружуваат многу настани и околности, треба да се земат предвид за да се дојде до најдобрата проценка на резервирањето.**
- 43 Ризикот ја опишува променливоста на исходот. Прилагодување на ризикот може да го зголеми износот според кој се мери обврската. Потребна е претпазливост при расудувањето околу условите за неизвесноста, така што приходот или средството да не се проценети, а расходите и обврските да не се потценети. Меѓутоа, неизвесноста не го оправдува создавањето на преголеми резервирања или намерни преченувања на обврските. На пример, ако проектираните трошоци за некој посебно неповолен исход се проценети на претпазлива основа, тогаш тој исход не е намерно третиран како поверојатен отколку што е реално во случајот. Неопходно е внимание за да се избегне дуплирање на прилагодувањата заради ризикот и неизвесноста и преченување на резервирањето.
- 44 Обелоденувањето на неизвесности кои ги содржи износот на расходот се прави според точка 85(б).

Сегашна вредност

- 45 **Кога ефектот од временската вредност на парите е материјален, износот на резервирањето треба да биде сегашната вредност на расходите кои се очекуваат да бидат побарани за намиривање на облигација.**
- 46 Поради временската вредност на парите, резервирањата поврзани со готовинските одливи кои произлегуваат набрзо по крајот на периодот на известување, се понеповолни од оние каде што готовинските одливи за ист износ се јавуваат подоцна. Според тоа, резервирањата се дисконтирани таму каде што ефектот е материјален.
- 47 **Дисконтната стапка (или стапки) треба да биде стапка (или стапки) пред оданочување која (кои) одразува(ат) тековни пазарни проценки на временската вредност на парите и специфичните ризици на обврската. Дисконтната стапка(и) не треба да ги одразува ризиците за кои биле прилагодени проценките на идните готовински текови.**

Идни настани

- 48 **Идни настани кои можат да влијаат на износот потребен за намиривање на облигација треба да бидат одразени во износот на резервирањето, кога постои доволен објективен доказ дека тие ќе се случат.**
- 49 Очекуваните идни настани може да бидат посебно значајни при мерење на резервирањата. На пример, субјектот може да верува дека трошоците за расчистување на градилиште на крајот на неговиот век ќе бидат намалени со идните промени во технологијата. Признатиот износ одразува разумно очекување на стручно квалификувани објективни набљудувачи, водејќи сметка за сите расположливи докази во врска со технологијата која ќе биде расположлива во моментот на расчистувањето. Така, соодветно е да се вклучат, на пример, очекуваните намалувања на трошоците поврзани со зголеменото искуство во примената на постојната технологија или очекуваните трошоци за примена на постојната технологија на поголеми и посложени активности за расчистување од оние што порано биле извршувани. Меѓутоа, субјектот не предвидува развој на комплетно нова технологија за расчистување, освен ако е поткрепена со доволен објективен доказ.
- 50 Ефектот од можна нова законска регулатива се разгледува при мерењето на постојната облигација кога постои доволен објективен доказ дека законската регулатива е навистина извесно да биде усвоена. Различноста на околностите кои се појавуваат во пракса оневозможуваат да се определи единствен настан кој ќе обезбеди доволен објективен доказ за секој случај. Доказ се бара, и за тоа што ќе бара новата законска регулатива и дали е навистина извесно дека ќе биде усвоена и имплементирана во потребното време. Во многу случаи, доволен објективен доказ нема да постои сè додека не се усвои новата законска регулатива.

Очекувано отуѓување на средства

- 51 **Добивки од очекувано отуѓување на средства не треба да се земат предвид при мерење на резервирањето.**
- 52 Добивки од очекувано отуѓување на средства не се земаат предвид при мерење на резервирањето, дури и ако очекуваното отуѓување е тесно поврзано со настанот од кој произлегува резервирањето. Наместо тоа, субјектот признава добивки од очекувани отуѓувања на средства во времето кое е определено од страна на Стандардот кој ги третира средствата кои се предмет на трансакцијата.

МСС 37

Надоместувања

- 53 Кога дел или сите потребни издатоци за намирување на резервирање се очекува да бидат надоместени од друга страна, надоместувањето треба да се признае кога, и само кога, навистина е извесно дека надоместувањето ќе биде примено доколку субјектот ја намира облигацијата. Надоместувањето треба да се третира како посебно средство. Износот признат за надоместување не треба да го надмине износот на резервирањето.
- 54 Во извештајот за сеопфатна добивка расходот кој се однесува на резервирање може да биде презентираан нето од износот кој е признат за надоместување.
- 55 Понекогаш, субјектот може да бара друга страна да плати дел или целиот издатоци што се бара за намирување на резервирањето (на пример, преку договори за осигурување, клаузули за обесштетување или гаранции на добавувачите). Другата страна може или да ги надомести износите платени од страна на субјектот или директно да ги плати износите.
- 56 Во најголем број случаи, субјектот ќе остане одговорен за целиот износ кој е во прашање така што субјектот ќе треба да го намира целиот износ, доколку третата страна не успее да го плати од која било причина. Во ваква ситуација, се признава резервирање за целиот износ на обврската и се признава посебно средство за очекуваното надоместување кога е навистина извесно дека надоместувањето ќе биде примено доколку субјектот ја намира обврската.
- 57 Во некои случаи, субјектот нема да биде одговорен за трошоците кои се во прашање доколку третата страна не успее да плати. Во таков случај, субјектот нема обврска за овие трошоци и тие не се вклучени во резервирањето.
- 58 Како што е наведено во точка 29, облигацијата за која субјектот заеднички или поединечно е одговорен е условена обврска до степенот до кој се очекува дека облигацијата ќе биде намирена од другите страни.

Промени во резервирањата

- 59 Резервирањата треба да се проверуваат на крајот на секој известувачки период и да се прилагодуваат за да ја одразат тековната најдобра проценка. Доколку не е повеќе веројатно дека за намирување на облигацијата ќе биде потребен одлив на ресурси кои содржат економски придобивки, резервирањето треба да се сторнира.
- 60 Кога се користи дисконтирање, сметководствената вредност на резервирањето се зголемува во секој период за да го одрази изминувањето на времето. Ова зголемување се признава како трошок за позајмување.

Користење на резервирањата

- 61 Резервирањето треба да се користи само за издатоци за кои резервирањето било првично признато.
- 62 Само расходите кои се однесуваат на првичното резервирање се покриваат на негов товар. Покривањето на расходите на товар на резервирање кое првично било признато за друга цел, ќе го прикрие влијанието на двата различни настана.

Примена на правилата за признавање и мерење

Идни оперативни загуби

- 63 Резервирања не треба да се признаваат за идни оперативни загуби.
- 64 Идни оперативни загуби не ја задоволуваат дефиницијата за обврска во точка 10 и општите критериуми за признавање утврдени за резервирањата во точка 14.
- 65 Очекувањето на идни оперативни загуби претставува навестување дека извесни средства на работењето можеби се обезвреднети. Субјектот ги тестира овие средства за обезвреднувањето според МСС 36 *Обезвреднување на средства*.

МСС 37

Неповолни договори

- 66 **Доколку субјектот има договор кој е неповолен, сегашната облигација според договорот треба да биде признаена и мерена како резервирање.**
- 67 Многу договори (на пример, некои рутински порачки за набавка) можат да бидат откажани без да ѝ се плати надомест на другата страна, и во тој случај, не постои облигација. Други договори утврдуваат и права и облигации за секоја договорна страна. Кога настаните го прават таквиот договор неповолен, договорите спаѓаат во рамките на опфатот на овој Стандард и постои обврска која се признава. Извршувачките договори кои не се неповолни се наоѓаат надвор од опфатот на овој Стандард.
- 68 Овој Стандард го дефинира неповолниот договор како договор во кој неизбежните трошоци за исполнување на облигациите според договорот ги надминуваат економските придобивки кои се очекуваат да се примат според него. Неизбежните трошоци според договорот го одразуваат најмалиот нето-трошок за напуштање на договорот, кој е понискиот износ од трошокот за неговото извршување и секој надомест или казни поради негово неизвршување.
- 68A Трошокот за исполнување на договор се состои од трошоци кои директно се однесуваат на договорот. Трошоците кои директно се однесуваат на договорот се состојат од следниве две нешта:
- (а) инкременталните (дополнителни) трошоци за исполнување на тој договор—на пример, директен труд и материјали; и
 - (б) распределување на други трошоци кои директно се однесуваат на исполнување на договори—на пример, распределување на трошокот за депрецијација за ставка на недвижности, постројки и опрема кои се користат за исполнување на тој договор меѓу другите.
- 69 Пред да биде утврдено посебно резервирање за неповолен договор, субјектот ја признава секоја загуба поради обезвреднување на средствата опфатени со договорот (види МСС 36).

Преструктурирање

- 70 Следниве примери и настани може да спаѓаат во дефиницијата за реструктурирање:
- (а) продажба или прекинување на некоја линија од деловното работење;
 - (б) затворање на деловни локации во некоја земја или регион или префрлување на деловните активности од една земја или регион во други;
 - (в) промени во раководната структура, на пример, укинување на ниво од раководството; и
 - (г) основни реорганизации кои имаат материјален ефект врз природата и фокусот на работењето на субјектот.
- 71 Резервирање за трошоци за реструктурирање се признава само кога се задоволени општите критериуми за признавање на резервирања утврдени во точка 14. Точките 72–83 утврдуваат како се применуваат општите критериуми за признавање при реструктурирањето.
- 72 **Изведена облигација за реструктурирање произлегува само кога субјектот:**
- (а) **Има детален формален план за реструктурирање со кој се идентификуваат барем:**
 - (i) деловното работење или дел од деловното работење кој е во прашање;
 - (ii) главните локации кои се засегнати;
 - (iii) локацијата, функцијата и приближниот број на вработени кои ќе примат надоместок за прекинување на нивните услуги;
 - (iv) расходите што ќе бидат направени; и
 - (v) кога планот ќе биде имплементиран; и
 - (б) **Се појавило валидно очекување кај оние што се засегнати дека субјектот навистина ќе го спроведе реструктурирањето со започнување имплементација на тој план или соопштување на неговите главни карактеристики на оние кои се засегнати со него.**
- 73 Доказ дека субјектот почнал да имплементира план за реструктурирање би се обезбедил, на пример, со самото демонтирање на опремата во фабриката, или продажба на средствата или по пат на јавно огласување на главните карактеристики на планот за реструктурирање. Јавното огласување на детален план за реструктурирање ја создава изведената облигација за

MCC 37

преструктурирање само ако е тоа направено на начин и со доволно детали (т.е. покажувајќи ги главните карактеристики на планот), од кои произлегуваат валидни очекувања кај другите страни како што се клиенти, добавувачи и вработени (или нивни претставници) дека субјектот ќе го спроведе преструктурирањето.

74 За да биде планот доволен за да произлезе изведена облигација тогаш кога им се соопштува на оние кои се засегнати со него, неговата имплементација треба да биде планирана да почне колку што е можно побрзо и да биде завршена во временска рамка во која не се веројатни значајни промени во планот. Доколку се очекува дека ќе има долг временски период пред да започне преструктурирањето или дека преструктурирањето ќе трае неразумно долго време, не е веројатно дека планот ќе го предизвика оправданото очекување кај другите страни за тоа дека субјектот во моментот е обврзан на преструктурирање, бидејќи временската рамка дава можности субјектот да ги менува своите планови.

75 Одлуката на раководството или на одборот за преструктурирање, која е донесена пред крајот на периодот на известување не создава изведена облигација на крајот на периодот на известување, освен ако субјектот пред крајот на периодот на известување:

- (а) започнал да го имплементира планот за преструктурирање; или
- (б) им ги соопштил главните карактеристики на планот за преструктурирање на оние кои се засегнати со него на доволно специфичен начин за да се појави оправдано очекување кај нив дека субјектот ќе го спроведе преструктурирањето.

Доколку субјектот започне да имплементира план за преструктурирање или ги соопштува неговите главни карактеристики на оние кои се засегнати само по крајот на периодот на известување, се бара обелоденување според MCC 10 *Настани по периодот на известување*, доколку преструктурирањето е материјално, и необелоденувањето би можело разумно да се очекува да влијае на одлуките што ги донесуваат главните корисници на финансиските извештаи за општа намена врз основа на тие финансиски извештаи, кои содржат финансиски информации за конкретниот субјект кој известува.

76 Иако изведена облигација не се создава само со одлука на раководството, облигација може да резултира од други поранешни настани заедно со таквата одлука. На пример, преговори со претставници на вработените за исплати на отпремнина или со купувачи за продажба на некое работење, може да станат извршни дури откако ќе бидат одобрени од органот на управување. Откако одобрувањето ќе биде добиено и ќе им биде соопштено на другите страни, субјектот има изведена облигација за преструктурирање, доколку се задоволени условите во точка 72.

77 Во некои земји, главното овластување е во органот на управување чие членство вклучува претставници на интереси кои се поинакви од оние на раководството (т.е. вработените) или може да биде потребно известување до тие претставници пред да биде донесена одлуката на органот на управување. Бидејќи одлука на ваквиот орган на управување вклучува комуникација со овие претставници, тоа може да резултира во изведена облигација за преструктурирање.

78 **Не произлегува облигација за продажба на некое работење додека субјектот не се обврзе за продажба, т.е. не постои цврст договор за продажба.**

79 Дури и кога субјектот донел одлука да продаде некое работење и јавно ја соопштил таа одлука, тој не може да биде обврзан да го продава додека не биде идентификуван купувачот и не постои цврст договор за продажба. Додека не се воспостави цврст договор за продажба, субјектот ќе биде во можност да го менува мислењето и навистина ќе мора да преземе друг тек на дејствија доколку не може да се најде купувач со прифатливи услови. Кога продажбата на едно работење е замислена како дел од преструктурирањето, средствата на работењето се проверуваат за обезбеднување, според MCC 36. Кога продажбата е само дел од преструктурирањето, може да произлезе изведена облигација за други делови на преструктурирањето пред да постои цврст договор за продажба.

80 **Резервирањето за преструктурирање треба да ги вклучи само директните расходи кои произлегуваат од преструктурирањето, кои се:**

- (а) **нужно наметнати со преструктурирањето; и**
- (б) **неповрзани со тековните активности на субјектот.**

81 Резервирање за преструктурирање не вклучува трошоци, како што се:

- (а) повторна обука и префрлување на персоналот кој продолжува да работи;
- (б) маркетинг; или
- (в) инвестиција во нови системи и дистрибутивни мрежи.

МСС 37

Овие расходи се однесуваат на идното водење на деловното работење и не се обврски за реструктурирање на крајот на периодот на известување. Таквите расходи се признаваат на иста основа како да се појавиле независно од реструктурирањето.

- 82 Идните оперативни загуби што можат да се идентификуваат до датумот на реструктурирањето не се вклучуваат во резервирањето, освен ако тие не се поврзани со некој неповолен договор, како што е дефинирано во точка 10.
- 83 Како што се бара во точка 51, не се земаат предвид добивки од очекувано отуѓување на средства при мерење на резервирањето за реструктурирање дури и кога продажбата на средствата е замислена како дел од реструктурирањето.

Обелоденување

- 84 За секоја класа на резервирање, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот;
 - (б) дополнителните резервирања направени во периодот, вклучувајќи ги зголемувањата на постојните резервирања;
 - (в) искористените износи (т.е. настанати и евидентирани на товар на резервирањето) во текот на периодот;
 - (г) неискористените износи, сторнирани во текот на периодот; и
 - (д) зголемувањето во текот на периодот во дисконтираниот износ кој произлегува од изминување на времето и ефектот од секоја промена на дисконтната стапка.
- Не се бараат споредбени информации.
- 85 Субјектот треба, за секоја класа на резервирање, да го обелодени следново:
- (а) краток опис на природата на облигацијата и очекуваниот временски распоред на сите резултатирани одливи на економски придобивки;
 - (б) навестување за неизвесностите во врска со износот или временскиот распоред на овие одливи. Таму каде што е неопходно да се обезбедат соодветни информации, субјектот треба да ги обелодени главните претпоставки во врска со идните настани, како што се упатува во точка 48; и
 - (в) износ на секое очекувано надоместување искажувајќи го износот на секое средство што било признато за тоа очекувано надоместување.
- 86 Освен ако можноста за каков било одлив при намиравањето е незначителна, субјектот треба да обелодени, за секоја класа на условена обврска на крајот на периодот на известување, краток опис на природата на условената обврска и, каде што е изводливо:
- (а) проценка на нејзините финансиски ефекти мерени според точките 36–52;
 - (б) навестување за неизвесностите во врска со износот или временскиот распоред на секој одлив; и
 - (в) можност за какво било надоместување.
- 87 При утврдувањето кои резервирања или условени обврски може да се групираат за да формираат класа, неопходно е да се разгледа дали природата на ставките е доволно слична за единствено известување за нив во врска со исполнување на барањата според точките 85(а) и (б) и 86(а) и (б). Според тоа, може да е соодветно износите поврзани со гаранциите за различни производи да се третираат како една класа на резервирања, но нема да биде соодветно износите поврзани со вообичаените гаранции и износите кои се предмет на законски постапки да се третираат како една класа.
- 88 Таму каде што резервирање и условена обврска произлегуваат од ист сет околности, субјектот ги спроведува бараните обелоденувања според точките 84–86, на начин кој ја покажува врската помеѓу резервирањето и условената обврска.
- 89 Таму каде што приливот на економски придобивки е веројатен, субјектот треба да обелодени краток опис на природата на условените средства на крајот на периодот на известување, и каде што е изводливо, проценка на нивниот финансиски ефект, мерен користејќи ги принципите утврдени за резервирањата во точките 36–52.

MCC 37

- 90 Важно е обелоденувањата за условените средства да избегнуваат давање индикации со кои би се дошло до погрешен заклучок околу веројатноста од појава на приход.
- 91 Таму каде што кон било од информациите барани според точките 86 и 89, не се обелоденети поради тоа што не е изводливо да се направи така, овој факт треба да се искаже.
- 92 Во крајно ретки случаи, обелоденувањето на некои или на сите од бараните информации според точките 84–89, може да наметне сериозни предрасуди за позицијата на субјектот во спор со други страни околу прашањето за резервирањата, условената обврска или условеното средство. Во такви случаи, субјектот не треба да обелоденува информации, но треба да ја обелодени општата природа на спорот, заедно со фактот, и причината зошто, информациите не биле обелоденети.

Преодни одредби

- 93 Ефектот од усвојување на овој Стандард на неговиот датум на стапување во сила (или порано) треба да се извести како прилагодување на почетната состојба на задржаните заработки за периодот во кој Стандардот бил применет прв пат. Субјектите се поттикнуваат, но од нив не се бара, да ги прилагодат почетните состојби на задржани заработки за најраниот презентираен период и повторно да ги искажат споредливите информации. Доколку споредливите информации не се повторно прикажани, овој факт треба да биде обелоденет.
- 94 [Се брише]
- 94А *Неповолни договори—Трошоци за исполнување на договор*, издаден во мај 2020 година, ја додаде точка 68А и ја измени точка 69. Субјектот треба да ги примени тие измени на договори за кои тој сè уште не ги исполнил сите свои облигации на почетокот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ги применува измените (датум на првична примена). Субјектот не треба повторно да ги прикажува споредбените информации. Наместо тоа, субјектот ќе го признае кумулативниот ефект од првичната примена на измените како прилагодување на почетната состојба на задржаните заработки или друга компонента на капитал, како што е соодветно, на датумот на прва примена.

Датум на стапување во сила

- 95 Овој Стандард стапува во сила за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јули 1999 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за периоди кои започнуваат пред 1 јули 1999 година, треба да се обелодени тој факт.
- 96 [Се брише]
- 97 [Се брише]
- 98 [Се брише]
- 99 *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ја измени точка 5 како последователна измена изведена од измената на МСФИ 3. Субјектот треба да ја примени таа измена во иднина на деловни комбинации на кои се применува измената на МСФИ 3.
- 100 МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, издаден во мај 2014 година, ја измени точка 5 и ја избриша точка 6. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 101 МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 2 и ги избриша точките 97 и 98. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 102 МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 5. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.
- 103 МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 5. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 17.
- 104 *Дефиниција за материјално* (измени на МСС 1 и МСС 8), издаден во октомври 2018 година, ја измени точка 75. Субјектот треба да ги примени тие измени во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува измените на дефиницијата за материјално од точка 7 во МСС 1 и точките 5 и 6 од МСС 8.

МСС 37

- 105 *Неповолни договори—Трошоци за исполнување на договор*, издаден во мај 2020 година, ги додаде точките 68А и 94А и ја измени точка 69. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2022 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

МСС 38

Меѓународен сметководствен стандард 38
Нематеријални средства**Цел**

- 1 Целта на овој Стандард е да го пропише сметководствениот третман на нематеријалните средства кои не се специфично опфатени со друг Стандард. Овој Стандард бара од субјектот да признае нематеријално средство ако, и само ако, се задоволени специфични критериуми. Овој Стандард, исто така, определува како да се мери сметководствената вредност на нематеријалните средства и бара специфични обелоденувања во врска со нематеријалните средства.

Опфат

- 2 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за нематеријални средства, освен за:
- (а) **нематеријални средства кои се опфатени со друг Стандард;**
 - (б) **финансиски средства, како што се дефинирани со МСС 32 Финансиски инструменти: презентирање;**
 - (в) **признавање и мерење на средства за истражување и вреднување (види МСФИ 6 Истражување и вреднување на минерални ресурси); и**
 - (г) **расходи за развој и екстракција на минерали, нафта, природен гас и слични необновливи ресурси.**
- 3 Доколку некој друг Стандард го пропишува сметководствениот третман за определен вид нематеријално средство, субјектот го применува тој Стандард наместо овој Стандард. На пример, овој Стандард не се применува за:
- (а) Нематеријални средства кои се чуваат од страна на субјектот за продажба во редовниот тек на работење (види МСС 2 *Залихи*).
 - (б) Одложени даночни средства (види МСС 12 *Даноци на добивка*).
 - (в) Лизинг на нематеријални средства кои сметководствено се евидентираат во согласност со МСС 16 *Лизинг*.
 - (г) Средства кои произлегуваат од придобивки за вработените (види МСС 19 *Придобивки за вработените*).
 - (д) Финансиски средства, како што се дефинирани со МСС 32. Признавањето и мерењето на некои финансиски средства се опфатени со МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи* и МСС 28 *Инвестиции во придружни субјекти и заеднички потфати*.
 - (е) Гудвил стекнат во деловна комбинација (види МСФИ 3 *Деловни комбинации*).
 - (е) Договори вклучени во рамките на опфатот на МСФИ 17 *Договори за осигурување* и кои било средства за готовински текови стекнати по осигурување, како што е дефинирано во МСФИ 17.
 - (ж) Нетековни нематеријални средства кои се класифицираат како чувани за продажба (или се вклучени во група за отуѓување која се класифицира како група чувана за продажба) во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*.
 - (и) Средства кои произлегуваат од договори со клиенти што се признати во согласност со МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*.
- 4 Некои нематеријални средства може да бидат содржани во, или на физичка содржина како што е компакт-диск (во случај на компјутерски софтвер), правна документација (во случај на лиценца или патент) или филм. При утврдувањето дали некое средство кое вклучува и нематеријални и материјални елементи треба да се третира според МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*, или како нематеријално средство според овој Стандард, субјектот користи расудување при оценката кој елемент е позначаен. На пример, компјутерски софтвер за компјутерски контролирана алатка која не може да работи без овој софтвер претставува интегрален дел од поврзаниот хардвер и се третира

МСС 38

како недвижности, постројки и опрема. Истото важи и за оперативниот систем на компјутерот. Кога софтверот не е интегрален дел од поврзаниот хардвер, компјутерскиот софтвер се третира како нематеријално средство.

- 5 Овој Стандард се применува, меѓу другото, на расходот за реклама, обука, започнување на работење, активности за истражување и развој. Активностите за истражување и развој се насочени кон унапредување на знаењето. Оттаму, иако овие активности може да резултираат во средство со физичка содржина (на пример, прототип), физичкиот елемент на средството е второстепен во однос на неговата нематеријална компонента, т.е. знаењето содржано во него.
- 6 Правата поседувани од страна на корисник на лизинг според договорите за лиценци за ставки какви што се играни филмови, видеоснимки, театарски претстави, ракописи, патенти и авторски права, се исклучени од опфатот на МСС 16 и спаѓаат во делокругот на овој Стандард.
- 7 Исклучувања од опфатот на некој Стандард може да настанат доколку извесни активности или трансакции се толку специјализирани што условуваат појава на сметководствени прашања што ќе треба да се третираат на поинаков начин. Таквите прашања се јавуваат при сметководствената евиденција на расходот за истражување на, или развој и екстракција на нафта, гас и рудни резерви во екстрактивните индустрии и во случајот на договорите за осигурување. Поради тоа, овој Стандард не се применува на расходот поврзан со ваквите активности и договори. Меѓутоа, овој Стандард се применува на други користени нематеријални средства (како што е компјутерски софтвер) и други настанати расходи (како што се трошоците за започнување на работење) во екстрактивните индустрии или на осигурителите.

Дефиниции

- 8 Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните специфични значења:

Амортизација претставува системска распределба на износот кој подлежи на депрецијација на нематеријално средство во текот на неговиот корисен век на употреба.

Средство е ресурс:

- (а) кој е контролиран од страна на субјектот како резултат на минати настани; и
- (б) од кој се очекува прилив на идни економски придобивки во субјектот.¹

Сметководствена вредност е износот според кој средството е признаено во извештајот за финансиската состојба по одземање на која било акумулирана амортизација и акумулирани загуби поради негово обезвреднување.

Набавна вредност е износот на готовина или готовински еквиваленти платени или објективната вредност на друг надомест даден за стекнување на средството во времето на неговото стекнување или изградба, или кога е применливо, износот што може да му се припише на тоа средство кога првично ќе биде признаено во согласност со специфичните барања на другите МСФИ, како на пример МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*.

Износ кој подлежи на депрецијација е набавната вредност на средството, или друг износ кој е замена за набавната вредност, намалена за неговата остаточна вредност.

Развој претставува примена на наодите од истражувањето или друго знаење во некој план или дизајн за производство на нови или значително подобрени материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги пред започнувањето на нивното комерцијално производство или употреба.

Специфична вредност за субјектот е сегашната вредност на готовинските текови коишто субјектот очекува да произлезат од редовното користење на одредено средство и од неговото отуѓување на крајот од неговиот корисен век на употреба или кои очекува да ги сноси при намиравање на одредена обврска.

Објективна вредност е цената што би се добила за продажба на средство или би се платила за пренос на обврска при редовна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*.)

Загуба поради обезвреднување е износот за којшто сметководствената вредност на едно средство го надминува неговиот надоместлив износ.

¹ Дефиницијата за средство во овој Стандард не беше ревидирана по направената ревизија на дефиницијата за средство во *Концептската рамка за финансиско известување* издадена во 2018 година.

МСС 38

Нематеријално средство е немонетарно средство, без физичка содржина, што може да се идентификува.

Монетарни средства се пари кои се чуваат и средства што треба да се добијат во фиксни или утврдливи износи на пари.

Истражување е оригинално и планирано испитување преземено со цел за стекнување ново научно или стручно знаење и разбирање.

Остаточна вредност на нематеријално средство претставува проценетиот износ кој субјектот во моментот би го добил од отуѓување на средството, по одбивање на проценетите трошоци за отуѓување, доколку средството е со старост и во состојба која се очекува на крајот на неговиот корисен век.

Корисен век на употреба е:

- (а) **временскиот период во рамките на кој се очекува средството да му биде на располагање на субјектот за употреба; или**
- (б) **бројот на производствени или слични единици што се очекува субјектот да ги добие од средството.**

Нематеријални средства

- 9 Субјектите често трошат ресурси, или сносат обврски, при стекнување, развој, одржување или унапредување на нематеријални ресурси, како што се научното и стручното знаење, дизајнирањето и имплементацијата на нови процеси или системи, лиценци, интелектуална сопственост, познавање на пазарот и ознаки (вклучувајќи и имиња на брендони и издавачки наслови). Чести примери на ставки опфатени со овие широки поими се компјутерски софтвер, патенти, авторски права, играни филмови, списоци на клиенти, права за сервисирање на хипотеки, дозволи за риболов, увозни квоти, франшизи, односи со клиенти или добавувачи, лојалност на клиентите, учество на пазарот и маркетиншки права.
- 10 Не сите ставки опишани во точка 9 ја задоволуваат дефиницијата за нематеријално средство, односно можноста за идентификување, контрола врз ресурсот и постоењето на идни економски придобивки. Доколку ставката опфатена со овој Стандард не ја задоволува дефиницијата за нематеријално средство, расходот за нејзино стекнување или нејзино интерно генерирање се признава како расход кога тој ќе настане. Сепак, доколку ставката се стекнува во деловна комбинација, таа претставува дел од гудвилот признаен на датумот на стекнување (види точка 68).

Можност за идентификување

- 11 Дефиницијата за нематеријално средство бара нематеријалното средство да може да се идентификува со цел јасно да се разграничува од гудвилот. Гудвилот кој се признава во деловна комбинација е средство кое ги претставува идните економски придобивки што се појавуваат од други средства кои се стекнати во деловната комбинација а кои не можат да се идентификуваат и да се признаат одделно. Идните економски придобивки може да бидат резултат од синергија помеѓу стекнатите средства кои може да се идентификуваат, или од средства кои поединечно не се квалификуваат за признавање во финансиските извештаи.
- 12 **Средството може да се идентификува доколку:**
- (а) **средството е одвоено, т.е. може да се одвои или раздели од субјектот и да биде продадено, пренесено, дадено под лиценца, дадено под наем или разменето, било поединечно или заедно со некој поврзан договор, друго средство коешто може да се идентификува или обврска, без разлика дали субјектот има намера да го стори тоа; или**
 - (б) **произлегува од договорни или други законски права, без оглед на тоа дали тие права можат да се пренесат или одвојат од субјектот или од други права и обврски.**

Контрола

- 13 Субјектот го контролира средството доколку субјектот има моќ да ги стекне идните економски придобивки кои ќе произлегуваат од предметниот ресурс, и да го ограничи пристапот на другите кон тие придобивки. Можноста субјектот да ги контролира идните економски придобивки од нематеријалното средство нормално би произлегла од законските права што се правосилни во суд. Во отсуство на законски права, потешко е да се спроведе контролата. Меѓутоа, законската

MCC 38

- правосилност на правото не е неопходен услов за контролата бидејќи субјектот може да биде во можност да ги контролира идните економски придобивки на друг начин.
- 14 Техничкото знаење и познавањето на пазарот може да резултираат во идни економски придобивки. Субјектот ги контролира овие придобивки доколку, на пример, таквото знаење е заштитено со законски права како што се авторски права, ограничување на трговски договори (онаму каде што е дозволено) или по пат на законска обврска на вработените да ја чуваат доверливоста.
- 15 Субјектот може да има тим на искусен персонал и може да ги идентификува зголемените вештини на персоналот коишто би воделе кон идни економски придобивки како резултат на нивната обука. Субјектот може, исто така, да очекува дека персоналот ќе продолжи да ги става своите вештини на располагање на субјектот. Меѓутоа, субјектот обично нема доволно контрола врз очекуваните идни економски придобивки што произлегуваат од еден тим на искусен персонал и од обуката, за овие ставки да ја задоволат дефиницијата за нематеријално средство. Од слични причини, не е веројатно дека специфичниот талент за управување или техничкиот талент ќе ја задоволат дефиницијата за нематеријално средство, освен ако не се заштитени со законски права за нивно користење и добивање на нивните очекувани идни економски придобивки, истовремено задоволувајќи ги и другите елементи на дефиницијата.
- 16 Субјектот може да има портфолио на клиенти или учество на пазарот и да очекува дека, благодарение на неговите напори во градењето на односите и лојалноста со клиентите, клиентите ќе продолжат да тргуваат со субјектот. Сепак, во отсуство на законски права за заштита на, или други начини за контрола на односите со клиентите или лојалноста на клиентите спрема субјектот, субјектот обично нема доволна контрола врз економските придобивки од односите со клиентите и лојалноста, за да утврди дека такви ставки (на пример, портфолио на клиенти, учества на пазарот, односи со клиентите, лојалност на клиентите) ја задоволуваат дефиницијата за нематеријално средство. Во отсуство на законски права за заштита на односите со клиентите, трансакциите за размена на исти или слични недоговорни односи со клиентите (кои не се дел од деловна комбинација) се доволен доказ дека субјектот е сепак способен да ги контролира идните економски придобивки кои се резултат на односите со клиентите. Бидејќи таквите трансакции за размена, исто така, обезбедуваат доказ дека односите со клиентите се одвоиви, тие односи со клиенти ја задоволуваат дефиницијата за нематеријално средство.

Идни економски придобивки

- 17 Идните економски придобивки од нематеријално средство, можат да вклучат приходи од продажба на производи или услуги, заштеди на трошоци или други придобивки кои произлегуваат од употребата на средството од страна на субјектот. На пример, користењето на интелектуалната сопственост во производствениот процес може да ги намали идните производствени трошоци наместо да ги зголеми идните приходи.

Признавање и мерење

- 18 Признавањето на ставка како нематеријално средство бара од субјектот да покаже дека ставката ја задоволува:
- (а) дефиницијата за нематеријално средство (види ги точките 8–17); и
 - (б) критериумите за признавање (види ги точките 21–23).
- Ова барање се применува на расходите кои првично настануваат при стекнувањето или интерното генерирање на нематеријалното средство и оние кои настануваат последователно како дополнување, замена на дел или сервисирање на средството.
- 19 Точките 25–32 се однесуваат на примената на критериумите за признавање на одделно стекнатите нематеријални средства, додека точките 33–43 се однесуваат на нивната примена на нематеријалните средства стекнати во деловна комбинација. Точка 44 се однесува на почетното мерење на нематеријалните средства стекнати по пат на државна поддршка, а точките 45–47 се однесуваат на размената на нематеријалните средства, и точките 48–50 се однесуваат на третманот на интерно генерираниот гудвил. Точките 51–67 се однесуваат на првичното признавање и мерење на интерно генерираните нематеријални средства.
- 20 Природата на нематеријалните средства е таква што, во многу случаи, не постојат зголемувања на таквите средства ниту пак замена на некој нивен дел. Според тоа, најголемиот дел од последователните расходи најверојатно се однесуваат на одржување на очекуваните идни економски придобивки вградени во веќе постојното нематеријално средство наместо да ја задоволат

МСС 38

дефиницијата за нематеријално средство и критериумите за признавање во овој Стандард. Дополнително, многу често е тешко последователните расходи да се доделат директно на определено нематеријално средство отколку на деловното работење во целина. Поради тоа, многу ретко овие последователни расходи-расходи кои настануваат по првичното признавање на стекнатото нематеријално средство или по комплетирањето на интерно генерираното нематеријално средство – ќе бидат признати во сметководствената вредност на средството. Доследно на точка 63, последователниот расход за брендови, наслови на весници, издавачки наслови, списоци на клиенти и ставки со слична содржина (било да се стекнати однадвор или интерно генерирани) се признава секогаш во добивката или загубата како што настанува. Ова е така бидејќи таквиот расход не може да се разликува од останатите расходи за развој на деловното работење во целина.

21 Нематеријалното средство треба да се признае ако, и само ако:

- (а) е веројатно дека идните економски придобивки, што му се припишуваат на средството, ќе претставуваат прилив во субјектот; и
- (б) набавната вредност на средството може веродостојно да се измери.

22 Субјектот треба да ја процени веројатноста за идните економски придобивки користејќи разумни и поткрепени претпоставки кои претставуваат најдобра проценка на раководството за економските услови што ќе постојат за време на корисниот век на употреба на средството.

23 Субјектот користи расудување при оценката на степенот на сигурност поврзан со текот на идните економски придобивки кои произлегуваат од употребата на средството врз основа на доказите што се расположливи во времето на почетното признавање, давајќи му поголема важност на екстерниот доказ.

24 Нематеријалното средство почетно треба да се мери според набавната вредност.**Одделно стекнување**

25 Вообичаено, цената што ја плаќа субјектот за одделно да го стекне нематеријалното средство, треба да ги одрази очекувањата во врска со веројатноста со која очекуваните идни економски придобивки вградени во ова средство ќе претставуваат прилив во субјектот. Со други зборови, субјектот очекува дека ќе постојат идни економски придобивки, иако постои неизвесност во врска со времето или износот на приливот. Поради тоа, критериумот за признавање во врска со веројатноста од точка 21(а) секогаш се смета дека е исполнет кај одделно стекнатите нематеријални средства.

26 Покрај тоа, набавната вредност на одделно стекнатото нематеријално средство вообичаено може веродостојно да се мери. Ова е особено случај кога надоместот за купување е во форма на готовина или други монетарни средства.

27 Набавната вредност на одделно стекнатото нематеријално средство се состои од:

- (а) неговата куповна цена, вклучувајќи ги увозните давачки и неповратни даноци при набавката, по одбивање на трговските попусти и работи; и
- (б) сите трошоци што можат директно да се припишат на подготвувањето на средството за неговата наменета употреба.

28 Примери на трошоци што можат директно да се припишат се:

- (а) трошоците за придобивки на вработените (како што се дефинирани во МСС 19) кои произлегуваат директно од доведувањето на средството во неговата работна состојба;
- (б) професионалните надоместоци кои директно произлегуваат од доведувањето на средството во неговата работна состојба; и
- (в) трошоците за тестирање дали средството правилно функционира.

29 Примери на издатоци коишто не претставуваат дел од набавната вредност на нематеријалното средство се:

- (а) трошоците за воведување нов производ или услуга (вклучувајќи ги и трошоците за реклама и промотивните активности);
- (б) трошоците за спроведување деловно работење на нова локација или со нова класа на клиенти (вклучувајќи ги и трошоците за обука на персоналот); и
- (в) административните и други генерални општи трошоци.

30 Признавањето на трошоците во сметководствената вредност на нематеријалното средство престанува кога тоа се доведува во состојба потребна за тоа средство да се користи на начин кој е

МСС 38

предвиден од страна на раководството. Поради тоа, трошоците настанати од користење или повторно ангажирање на нематеријално средство не се вклучуваат во сметководствената вредност на средството. На пример, во сметководствената вредност на нематеријалното средство не се вклучуваат следниве трошоци:

- (а) трошоците настанати во периодот во кој средството што може да се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството, сè уште не е ставено во употреба; и
 - (б) почетните оперативни загуби, како што се оние настанати додека се гради побарувачката на производот на средството.
- 31 Некои операции настануваат во врска со развојот на нематеријалното средство, но не се потребни за доведување на средството во состојба потребна за тоа да се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството. Овие инцидентни операции може да настанат пред или за време на развојните активности. Бидејќи инцидентните операции не се потребни за доведување на средството во состојба потребна за тоа средство да се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството, приходот и поврзаните расходи од инцидентните операции се признаваат веднаш во добивката или загубата, и соодветно се класифицираат во групите на приходи и расходи.
- 32 Доколку плаќањето за нематеријалното средство е одложено по изминувањето на нормалните кредитни услови, неговата набавна вредност претставува еквивалент на готовинската цена. Разликата меѓу овој износ и вкупните плаќања се признава како расход за камата во текот на периодот на кредитирањето, освен ако се капитализира во согласност со МСС 23 *Трошоци за позајмување*.

Стекнување како дел од деловна комбинација

- 33 Во согласност со МСФИ 3 *Деловни комбинации*, доколку нематеријално средство е стекнато во деловна комбинација, набавната вредност на тоа нематеријално средство е неговата објективна вредност на датумот на стекнување. Објективната вредност на нематеријалното средство треба да ги одразува очекувањата на учесниците на пазарот на датумот на стекнување во врска со веројатноста со која очекуваните идни економски придобивки вградени во средството ќе претставуваат прилив во субјектот. Со други зборови, субјектот очекува дека ќе постои прилив на економски придобивки, иако постои неизвесност во врска со времето или износот на приливот. Поради тоа, веројатноста како критериумот за признавање во точка 21(а) секогаш се смета за исполнет за нематеријално средство стекнато во деловна комбинација. Доколку средството стекнато во деловна комбинација може да се одвои или произлегува од договорни или од други законски права, постои доволна информација за веродостојно мерење на објективната вредност на средството. Така, критериумот за веродостојно мерење во точка 21(б) секогаш се смета за исполнет за нематеријално средство стекнато во деловна комбинација.
- 34 Во согласност со овој Стандард и МСФИ 3 (изменет во 2008 година), стекнувачот признава, на датумот на стекнување, одвоено од гудвилот, нематеријално средство на стекнатиот субјектот, без разлика дали средството било признато од страна на стекнатиот субјект пред деловната комбинација. Ова значи дека стекнувачот признава за средство, одвоено од гудвилот, истражување во тек и развоен проект на стекнатиот субјект доколку проектот ја исполнува дефиницијата за нематеријално средство. Истражувањето во тек и развојниот проект на стекнатиот субјект ја исполнуваат дефиницијата за нематеријално средство доколку:
- (а) ја задоволува дефиницијата за средство; и
 - (б) може да се идентификува, т.е. може да се одвои или произлегува од договорни или од други законски права.

Нематеријално средство стекнато во деловна комбинација

- 35 Доколку нематеријално средство стекнато во деловна комбинација може да се одвои или произлегува од договорни или од други законски права, постои доволна информација за веродостојно мерење на објективната вредност на средството. Кога, за проценките користени за мерење на објективната вредност на нематеријалното средство, постои опсег на можни исходи со различни веројатности, тогаш таа неизвесност се зема предвид при мерењето на објективната вредност на средството.
- 36 Нематеријално средство стекнато во деловна комбинација може да се одвои, но само заедно со поврзан договор, средство коешто може да се идентификува или обврска. Во такви случаи, стекнувачот го признава нематеријалното средство одвоено од гудвилот, но заедно со поврзаната ставка.

МСС 38

- 37 Стекнувачот може да признава како единствено средство група на комплементарни нематеријални средства под услов поединечните средства да имаат сличен корисен век на употреба. На пример, поимите „бренд“ или „име на бренд“ често се користат како синоними за ознаки или други марки. Сепак, претходните поими се општи маркетиншки поими кои вообичаено се користат за да се укаже на група на комплементарни средства, како што е трговската марка (или услужна марка), и поврзаните со неа трговски називи, формули, рецепти и технолошка експертиза.

38–41 [Се бришат]

Последователен издатоk за стекнат проект за истражување и развој во тек

- 42 **Издатоk за истражување или развој којшто:**
- (а) се однесува на проект за истражување или развој во тек а е стекнат одделно или во деловна комбинација и е признат како нематеријално средство; и
 - (б) е настанат по стекнувањето на тој проект
- треба да биде сметководствено евидентиран во согласност со точките 54–62.**
- 43 Примената на барањата во точките 54–62 подразбира дека последователниот издатоk поврзан со проект за истражување или развој во тек а којшто е стекнат одделно или во деловна комбинација и е признат како нематеријално средство се:
- (а) признава како расход кога настанува доколку е издатоk за истражување;
 - (б) се признава како расход кога настанува доколку е издатоk за развој но не ги задоволува критериумите за признавање како нематеријално средство во точка 57; и
 - (в) се додава на сметководствената вредност на стекнатиот проект за истражување или развој во тек доколку е издатоk за развој што ги задоволува критериумите за признавање во точка 57.

Стекнување по пат на државна поддршка

- 44 Во некои случаи, нематеријално средство може да се стекне без надомест, или за номинален надомест, по пат на државна поддршка. Ова може да се случи кога државата пренесува или му распределува на субјектот нематеријални средства, какви што се правата за аеродромски слетувања, лиценци за работа на радио или на телевизиски станици, увозни дозволи или квоти или права за пристап кон други ограничени ресурси. Според МСС 20 *Сметководство за државни поддршки и обвложување на државна помош*, субјектот може да одбере да ги признае нематеријалното средство и поддршката првично по објективна вредност. Доколку субјектот одбере првично да не го признае средството според објективна вредност, субјектот го признава средството првично по номиналниот износ (според другиот третман дозволен со МСС 20) зголемен за секој издатоk кој директно може да се припише на подготовката на средството за неговото ставање во употреба.

Размена на средства

- 45 Едно или повеќе нематеријални средства може да бидат стекнати со размена за немонетарно средство или средства, или комбинација на монетарни и безготовински средства. Следнава дискусија се однесува на едноставна размена на едно немонетарно средство за друго средство, но, исто така, се применува на сите размени споменати во претходната реченица. Набавната вредност на таквото нематеријално средство се мери според објективната вредност, освен ако (а) на трансакцијата за размена ѝ недостига комерцијална содржина или (б) објективната вредност ниту на применото средство ниту на преотстапеното средство не може да се измери веродостојно. Стекнатото средство се мери на овој начин дури и кога субјектот не може веднаш да го отпише средството кое се преотстапува. Доколку стекнатото средство не се мери според објективна вредност, неговата набавна вредност се мери според сметководствената вредност на преотстапеното средство.
- 46 Субјектот утврдува дали трансакцијата за размена има комерцијална содржина земајќи го предвид степенот до кој се очекува да се изменат идните готовински текови како резултат на трансакцијата. Трансакцијата за размена има комерцијална содржина доколку:
- (а) структурата (т.е. ризикот, временскиот период и износот) на примените готовински текови од средството се разликува од структурата на готовинските текови од пренесеното средство; или

MCC 38

- (б) вредноста, која е карактеристична за субјектот, на делот од неговото работење кој е под влијание на трансакцијата, се менува како резултат на размената; и
- (в) разликата во (а) или (б) е значајна во однос на објективната вредност на разменетите средства.

За целите на утврдувањето дали трансакцијата за размена има комерцијална содржина, вредноста, која е карактеристична за субјектот, на делот од неговото работење кој е под влијание на трансакцијата, ќе ги одрази готовинските текови по даночниот ефект. Резултатот од ваквите анализи може да биде јасен, без притоа да биде потребно субјектот да направи детални пресметки.

- 47 Точка 21(б) утврдува дека услов за признавање на нематеријално средство е неговата набавна вредност да може да се мери веродостојно. Објективната вредност за нематеријално средство може да се мери веродостојно доколку: (а) варијабилноста во опсегот на веродостојни мерења на објективната вредност не е значајна за тоа средство или (б) веројатностите за различните оценки во рамките на опсегот можат да бидат проценети разумно и користени во проценката на објективната вредност. Доколку субјектот е во можност веродостојно да ја утврди објективната вредност или на применото средство или на претстапеното средство, тогаш објективната вредност на претстапеното средство се користи за мерење на набавната вредност, освен ако е поочигледна објективната вредност на применото средство.

Внатрешно генериран гудвил

48 Внатрешно генериранот гудвил не треба да се признае како средство.

- 49 Во некои случаи, се прави расход за да се создадат идни економски придобивки, но тоа не резултира во создавање нематеријално средство коешто ги задоволува критериумите за признавање во овој Стандард. Таквиот расход често се опишува како придонес во интерно создадениот гудвил. Интерно создадениот гудвил не се признава како средство бидејќи тој не е ресурс кој може да се идентификува (т.е. не е одвоив ниту, пак, произлегува од договорни или други законски права), контролира од страна на субјектот и кој може веродостојно да се мери по набавна вредност.

- 50 Разликите помеѓу објективната вредност на субјектот и сметководствената вредност на неговите нето-средства, кои можат да се идентификуваат во секој момент, може да укажуваат на спектар фактори кои влијаат врз вредноста на субјектот. Меѓутоа, таквите разлики не претставуваат набавна вредност на нематеријалните средства контролирани од страна на субјектот.

Интерно создадени нематеријални средства

- 51 Понекогаш е тешко да се процени дали внатрешно генерираното нематеријално средство се квалификува за признавање поради тешкотии во:

- (а) идентификување дали и кога постои средство што може да се идентификува и што ќе создаде очекувани идни економски придобивки; и
- (б) веродостојно утврдување на набавната вредност на средството. Во некои случаи трошоците за интерното создавање на нематеријално средство не можат да се разликуваат од трошоците за одржување или подобрување на интерно создадениот гудвил на субјектот или од трошоците на секојдневното работење.

Поради тоа, покрај усогласувањето со општите барања за признавање и почетно мерење на нематеријално средство, субјектот ги применува барањата и упатството во точките 52–67 подолу, на сите интерно создадени нематеријални средства.

- 52 За да се процени дали внатрешно генерираното нематеријално средство ги задоволува критериумите за признавање, субјектот го класифицира создавањето на средството во:

- (а) фаза на истражување; и
- (б) фаза на развој.

Иако поимите „истражување“ и „развој“ се дефинирани, поимите „фаза на истражување“ и „фаза на развој“ имаат пошироко значење за целите на овој Стандард.

- 53 Доколку субјектот не може да ја разликува фазата на истражување од фазата на развој на еден интерен проект за создавање на нематеријално средство, субјектот ги третира расходите за тој проект како тие да настанале само во фазата на истражување.

МСС 38

Фаза на истражување

- 54 **Не треба да се признае нематеријално средство коешто произлегува од истражување (или од фазата на истражување на некој интересен проект). Расходот за истражување (или за фазата на истражување на некој интересен проект) треба да се признае како расход кога тој ќе настане.**
- 55 Во фазата на истражување на интересен проект, субјектот не може да покаже дека постои нематеријално средство кое би создало веројатни идни економски придобивки. Поради тоа, овој расход секогаш се признава како расход кога ќе настане.
- 56 Примери на истражувачки активности се:
- (а) активности наменети за стекнување со ново знаење;
 - (б) барање на, евалуација и конечен избор на, примена на истражувачки наоди или друго знаење;
 - (в) истражување на алтернативи за материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги; и
 - (г) формулација, дизајн, евалуација и конечен избор од можни алтернативи на нови или подобрени материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги.

Фаза на развој

- 57 **Нематеријално средство коешто произлегува од развој (или од фазата на развој на интересен проект) треба да се признае ако, и само ако, субјектот може да демонстрира сè од следново:**
- (а) **Техничката изводливост за довршување на нематеријалното средство, така што тоа да биде расположливо за употреба или за продажба.**
 - (б) **Намерата да го доврши нематеријалното средство, и да го користи или да го продаде.**
 - (в) **Способност да го користи или да го продаде нематеријалното средство.**
 - (г) **Како нематеријалното средство ќе создава веројатни идни економски придобивки. Меѓу другото, субјектот треба да покаже постоење на пазар за излезните параметри на нематеријалното средство или за самото нематеријално средство или, доколку тоа се користи интерно, да ја прикаже корисноста на нематеријалното средство.**
 - (д) **Расположливоста на соодветни технички, финансиски и други ресурси за довршување на развојот и за употреба или за продажба на нематеријалното средство.**
 - (е) **Способност за веродостојно мерење на расходот што може да му се припише на нематеријалното средство за време на неговиот развој.**
- 58 Во фазата на развој на интересен проект, субјектот може, во некои случаи, да идентификува нематеријално средство и да покаже дека средството ќе создава веројатни идни економски придобивки. Ова е поради тоа што фазата на развој на проектот е напредна во споредба со фазата на истражување.
- 59 Примери на развојни активности се:
- (а) дизајн, изградба и тестирање на прототипови и модели пред производство или пред употреба;
 - (б) дизајн на алати, примероци, калапи и шаблони со користење на нова технологија;
 - (в) дизајн, изградба и операционализација на експериментален погон кој не е во состојба за економска изводливост на комерцијално производство; и
 - (г) дизајн, изградба и тестирање на избрана алтернатива на нови или подобрени материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги.
- 60 За да покаже како нематеријално средство ќе создава веројатни идни економски придобивки, субјектот ги проценува идните економски придобивки што треба да се добијат од средството користејќи ги принципите на МСС 36 *Обезреднување на средства*. Доколку средството создава економски придобивки само во комбинација со други средства, субјектот го применува концептот на единица која генерира готовина, како што е наведено во МСС 36.
- 61 Распожливоста на ресурсите за довршување, употреба и стекнување на придобивките од нематеријалното средство, може да се покаже преку, на пример, деловен план кој покажува технички, финансиски и други неопходни ресурси, како и преку способноста на субјектот да ги обезбеди овие ресурси. Во извесни случаи, субјектот ја покажува расположливоста на екстерно

МСС 38

финансирање преку навестување од страна на работодавачот за неговата спремност да го финансира планот.

62 Трошочниот систем на субјектот може често пати веродостојно да ги мери трошоците за интерно создавање на нематеријално средство, како што се платите и другите расходи настанати при обезбедувањето авторски права или лиценци или при развој на компјутерски софтвер.

63 Интерно создадени брендови, наслови на весници, објавени наслови, списоци на клиенти и ставки слични по својата суштина, не треба да се признаат како нематеријални средства.

64 Расходите поврзани со интерно создадените брендови, наслови на весници, објавени наслови, списоци на клиенти и ставки слични по својата суштина, не можат да се разликуваат од трошоците за развој на субјектот во целина. Поради тоа, таквите ставки не се признаваат како нематеријални средства.

Набавна вредност на внатрешно генерирано нематеријално средство

65 Набавната вредност на внатрешно генерираното нематеријално средство за целите на точка 24, претставува збир на издатоците настанати од датумот кога нематеријалното средство за прв пат ги задоволilo критериумите за признавање според точките 21, 22 и 57. Точка 71 забранува повторно искажување на издатоци претходно признати како расход.

66 Набавната вредност на внатрешно генерирано нематеријално средство се состои од сите расходи кои можат директно да му се припишат а кои се потребни за создавање, производство и подготовка на средството за негово ставање во употреба на начин што е предвиден од страна на раководството. Примери на трошоци кои можат директно да се припишат се:

- (а) трошоците за материјали и услуги користени или потрошени при создавањето на нематеријалното средство;
- (б) трошоците за придобивки на вработените (како што се дефинирани во МСС 19) кои произлегуваат од создавањето на нематеријалното средство;
- (в) надоместоците за регистрирање на законските права; и
- (г) амортизацијата на патентите и лиценците што се користени при создавањето на нематеријалното средство.

Во МСС 23 се утврдени критериумите за признавање на каматата како елемент на набавната вредност на внатрешно генерираното нематеријално средство.

67 Следниве трошоци не претставуваат компоненти на набавната вредност на внатрешно генерирано нематеријално средство:

- (а) продажни, административни и други генерални општи расходи, освен ако овие издатоци можат директно да се припишат на подготвување на средството за употреба;
- (б) јасно идентификувани недостатоци и првични оперативни загуби настанати пред средството да ја постигне планираната функционалност; и
- (в) издатоци за обука на персоналот којшто работи со средството.

Пример за илустрација на точка 65

Субјектот развива нов производствен процес. Во текот на 20X5 година, настанатите издатоци изнесуваат BE1.000,^(а) од кои BE900 настанале пред 1 декември 20X5 година, а BE100 настанале меѓу 1 декември 20X5 и 31 декември 20X5 година. Субјектот е во можност да покаже дека на 1 декември 20X5 година, производствениот процес ги задоволil критериумите за признавање на нематеријално средство. Надоместливиот износ на know-how содржан во процесот (вклучувајќи идни готовински одливи за да се доврши процесот пред тој да биде расположлив за употреба) се проценува на BE500.

На крајот на 20X5 година, производствениот процес се признава како нематеријално средство со набавна вредност од BE100 (издаток настанат по датумот од кога се задоволени критериумите за признавање, т.е. 1 декември 20X5 година). Издатокот од BE900 настанат пред 1 декември 20X5 година е признат како расход бидејќи критериумите за признавање не биле задоволени до 1 декември 20X5 година. Овој издаток не претставува дел од набавната вредност на производствениот процес признат во извештајот за финансиската состојба.

Во текот на 20X6 година, настанатиот издаток изнесува BE2.000. На крајот од 20X6 година, надоместливиот износ на know-how содржан во процесот (вклучувајќи идни готовински одливи за

МСС 38

Пример за илустрација на точка 65

комплетирање на процесот пред тој да биде расположлив за употреба) е проценет да биде BE1.900.

На крајот од 20X6 година, набавната вредност на производствениот процес изнесува BE2.100 (признат издаток од BE100 на крајот на 20X5 година, плус BE2.000 издаток признат во 20X6 година). Субјектот признава загуба поради обезвреднување од BE200 за да се прилагоди сметководствената вредност на процесот пред загубата поради обезвреднување (BE2.100), до неговиот надоместлив износ (BE1.900). Оваа загуба поради обезвреднување ќе биде сторнирана во последователниот период доколку се задоволени барањата за сторнирање на загубата поради обезвреднување според МСС 36.

(а) Во овој Стандард, монетарните износи се деноминирани во „валутни единици (ВЕ)“.

Признавање на расход

- 68 Издаток за нематеријално средство треба да се признае како расход кога тој ќе настане, освен во една од следниве ситуации:**
- (а) **тој е дел од набавната вредност на нематеријалното средство кое ги задоволува критериумите за признавање (види точки 18–67); или**
 - (б) **ставката е стекната во деловна комбинација и не може да се признае како нематеријално средство. Доколку е таков случајот, формира дел од износот што се признава како гудвил на датумот на стекнувањето (види МСФИ 3).**
- 69 Во некои случаи, издаток настанува за да се обезбедат идни економски придобивки за субјектот, но не се стекнува ниту создава нематеријално или друго средство кое би можело да биде признато. Во случај на набавка на добра, субјектот го признава таквиот издаток како расход кога ќе има право на пристап до тие добра. Во случај на набавка на услуги, субјектот го признава таквиот издаток како расход кога ќе ја прими услугата. На пример, издатокот за истражување треба да биде признат како расход кога ќе настане (види точка 54), освен ако е стекнат како дел од деловна комбинација. Други примери на издатоци кои се признаваат како расход кога ќе настанат, вклучуваат:
- (а) Издаток за започнување на активности (т.е. трошоци за започнување), освен ако овој издаток е вклучен во набавната вредност на некоја недвижност, постројка и опрема според МСС 16. Трошоците за започнување можат да се состојат од трошоци за основање, како што се законските и канцелариските трошоци настанати при основањето на правниот субјект, издатоци за отворање нови објекти или деловен потфат (т.е. трошоци пред започнување) или издатоци за започнување нови операции или производство на нови производи или процеси (т.е. предоперативни трошоци).
 - (б) издатоци за активности за обука.
 - (в) издатоци за рекламни и промотивни активности (вклучувајќи и порачки на каталози по пошта).
 - (г) издатоци за префрлување на друга локација, или реорганизација, на дел или на целиот субјект.
- 69А Субјектот има право на пристап кон добра што се во негова сопственост. Слично на ова, тој има право на добра што биле изградени од страна на добавувач во согласност со условите на договорот за набавка, каде што субјектот може да бара испорака на таквите добра во замена за плаќање. Услугите се примени кога тие ќе бидат извршени од страна на добавувачот во согласност со договор за нивна испорака на субјектот а не кога субјектот ги користи за испорака на друга услуга, на пример, за испорака на реклама на своите клиенти.
- 70 Точка 68 не го спречува субјектот во признавање на плаќањата однапред како средство кога плаќањето за добрата било направено пред субјектот да се стекне со право за пристап кон тие добра. Слично на ова, точка 68 не го спречува субјектот во признавање на плаќањата однапред како средство кога плаќањето за услугите било направено пред субјектот да ги добие таквите услуги.

MCC 38

Минати расходи што не треба да се признаат како средство

- 71 Издатокот за нематеријална ставка кој почетно бил признат како расход не треба да биде признат како дел од набавната вредност на нематеријалното средство на подоцнежен датум.

Мерење по признавање

- 72 Субјектот треба да го избере или моделот на набавна вредност во точка 74 или моделот на ревалоризација во точка 75 како негова сметководствена политика. Доколку нематеријалното средство сметководствено е евидентирано со примена на моделот на ревалоризација, сите други средства во неговата класа, исто така, треба да бидат сметководствено евидентирани со примена на истиот модел, освен ако не постои активен пазар за тие средства.
- 73 Класа на нематеријални средства претставува групирање на средствата со слична природа и употреба во работењето на субјектот. Ставките во една класа на нематеријални средства се ревалоризираат истовремено со цел да се избегне селективна ревалоризација на средствата и известување на износи во финансиските извештаи кое претставува мешавина на набавни вредности и вредности на различни датуми.

Модел на набавна вредност

- 74 По почетното признавање, нематеријалното средство треба сметководствено да се евидентира според неговата набавна вредност, намалена за акумулираната амортизација и сите загуби поради обезвреднување.

Модел на ревалоризација

- 75 По почетното признавање, нематеријалното средство треба да се води по ревалоризиран износ кој ја претставува неговата објективна вредност на датумот на ревалоризација намален за секоја последователна акумулирана амортизација и какви било последователни акумулирани загуби поради обезвреднување. За целите на ревалоризациите во согласност со овој Стандард, објективната вредност треба да се утврдува преку упатување на некој активен пазар. Ревалоризациите треба да се прават доволно често со цел сметководствената вредност на средството на крајот на периодот на известување да не се разликува материјално од неговата објективна вредност.
- 76 Моделот на ревалоризација не дозволува:
- (а) ревалоризација на нематеријални средства кои не биле претходно признати како средства; или
 - (б) почетно признавање на нематеријални средства според износи кои не се набавна вредност.
- 77 Моделот на ревалоризација се применува откако средството ќе биде почетно признато според набавна вредност. Меѓутоа, ако се признава само дел од набавната вредност на нематеријалното средство како средство, бидејќи средството не ги задоволело критериумите за признавање сè додека не биде остварен дел од процесот (види точка 65), моделот на ревалоризација може да се применува на целото тоа средство. Исто така, моделот на ревалоризација може да се применува на некое нематеријално средство кое е добиено по пат на државна поддршка и признато по номинален износ (види точка 44).
- 78 Не е вообичаено да постои активен пазар за нематеријално средство, иако тоа може да се случи. На пример, според некои законодавства, активен пазар може да постои за слободно преносливи дозволи за такси превоз, дозволи за риболов или производствени квоти. Меѓутоа, активен пазар не може да постои за брендови, наслови на весници, музички и филмски издавачки права, патенти или ознаки, бидејќи секое такво средство е уникатно. Исто така, иако нематеријалните средства се купуваат и продаваат, договорите се прават меѓу поединечни клиенти и продавачи, а трансакциите се релативно ретки. Од овие причини, цената платена за едно средство не може да биде доволен доказ за објективната вредност на друго средство. Уште повеќе, цените често пати не се достапни за јавноста.
- 79 Зачестеноста на ревалоризациите зависи од непостојаноста на објективните вредности на нематеријалните средства кои се ревалоризираат. Доколку објективната вредност на ревалоризираното средство материјално се разликува од неговата сметководствена вредност, неопходно е натамошно ревалоризирање. Некои нематеријални средства може да покажуваат

МСС 38

значајни и нестабилни движења во објективната вредност и на тој начин да наметнуваат потреба за годишно ревалоризирање. Ваквите чести ревалоризации се непотребни за нематеријалните средства со незначајни движења во објективната вредност.

80 Доколку нематеријалното средство се ревалоризира, сметководствената вредност на тоа средство се прилагодува на ревалоризираната вредност. На датумот на ревалоризирање, средството се третира на еден од следниве начини:

- (а) бруто-сметководствената вредност се прилагодува на начин што е доследен на ревалоризирањето на сметководствената вредност на средството. На пример, бруто-сметководствениот износ може повторно да се прикаже преку упатување на јасни пазарни податоци, или може повторно да се прикаже пропорционално на промената на сметководствената вредност. Акумулираната амортизација на датумот на ревалоризирање се прилагодува за да биде еднаква на разликата помеѓу бруто-сметководствената вредност и сметководствената вредност на средството откако ќе се земат предвид акумулираните загуби поради обезвредување; или
- (б) акумулираната амортизација се елиминира на товар на бруто-сметководствената вредност на средството.

Износот на прилагодување на акумулираната амортизација претставува дел од зголемувањето или намалувањето на сметководствената вредност кој се евидентира во согласност со точките 85 и 86.

81 Доколку нематеријално средство во класа на ревалоризирани нематеријални средства не може да се ревалоризира бидејќи не постои активен пазар за тоа средство, средството треба да се води според набавната вредност намалена за секоја акумулирана амортизација и загуби поради обезвредување.

82 Доколку објективната вредност на ревалоризираното нематеријално средство не може повеќе да се утврдува со упатување на некој активен пазар, сметководствената вредност на средството треба да биде неговиот ревалоризиран износ на датумот на последната ревалоризација со упатување на активен пазар, намален за секоја последователна акумулирана амортизација и сите последователни акумулирани загуби поради обезвредување.

83 Фактот дека повеќе не постои активен пазар за ревалоризираното нематеријално средство укажува дека средството е можеби обезвреднето и дека треба да биде тестирано во согласност со МСС 36.

84 Доколку објективната вредност на средството може да се утврди со повикување на некој активен пазар на некој последователен датум на мерење, моделот на ревалоризација се применува од тој датум.

85 Доколку сметководствената вредност на нематеријалното средство е зголемена како резултат на ревалоризацијата, зголемувањето треба да се признае во останата сеопфатна добивка и да се акумулира во капиталот во позицијата за ревалоризациски вишок. Меѓутоа, зголемувањето треба да се признае во добивка или загуба до оној степен до кој го сторнира намалувањето од ревалоризација за истото средство кое претходно било признато во добивка или загуба.

86 Доколку сметководствената вредност на нематеријалното средство е намалена како резултат на ревалоризацијата, намалувањето треба да се признае во добивка или загуба. Меѓутоа, намалувањето треба да се признае во останата сеопфатна добивка до оној степен до кој тоа намалување не го надминува побарувачкото салдо на ревалоризацискиот вишок за тоа исто средство. Намалувањето признато во останата сеопфатна добивка го намалува акумулираниот износ во капиталот во позицијата за ревалоризациски вишок.

87 Кумулативниот ревалоризациски вишок вклучен во капиталот може да се пренесе директно на задржани заработки кога вишокот е реализиран. Свкупниот вишок може да биде реализиран при повлекување од употреба или при отуѓување на средството. Меѓутоа, некој вишок може да биде реализиран со употреба на средството од страна на субјектот и, во ваков случај, износот на ревалоризацискиот вишок е разликата помеѓу амортизацијата пресметана врз основа на ревалоризираната сметководствена вредност на средството и амортизацијата која би била призната врз основа на историската набавна вредност на средството. Преносот од ревалоризацискиот вишок на задржани заработки не се прави преку добивка или загуба.

Корисен век

88 Субјектот треба да оцени дали корисниот век на употреба на нематеријалното средство е ограничен или неограничен и, доколку е ограничен, должината или бројот на

МСС 38

производствените или слични единици кои го сочинуваат тој корисен век. Нематеријално средство треба да се евидентира од страна на субјектот како средство со неограничен корисен век тогаш кога, врз основа на анализите на сите релевантни фактори, не постои очигледно ограничување на периодот во кој средството се очекува да создава нето-готовински приливи за субјектот.

- 89 Сметководственото евидентирање на нематеријалното средство е засновано на неговиот корисен век. Нематеријално средство со ограничен корисен век се амортизира (види точки 97–106), а нематеријално средство со неограничен корисен век не се амортизира (види точки 107–110). Илустративните примери во овој Стандард го покажуваат утврдувањето на корисниот век за различни нематеријални средства, и последователното сметководствено евидентирање на тие средства врз основа на утврдениот корисен век.
- 90 Многу фактори треба да се земат предвид при утврдувањето на корисниот век на нематеријалното средство, вклучувајќи ги:
- (а) очекуваната употреба на средството од страна на субјектот и дали со средството би можело ефикасно да се управува од страна на друг раководен тим;
 - (б) вообичаените животни циклуси на средствата и јавно достапните информации за проценките на корисниот век на слични видови средства што се користат на сличен начин;
 - (в) техничката, технолошката, комерцијалната и други видови застареност;
 - (г) стабилноста на дејноста во која дејствува средството и промените во побарувачката на пазарот за производите и услугите произведени од средството;
 - (д) очекувани дејствија од страна на конкурентите или потенцијалните конкуренти;
 - (е) нивото на издатоците за одржување потребни за да се добијат очекуваните идни економски придобивки од средството и способноста и намерата на субјектот за остварување на тоа ниво;
 - (е) периодот на контрола врз средството и законските и другите ограничувања за употреба на средството, како што е датумот на истекување на поврзаните договори за лизинг; и
 - (ж) дали корисниот век на средството е зависен од корисниот век на други средства на субјектот.
- 91 Поимот „неограничен“ не значи „бесконечен“. Корисниот век на нематеријалното средство го одразува само она ниво на идни издатоци за одржување што се потребни за да се одржува средството во неговото стандардно (редовно) работење кое е оценето во времето на проценка на корисниот век на средството, како и способноста и намерата на субјектот да го одржува таквото ниво. Заклучокот дека корисниот век на нематеријалното средство е неограничен, не треба да зависи од планираните идни издатоци кои ги надминуваат потребните за одржување на средството во неговото стандардно (редовно) работење.
- 92 Имајќи ја предвид историјата на брзи промени во технологијата, компјутерскиот софтвер и многу други нематеријални средства се подложни на технолошка застареност. Поради тоа, веројатно е дека нивниот корисен век ќе биде краток. Очекуваните идни намалувања на продажната цена на ставката која била произведена со користење на нематеријално средство би можело да биде индикација за очекување на технолошка или комерцијална застареност на средството што, од друга страна, би можело да биде одраз на намалување на идните економски придобивки кои се вградени во средството.
- 93 Корисниот век на нематеријалното средство може да биде многу долг, дури и неограничен. Неизвесноста ја оправдува употребата на проценката на корисниот век врз основа на претпазливост, но не го оправдува изборот на нереално краток корисен век.
- 94 **Корисниот век на нематеријалното средство кое произлегува од договорни или други законски права не треба да го надмине периодот на договорните или другите законски права, но може да биде пократок во зависност од периодот во кој субјектот очекува да го користи средството. Доколку договорните или другите законски права се пренесени за ограничен период којшто може да биде обновен, корисниот век на нематеријалното средство треба да го вклучи и обновениот период (периоди), под услов да постои доказ кај субјектот којшто би го поддржал таквото обновување без значаен трошок. Корисниот век на повторно стекнатото право признато како нематеријално средство во деловна комбинација претставува остаток од договорниот период на договорот во кој правото било доделено и не треба да ги вклучува периодите на обновување.**

МСС 38

- 95 Можеби постојат економски и законски фактори кои влијаат на корисниот век на нематеријалното средство. Економските фактори го определуваат периодот во кој субјектот ќе ги прими идните економски придобивки. Законските фактори може да го ограничуваат периодот во кој субјектот го контролира пристапот до тие придобивки. Корисниот век е пократкиот од периодите утврдени врз основа на овие фактори.
- 96 Постоенето на следниве фактори, меѓу другите, укажува на тоа дека субјектот ќе биде во можност да ги обнови договорните или другите законски права без значаен трошок:
- (а) постои доказ, врз основа на претходно искуство, дека договорните и другите законски права ќе бидат обновени. Доколку обновувањето е неизвесно поради очекување согласност од трета страна, тоа подразбира и доказ дека третата страна ќе даде согласност;
 - (б) постои доказ дека евентуалните услови потребни за обновување ќе бидат исполнети; и
 - (в) трошокот за субјектот за обновување не е значаен кога тој се споредува со идните економски придобивки кои се очекува дека ќе произлезат од таквото обновување.
- Доколку трошокот за обновување е значаен во споредба со идните економски придобивки кои се очекува дека ќе произлезат од таквото обновување, трошокот за „обновување“ претставува, во суштина, трошок за стекнување ново нематеријално средство на датумот на обновување.

Нематеријални средства со ограничен корисен век

Период на амортизација и метод на амортизација

- 97 Износот кој подлежи на амортизација на нематеријално средство со ограничен корисен век треба да се распредели на систематска основа за време на неговиот корисен век. Амортизацијата треба да започне кога средството ќе биде расположливо за употреба, т.е. кога тоа се наоѓа на локација и во состојба потребна за тоа средство да се користи на начин кој е предвиден од страна на раководството. Амортизацијата треба да се прекине пораниот датум од датумот на кој средството е класифицирано како чувано за продажба (или е вклучено во група за отуѓување која е класифицирана како чувана за продажба) во согласност со МСФИ 5 и од датумот кога средството е отпишано. Методот на амортизација што се користи треба да го одрази начинот на кој се очекува да бидат потрошени идните економски придобивки од страна на субјектот. Доколку тој начин не може да биде утврден веродостојно, треба да се користи праволинискиот метод. Трошокот за амортизација за секој период треба да биде признат во добивка или загуба, освен ако овој или друг Стандард дозволува или бара таквиот трошок да биде вклучен во набавната вредност на друго средство.
- 98 Разни методи на амортизација можат да се користат за распределба на износот кој подлежи на амортизација на средството врз систематска основа во текот на неговиот корисен век. Овие методи го вклучуваат праволинискиот метод, методот на опаѓачко салдо и методот на единици на производство. Методот применет за средството се избира врз основа на очекуваниот начин на трошење на идните економски придобивки кои се вградени во тоа средство и се применува доследно од период на период, освен во случај на промена во очекуваниот начин на користење на идните економски придобивки.
- 98А Постои претпоставка што може да се побие дека методот на амортизација, кој се заснова на приходи генерирани од некоја активност која вклучува користење на нематеријално средство е несоодветен. Приходите генерирани од активност која вклучува користење на нематеријално средство, обично, одразува фактори кои не се директно поврзани со трошењето на економските користи кои се вградени во нематеријалното средство. На пример, приходите се засегнати од други влезни параметри и процеси, активности на продажба и промени во цените и количествата на продажба. Ценовната компонента на приходите може да биде засегната од инфлација, што нема влијание на начинот на кој се троши средството. Оваа претпоставка може да биде надмината само во ограничени околности:
- (а) во кои нематеријалното средство е изразено како мерка на приходи, како што е опишано во точка 98В; или
 - (б) кога може да се покаже дека приходите и трошењето на економските придобивки на нематеријалното средство се во тесна меѓусебна врска.
- 98Б Кога го избира соодветниот метод на амортизација во согласност со точка 98, субјектот би можел да го определи доминантниот ограничувачки фактор кој е инхерентен на нематеријалното средство. На пример, договор во кој се определени правата што ги има субјектот врз неговото користење на

МСС 38

нематеријалното средство би можеле да ја специфицираат употребата на нематеријалното средство од страна на субјектот во вид на однапред определен број на години (т.е. време), како број на произведени единици или како фиксен вкупен износ на приходи кој ќе биде генериран. Идентификувањето на таквиот доминантен ограничувачки фактор би можел да претставува почетна основа за идентификување на соодветната основа за амортизација, но може да се користи друга основа доколку таа попрецизно го одразува очекуваниот начин на трошење на економските придобивки.

98В Во околности во кои доминантниот ограничувачки фактор кој е инхерентен на нематеријалното средство е остварување на некој праг на приходи, приходот што ќе биде генериран може да биде соодветна основа за амортизација. На пример, субјектот би можел да стекне концесија за истражување и екстракција злато од златен рудник. Истекувањето на договорот би можело да се заснова на фиксен износ на вкупни приходи што ќе бидат генерирани од екстракцијата (на пример, договорот можеби дозволува екстракција на злато од рудникот сè додека вкупните кумулативни приходи од продажбата на златото не достигнат ВЕ2 милијарди), а да не се заснова на време или на износ на извадено злато. Во друг пример, правото да се управува со патарина би можело да се заснова на фиксен вкупен износ на приходи што ќе бидат генерирани од кумулативно наплатената патарина (на пример, договорот би можел да предвидува работење со патарина сè додека кумулативниот износ на патарините што ќе биде генериран од работењето со патот, не достигне ВЕ100 милиони). Во случај во кој приходите се утврдени како доминантен ограничувачки фактор во договор за користење на нематеријално средство, приходот што ќе биде генериран би можел да биде соодветна основа за амортизирање на нематеријалното средство, под услов договорот да специфицира фиксен износ на приходи што треба да бидат генерирани а врз основа на кој се определува амортизацијата.

99 Амортизацијата вообичаено се признава во добивката или загубата. Меѓутоа, понекогаш, економските придобивки кои се содржани во средството се апсорбирани во производството на други средства. Во вакви случаи, трошокот за амортизација претставува дел од набавната вредност на другото средство и е вклучен во сметководствената вредност на тоа средство. На пример, амортизацијата на нематеријални средства користени во производствениот процес е вклучена во сметководствената вредност на залихите (види МСС 2 *Залихи*).

Остаточна вредност

100 Остатокот на вредноста на нематеријално средство со ограничен корисен век треба да се смета за еднаков на нула, освен ако:

- (а) **постои заложба од трета страна да го купи средството на крајот на неговиот корисен век; или**
- (б) **постои активен пазар за средството (како што е дефинирано во МСФИ 13) и:**
 - (i) **остатокот на вредноста може да се утврди повикувајќи се на тој пазар; и**
 - (ii) **постои веројатност дека таквиот пазар ќе постои на крајот на корисниот век на средството.**

101 Износот кој подлежи на амортизација на средството со ограничен корисен век се утврдува по одбивање на неговиот остаточна вредност. Остатокот на вредноста кој не е еднаков на нула укажува дека субјектот очекува да го отуѓи нематеријалното средство пред крајот на неговиот економски век.

102 Проценка за остатокот на вредноста на средството се прави врз основа на износот којшто се очекува да се надомести при отуѓувањето со примена на цени кои преовладуваат на датумот на проценката за продажба на слично средство коешто го достигнало крајот на неговиот корисен век и коешто работело во услови кои се слични на оние во кои ќе се користи средството. Остатокот на вредноста на средството ќе се проверува најмалку еднаш годишно. Промената на остатокот на вредноста на средството се евидентира како промена на сметководствената проценка во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.

103 Остатокот на вредноста на нематеријално средство може да се зголеми до износ кој е еднаков или поголем од сметководствената вредност на средството. Во тој случај, трошокот за амортизација на средството е нула освен доколку, и сè додека, неговиот остаточна вредност последователно се намалува на износ кој е помал од сметководствената вредност на средството.

МСС 38

Проверка на периодот на амортизација и методот на амортизација

- 104 **Периодот на амортизација и методот на амортизација за нематеријално средство со ограничен корисен век треба да се проверуваат најмалку на крајот на секоја финансиска година. Доколку очекуваниот корисен век на средството е различен од претходните проценки, периодот на амортизација треба соодветно да биде променет. Доколку имало промена во очекуваниот начин на користење на економските придобивки содржани во тоа средство, методот на амортизација треба да се промени за да ги одрази промените соодветно. Ваквите промени треба сметководствено да се евидентираат како промени во сметководствените проценки во согласност со МСС 8.**
- 105 Во текот на животниот век на нематеријалното средство, може да стане очигледно дека проценката на корисниот век не е соодветна. На пример, признавањето на загуба поради обезвреднување може да укаже дека треба да се промени периодот на амортизација.
- 106 Во текот на периодот, начинот на кој се очекувани приливите на идните економски придобивки во субјектот од нематеријалното средство може да се промени. На пример, може да стане очигледно дека методот на опаѓачко салдо на амортизација е посоодветен од праволинискиот метод. Друг пример е кога користењето на правата од лиценцата е одложено поради неизвесно остварување на другите компоненти на деловниот (бизнис) план. Во ваков случај, економските придобивки кои претставуваат прилив од средството може да не бидат примени до подоцнежни периоди.

Нематеријални средства со неограничени корисни векови

- 107 **Нематеријално средство со неограничен корисен век не треба да се амортизира.**
- 108 Во согласност со МСС 36, субјектот треба да го тестира нематеријалното средство со неограничен корисен век за обезвреднување преку споредба на неговиот надоместлив износ со неговата сметководствена вредност:
- (а) годишно, и
 - (б) кога и да постојат показатели дека нематеријалното средство е обезвреднето.

Проверка на оценката на корисниот век

- 109 **Корисниот век на нематеријално средство коешто не се амортизира треба да биде предмет на проверка во секој период со цел да се утврди дали настаните и условите продолжуваат да ја поддржуваат проценката на неограничен корисен век на тоа средство. Доколку не е така, промената во проценката на корисниот век од неограничен во ограничен треба да се евидентира како промена во сметководствена проценка во согласност со МСС 8.**
- 110 Во согласност со МСС 36, повторната оценка на корисниот век на нематеријалното средство како ограничен корисен век наместо неограничен, претставува показател дека средството можеби е обезвреднето. Како резултат на тоа, субјектот го тестира средството за обезвреднување преку споредба на неговиот надоместлив износ, утврден во согласност со МСС 36, со неговата сметководствена вредност и го признава секој вишок на сметководствената вредност над надоместливиот износ како загуба поради обезвреднување.

Надоместливост на сметководствената вредност – загуби поради обезвреднување

- 111 За да се утврди дали нематеријалното средство е обезвреднето, субјектот го применува МСС 36. Овој Стандард објаснува како субјектот ја проверува сметководствената вредност на своите средства, како го утврдува надоместливиот износ на средството и кога признава или сторнира загуба поради обезвреднување.

Повлекувања од употреба и отуѓувања

- 112 **Нематеријално средство треба да се отпише во една од следниве ситуации:**

МСС 38

- (а) при отуѓување; или
- (б) кога не се очекуваат идни економски придобивки од неговата употреба или отуѓување.
- 113 Добивките или загубите кои произлегуваат од отпишувањето на нематеријално средство треба да се утврдуваат како разлика помеѓу него-приносите, доколку има такви, и сметководствената вредност на средството. Тие треба да се признаат во добивка или загуба кога средството ќе биде отпишано (освен доколку МСФИ 16 не бара поинаков третман за продажба и повторен наем). Добивките не треба да бидат класифицирани како приходи.
- 114 Отуѓувањето на нематеријално средство може да настане на различни начини (на пример, со продажба, влегување во аранжман за финансиски лизинг, или по пат на донација). Датумот на отуѓување на нематеријалното средство е датумот на кој примателот стекнува контрола врз тоа средство во согласност со барањата за утврдување, кога е задоволена обврската за извршување од МСФИ 15. МСФИ 16 се применува на отуѓување по пат на продажба и повратен лизинг.
- 115 Доколку, во согласност со принципот за признавање во точка 21, во сметководствената вредност на средството субјектот го признава трошокот за замена на дел од нематеријалното средство, тогаш тој ја отпишува сметководствената вредност на заменетиот дел. Доколку не е практично субјектот да ја утврдува сметководствената вредност на заменетиот дел, тогаш субјектот може да го користи трошокот за замена како показател за тоа колкав бил трошокот за заменетиот дел во времето кога бил стекнат или интерно создаден.
- 115А Во случај на повторно стекнато право во деловна комбинација, доколку правото е последователно повторно издадено (продадено) на трета страна, поврзаната сметководствена вредност, доколку има таква, треба да се користи при утврдувањето на добивката или загубата од повторното издавање.
- 116 Износот на надоместот кој ќе биде вклучен во добивка или загуба, кој произлегува од отпишување на нематеријално средство, се утврдува во согласност со барањата за утврдување на цената на трансакцијата во точките 47–72 од МСФИ 15. Последователните промени на проценетиот износ на надоместот кој е вклучен во добивка или загуба треба да се евидентираат во согласност со барањата за промени во цената на трансакцијата во МСФИ 15.
- 117 Амортизацијата на нематеријалното средство со ограничен корисен век не треба да се прекине дури и во случај нематеријалното средство да не е веќе во употреба, освен ако средството било целосно депресирано или било класифицирано како чувано за продажба (или е вклучено во група за отуѓување која е класифицирана како група која се чува за продажба) во согласност со МСФИ 5.

Обелоденување**Општо**

- 118 За секоја класа на нематеријални средства, правејќи разлика помеѓу интерно создадени нематеријални средства и други нематеријални средства, субјектот треба да го обелодени следново:
- (а) дали корисните векови се ограничени или неограничени и, доколку се ограничени, нивните корисни векови или користените стапки на амортизација;
- (б) методите на амортизација користени за нематеријалните средства со ограничен корисен век;
- (в) бруто-сметководствената вредност на секоја акумулирана амортизација (заедно со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на периодот;
- (г) линиската (линиските) ставка (ставки) во извештајот за сеопфатна добивка во кои е вклучена амортизацијата на нематеријалните средства;
- (д) усогласувањето на сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот, покажувајќи ги:
- (i) додавањата, покажувајќи ги одвоено оние од интерен развој, стекнатите одвоено, и оние што се стекнати во деловни комбинации;
- (ii) средствата класифицирани како чувани за продажба или вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како група која се чува за продажба во согласност со МСФИ 5 и други отуѓувања;

MCC 38

- (iii) зголемувањата или намалувањата во текот на периодот како резултат на ревалоризации во согласност со точките 75, 85 и 86 и како резултат на загуби поради обезвреднување кои се признати или сторнирани во останата сеопфатна добивка во согласност со MCC 36 (доколку има такви);
 - (iv) загубите поради обезвреднување признати во добивката или загубата во текот на периодот во согласност со MCC 36 (доколку има такви);
 - (v) загубите поради обезвреднување сторнирани во добивката или загубата во текот на периодот во согласност со MCC 36 (доколку има такви);
 - (vi) секоја амортизација призната во текот на периодот;
 - (vii) нето-курсните разлики кои произлегуваат од преведување на финансиските извештаи во валута на презентирање, и од преведување на работење во странство во валутата на презентирање на субјектот; и
 - (viii) други промени во сметководствената вредност во текот на периодот.
- 119 Класа на нематеријални средства претставува групирање на средствата со слична природа и употреба во работењето на субјектот. Примери на посебни класи се:
- (a) називи на брендови;
 - (б) наслови на весници и издавачки наслови;
 - (в) компјутерски софтвер;
 - (г) лиценци и франшизи;
 - (д) авторски права, патенти и други права од индустриска сопственост, права за услуги и работење;
 - (f) рецепти, формули, модели, дизајни и прототипи; и
 - (e) нематеријални средства во развој.
- Горенаведените групи може да бидат прикажани раздвоено (групно) во помали (поголеми) класи доколку тоа резултира во порелевантни информации за корисниците на финансиските извештаи.
- 120 Субјектот обелоденува информации за обезвреднети нематеријални средства во согласност со MCC 36 во дополние на бараните информации во точката 118 (д)(iii)–(v).
- 121 MCC 8 бара субјектот да ги обелодени природата и износот на промената на сметководствената проценка којашто има материјален ефект во тековниот период или се очекува да има материјален ефект во последователните периоди. Такви обелоденувања може да произлезат од промени во:
- (a) проценката на корисниот век на нематеријалното средство;
 - (б) методот на амортизација; или
 - (в) остатокот на вредноста.
- 122 Исто така, субјектот треба да обелодени:
- (a) Доколку нематеријалното средство има неограничен корисен век, сметководствената вредност на тоа средство и причините коишто ја поткрепуваат проценката на неограничениот корисен век. При образложувањето на овие причини, субјектот треба да ги опише факторот (факторите) кои имале значајна улога при утврдувањето дека средството има неограничен корисен век.
 - (б) Опис, сметководствена вредност и остаток на период на амортизација за секое поединечно средство кое е материјално во финансиските извештаи на субјектот.
 - (в) За нематеријалните средства стекнати по пат на државна поддршка и почетно признати според објективна вредност (види точка 44):
 - (i) објективната вредност почетно призната за овие средства;
 - (ii) нивната сметководствена вредност; и
 - (iii) дали тие се мерени по почетното признавање според моделот на набавна вредност или моделот на ревалоризација.
 - (г) Постојењето и сметководствените износи на нематеријалните средства чијашто сопственост е ограничена и сметководствените вредности на нематеријалните средства кои се дадени под залог како обезбедување на обврски.

МСС 38

(д) Износот на преземените договорни обврзувања за набавка на нематеријални средства.

123 Кога субјектот го опишува факторот (факторите) кои имале значајна улога при утврдувањето на неограничен корисен век на нематеријалното средство, субјектот ја зема предвид листата на фактори од точка 90.

Нематеријални средства кои по нивното признавање се мерат според моделот на ревалоризација

124 Доколку нематеријалните средства сметководствено се евидентирани според нивните ревалоризирани износи, субјектот треба да го обелодени следново:

(а) Според класите на нематеријални средства:

- (i) ефективниот датум на ревалоризација;
- (ii) сметководствената вредност на ревалоризираните нематеријални средства; и
- (iii) сметководствената вредност којашто би била призната доколку ревалоризираната класа на нематеријални средства била мерена по нивното признавање со примена на моделот на набавна вредност во согласност со точка 74; и

(б) износот на ревалоризациониот вишок кој се однесува на нематеријалните средства на почетокот и на крајот на периодот, покажувајќи ги промените во текот на периодот и сите ограничувања при распределбата на салдото на акционерите.**(в) [Се брише]**

125 Може да има потреба, за целите на обелоденувањето, да се групираат класите на ревалоризираните средства во поголеми класи. Сепак, класите не треба да се групираат доколку тоа би резултирало во спојување на класи на нематеријални средства кои вклучуваат износи мерени според двата третмана: моделот на набавна вредност и моделот на ревалоризација.

Издатоци за истражување и развој

126 Субјектот треба да го обелодени збирниот износ на издатоците за истражување и развој признати како расход во тековниот период.

127 Издатоците за истражување и развој се состојат од сите издатоци што можат директно да се поврзат со активностите за истражување и развој (види точки 66 и 67 за упатство за видот на издатоци што треба да бидат вклучени за целите на обелоденувањето во согласност со барањето на точка 126).

Други информации

128 Субјектот се охрабрува, но од него не се бара, да ги обелодени следниве информации:

- (а) опис на секое целосно амортизирано нематеријално средство кое сè уште се наоѓа во употреба; и
- (б) краток опис на значајните нематеријални средства контролирани од страна на субјектот но кои не се признати како средство бидејќи не ги задоволите критериумите за признавање според овој Стандард или бидејќи биле стекнати или создадени пред да стапи во сила верзијата на МСС 38 *Нематеријални средства* објавена во 1998 година.

Преодни одредби и датум на стапување во сила

129 [Се брише]

130 Субјектот треба да го примени овој Стандард:

- (а) во сметководството за нематеријални средства стекнати во деловни комбинации чијшто договорен датум е на или по 31 март 2004 година; и
- (б) во сметководството за сите други нематеријални средства во иднина од почетокот на првиот годишен период кој започнува на или по 31 март 2004 година. Како резултат на

МСС 38

тоа, субјектот нема да ја прилагоди сметководствената вредност на нематеријалните средства признати на тој датум. Сепак, субјектот треба, на тој датум, да го примени овој Стандард за повторно да ги процени корисните векови на употреба на тие нематеријални средства. Доколку, како резултат на повторната проценка, субјектот ја промени неговата проценка на корисниот век на употреба на средството, таквата промена треба да се евидентира како промена на сметководствена проценка во согласност со МСС 8.

- 130А Субјектот треба да ги примени измените во точка 2 за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Доколку субјектот го примени МСФИ 6 за претходен период, овие измени, исто така, треба да се применат и на тој претходен период.
- 130Б МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (изменет во 2007 година) ја измени терминологијата што се користи во МСФИ. Покрај тоа, ги измени точките 85, 86 и 118(д)(iii). Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го примени МСС 1 (изменет во 2007 година) за претходен период, измените, исто така, треба да се применат и на тој претходен период.
- 130В МСФИ 3 (како што е изменет во 2008 година) ги измени точките 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, ги избриша точките 38 и 129 и ја додаде точка 115А. Субјектот треба да ги примени овие измени во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Поради тоа, износите признати како нематеријални средства и гудвил во претходни деловни комбинации нема потреба да бидат прилагодени. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените, исто така, треба да се применат на тој претходен период.
- 130Г Точките 69, 70 и 98 се изменети и точката 69А беше додадена со *Подобрувањата на МСФИ* објавен во мај 2008 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 130Д [Се брише]
- 130Ѓ МСФИ 10 и МСФИ 11 *Зaedнички аранжмани*, издаден во мај 2011 година, ја измени точка 3(д). Субјектот треба да ја примени таа измена кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 130Е МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124 и ги избриша точките 39–41 и 130Д. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 130Ж *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ја измени точка 80. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 130З Субјектот треба да ја примени измената направена со *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2010–2012 година* на сите ревалоризации кои се признати за годишни периоди кои започнуваат на или по датумот на прва примена на таа измена и за непосредно претходниот годишен период. Субјектот може, исто така, да презентира и прилагодени споредбени информации за кои било претходни презентирани периоди, но нема обврска да го прави тоа. Доколку субјектот презентира неприлагодени споредбени информации за кои било претходни периоди, субјектот јасно ќе ги идентификува информациите што не биле прилагодени, ќе укаже дека биле презентирани на различна основа и ќе ја објасни таа основа.
- 130С *Појаснување на прифатливите методи на депрецијација и амортизација* (измени на МСС 16 и МСС 38), издаден во мај 2014 година, ги измени точките 92 и 98 и ги додаде точките 98А–98В. Субјектот треба да ги примени тие измени во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 130И МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, издаден во мај 2014 година, ги додаде точките 3, 114 и 116. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 130Ј МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ги измени точките 3, 6, 113 и 114. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 130К МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 3. *Измени на МСФИ 17*, издаден во јуни 2020 година, дополнително ја измени точка 3. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 17.

МСС 38

Размена на слични средства

- 131 Барањето во точките 129 и 130(б) за примена на овој Стандард во иднина подразбира дека, доколку при размена средството било мерено според сметководствената вредност на претстапеното средство пред ефективниот датум на овој Стандард, тогаш субјектот не треба повторно да ја прикаже сметководствената вредност на стекнатото средство според неговата објективна вредност на датумот на неговото стекнување.

Порана примена

- 132 Субјектите кај кои е применлива точка 130 се охрабруваат да ги применат барањата на овој Стандард пред ефективниот датум на примена дефиниран во точка 130. Сепак, доколку субјектот го примени овој Стандард пред ефективниот датум, тој треба, исто така, во исто време, да ги примени МСФИ 3 и МСС 36 (како што е изменет во 2004 година).

Повлекување на МСС 38 (објавен 1998 година)

- 133 Овој Стандард го заменува МСС 38 *Нематеријални средства* (објавен во 1998 година).

МСС 39

Меѓународен сметководствен стандард 39
Финансиски инструменти: признавање и мерење

1 [Се брише]

Опфат

- 2 Овој Стандард треба да се применува од страна на сите субјекти и за сите видови финансиски инструменти кои се во рамките на опфатот на МСФИ *Финансиски инструменти* доколку, и до степен до кој:
- (а) МСФИ 9 дозволува да бидат применети барањата за сметководството за хеџинг од овој Стандард; и
- (б) финансискиот инструмент е дел од однос на хеџирање кој се квалификува за сметководство за хеџинг во согласност со овој Стандард.

2A-7 [Се брише]

Дефиниции

- 8 Поимите што се дефинирани во МСФИ 13, МСФИ 9 и МСС 32 се користат во овој Стандард со нивните наведени значења во Додаток А од МСФИ 13, Додаток А од МСФИ 9 и точка 11 од МСС 32. МСФИ 13, МСФИ 9 и МСС 32 ги дефинираат следниве поими:
- амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска
 - отпишување
 - дериватив
 - метод на ефективна камата
 - ефективна каматна стапка
 - сопственички инструмент
 - објективна вредност
 - финансиско средство
 - финансиски инструмент
 - финансиска обврска
- и обезбедува упатство за примената на тие дефиниции.

- 9 Следниве поими се користат во овој Стандард со нивните наведени значења:

Дефиниции поврзани со сметководство за хеџинг

Цврсто обврзување е обврзувачки договор за размена на определено количество ресурси по определена цена на определен датум или датуми во иднина.

Прогнозирана трансакција е очекувана но необврзувачка една трансакција.

Инструмент за хеџирање е назначен дериватив или (само за хеџинг на ризик од промени на девизните курсеви на странски валути) назначено недеривативно финансиско средство или недеривативна финансиска обврска чијашто објективна вредност или готовински текови се очекува да ги пребијат промените на објективната вредност или готовинските текови на назначената хеџирана ставка (точки 72-77 и Додаток А, точките УП94-УП97 ја објаснуваат дефиницијата за инструмент за хеџирање).

Хеџирана ставка е средство, обврска, цврсто обврзување или многу веројатна прогнозирана трансакција или нето-инвестиција во работа во странство што (а) го изложува субјектот на ризик од промени на објективната вредност или промени на идните готовинските текови и којашто (б) е назначена како хеџирана ставка (точки 78-84 и Додаток А, точките УП98-УП101 ја објаснуваат дефиницијата за хеџирани ставки).

МСС 39

Ефективност на хеџингот е степенот до којшто промените во објективната вредност или готовинските текови на хеџираната ставка кои можат да му се припишат на хеџираниот ризик се пребиваат со промени во објективната вредност или готовинските текови на инструментот за хеџирање (види Додаток А, точките УП105–УП113).

10–70 [Се брише]

Хеџирање

- 71 Доколку субјектот го применува МСФИ 9 и не избрал како своја сметководствена политика да продолжи да ги применува барањата за сметководството за хеџинг од овој Стандард (види точка 7.2.21 од МСФИ 9), субјектот треба да ги примени барањата за сметководство за хеџинг во Глава 6 од МСФИ 9. Сепак, за хеџинг на објективна вредност од изложеност на каматна стапка на дел на портфолио на финансиски средства или финансиски обврски, субјектот може, во согласност со точка 6.1.3 од МСФИ 9, да ги примени барањата за сметководство за хеџинг во овој Стандард, наместо оние од МСФИ 9. Во тој случај, субјектот мора, исто така, да ги примени и специфичните барања за сметководството за хеџинг на објективна вредност за портфолио на хеџинг на ризикот од каматна стапка (види ги точките 81А, 89А и УП114–УП132).

Инструменти за хеџирање**Инструменти кои се квалификуваат**

- 72 Овој Стандард не ги ограничува околностите во коишто даден дериватив може да биде назначен како инструмент за хеџирање доколку се исполнети условите наведени во точка 88, освен за некои запишани опции (види Додаток А, точка УП94). Меѓутоа, недеривативни финансиски средства или недеривативни финансиски обврски можат да бидат назначени како инструменти за хеџирање, само за хеџинг на валутен ризик.
- 73 За целите на сметководството за хеџинг, само инструментите во кои е инволвирана страна, која е надворешна за субјектот кој известува (т.е. надворешна за групата или поединечниот субјект за кој се врши известувањето), можат да бидат назначени како инструменти за хеџирање. Иако поединечните субјекти кои се во рамките на консолидирана група или оддели во рамките на субјектот може да навлезат во трансакции за хеџирање со други субјекти во рамките на групата или одделите во рамките на субјектот, таквите трансакции во рамките на групата се елиминираат при консолидацијата. Според тоа, таквите трансакции за хеџирање не се квалификуваат за сметководство за хеџинг во консолидираните финансиски извештаи на групацијата. Меѓутоа, тие може да се квалификуваат за сметководство за хеџинг во поединечните или во посебните финансиски извештаи на поединечните субјекти во рамките на групата доколку тие се надворешни за поединечниот субјект за кој се врши известувањето.

Назначување на инструменти за хеџирање

- 74 Обично постои една мерка за мерење на објективната вредност на инструментот за хеџирање во неговата целост, и факторите кои предизвикуваат промена во објективната вредност се меѓузависни. Според тоа, односот на хеџирање е назначен од субјектот за инструмент за хеџирање во неговата целост. Единствените дозволени исклучоци се:
- (а) разделување на вградената и временската вредност на даден договор за опција и назначување само на промената на вградената вредност на опцијата како инструмент за хеџирање, а се исклучува промената на нејзината временска вредност;
 - (б) разделување на елементот на каматата и промптната цена кај терминскиот договор.
- Овие исклучоци се признаваат затоа што вградената вредност на опцијата и премијата на терминскиот договор вообичаено можат да се измерат посебно. Динамичната стратегија за хеџирање со којашто се оценува вградената вредност, како и временската вредност на опцијата може да се квалификува за сметководството за хеџинг.
- 75 Дел од целиот инструмент за хеџирање, како на пример 50 проценти од номиналниот износ, може да биде назначен како инструмент за хеџирање во однос на хеџирање. Меѓутоа, однос на хеџирање не може да биде назначен само за дел од временскиот период во кој инструментот за хеџирање е во оптек.

MCC 39

- 76 Еден инструмент за хеџирање може да биде назначен како хеџинг на повеќе од еден видризичи доколку (а) хеџираните ризици можат да бидат јасно идентификувани; (б) може да се демонстрира ефективност на хеџингот; и (в) можно е да се осигури дека постои специфично назначување на инструментот за хеџирање и различни позиции на ризикот.
- 77 Два или повеќе деривативи, или нивни делови (или, во случај на хеџинг на валутен ризик, два или повеќе недеривативи, или нивни делови, или комбинација на деривативи и недеривативи или нивни делови), може да се гледаат во комбинација и заеднички да бидат назначени како инструмент за хеџирање, вклучувајќи и кога ризикот (ризиците) кој произлегува од некои деривативи се пребива (пребиваат) со оној што произлегува од други деривативи. Меѓутоа, ограничувањето на каматна стапка или некој друг деривативен инструмент во кој се комбинира запишана опција и купена опција не се квалификува како инструмент за хеџирање доколку тој, всушност, претставува нето-запишана опција (за која е примена нето-премија). Слично на тоа, два или повеќе инструменти (или нивни делови) може да бидат назначени како инструменти за хеџирање само доколку ниту еден од нив е запишана опција или нето-запишана опција.

Хеџирани ставки**Ставки кои се квалификуваат**

- 78 Хеџираната ставка може да биде признато средство или обврска, непризнато цврсто обврзување или многу веројатна прогнозирана идна трансакција или нето-инвестиција во работење во странство. Хеџираната ставка може да биде (а) поединечно средство, обврска, цврсто обврзување или многу веројатна прогнозирана идна трансакција или нето-инвестиција во работење во странство или (б) класа на средства, обврски, цврсти обврзувања или многу веројатна прогнозирана идна трансакција или нето-инвестиција во работење во странство со слични карактеристики на ризичност или (в) во портфолио на хеџинг само на каматен ризик, дел од портфолиото на финансиските средства или финансиските обврски кои го делат ризикот кој е хеџиран.
- 79 [Се брише]
- 80 За целите на сметководството за хеџинг, само средства, обврски, цврсти обврзувања или многу веројатни прогнозирани идни трансакции коишто вклучуваат надворешна страна на субјектот можат да бидат назначени како инструменти за хеџирање. Следствено, сметководство за хеџинг може да се примени за трансакции помеѓу субјекти во иста група само во индивидуалните или во посебните финансиски извештаи на тие субјекти или сегменти, а не и во консолидираните финансиски извештаи на групата, освен за консолидираните финансиски извештаи на субјектот кој се занимава со инвестиции, како што е дефинирано во МСФИ 10, каде што трансакциите помеѓу субјектот кој се занимава со инвестиции и неговите подружници мерени според објективната вредност низ добивка или загуба нема да бидат елиминирани во консолидираните финансиски извештаи. Како исклучок, валутниот ризикот монетарна ставка во рамки на групата (на пример обврска/побарување помеѓу две подружници) може да се квалификува за хеџирана ставка во консолидираните финансиски извештаи доколку таа резултира во изложување на добивки или загуби од курсни разлики кои не се целосно елиминирани во процесот на консолидација, во согласност со МСС 21 *Ефекти од промените во девизните курсеви*. Во согласност со МСС 21, добивки или загуби од курсни разлики монетарни ставки во рамки на групата не се елиминираат целосно при консолидација кога монетарната ставка во рамки на групата била предмет на трансакција помеѓу два субјекта од групата кои имаат различни функционални валути. Понатаму, ризикот од странска валута на многу веројатна прогнозирана трансакција во рамки на групата може да се квалификува како хеџирана ставка во консолидираните финансиски извештаи доколку трансакциите се деноминирани во валута која е различна од функционалната валута на субјектот кој е учесник во трансакцијата и пресметковниот ризик ќе влијае на консолидираната добивка или загуба.

Назначување на финансиски ставки како хеџирани ставки

- 81 Доколку хеџираната ставка е финансиско средство или финансиска обврска, таа може да биде хеџирана ставка кога се во прашање ризиците поврзани само со дел од нејзините готовински текови или објективната вредност (како што е еден или повеќе избрани договорни готовински текови или нивни делови или проценти од објективната вредност), доколку може да се измери ефективност. На пример, дел од изложеноста на каматна стапка на каматносно средство или каматносна обврска, кој може да се идентификува и посебно да се измери, може да биде назначен како хеџиран ризик (како што е безризична каматна стапка или компонента на основна каматна стапка од вкупната изложеност на каматна стапка на хеџиран финансиски инструмент).

MCC 39

- 81A Кај хеџингот на објективна вредност на изложеноста на каматна стапка на портфолио на финансиски средства или финансиски обврски (и само во таков тип на хеџинг), хеџираниот дел може да биде назначен во износ во соодветната валута (на пример, износ на долари, евра, фунти или рандови), наместо како поединечни средства (или обврски). Иако за целите на управување со ризик, портфолиото може да вклучува средства и обврски, назначениот износ е износ на средства или износ на обврски. Назначување на нето-износ кој вклучува средства и обврски не е дозволено. Субјектот може да хеџира дел на ризик од каматна стапка поврзан со овој назначен износ. На пример, во случај на хеџинг на портфолио кое содржи однапред платени средства, субјектот може да ја хеџира промената во објективната вредност која може да се припише на промената во хеџираната каматна стапка врз основа на очекуваните, а не на договорните датуми на повторно определување на цените. Кога хеџираниот дел се заснова на очекуваните датуми на кои повторно се определуваат цените, ефектот што го имаат промените на хеџираната каматна стапка врз тие очекувани датуми на повторно определување на цените треба да се вклучи во определувањето на промените во објективната вредност на хеџираната ставка. Последователно, доколку портфолио кое содржи однапред платени ставки се хеџира со дериватив, кој не се плаќа однапред, доаѓа до неефективност, ако датумите на кои се очекува ставките во хеџираното портфолио да се платат однапред се ревидираат, или реалните датуми за плаќање однапред се разликуваат од очекуваните.

Назначување на нефинансиски ставки како хеџирани ставки

- 82 Доколку хеџираната ставка е нефинансиско средство или нефинансиска обврска, треба да биде назначена како хеџирана ставка (а) за девизни ризици или (б) во својата целост за сите ризици, поради тешкотијата при изолирањето и мерењето на соодветниот дел од готовинските текови или промените на објективната вредност што можат да им се припишат на конкретни ризици кои не се девизни ризици.

Назначување на групи на ставки како хеџирани ставки

- 83 Слични средства или слични обврски треба да бидат групирани и хеџирани како група, само доколку поединечните средства или поединечните обврски во групата ја делат изложеноста на ризикот за кој се назначени како хеџирани. Понатаму, промената на објективната вредност која се припишува на хеџираниот ризик за секоја поединечна ставка во групата треба да се очекува да биде приближно пропорционална на вкупната промена на објективната вредност која може да се припише на хеџираниот ризик на групата на ставки.
- 84 Поради тоа што субјектот ја оценува ефективноста на хеџингот со споредување на промената на објективната вредност или готовинскиот тек на инструментот за хеџирање (или група на слични инструменти за хеџирање) и хеџираната ставка (или група на слични хеџирани ставки), споредувањето на инструментот за хеџирање со севкупната нето-состојба (на пример, нето од сите средства со фиксна стапка и сите обврски со фиксна стапка кои имаат слични доспевања) наместо со конкретната хеџирана ставка, не се квалификува за сметководството на хеџингот.

Сметководство за хеџинг

- 85 Сметководството за хеџинг ги признава ефектите од пребивањето на добивката или загубата од промените на објективните вредности на инструментот за хеџирање и хеџираните ставки.
- 86 Постојат три вида односи на хеџирање:
- (а) *Хеџинг на објективна вредност*: хеџинг на изложеноста на промените на објективната вредност на признаено средство, или обврска, или непризнаено цврсто обврзување или идентификуван дел на таквото средство, обврска или цврсто обврзување, којшто може да му се припише на конкретен ризик и којшто ќе влијае врз добивката или загубата.
 - (б) *Хеџинг на готовински текови*: хеџинг на изложеноста на променливоста на готовинските текови којшто (i) може да му се припише на конкретен ризик поврзан со признаеното средство или обврска (како што се сите или некои ндни плаќања на камата по долгови со варијабилна камата) или многу веројатна прогнозирана трансакција и којшто (ii) би можела да влијае врз добивката или загубата.
 - (в) *Хеџинг на нето-вложување во работење во странство*, како што е дефинирано во MCC 21.
- 87 Хеџинг на девизниот ризик на цврсто обврзување може да биде сметководствено евидентиран како хеџинг на објективна вредност или хеџинг на готовински текови.

МСС 39

- 88 Однос на хеџирање се квалификува за сметководство за хеџинг во согласност со точките 89–102 доколку, и само доколку, се исполнети сите од наведените услови.
- (а) При почнувањето на хеџингот постои формално назначување и документација за односот на хеџирање и целта на субјектот за управување со ризиците, и стратегија во врска со преземањето на хеџингот. Оваа документација треба да вклучува идентификување на инструментот за хеџирање, поврзаната хеџирана ставка или трансакција, природата на ризикот кој се хеџира и како субјектот ќе ја оцени ефективнос­та на инструментот за хеџирање во пребивањето на изложеноста на промените на објективната вредност на хеџираната ставка или на готовинските текови на хеџираната трансакција којашто може да се припише на ризикот кој се хеџира.
 - (б) Се очекува хеџингот да биде многу ефективен (види Додаток А, точките УП105–УП113) во постигнувањето пребивање на промените на објективната вредност или готовинските текови кои можат да му се припишат на хеџиранниот ризик, доследно на првично документираната стратегија за управување со ризиците за конкретниот однос на хеџирање.
 - (в) За хеџинг на готовинските текови, прогнозирана трансакција којашто е предмет на хеџингот мора да биде многу веројатна и мора да претставува изложеност на промените на готовинските текови коишто конечно можат да влијаат врз добивката или загубата.
 - (г) Ефективноста на хеџингот може веродостојно да се измери, т.е. објективната вредност или готовинските текови на хеџираната ставка кои можат да му се припишат на ризикот кој се хеџира и објективната вредност на инструментот за хеџирање можат веродостојно да се измерат.
 - (д) Хеџингот е оценуван на континуирана основа и фактички било утврдено дека бил многу ефективен во текот на периодот на известување за кој бил назначен хеџингот.

Хеџинг на објективна вредност

- 89 Доколку хеџингот на објективната вредност ги задоволува условите наведени во точка 88 во текот на периодот, тој треба сметководствено да се евидентира на следниов начин:
- (а) добивката или загубата од повторното мерење на инструментот за хеџирање според објективната вредност (за деривативен инструмент за хеџирање) или за компонентата во странска валута на неговата сметководствена вредност измерена во согласност со МСС 21 (за недеривативен инструмент за хеџирање) треба веднаш да се признае во добивка или загуба; и
 - (б) добивката или загубата од хеџираната ставка која му се припишува на хеџиранниот ризик треба да ја прилагоди сметководствената вредност на хеџираната ставка и веднаш да биде призната во добивка или загуба. Ова важи дури и кога хеџираната ставка е, инаку, измерена според набавна вредност. Признавањето на добивката или загубата која може да му се припише на хеџиранниот ризик се применува доколку хеџираната ставка е финансиско средство мерено според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А од МСФИ 9.
- 89А За хеџинг на објективна вредност на изложеност на каматна стапка на дел од портфолио на финансиски средства или финансиски обврски (и само во случај на таков хеџинг), барањата наведени во точка 89(б) може да се исполнат со презентирање на добивката или загубата која може да ѝ се припише на хеџираната ставка:
- (а) во поединечна одделна линиска ставка во рамките на средствата, за оние временски периоди на повторно определување на цените, за кои хеџираната ставка претставува средство; или
 - (б) во поединечна одделна линиска ставка во рамките на обврските, за оние временски периоди на повторно определување на цените, за кои хеџираната ставка претставува обврска.

Оваа одделна линиска ставка на која се повикуваат (а) и (б) погоре треба да биде презентирана веднаш до финансиските средства или финансиските обврски. Износите кои се вклучени во овие линиски ставки треба да се отстранат од извештајот за финансиската состојба кога се опишуваат средствата или обврските на кои тие се однесуваат.

МСС 39

- 90 Доколку се хеџираат само одредени ризици кои можат да ѝ се припишат на некоја хеџирана ставка, признатите промени во објективната вредност на хеџираната ставка кои не се поврзани со хеџираниот ризик се признаваат на начин кој е опишан во точка 5.7.1 од МСФИ 9.
- 91 **Субјектот треба во иднина да го прекине сметководството за хеџинг определено во точка 89, доколку:**
- (а) **Инструментот за хеџирање истекува или е продаден, прекинат или искористен. За оваа цел, замената или претворањето на даден инструмент за хеџирање во друг инструмент за хеџирање не се смета како истекување или прекинување доколку таквата замена или претворање претставува дел од документираната стратегија за хеџирање на субјектот. Дополнително, за оваа цел не постои истекување или прекинување на инструментот за хеџирање, доколку:**
 - (i) **Како последица на закони или прописи, или поради воведување на закони или прописи, страните во инструментот за хеџирање се договараат дека една или повеќе клириншки договорни страни ќе ја заменат нивната првична договорна страна така што таа станува нова договорна страна за секоја од страните. За оваа цел, клириншка договорна страна е централна договорна страна (понекогаш наречена и „клириншка организација“ или „клириншка агенција“) или субјект, или субјекти, на пример, клириншки член на клириншка организација или клиент на клириншки член на клириншка организација, кои се во функција на друга договорна страна со цел да се спроведе клирингот од централната договорна страна. Сепак, кога страните во инструментот за хеџирање ги заменуваат своите првични договорни страни со други договорни страни, оваа точка треба да се примени само доколку секоја од тие страни го спроведува клирингот со истата централна договорна страна.**
 - (ii) **Другите промени на инструментот за хеџирање, доколку ги има, се ограничени на оние што се неопходни за да се спроведе таквата замена на договорната страна. Таквите промени се ограничени на оние што се доследни на условите што би се очекувале доколку инструментот за хеџирање бил изворно намирен со клириншката договорна страна. Овие промени вклучуваат промени во барањата за обезбедување, правата на пребивање на состојбите на побарувања и обврски, и наметнати давачки.**
 - (б) **хеџингот повеќе не ги исполнува критериумите за квалификување за сметководството за хеџинг наведени во точка 88; или**
 - (в) **субјектот го отповика назначувањето на хеџингот.**
- 92 **Секое прилагодување што произлегува од точка 89(б) на сметководствената вредност на хеџираниот финансиски инструмент за кој се применува методот на ефективна камата (или, во случај на портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка, во одделна линиска ставка во извештајот за финансиската состојба, како што е опишано во точка 89А) треба да се амортизира преку добивка или загуба. Амортизацијата може да започне штом ќе настане прилагодувањето и треба да започне не подоцна од моментот кога хеџираната ставка ќе престане да се евидентира преку промените на нејзината објективна вредност кои се припишуваат на ризикот кој е хеџиран. Прилагодувањето се заснова на повторно пресметана ефективна каматна стапка на датумот на кој започнува амортизацијата. Меѓутоа, доколку, во случај на хеџинг на објективна вредност на изложеноста на каматна стапка на портфолио на финансиски средства или финансиски обврски (и само во случај на таков хеџинг), не е практична амортизација со примена на повторно пресметана ефективна каматна стапка, прилагодувањето треба да се амортизира со примена на праволиниски метод. Прилагодувањето треба да се амортизира целосно според доспевањето на финансискиот инструмент или, во случај на хеџинг на портфолио на ризик од каматна стапка, до истекувањето на релевантниот период за повторно определување на цените.**
- 93 Доколку како хеџирана ставка е назначено непризнато цврсто обврзување, последователната кумулативна промена во објективната вредност на цврстото обврзување која може да се припише на хеџираниот ризик се признава како средство или обврска со кореспондирачка добивка или загуба призната во добивка или загуба (види точка 89(б)). Промените во објективната вредност на инструментот за хеџирање, исто така, се признаваат во добивка или загуба.
- 94 Кога субјектот склучува аранжман за цврсто обврзување за да стекне средство или за да преземе обврска која е хеџирана ставка во хеџингот на објективна вредност, почетната сметководствена вредност на средството или обврската која резултира од исполнувањето на цврстото обврзување од

МСС 39

страна на субјектот, се прилагодува за да ја вклучи кумулативната промена во објективната вредност на цврстото обврзување, која може да му се припише на хеџираниот ризик кој е признат во извештајот за финансиската состојба.

Хеџинг на готовински текови

- 95 Доколку хеџингот на готовински текови ги исполнува условите наведени во точка 88 во текот на периодот, тогаш тој треба сметководствено да биде евидентиран на следниов начин:
- (а) делот од добивката или загубата на инструментот за хеџирање за кој е утврдено дека е ефективен хеџинг (види точка 88) треба да биде признат во останата сеопфатна добивка; и
 - (б) несефективниот дел од добивката или загубата од инструментот за хеџирање треба да биде признат во добивка или загуба.
- 96 Поконкретно, хеџингот на готовински текови сметководствено се евидентира на следниов начин:
- (а) посебната компонента на капитал поврзана со хеџираната ставка се прилагодува на помалата од следниве ставки (во апсолутни износи):
 - (i) кумулативната добивка или загуба од инструментот за хеџирање на почетокот на хеџингот; и
 - (ii) кумулативната промена во објективната вредност (сегашна вредност) на очекуваните идни готовински текови од хеџираната ставка на почетокот на хеџингот;
 - (б) преостанатата добивка или загуба на инструментот за хеџирање или неговата назначена компонента (кој не е ефективен хеџинг) се признава во добивка или загуба; и
 - (в) доколку документираната стратегија за управување со ризиците на субјектот за конкретен однос на хеџирање исклучува конкретна компонента на добивката или загубата или поврзаните готовински текови на инструментот за хеџирање од оценката на ефективност на хеџингот (види точки 74, 75 и 88(a)), таа исклучена компонента на добивка или загуба се признава во согласност со точка 5.7.1 од МСФИ 9.
- 97 Доколку хеџингот на прогнозирана трансакција последователно резултира во признавање на финансиско средство или финансиска обврска, поврзаните добивки или загуби кои биле признати во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 95 треба да се рекласифицираат од капитал во добивка или загуба по пат на прилагодување на рекласификација (види МСС 1 (ревизиран во 2007 година)) во истиот период или периоди во текот на кои хеџираните готовински текови влијаат на добивката или загубата (исто како во периодите во кои се признава приходот од камати или расходот од камати). Меѓутоа, доколку субјектот очекува дека целата или дел од загубата која е призната во останата сеопфатна добивка нема да се надомести во еден или во повеќе идни периоди, субјектот треба да го рекласифицира во добивка или загуба износот кој не очекува да го надомести по пат на прилагодување на рекласификација.
- 98 Доколку хеџинг на прогнозирана трансакција последователно резултира во признавање на нефинансиско средство или нефинансиска обврска, или прогнозирана трансакција за нефинансиско средство или нефинансиска обврска стане цврсто обврзување за кое се применува сметководство за хеџинг на објективна вредност, тогаш субјектот треба да ги усвои (а) или (б) наведени подолу:
- (а) Да ги рекласифицира поврзаните добивки и загуби кои биле признати во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 95, во добивка или загуба по пат прилагодување на рекласификација, (види МСС 1 (ревизиран во 2007 година)) во истиот период или периоди во текот на кој стекнатото средство или преземената обврска влијае на добивката или загубата (како што е во периодите во кои се признава расходот за амортизација или трошоците за реализација). Меѓутоа, доколку субјектот очекува дека целата или дел од загубата која е призната во останата сеопфатна добивка нема да се надомести во еден или во повеќе идни периоди, субјектот треба да го рекласифицира износот кој не очекува да го надомести од капитал во добивка или загуба по пат на прилагодување на рекласификација.
 - (б) Тој ги отстранува поврзаните добивки и загуби кои биле признати во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 95, и ги вклучува во почетната набавна вредност или во друга сметководствена вредност на средството или обврската.

МСС 39

- 99 Субјектот треба да ги усвои (а) или (б) наведени во точка 98 како негова сметководствена политика и треба да ги примени доследно на сите хеџирања на кои се однесува точка 98.
- 100 За хеџирања на готовински текови, освен за оние кои се опфатени во точките 97 и 98, износите што биле признати во останата сеопфатна добивка треба да се рекласифицираат од капитал во добивка или загуба по пат на прилагодување на рекласификација (види МСС 1 (ревизиран во 2007 година)) во истиот период или во периоди во текот на кој хеџираните прогнозираните готовински текови влијаат на добивката или загубата (на пример, кога ќе настане прогнозирана продажба).
- 101 Во која било од следниве околности, субјектот треба во иднина да го прекине сметководството за хеџинг кое е назначено во точките 95–100:
- (а) Инструментот за хеџирање истекува или е продаден, прекинат или искористен. Во овој случај, кумулативната добивка или загуба на инструментот за хеџирање која првично била призната во останата сеопфатна добивка во периодот кога хеџингот бил ефективен (види точка 95(а)) треба да остане издвоена во капитал сè додека не се случи прогнозираната трансакција. Кога ќе се случи трансакцијата, се применуваат точките 97, 98 или 100. За целите на оваа точка, замената или претворањето на даден инструмент за хеџирање во друг инструмент за хеџирање не се смета како истекување или прекинување доколку таквата замена или претворање претставува дел од документираната хеџинг стратегија на субјектот. Дополнително, за целите на оваа потточка, не постои истекување или прекинување на хеџинг инструментот доколку:
- (i) Како последица на закони или прописи, или поради воведување на закони или прописи, страните во хеџинг инструментот се договорот дека една или повеќе клириншки договорни страни ќе ја заменат нивната првична договорна страна така што таа станува нова договорна страна за секоја од страните. За оваа цел, клириншка договорна страна е централна договорна страна (понекогаш наречена и „клириншка организација“ или „клириншка агенција“) или субјект, или субјекти, на пример, клириншки член на клириншка организација или клиент на клириншки член на клириншка организација, кои се во функција на друга договорна страна со цел да се спроведе клирингот од централната договорна страна. Сепак, кога страните во хеџинг инструментот ги заменуваат своите првични договорни страни со други договорни страни, оваа точка треба да се примени само доколку секоја од тие страни го спроведува клирингот со истата централна договорна страна.
- (ii) Другите промени на хеџинг инструментот, доколку ги има, се ограничени на оние кои се неопходни за да се спроведе таквата замена на договорната страна. Таквите промени се ограничени на оние кои се доследни на условите што би се очекувале доколку хеџинг инструментот бил изворно намирен со клириншката договорна страна. Овие промени вклучуваат промени во барањата за обезбедување, права на пребивање на состојбите на побарувањата и обврските, и наметнати давачки.
- (б) Хеџингот повеќе не ги исполнува критериумите за сметководството за хеџинг наведени во точка 88. Во овој случај, кумулативната добивка или загуба на хеџинг инструментот која првично била призната во останата сеопфатна добивка во периодот кога хеџингот бил ефективен (види точка 95 (а)) треба да остане издвоена во капитал сè додека не се случи предвидената трансакција. Кога ќе се случи трансакцијата, се применуваат точките 97, 98 или 100.
- (в) Прогнозираната трансакција повеќе не се очекува да се случи, и во тој случај поврзаната кумулативна добивка или загуба на хеџинг инструментот кој бил признат во останата сеопфатна добивка од периодот во кој хеџингот бил ефективен (види точка 95 (а)) треба да биде рекласифицирана од капитал во добивка или загуба по пат прилагодување на рекласификација. Прогнозирана трансакција чие настанување не е повеќе со голема веројатност (види точка 88(в)), може сепак да се очекува дека ќе настане.
- (г) Субјектот го отповикува назначувањето. За хеџирања на прогнозирана трансакција, кумулативната добивка или загуба за хеџинг инструментот кој бил признат во останата сеопфатна добивка во периодот кога хеџингот бил ефективен (види точка 95 (а)) треба да остане одделно во капитал сè до настанувањето на прогнозираната трансакција или додека не исчезне очекувањето за нејзиното настанување. Кога ќе

MCC 39

настане трансакцијата, се применуваат точките 97, 98 или 100. Доколку трансакцијата не се очекува повеќе да настане, кумулативната добивка или загуба која била призната во останата сеопфатна добивка треба да се рекласифицира од капитал во добивка или загуба по пат прилагодување на рекласификација.

Хеџинг на нето-инвестиција

102 Хеџингот на нето-инвестиција во работење во странство, вклучувајќи и хеџинг на монетарна ставка која се евидентира како дел од нето-инвестиција (види MCC 21), треба да биде евидентиран слично на хеџингот на готовински текови:

- (а) делот од добивката или загубата на хеџинг инструментот за кој е утврдено дека е ефективен хеџинг (види точка 88) треба да биде признат во останатата сеопфатна добивка; и
- (б) неефективниот дел треба да биде признат во добивка или загуба.

Добивката или загубата на хеџинг инструментот која се однесува на ефективниот дел на хеџингот кој бил признат во останатата сеопфатна добивка треба да се рекласифицира од капитал во добивка или загуба по пат на прилагодување на рекласификација (види MCC 1 (ревидиран во 2007 година)), во согласност со точките 48–49 од MCC 21 при отуѓување или делумно отуѓување на странско работење.

Привремени исклучоци од примена на конкретните барања за сметководство за хеџинг

102A Субјектот треба да ги примени точките 102Г–102Л и 108Е на сите хеџинг односи кои се директно засегнати од реформа на реперна каматна ставка. Овие точки се однесуваат само на такви хеџинг односи. Хеџинг однос е директно засегнат од реформа на реперна каматна ставка само доколку реформата доведува до неизвесности во врска со:

- (а) Реперната каматна ставка (договорно или недоговорно специфицирана) назначена како хеџиран ризик; и/или
- (б) временскиот период или износот на готовинските текови кои се засноваат на реперната каматна ставка на хеџираната ставка или на хеџинг инструментот.

102B За целите на примена на точките 102Г–102Л, поимот „реформа на реперна каматна ставка“ се однесува на реформа на реперна каматна ставка на ниво на целиот пазар, вклучувајќи и замена на реперната каматна ставка со алтернативна реперна ставка како што се оние што произлегуваат од препораките наведени во извештајот на Одборот за финансиска стабилност од јули 2014 година „Реформирање на најважните реперни каматни стапки“.²

102B Точките 102Г–102Л предвидуваат исклучоци само од барањата кои се специфицирани во овие точки. Субјектот треба да продолжи да ги применува сите други барања за сметководството за хеџинг на хеџинг односи кои се директно засегнати со реформата на реперна каматна ставка.

Барање за „многу веројатно“ за хеџинг на готовински текови

102Г За целите на примена на барањето од точка 88(б) дека прогнозирана трансакција мора да биде многу веројатна, субјектот треба да претпостави дека реперната каматна ставка на кои се засноваат хеџираните готовински текови (договорно или недоговорно специфицирани) не се менува како резултат на реформа на реперна каматна ставка.

Рекласифицирање на кумулативната добивка или загуба призната во останатата сеопфатна добивка

102Д За целите на примена на барањето од точка 101(в), со цел да се определи дали прогнозираната трансакција повеќе не се очекува да се случи, субјектот треба да претпостави дека реперната каматна ставка на кое се засноваат хеџираните готовински текови (договорно или недоговорно специфицирани) не се менува како резултат на реформа на реперна каматна ставка.

² Извештајот „Реформирање на најважните стандардни мерила за каматни стапки“ е достапен на англиски јазик на http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

МСС 39

Проценување на ефективност

- 102Г За целите на примена на барањата во точките 88(в) и УП105(а), субјектот треба да претпостави дека реперната каматна стапка на која се засноваат хеџирани готовински текови и/или хеџираниот ризик (договорно или недоговорно специфицирани), или реперната каматна стапка на која се засноваат готовинските текови на хеџинг инструментот, не се менува како резултат на реформа на реперна каматна стапка.
- 102Е За целите на примена на барањето од точка 88(е), од субјектот не се бара да престане да го применува хеџинг односот затоа што реалните резултати на хеџингот не ги исполнуваат барањата од точка УП105(б). За да се избегне сомнеж, субјектот треба да ги примени другите услови од точка 88, вклучувајќи ја и идната проценка од точка 88(б), за да процени дали треба да се прекине со примената на хеџинг односот.

Назначување на финансиски ставки како хеџирани ставки

- 102Ж Освен ако се применува точка 102З, за хеџинг на недоговорно специфициран реперен дел на ризик од каматна стапка, субјектот треба да ги примени барањата од точките 81 и УП99Г—дека назначениот дел треба да може поединечно да се идентификува—само на почетокот на хеџинг односот.
- 102З Кога субјектот, доследно на неговата хеџинг документација, често го ресетира (т.е. го прекинува и повторно го започнува) хеџинг односот поради тоа што и често се менуваат хеџинг инструментот и хеџираната ставка (т.е. субјектот користи динамичен процес во кој и хеџираните ставки и хеџинг инструментите што се користат за управување со изложеноста не остануваат исти подолго време), субјектот треба да го примени барањето од точките 81 и УП99Г—дека назначениот дел треба да може поединечно да се идентификува—само тогаш кога субјектот почетно назначува хеџирана ставка во таков хеџинг однос. Хеџираната ставка која била проценета во времето на нејзиното почетно назначување во хеџинг односот, без разлика дали било во времето на почетокот на хеџингот или потоа, нема да биде повторно проценета при секое друго последователно повторно назначување во истиот хеџинг однос.

Крај на примената

- 102S Субјектот треба во иднина да престане да ја применува точка 102Г на хеџирана ставка на пораното од следново:
- (а) кога неизвесноста која произлегува од реформа на реперна каматна стапка повеќе не е присутна во однос на временскиот период и износот на идните готовински текови базирани на реперна каматна стапка на хеџираната ставка; и
 - (б) кога е прекинат хеџинг односот чиј дел е хеџираната ставка.
- 102И Субјектот треба во иднина да престане да ја применува точка 102Д на пораното од следново:
- (а) кога неизвесноста која произлегува од реформа на реперна каматна стапка повеќе не е присутна во однос на временскиот период и износот на идните готовински текови базирани на реперна каматна стапка на хеџираната ставка; и
 - (б) кога целата кумулативна добивка или загуба призната во останата сеопфатна добивка во однос на тој прекинат хеџинг однос е рекласифицирана во добивка или загуба.
- 102J Субјектот треба перспективно да престане да ја применува точка 102Г:
- (а) на хеџирана ставка, кога неизвесноста која произлегува од реформа на реперна каматна стапка повеќе не е присутна во однос на хеџираниот ризик или временскиот период и износот на готовинските текови базирани на стандардното мерило за каматна стапка на хеџираната ставка; и
 - (б) на хеџинг инструмент, кога неизвесноста која произлегува од реформа на реперна каматна стапка повеќе не е присутна во однос на временскиот период и износот на готовинските текови базирани на реперна каматна стапка на хеџинг инструментот.
- Доколку хеџинг односот чиј дел се хеџираната ставка и хеџинг инструментот биде прекинат пред датумот наведен во точка 102J(а) или на датумот наведен во точка 102J(б), субјектот треба во иднина да престане да ја применува точка 102Г на тој хеџинг однос на датумот на прекинување.
- 102K Субјектот треба во иднина да престане да ја применува точка 102Е на хеџинг однос на пораното од следново:

МСС 39

- (а) кога неизвесноста која произлегува од реформа на реперна каматна стапка повеќе не е присутна во однос на хеџираниот ризик и временскиот период и износот на готовинските текови базирани на реперна каматна стапка на хеџираната ставка и на хеџинг инструментот; и
- (б) кога е прекинат хеџинг односот чиј дел е хеџираната ставка.
- 102Л Кога назначува група на ставки како хеџирана ставка, или комбинација на финансиски инструменти како хеџинг инструменти, субјектот треба во иднина да престане со примена на точките 102Г–102Е на поединечна ставка или на финансиски инструмент во согласност со точките 102С, 102И, 102Ј или 102К, како што е релевантно, кога неизвесноста која произлегува од реформа на реперна каматна стапка повеќе не е присутна во однос на хеџираниот ризик и/или временскиот период и износот на готовинските текови базирани на стандардното мерило за каматна ставка за таа ставка или финансиски инструмент.
- 102Љ Субјектот треба во иднина да престане да ги применува точките 102Ж и 102З на пораното од следново:
- (а) кога промените што се бараат со реформата на реперна каматна стапка се прават на недоговорно специфициран дел од ризик со примена на точка 102М; или
- (б) кога е прекинат хеџинг односот во кој е назначен недоговорно специфициран дел од ризик.

Дополнителни привремени исклучоци кои произлегуваат од реформа на реперна каматна стапка**Сметководство за хеџинг**

- 102Р Како што и кога барањата од точките 102Г–102З ќе престанат да се применуваат на хеџинг однос (види точки 102С–102Љ), субјектот треба да го измени формалното назначување на тој хеџинг однос како претходно документиран за да ги одрази промените што се бараат со реформата на реперна каматна стапка, т.е. промените се доследни на барањата од точките 5.4.6–5.4.8 од МСФИ 9. Во овој контекст, хеџинг назначувањето треба да се измени само за да се направат една или повеќе од следниве промени:
- (а) назначување на алтернативна реперна стапка (договорно или недоговорно специфицирано) како хеџиран ризик;
- (б) измена на описот на хеџираната ставка, вклучувајќи и опис на назначениот дел од готовинските текови или објективната вредност која се хеџира;
- (в) измена на описот на хеџинг инструментот; или
- (г) измена на описот како субјектот ќе ја процени ефективноста на хеџингот.
- 102Н Субјектот треба, исто така, да го примени барањето од точка 102М(в) доколку се исполнети следниве три услови:
- (а) субјектот прави промена што се бара со реформа на реперна каматна стапка со користење пристап кој е поинаков од промена на основата за одредување на договорните готовински текови на хеџинг инструментот (како што е опишано во точка 5.4.6 од МСФИ 9);
- (б) не е отпишан првичниот хеџинг инструмент; и
- (в) избраниот пристап е економски еквивалентен на менување на основата за одредување на договорните готовински текови на првичниот хеџинг инструмент (како што е опишано во точките 5.4.7 и 5.4.8 од МСФИ 9).
- 102Њ Барањата во точките 102Г–102З може да престанат да се применуваат во различни временски периоди. Поради тоа, при примена на точка 102М, можно е од субјектот да се бара да го измени формалното назначување на неговите хеџинг односи во различни временски периоди, или од субјектот може да се бара да го измени формалното назначување на хеџинг односот повеќе од еднаш. Кога, и само кога, таква промена се прави на хеџинг назначувањето, субјектот треба да ги примени точките 102С–102Ф2, како што е применливо. Субјектот треба, исто така, да ја примени точка 89 (за хеџинг на објективна вредност) или точка 96 (за хеџинг на готовински текови) за да евидентира какви било промени во објективната вредност на хеџираната ставка или на хеџинг инструментот.

МСС 39

- 102S Субјектот треба да го измени хеџинг односот како што се бара во точка 102M до крајот на периодот на известување за време на кој е направена промена која се бара со реформа на реперна каматна стапка на хеџираниот ризик, хеџираната стапка или хеџинг инструментот. За да се избегне сомнеж, таквата измена на формалното назначување на хеџинг односот не претставува ниту прекинување на хеџинг односот ниту назначување на нов хеџинг однос.
- 102П Доколку се прават промени кои се дополнени на оние промени што се бараат со реформа на реперна каматна стапка на финансиското средство или финансиската обврска назначени во хеџинг однос (како што е опишано во точките 5.4.6–5.4.8 од МСФИ 9) или на назначувањето на хеџинг односот (како што се бара со точка 102M), субјектот треба прво да ги примени применливите барања од овој Стандард за да утврди дали тие дополнителни промени резултираат во прекинување на сметководството за хеџинг. Доколку дополнителните промени не резултираат со прекинување на сметководството за хеџинг, субјектот треба да го измени формалното назначување на хеџинг односот како што е наведено во точка 102M.
- 102P Точките 102C–102F3 предвидуваат исклучоци од барањата специфицирани само во тие точки. Субјектот треба да ги примени сите други барања за сметководство за хеџинг од овој Стандард, вклучувајќи ги критериумите за квалификување од точка 88, на хеџинг односи кои беа директно засегнати од реформата на реперна каматна стапка.

Сметководствено евидентирање на хеџинг односи кои се квалификуваат*Проценка на ретроактивна ефективност*

- 102C За целите на проценка на ретроактивната ефективност на хеџинг односот на кумулативна основа со примена на точка 88(д), и само за таа цел, субјектот може да избере да ги ресетира на нула кумулативните промени на објективната вредност на хеџираната стапка и на хеџинг инструментот кога ќе престане да ја применува точка 102E, како што се бара со точка 102K. Овој избор се прави посебно за секој хеџинг однос (т.е. на основа на поединечен хеџинг однос).

Хеџинг на готовински текови

- 102T За целите на примена на точка 97, во моментот кога субјектот прави измена на описот на хеџирана стапка како што се бара со точка 102M(б), кумулативната добивка или загуба во останата сеопфатна добивка треба да се смета дека се заснова на алтернативната реперна стапка на која се утврдени хеџираните идни готовински текови.
- 102K За прекинат хеџинг однос, кога реперната каматна стапка на кое се засноваат хеџираните идни готовински текови е променета, како што се бара со реформата на реперна каматна стапка, за целите на примена на точка 101(в) а со цел да се утврди дали се очекува да се случат хеџираните идни готовински текови, износот акумулиран во останата сеопфатна добивка за тој хеџинг однос треба да се смета дека е заснован на алтернативната реперна стапка на која ќе бидат засновани хеџираните идни готовински текови.

Групи на ставки

- 102Y Кога субјектот ја применува точка 102M на групи на ставки назначени како хеџирани ставки во објективна вредност или хеџинг на готовински текови, субјектот треба да ги распредели хеџираните ставки на подгрупи врз основа на реперна стапка која се хеџира и да ја назначи реперната стапка како хеџиран ризик за секоја подгрупа. На пример, во хеџинг однос во кој група на ставки се хеџирани за промени во реперна каматна стапка што е предмет на реформа на реперна каматна стапка, хеџираните готовински текови или објективната вредност на некои ставки во групата би можела да се промени за да упатува на алтернативна реперна стапка пред да бидат променети други ставки во групата. Во овој пример, при примена на точка 102M, субјектот би ја назначил алтернативната реперна стапка како хеџиран ризик за таа релевантна подгрупа на хеџирани ставки. Субјектот би продолжил да ја назначува постојната реперна каматна стапка како хеџиран ризик за другите подгрупи на хеџирани ставки сè додека хеџираните готовински текови или објективната вредност на тие ставки не се промени за да упатува на алтернативната реперна стапка или додека ставките не истечат и не бидат заменети со хеџирани ставки кои упатуваат на алтернативната реперна стапка.
- 102F Субјектот треба одделно да процени дали секоја подгрупа ги исполнува барањата од точките 78 и 83 за да биде дозволена хеџирана стапка. Доколку која било подгрупа не ги исполни барањата од точките 78 и 83, субјектот треба да го прекине сметководството за хеџинг во иднина за хеџинг

МСС 39

односот во целост. Субјектот треба, исто така, да ги примени барањата од точките 89 или 96 за сметководствено да ја евидентира неефективноста во однос на хеџинг односот во целост.

Назначување на финансиски ставки како хеџирани ставки

- 102Ф1 Алтернативна реперна стапка назначена како недоговорно специфицирана компонента на ризик која не е можно поединечно да се идентификува (види точки 81 и УП99Г) на датумот на нејзиното назначување треба да се смета дека го исполнила тоа барање на тој датум ако, и само ако, субјектот разумно очекува дека алтернативната реперна стапка ќе може поединечно да се идентификува во рок од 24 месеци. Периодот од 24 месеци се применува одделно на секоја алтернативна реперна стапка и започнува од датумот на кој субјектот за прв пат ја назначува алтернативната реперна стапка како недоговорно специфицирана компонента на ризик (т.е. периодот од 24 месеци се применува по основ на стапка-по-стапка).
- 102Ф2 Доколку последователно субјектот разумно очекува дека алтернативната реперна стапка нема да може поединечно да се идентификува во период од 24 месеци од датумот на кој субјектот за прв пат ја назначува како недоговорно специфицирана компонента на ризик, субјектот треба да престане да го применува барањето од точка 102Ф1 на таа алтернативна реперна стапка и да го прекине сметководството за хеџинг во иднина од датумот на таквата повторна проценка за сите хеџинг односи во кои алтернативната реперна стапка била назначена како недоговорно специфицирана компонента на ризик.
- 102Ф3 Освен оние хеџинг односи специфицирани во точка 102М, субјектот треба да ги примени барањата од точките 102Ф1 и 102Ф2 на новите хеџинг односи во кои алтернативна реперна стапка е назначена како недоговорно специфицирана компонента на ризик (види точки 81 и УП99Г) кога, поради реформа на реперна каматна стапка, таа компонента на ризик не може поединечно да се идентификува на датумот на кој е назначена.

Датум на стапување во сила и преминување

- 103 Субјектот треба да го примени овој Стандард (вклучувајќи ги и измените издадени во март 2004 година) за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Дозволена е порана примена. Субјектот не треба да го примени овој Стандард (вклучувајќи ги и измените издадени во март 2004 година) за годишни периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2005 година, освен ако, исто така, не го применува и МСС 32 (издаден во декември 2003 година). Доколку субјектот го примени овој Стандард за период кој започнува пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 103А [Се брише]
- 103Б [Се брише]
- 103В МСС 1 (како што е ревидиран во 2007 година) ја измени терминологијата што се користи во МСФИ. Понатаму, тој ги измени точките 95(а), 97, 98, 100, 102, 108 и УП99Б. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го примени МСС 1 (изменет во 2007 година) за претходен период, измените треба да се применат за тој претходен период.
- 103Г [Се брише]
- 103Д МСС 27 (како што е изменет во 2008 година) ја измени точка 102. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го примени МСС 27 (изменет во 2008 година) за претходен период, таа измена треба да се примени за тој претходен период.
- 103Г [Се брише]
- 103Е Субјектот треба да ги примени точките УП99БА, УП99Д, УП99Г, УП110А и УП110Б ретроспективно за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година, во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени одредбите за *Ставки подобни за хеџирање* (измена на МСС 39) за периоди кои започнуваат пред 1 јули 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 103Ж–103S [Се брише]
- 103К *Подобрувања на МСФИ- стандардите* издаден во април 2009 година ги измени точките 2(е), 97 и 100. Субјектот треба да ги примени тие измени во оние точки во иднина на сите неистечени договори за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2010 година. Дозволена е порана

МСС 39

примена. Доколку субјектот ги примени измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

103J–103M [Се брише]

103N МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 9, 13, 28, 47, 88, УП46, УП52, УП64, УП76, УП76А, УП80, УП81 и УП96, ја додаде точка 43А и ги избриша точките 48–49, УП69–УП75, УП77–УП79 и УП82. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.

103Њ *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точките 2 и 80. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014. Порана примена на *Субјекти кои инвестираат* е дозволена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба, исто така, да ги примени во исто време и сите измени вклучени во *Субјекти кои инвестираат*.

103О [Се брише]

103П МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, издаден во мај 2014 година, ги измени точките 2, 9, 43, 47, 55, УП2, УП4 и УП48 и ги додаде точките 2А, 44А, 55А и УП8А–УП8В. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.

103Р МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, УП95, УП114, УП118 и насловите над УП133 и ги избриша точките 1, 4–7, 10–70, 79, 103Б, 103Г, 103Г, 103Ж–103С, 103J–103М, 103О, 105–107А, 108Д–108Г, УП1–УП93 и УП96. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

103С [*Оваа точка беше додадена за субјект кој не го усвоил МСФИ 9.*]

104 Овој Стандард треба да се применува ретроактивно, освен за тоа што е назначено во точка 108. Почетната состојба на задржаните заработки за најраниот период што е презентираан и за сите други споредбени износи треба да се прилагоди како овој Стандард да бил секогаш во употреба, освен доколку повторното прикажување на информациите би било непрактично. Доколку повторното прикажување е непрактично, субјектот треба да го обелодени тој факт и да укаже на степенот до кој информациите биле повторно прикажани.

105–107А [Се брише]

108 Субјектот не треба да ја прилагоди сметководствената вредност на нефинансиските средства и нефинансиските обврски да ги исклучат добивките и загубите кои се поврзани со хедирања на готовински текови што биле вклучени во сметководствената вредност пред почетокот на финансиската година во која овој Стандард бил прв пат применет. На почетокот на финансискиот период, во кој овој Стандард бил прв пат применет, сите износи што се признати надвор од добивката или загубата (во останата сеопфатна добивка или директно во главнината) за хединг на цврсто обврзување кој според овој Стандард сметководствено е евидентиран како хединг на објективна вредност треба да се рекласифицира како средство или обврска, освен за хединг на валутен ризик кој продолжува да биде третиран како хединг на готовински тек.

108А Субјектот треба да ја примени последната реченица од точката 80, и точките УП99А и УП99Б, за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот назначил како хедирања ставка надворешна прогнозирана трансакција која:

- (а) е деноминирана во функционалната валута на субјектот кој ја склучува трансакцијата,
- (б) создава изложеност која ќе има ефект на консолидираната добивка или загуба (т.е. е деноминирана во валута која е различна од презентациската валута на групата), и
- (в) би се квалификувала за сметководство за хединг доколку не би била деноминирана во функционалната валута на субјектот кој ја склучува трансакцијата,

тој може да примени сметководство за хединг во консолидираните финансиски извештаи во периодот (периодите) пред датумот на примената на последната реченица од точка 80, и точките УП99А и УП99Б.

108Б Субјектот не мора да ја примени точка УП99Б за споредбени информации кои се однесуваат на периодите пред датумот на примена на последната реченица од точка 80 и точка УП99А.

108В Точките 73 и УП8 беа изменети со *Подобрувања на МСФИ-*, издаден во мај 2008 година. Точка 80 беше изменета со *Подобрувања на МСФИ-*, издаден во април 2009 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009. Порана примена на сите измени е дозволена. Доколку субјектот ги примени измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

МСС 39

- 108Г *Замена на деривативи и продолжување на сметководство за хеџинг* (измени на МСС 39), издаден во јуни 2013 година, ги измени точките 91 и 101 и ја додаде точка УП113А. Субјектот треба да ги примени тие точки за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 108Д–108Г [Се брише]
- 108Е *Реформа на реперна каматна стапка*, кој ги измени МСФИ 9, МСС 39 и МСФИ 7, издаден во септември 2019 година, ги додаде точките 102А–102Л. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно на оние хеџинг односи кои постоеле на почетокот на периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува тие измени, или биле назначени потоа, и на добивка или загуба призната во останата сеопфатна добивка која постоела на почетокот од периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува овие измени.
- 108Ж *Реформа на реперна каматна стапка—Фаза 2*, кој ги измени МСФИ 9, МСС 39, МСФИ 7, МСФИ 4 и МСФИ 16, издаден во август 2020 година, ги додаде точките 102Љ–102Ф3 и 1083–108И, и ја измени точка 102К. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2021 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно во согласност со МСС 8, освен како што е наведено во точките 1083–108И.
- 1083 Субјектот треба да го назначи новиот хеџинг однос (на пример, како што е опишано во точка 102Ф3) само во иднина (т.е. на субјектот му е забрането да назначува нов однос на сметководство за хеџинг во претходни периоди). Сепак, субјектот треба повторно да воспостави прекинат хеџинг однос само, и само ако, се исполнети следниве услови:
- (а) субјектот го прекинал тој хеџинг однос само поради промените што се барале со реформата на реперна каматна стапка и субјектот не би имал обврска да го прекине тој хеџинг однос доколку тие измени биле применети во тоа време; и
 - (б) на почетокот на периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува овие измени (датум на почетна примена на овие измени), таквиот прекинат хеџинг однос ги исполнува критериумите за квалификување за сметководство за хеџинг (по земањето предвид на овие измени).
- 108S Доколку, во примената на точка 1083, субјектот повторно воспостави прекинат хеџинг однос, субјектот треба да ги чита упатувањата од точките 102Ф1 и 102Ф2 на датумот на кој алтернативната реперна стапка за прв пат е назначена како недоговорно специфициран дел од ризик, како упатувања на датумот на почетна примена на овие измени (т.е. 24-месечниот период за таа алтернативна реперна стапка назначена како недоговорно специфициран дел од ризик започнува од датумот на почетна примена на овие измени).
- 108И Субјектот нема обврска повторно да прикажува претходни периоди за да ја одрази примената на овие измени. Субјектот може повторно да прикаже претходни периоди ако, и само ако, тоа е можно без користење на ретроспектива. Доколку субјектот не искаже повторно претходни периоди, субјектот треба да ја признае секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и сметководствената вредност на почетокот на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на почетна примена на овие измени во почетните задржани заработки (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на годишниот известувачки период, кој го вклучува датумот на почетна примена на овие измени.

Повлекување на други објави

- 109 Овој Стандард го заменува МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење* ревидиран во октомври 2000 година.
- 110 Овој Стандард и придружните Упатства за примена ги заменуваат Упатствата за примена што беа издадени од Комитетот за упатства за примена на МСС 39, кој беше воспоставен со претходниот КМСС.

МСС 39

Додаток А Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој Стандард.

УП1–УП93 [Се брише]

Хеџинг (точки 71–102)

Хеџинг инструменти (точки 72–77)

Инструменти кои се квалификуваат (точки 72 и 73)

- УП94 Потенцијалната загуба за опција која ја запишува субјектот би можела да биде значително поголема отколку потенцијалната добивка во вредноста на поврзаната хеџирана ставка. Со други зборови, запишана опција не е ефективна за намалување на изложеноста на добивка или загуба на хеџираната ставка. Според тоа, запишана опција не се квалификува како хеџинг инструмент, освен ако не е назначена како пребивање на купена опција, вклучувајќи ја и онаа која е вградена во друг финансиски инструмент (на пример, запишана опција за купување која се користи за хеџинг на обврска што може да се откупи). Спротивно на тоа, купена опција има потенцијална добивка која е еднаква или поголема од загубата и според тоа има потенцијал да ја намали изложеноста на добивката или загубата од промените во објективната вредност или готовинските текови. Соодветно, таа може да се квалификува како хеџинг инструмент.
- УП95 Финансиско средство кое се мери според амортизирана набавна вредност може да биде назначено како хеџинг инструмент во хеџинг на валутен ризик.
- УП96 [Се брише]
- УП97 Сопствениите сопственички инструменти на субјектот не се финансиски средства или финансиски обврски на субјектот и според тоа тие не можат да бидат назначени како хеџинг инструменти.

Хеџирани ставки (точки 78–84)

Ставки кои се квалификуваат (точки 78–80)

- УП98 Цврсто обврзување за стекнување на деловно работење во деловна комбинација не може да биде хеџирана ставка, освен за девизниот ризик, бидејќи останатите ризици кои се предмет на хеџинг не можат специфично да се идентификуваат и измерат. Тие останати ризици се генерални деловни ризици.
- УП99 Инвестиција според методот на капитал не може да биде хеџирана ставка во хеџинг на објективна вредност бидејќи со методот на капитал, во добивка или загуба, се признава уделот на инвеститорот во добивката или во загубата на придружниот субјект, а не промените во објективната вредност на инвестицијата. Од слична причина, и инвестиција во консолидирана подружница не може да биде хеџирана ставка во хеџинг на објективна вредност бидејќи со консолидацијата во добивка или загуба се признава добивката или загубата на подружницата, а не промените во објективната вредност на инвестицијата. Хеџинг на нето-инвестиција во работење во странство се разликува, бидејќи тоа е хеџинг на изложеност на странска валута, а не хеџинг на објективната вредност на промената во вредноста на инвестицијата.
- УП99А Точка 80 наведува дека во консолидирани финансиски извештаи девизниот ризик на многу веројатна прогнозирана трансакција во рамките на групата може да се квалификува како хеџирана ставка во хеџинг на готовински текови, доколку трансакцијата е деноминирана во валута која е различна од функционалната валута на субјектот кој ја презема таа трансакција и девизниот ризик ќе влијае на консолидираната добивка или загуба. За оваа цел, субјектот може да биде матично друштво, подружница, придружен субјект, заеднички потфат или филијала. Доколку девизниот ризик на прогнозирана трансакција во рамките на групата нема влијание на консолидираната добивка или загуба, трансакцијата во рамките на групата не може да се квалификува како хеџирана ставка. Ова е вообичаено за плаќања за тантиеми, плаќања за камати или надомести за раководството помеѓу членови на иста група, освен ако не постои поврзана надворешна трансакција. Меѓутоа, кога девизниот ризик на прогнозираната трансакција во рамките на групата

МСС 39

ќе влијае на консолидираната добивка или загуба, трансакцијата во рамките на групата може да се квалификува како хеџирана ставка. Пример за ова се прогнозираните продажби или набавки на залихи помеѓу членови на иста група, доколку има понатамошна продажба на залихите на надворешна страна која не е дел од групата. Слично на тоа, и предвидена продажба во рамките на групата на постројки и опрема од субјект во групата кој го произвел, на субјект во групата кој ќе ги користи постројките и опремата во своето работење, може да влијае на консолидираната добивка или загуба. Ова би можело, на пример, да се случи, бидејќи постројките и опремата ќе се амортизираат од страна на субјектот кој ги купил и износот кој е почетно признат за постројките и опремата може да се промени доколку прогнозираната трансакција во рамките на групата се деноминира во валута која е различна од функционалната валута на субјектот кој ги купил постројките и опремата.

УП99Б Доколку хеџинг на прогнозирана трансакција во рамките на групата се квалификува за сметководство за хеџинг, секоја добивка или загуба која е призната во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 95(а) треба да се рекласифицира од капитал во добивка или загуба како прилагодување на рекласификација во истиот период или во периоди во кои ризикот од странска валута на хеџираната трансакција влијае на консолидираната добивка или загуба.

УП99БА Субјектот може да ги назначи сите промени во готовинските текови или објективната вредност на хеџираната ставка во хеџинг однос. Субјектот може, исто така, да ги назначи само промените во готовинските текови или објективната вредност на хеџираната ставка кои се над или под специфицираната цена или друга променлива (едностран ризик). Вградената вредност на купената опција за хеџинг инструмент (под претпоставка дека ги има истите основни услови како и назначениот ризик), но не и нејзината временска вредност, одразуваат едностран ризик во хеџирана ставка. На пример, субјектот може да ја назначи варијабилноста на резултатите од идни готовински текови која произлегува од зголемување на цената на прогнозираните купувања на трговски стоки. Во таква ситуација, се назначуваат само загубите на готовински текови кои резултираат од зголемување на цената над специфицираното ниво. Хеџираниот ризик не ја вклучува временската вредност на купената опција затоа што временската вредност не е компонента на прогнозираната трансакција која влијае на добивката или загубата (точка 86(б)).

Назначување на финансиски ставки како хеџирани ставки (точки 81 и 81А)

УП99В Доколку дел од готовинските текови на финансиско средство или финансиска обврска е назначен како хеџирана ставка, тој назначен дел мора да биде помал од вкупните готовински текови на средството или обврската. На пример, во случај на обврска чија ефективна каматна стапка е под ЛИБОР, субјектот не може да назначи (а) дел од обврската кој е еднаков на износот на главницата, плус каматата според ЛИБОР и (б) негативен остаточен дел. Меѓутоа, субјектот може да ги назначи сите готовински текови што произлегуваат од целото финансиско средство или финансиска обврска како хеџирана ставка и да ги хеџира само за еден поконкретен ризик (на пример само за промените што можат да им се припишат на промените на ЛИБОР). На пример, во случај на финансиска обврска чија ефективна каматна стапка е 100 базични поени под ЛИБОР, субјектот може да ја назначи како хеџирана ставка целата обврска (т.е. главницата, плус камата според ЛИБОР, минус 100 базични поени) и да ги хеџира промените во објективната вредност на готовинските текови на таа цела обврска што можат да им се припишат на промените на ЛИБОР. Субјектот може, исто така, да избере показател за хеџинг кој не е еден спрема еден со цел да ја подобри ефективноста на хеџингот, како што е опишано до точка УП100.

УП99Г Понатаму, доколку финансиски инструмент со фиксна стапка е хеџиран по одредено време од неговото започнување и во меѓувреме се сменила каматната стапка, субјектот може да назначи дел кој е еднаков на основната стапка која е поголема од договорната стапка што е платена за таа ставка. Субјектот може да го направи тоа ако основната стапка е помала од ефективната каматна стапка пресметана врз основа на претпоставката дека субјектот го купил инструментот на денот на кој за прв пат ја назначил хеџираната ставка. На пример, претпоставете дека субјектот создал финансиско средство со фиксна стапка од VE100 кое има ефективна каматна стапка од 6 проценти во моментот кога ЛИБОР е 4 проценти. Тој започнува со хеџирање на тоа средство во некој подоцнежен период кога ЛИБОР се зголемил на 8 проценти и објективната вредност на средството се намалила за VE90. Субјектот пресметува дека ако го набавел средството на датумот на кој тој за првпат го назначил како хеџирана ставка по неговата тогашна објективна вредност од VE90, ефективниот принос би бил 9,5 проценти. Бидејќи ЛИБОР е помал од овој ефективен принос, субјектот може да назначи дел од ЛИБОР од 8 проценти кој делумно се состои од договорните готовински текови од камата и делумно од разликата помеѓу тековната објективна вредност (т.е. VE90) и износот што треба да се отплати во моментот на доспевање (т.е. VE100).

МСС 39

УП99Д Точка 81 му дозволува на субјектот да назначи некој друг износ, освен целокупната промена во објективната вредност или во променливоста на готовинските текови на финансискиот инструмент. На пример:

- (а) сите готовински текови на финансискиот инструмент може да бидат назначени како промени во готовинските текови или објективната вредност кои можат да се припишат на некој (но не на сите) ризици; или
- (б) некој (но не сите) готовински текови на финансискиот инструмент може да бидат назначени како промени во готовинските текови или објективната вредност кои можат да се припишат само на некој ризици (т.е. „дел“ од готовинските текови на финансискиот инструмент може да бидат назначени како промени кои можат да се припишат на сите или само на некој ризици).

УП99Г За да бидат допустливи за сметководство за хеџинг, назначените ризици и делови од ризици мора да претставуваат компоненти на финансискиот инструмент, кои можат поединечно да се идентификуваат, и промените во готовинските текови или објективната вредност на целокупниот финансиски инструмент кои произлегуваат од промените на назначените ризици и делови, мора да можат да се измерат веродостојно. На пример:

- (а) За хеџинг на финансиски инструмент со фиксна стапка, од промените во објективната вредност што можат да им се припишат на промените во безризичната или основната каматна стапка, безризичната или основната каматна стапка вообичаено се разгледува како компонента што може да се идентификува одделно од финансискиот инструмент и како стапка што може веродостојно да се измери.
- (б) Инфлацијата не може да се идентификува одделно и не може да се измери веродостојно, и не може да се назначи како ризик или дел на финансиски инструмент, освен ако не се исполнети барањата наведени во (в).
- (в) Дел од инфлација на готовински текови на призната обврзница која е поврзана со инфлација (под претпоставка дека не постои барање за поединечно сметководствено евидентирање на вградениот дериватив), кој е специфично утврден во договорот, претставува стапка што може да се идентификува поединечно и да се измери веродостојно сè додека другите готовински текови на инструментот не се под влијание на делот на инфлацијата.

Назначување на нефинансиски ставки како хеџирани ставки (точка 82)

УП100 Промените во цената на некоја состојка или компонента на нефинансиско средство или нефинансиска обврска генерално нема предвидливи, и поединечно мерливи, влијанија врз цената на ставката која може да се спореди со влијанието на, да речеме, промената во пазарните каматни стапки на цената на обврзницата. Според тоа, нефинансиско средство или нефинансиска обврска е хеџирана ставка само во неговата/ нејзината целост или за девизниот ризик. Доколку постои разлика помеѓу условите на хеџинг инструментот и на хеџираната ставка (како за хеџирање на прогнозирана набавка на бразилско кафе со користење термински договор за набавка на колумбиско кафе по, инаку, слични услови), сепак, хеџинг односот може да се квалификува како хеџинг однос доколку се исполнети сите услови наведени во точка 88, вклучувајќи дека се очекува хеџингот да биде високоефективен. За оваа цел, износот на хеџинг инструментот може да биде поголем или помал од оној на хеџираната ставка доколку овој ја подобрува ефективноста на хеџинг односот. На пример, би можело да се направи регресивна анализа за да се воспостави статистички однос помеѓу хеџираната ставка (на пример, трансакцијата со бразилското кафе) и хеџинг инструментот (на пример, трансакцијата на колумбиското кафе). Доколку постои валиден статистички однос помеѓу двете променливи (т.е. помеѓу цената на единица бразилско кафе и единица колумбиско кафе), косината на линијата на регресија може да се искористи за утврдување на показателот на хеџирањето кој ќе ја максимира очекуваната ефективност. На пример, доколку косината на линијата на регресија е 1,02, показателот на хеџирањето заснован на количество од 0,98 хеџирани ставки спрема количество од 1,00, хеџинг инструменти ја максимира очекуваната ефективност. Меѓутоа, хеџинг односот може да резултира во неефективен хеџинг кој се признава во добивка или загуба во текот на времетраењето на хеџинг односот.

Назначување на група на ставки како хеџирани ставки (точки 83 и 84)

УП101 Хеџинг на целокупната нето-состојба (на пример, нето на сите средства со фиксна стапка и обврски со фиксна стапка со слични рокови на доспевање), наместо на конкретна хеџирана ставка, не се

МСС 39

квалификува за сметководство за хеџинг. Меѓутоа, скоро истото влијание на добивката или загубата од сметководството за хеџинг за ваков вид хеџинг однос може да се постигне со назначување на делови од основните ставки како хеџирани ставки. На пример, доколку банката има BE100 на средства и BE90 на обврски со ризици и услови кои имаат слична природа и хеџинг на нето-изложеност од BE10, тоа може како хеџирана ставка да назначи BE10 од тие средства. Ова назначување може да се искористи доколку таквите средства и обврски се инструменти со фиксна стапка, и во тој случај тоа е хеџинг на објективна вредност, или, доколку тие се инструменти со променлива стапка, во тој случај тоа е хеџинг на готовински текови. Слично на тоа, доколку субјектот има цврсто обврзување да изврши набавка во странска валута од BE100 и цврсто обврзување да изврши продажба во странската валута од BE90, тој може да го хеџира нето-износот од BE10 со купување дериватив и негово назначување како хеџинг инструмент поврзан со BE10 од цврстото обврзување за купување од BE100.

Сметководство за хеџинг (точки 85–102)

- УП102 Пример за хеџинг на објективна вредност е хеџинг на изложеноста на промените во објективната вредност на должнички инструмент со фиксна стапка како резултат на промените во каматните стапки. Таков хеџинг би можел да се изврши од страна на издавачот или пак од страна на имателот.
- УП103 Пример за хеџинг на готовински текови е употребата на своп за промени на долг со променлива стапка во долг со фиксна стапка (т.е. хеџинг на идна трансакција во која идните готовински текови кои се хеџираат се идните плаќања за камата).
- УП104 Хеџинг на цврсто обврзување (на пример, хеџинг на промена во цените на горивото кои се однесуваат на непризнато договорно обврзување на компанија за дистрибуција на електрична енергија за набавка на гориво по фиксна цена) е хеџинг на изложеност на промените во објективната вредност. Соодветно на тоа, таков хеџинг е хеџинг на објективна вредност. Меѓутоа, во согласност со точка 87, хеџинг на валутен ризик на цврсто обврзување би можел алтернативно да биде евидентиран како хеџинг на готовински текови.

Оценка на ефективноста на хеџингот

- УП105 Хеџингот се смета за високоефективен само доколку се исполнети и двата од наведените услови:
- (а) На почетокот на хеџингот, како и во последователните периоди, се очекува хеџингот да биде високоефективен во постигнување на пребивање на промените во објективната вредност или во готовинските текови што можат да му се припишат на хеџираниот ризик во текот на периодот за кој е назначен хеџингот. Такво очекување може да се прикаже на различни начини, вклучувајќи и споредување на минати промени во објективната вредност или готовинските текови на хеџираната ставка кои можат да се припишат на хеџираниот ризик со минати промени во објективната вредност или готовинските текови на хеџинг инструментот, или со прикажување на голема статистичка корелација помеѓу објективната вредност или готовинските текови на хеџираната ставка и на оние на хеџинг инструментот. Субјектот може да избере показател на хеџингот кој не е еден спрема еден со цел да ја подобри ефективноста на хеџингот, како што е опишано во точка УП100.
- (б) Реалните резултати на хеџингот се во рамките на распонот 80–125 проценти. На пример, доколку реалните резултати се такви што загубата од хеџинг инструментот е BE120 и добивката на готовинскиот инструмент е BE100, пребивањето може да се измери со $120/100$, што е 120 проценти, или со $100/120$, што е 83 проценти. Во овој пример, под претпоставка хеџингот да го исполнува условот наведен во (а), субјектот би заклучил дека хеџингот е високоефективен.
- УП106 Ефективноста се оценува, најмалку, во периодот кога субјектот ги изготвува своите годишни или меѓупериодски финансиски извештаи.
- УП107 Овој Стандард не специфицира еден единствен метод за оценка на ефективноста на хеџингот. Методот што ќе го усвои субјектот за оценка на ефективноста на хеџингот зависи од неговата стратегија за управување со ризиците. На пример, доколку стратегијата за управување со ризиците на субјектот е периодично да се прилагоди износот на хеџинг инструментот за да ги одразува промените на хеџинг позицијата, субјектот треба да покаже дека се очекува дека хеџингот ќе биде високоефективен само за периодот до следното прилагодување на износот на хеџингот. Во некои случаи, субјектот усвојува различни методи за различни видови на хеџинг. Документацијата на субјектот за неговата хеџинг стратегија ги вклучува неговите постапки за оценка на ефективноста. Тие постапки укажуваат дали оценката ги вклучува сите добивки или загуби во однос на хеџинг инструментот или дали се исклучува временската вредност на инструментот.

МСС 39

- УП107А Доколку субјектот хедира помалку од 100 проценти на изложеноста на одредена ставка, како на пример 85 проценти, тој треба да ја назначи хецираната ставка како ставка со изложеност од 85 проценти и треба да ја мери неефективноста врз основа на промената во тие назначени 85 проценти на изложеност. Меѓутоа, при хецинг на назначените 85 проценти на изложеност, субјектот може да користи показател на хецинг кој не е еден спрема еден доколку тоа ја подобрува очекуваната ефективност на хецингот, како што е објаснето во точка УП100.
- УП108 Доколку главните услови на хецираниот инструмент и на хецираното средство, обврска, цврсто обврзување или многу веројатни предвидени трансакции се исти, промените во објективната вредност и готовинските текови кои може да се припишат на хецирањето на ризикот, може да биде веројатно секој од нив да се пребие целосно, како во моментот кога настанува хецирањето така и отпосле. На пример, своп на каматна стапка е веројатно да биде ефективен хецинг доколку номиналниот износ и износот на главницата, условите, датумите на повторно утврдување на цените, датумите на кои се вршат примањата и плаќањата за каматите и главницата, и основите за мерење на каматните стапки се исти за хецинг инструментот и за хецираната ставка. Како дополние, хецинг на многу веројатна прогнозирана набавка на стока со термински договор е веројатно дека ќе биде ефективен доколку:
- (а) терминскиот договор се однесува на набавка на исто количество од иста стока во исто време и на иста локација како и хецираната предвидена набавка;
 - (б) објективната вредност на терминскиот договор на почетокот е нула; и
 - (в) или промената на дисконтот или премијата на терминскиот договор е исклучена од оценката на ефективноста и се признава во добивката, или загубата, или промената во очекуваните готовински текови на многу веројатната прогнозирана трансакција се заснова на терминската цена за стоката.
- УП109 Понекогаш, хецинг инструментот пребива само дел од хецираниот ризик. На пример, хецингот не би бил целосно ефективен доколку хецинг инструментот и хецираната ставка се деноминирани во различни валути кои не се движат во тандем. Исто така, хецирањето на ризик од каматна стапка со употреба на дериватив не би било целосно ефективно доколку дел од промената во објективната вредност на деривативот може да се припише на кредитниот ризик на договорната страна.
- УП110 За да се квалификува за сметководство за хецинг, хецингот мора да се однесува на специфично идентификуван и назначен ризик, а не само на општите деловни ризици на субјектот, и мора крајно да влијае на добивката или загубата на субјектот. Хецинг на ризикот од застареност на физичко средство или ризик од експропријација на имот од страна на државата, не се квалификува за сметководство за хецинг; ефективноста не може да се измери бидејќи тие ризици не можат да се измерат веродостојно.
- УП110А Точка 74(а) му дозволува на субјектот да ги одвои основната вредност и временската вредност на договорот за опција и да ја назначи како хецинг инструмент само промената во основната вредност на договорот за опција. Такво назначување може да резултира во хецинг однос кој е совршено ефективен во постигнување на пребивањето на промените во готовинските текови кои можат да се припишат на хецингот на едностранниот ризик на прогнозирана трансакција, доколку главните услови на прогнозираната трансакција и хецинг инструментот се исти.
- УП110Б Доколку субјектот назначи купена опција во нејзината целост како хецинг инструмент на едностран ризик кој произлегува од прогнозирана трансакција, хецинг односот нема да биде совршено ефективен. Ова е затоа што платената премија за опцијата ја вклучува временската вредност и, како што е наведено во точка УП99БА, назначениот едностран ризик не ја вклучува временската вредност на опцијата. Според тоа, во оваа ситуација, нема да има пребивање помеѓу готовинските текови кои се однесуваат на временската вредност на платената премија за опцијата и назначениот хециран ризик.
- УП111 Во случај на ризик од каматна стапка, ефективноста на хецингот може да се оцени со изработка на табели за доспевање за финансиските средства и финансиските обврски, која ја покажува нето-изложеноста на каматната стапка за секој временски период, доколку нето-изложеноста е поврзана со конкретно средство или обврска (или конкретна класа на средства или обврски или конкретен дел од средствата или обврските) со што се зголемува нето-изложеноста, и ефективноста на хецингот се оценува наспроти тоа средство или обврска.
- УП112 При оценувањето на ефективноста на хецингот, субјектот генерално ја разгледува временската вредност на парите. Фиксната каматна стапка на хецираната ставка не треба точно да биде усогласена со фиксната каматна стапка на своп кој е назначен како хецинг на објективна вредност. Ниту пак варијабилната каматна стапка на каматносно средство или обврска не треба да биде иста со променливата каматна стапка на своп кој е назначен како хецинг на готовински текови. Објективната вредност на свопот се изведува од неговите нето-намирувања. Фиксните и

МСС 39

варијабилните стапки на свопот можат да се променат без тоа да има влијание на нето-намирувањето доколку и двете се сменат за истиот износ.

УП113 Доколку субјектот не ги исполни критериумите за ефективност на хеџингот, субјектот го прекинува сметководството за хеџинг од последниот датум на кој е покажано неусогласување со ефективност на хеџингот. Меѓутоа, доколку субјектот идентификува некој настан или промена во околностите кои довеле до неусогласеност со критериуми за ефективност на хеџинг односот, и покажува дека хеџингот бил ефективен пред случувањето на настанот или промената во околностите, субјектот го прекинува сметководството за хеџинг од датумот на кој се случил настанот или промената во околностите.

УП113А За да се избегне секаков сомнеж, ефектите од замената на првичната договорна страна со клириншка договорна страна и правењето на поврзаните промени како што е опишано во точките 91(a)(ii) и 101(a)(ii), треба да се одразат во мерењето на хеџинг инструментот и, поради тоа, во проценката на ефективност на хеџингот и мерењето на ефективност на хеџингот.

Сметководство за хеџинг на објективна вредност за хеџинг на портфолио за ризик од каматна стапка

УП114 За хеџинг на објективна вредност на ризик од каматна стапка кој е поврзан со портфолио на финансиски средства или финансиски обврски, субјектот би ги исполнил барањата на овој Стандард доколку тој е усогласен со постапките наведени во (a)–(з) и во точките УП115–УП132 наведени подолу.

(a) Како дел од процесот за управување со ризик, субјектот идентификува портфолио на ставки чиј ризик од каматна стапка тој сака да го хеџира. Портфолиото може да содржи само средства, само обврски или и средства и обврски. субјектот може да идентификува две или повеќе портфолија, и во тој случај, субјектот го применува упатството наведено подолу за секое портфолио поединечно.

(б) Субјектот ги анализира портфолијата во временски периоди на повторно утврдување на цените врз основа на очекувани а не на договорни датуми на повторно утврдување на цените. Анализата за временските периоди на повторно утврдување на цените може да биде извршена на различни начини, вклучувајќи и распоредување на готовинските текови во периоди во кои се очекува тие да настанат, или распоредување на номиналните износи на главниците во сите периоди до моментот кога се очекува да настане повторно утврдување на цените.

(в) Врз основа на оваа анализа, субјектот одлучува во однос на износот што сака да го хеџира. Субјектот назначува како хеџирана ставка износ на средства или обврски (но не нето-износ) од идентификуваното портфолио еднакво на износот којшто субјектот сака да го назначи како хеџиран износ. Овој износ, исто така, ја одредува процентуалната мерка што се користи за тестирање на ефективност во согласност со точка УП126(б).

(г) Субјектот го назначува ризикот од каматна стапка кој се хеџира. Овој ризик би можел да биде дел од ризикот од каматна стапка во секоја од ставките во хеџираната позиција, како што е основната каматна стапка (на пример, ЛИБОР).

(д) Субјектот назначува еден или повеќе хеџинг инструменти за секој временски период за кој повторно се утврдуваат цените.

(е) Со примена на назначувањата што се наведени во (в)–(д) погоре, субјектот, на почетокот, како и во последователните периоди, оценува дали се очекува хеџингот да биде високоефективен во текот на периодот за кој е назначен хеџингот.

(е) Периодично, субјектот ја мери промената во објективната вредност на хеџираната ставка (како што е назначено во (в)), која може да му се припише на хеџираниот ризик (како што е назначено во (г)), врз основа на очекуваните датуми за повторно утврдување на цените, како што е утврдено во (б). Доколку е утврдено дека хеџингот бил високоефективен кога е извршена проценка со примена на документираниот метод на субјектот за оценка на ефективност, субјектот ја признава промената во објективната вредност на хеџираната ставка како добивка или загуба во добивката или загубата и во една од двете линиски ставки во извештајот за финансиската состојба, како што е опишано во точка 89А. Промената во објективната вредност не треба да се алоцира на поединечни средства или обврски.

(ж) Субјектот ја мери промената во објективната вредност на хеџинг инструментот (инструментите) (како што е назначено во (д)) и ги признава како добивка или загуба во

МСС 39

- добивката или загубата. Објективната вредност на хединг инструментот се признава како средство или обврска во извештајот за финансиската состојба.
- (з) Секоја неефективност³ ќе се признае во добивката или загубата како разлика помеѓу промената во објективната вредност на која се повикуваат (е) и (ж).
- УП115 Овој пристап подетално се опишува подолу. Пристапот треба да се применува само за хединг на објективна вредност од ризик од каматна стапка кој е поврзан со портфолио на финансиски средства или финансиски обврски.
- УП116 Портфолиото кое е идентификувано во точка УП 114(а) би можело да се состои од средства и обврски. Алтернативно, тоа би можело да биде портфолио кое се состои само од средства, или само од обврски. Портфолиото се користи за да се утврди износот на средствата или обврските кои субјектот сака да ги хедира. Меѓутоа, портфолиото, само по себе, не се назначува како хедирана ставка.
- УП117 При применување на точката УП 114(б), субјектот ги утврдува очекуваните датуми за повторно утврдување на цените на ставките како датуми кои се пред датумот на кој се очекува да доспее ставката или повторно да се утврдат ставките на пазарот. Очекуваните датуми за повторно утврдување на цените се проценуваат на почетокот на хедирањето и преку времетраењето на хедингот, врз основа на минато искуство и други расположливи податоци, вклучувајќи и податоци и очекувања во однос на информациите за ставките на плаќање однапред, каматните стапки и интеракцијата помеѓу нив. Субјектите кои немаат искуство кое е специфично за субјектот или имаат недоволно искуство користат сродно искуство за групата за споредливи финансиски инструменти. Овие проценки се проверуваат на периодична основа и се ажурираат врз основа на искуството. Во случај на ставки со фиксна стапка кои се платливи однапред, очекуваниот датум за повторно утврдување на цените е датумот на кој се очекува ставката да биде однапред платена, освен ако тој не го изврши повторното утврдување на цените според пазарните стапки на поранешен датум. За група на слични ставки, анализите во временски периоди врз основа на очекуваните датуми за повторно утврдување на цените може да имаат форма на алокација на процент на групата, наместо на поединечни ставки, за секој временски период. Субјектот може да примени и други методологии за вакви потреби за алокација. На пример, може да користи множител на ставките за плаќање однапред за алокација на заемите кои се амортизираат на временски периоди врз основа на очекуваните датуми на повторно утврдување на цените. Меѓутоа, методологијата за таквата алокација треба да биде во согласност со постапките на субјектот за управување со ризиците и неговите цели.
- УП118 Како пример за назначувањето наведено во точка УП114(в), доколку во конкретен временски период на повторно утврдување на цените субјектот проценува дека тој има средства од BE100 со фиксна стапка и обврски од BE80 со фиксна стапка и одлучи да ги хедира сите со него-состојба од BE20, тој како хедирана ставка ги назначува средствата во износ од BE20 (како дел од средствата).⁴ Назначувањето се исказува како „износ на валута“ (на пример, износ на долари, евра, фунти или рандови), наместо како поединечни средства. Понатаму следува дека сите средства (или обврски) од кои се извлекува износот за хедирање – т.е. целите средства од BE100 споменати во примерот наведен погоре – мора да бидат:
- (а) ставки чија објективна вредност се менува како реакција на промените во каматните стапки кои се предмет на хедингот; и
- (б) ставки кои би можеле да се квалификуваат за сметководство за хединг на објективна вредност доколку тие се поединечно назначени како хедирани. Поконкретно, бидејќи МСФИ 13 специфицира дека објективната вредност на финансиската обврска со карактеристика на инструмент по видување (како што се депозити по видување и некои видови орочени депозити) не е помала од износот кој е платлив по видување, дисконтиран од првиот датум на кој би можело да се бара да биде исплатен износот, таква ставка не може да се квалификува за сметководство за хединг на објективна вредност за секој временски период кој е по најкраткиот период во кој имателот може да го побарува плаќањето. Во погоренаведениот пример, хединг позицијата е износ на средства. Според тоа, таквите обврски не се дел од назначена хедирана ставка, но се користат од страна на субјектот за да го утврди износот на средството кое е назначено како хедирано. Доколку позицијата која субјектот сакал да ја хедира е износ на обврски, износот кој ја претставува назначената хедирана ставка мора да биде извлечен од обврски кои се со фиксна стапка,

³ Во овој контекст се применуваат подеднакви разгледувања во однос на материјалноста кои се применуваат преку сите МСФИ.

⁴ Стандардот му дозволува на субјектот да назначи кој било износ од расположливите средства или обврски кои се квалификуваат, односно во овој пример кој било износ на средства помеѓу BE0 и BE100.

МСС 39

освен обврските за кои можело да се бара од субјектот да бидат платени во некој поранешен временски период, процентуалната мерка која се користи за оценка на ефективност на хеџингот во согласност со точка УП126(б) би се пресметала како процент од овие други обврски. На пример, претпоставете дека субјектот проценува дека во одреден временски период за повторно утврдување на цените, тој има обврски со фиксна стапка од ВЕ100, кои се состојат од депозити по видување од ВЕ40 и обврски кои немаат карактеристика на инструмент по видување од ВЕ60, и ВЕ70 на средства со фиксна стапка. Доколку субјектот одлучи да ја хеџира целокупната нето-позиција од ВЕ30, тој како хеџирана ставка ќе назначи обврски од ВЕ 30 или 50 проценти⁵ од обврските кои немаат карактеристика на инструмент по видување.

УП119 Субјектот, исто така, се усогласува со други назначувања и барања за документација наведени во точката 88(а). За хеџинг на портфолио на ризик од каматна стапка, овие назначувања и документацијата ја одредуваат политиката на субјектот за сите променливи што се користат за идентификување на износот кој се хеџира и како се мери ефективност, вклучувајќи го следново:

- (а) Кои средства и обврски треба да се вклучат во хеџингот на портфолиото и основата која ќе се користи за нивно отстранување од портфолиото.
- (б) Како субјектот ги проценува датумите на повторно утврдување на цените, вклучувајќи и кои претпоставки за каматна стапка претставуваат основа за проценките на стапките на плаќањата однапред и основата за менување на тие проценки. Истиот метод се користи како за почетните проценки што се прават во моментот кога некое средство или обврска се вклучува во хеџираното портфолио така и за сите подоцнежни ревидирања на тие проценки.
- (в) Бројот и времетраењето на временските периоди за повторното утврдување на цените.
- (г) Колку често субјектот ќе ја тестира ефективност и кој од двата метода наведени во точка УП126 ќе го користи.
- (д) Методологијата што се користи од страна на субјектот за утврдување на износот на средствата или обврските кои се назначени како хеџирана ставка и, соодветно, процентуалната мерка што се користи кога субјектот ја тестира ефективност со примена на методот кој е објаснет во точка УП126(б).
- (е) Кога субјектот ја тестира ефективност со примена на методот опишан во точка УП126(б), дали субјектот ќе ја тестира ефективност за секој временски период на повторно утврдување на цените одделно, за сите временски периоди заедно или со користење на некоја комбинација од двете.

Политиките кои се специфицирани во назначувањето и документирањето на хеџинг односот треба да бидат во согласност со постапките на субјектот за управување со ризиците и неговите цели. Промените во политиките не треба да се вршат произволно. Тие треба да се оправдаат врз основа на промените на пазарните услови и други фактори и да се засноваат на, и да бидат конзистентни со, постапките на субјектот за управување со ризиците и неговите цели.

УП120 Хеџинг инструментот на кој се укажува во точка УП114(д) може да биде еден единствен дериватив или портфолио на деривативи од кое сите содржат изложеност на хеџинг на ризик од каматна стапка, како што е назначено во точка УП114(г) (на пример, портфолио на свопови на каматна стапка од кои сите содржат изложеност на ЛИБОР). Такво портфолио на деривативи може да содржи пребивање на позициите на ризикот. Меѓутоа, тоа може да не вклучува запишани опции или нето-запишани опции, бидејќи Стандардот⁶ не дозволува таквите опции да бидат назначени како хеџинг инструменти (освен кога запишана опција е назначена како пребивање за купена опција). Доколку хеџинг инструментот го хеџира износот кој е назначен во точка УП114(в) за повеќе од еден временски период на повторно утврдување на цените, тој се алоцира на сите временски периоди кои се предмет на хеџингот. Меѓутоа, целиот хеџинг инструмент мора да биде алоциран на тие временски периоди на повторно утврдување на цените бидејќи Стандардот⁷ не дозволува хеџинг однос да биде назначен само за еден дел од временскиот период во текот на кој хеџинг инструментот останува ненамирен.

УП121 Кога субјектот ја мери промената во објективната вредност на ставка која е однапред платлива во согласност со точка УП114(е), промената во каматните стапки влијае на објективната вредност на ставката која е однапред платлива на два начина: таа влијае на објективната вредност на договорните готовински текови и на објективната вредност на опцијата на плаќањата однапред кој

⁵ $ВЕ30 \div (ВЕ100 - ВЕ40) = 50$ проценти

⁶ Види ги точките 77 и УП94

⁷ Види точка 75

МСС 39

се содржани во ставката која е однапред платлива. Точка 81 од овој Стандард му дозволува на субјектот да назначи дел на финансиско средство или финансиска обврска, кои делат изложеност на заеднички ризик, како и хеџирана ставка, доколку може да се измери ефективност. За однапред платливи ставки, точката 81А дозволува тоа да биде постигнато со назначување на хеџираната ставка во услови на промена во објективната вредност која може да се припише на промени во назначената каматна стапка врз основа на *очекуваните*, наместо на *договорните*, датуми на повторно утврдување на цените. Меѓутоа, влијанието што го имаат промените во хеџираната каматна стапка на тие очекувани датуми на повторно утврдување на цените, треба да биде вклучено при утврдувањето на промената во објективната вредност на хеџираната ставка. Последователно, доколку очекуваните датуми на повторно утврдување на цените се ревидираат (на пример, за да ги одразуваат промените во очекуваните плаќања однапред), или доколку реалните датуми на повторно утврдување на цените се разликуваат од оние што се очекувани, ќе произлезе неефективност како што е опишано во точка УП126. Спротивно на тоа, промените во очекуваните датуми на повторно утврдување на цените кои (а) јасно произлегуваат од фактори, освен промените во хеџираната каматна стапка, (б) се неповрзани со промените во хеџираната каматна стапка и (в) можат веродостојно да бидат разделени од промените што можат да ѝ се припишат на хеџираната каматна стапка (на пример, промени во стапките на плаќањата однапред кои јасно произлегуваат од промена во демографските фактори или даночната регулатива наместо од промените во каматната стапка) се исклучени при утврдувањето на промената во објективната вредност на хеџираната ставка, бидејќи тие не можат да му се припишат на хеџираниот ризик. Доколку постои неизвесност во однос на факторите кои доведуваат до промени во очекуваните датуми на повторно утврдување на цените или субјектот не е во можност веродостојно да ги раздели промените кои произлегуваат од хеџираната каматна стапка од оние кои произлегуваат од други фактори, промените се претпоставува дека произлегуваат од промените во хеџираната каматна стапка.

УП122 Стандардот не ги специфицира техниките што се користат за утврдување на износот на кој се повикува точката УП114(е), имено, промената во објективната вредност на хеџираната ставка која може да му се припише на хеџираниот ризик. Доколку статистичките или останатите техники на проценување се користат за такво мерење, раководството мора да очекува резултатот да биде приближно блиску до оној што би бил добиен со мерењето на сите поединечни средства или обврски кои ја сочинуваат хеџираната ставка. Не е соодветно да се претпостави дека промените во објективната вредност на хеџираната ставка се еднакви на промените во вредноста на хеџинг инструментот.

УП123 Точката 89А бара, доколку хеџираната ставка за одреден временски период на повторно утврдување на цените е средство, промената во нејзината вредност да се презентира во одделна линиска ставка во рамките на средствата. Спротивно на тоа, доколку хеџираната ставка за одреден временски период на повторно утврдување на цените е обврска, промената во нејзината вредност да се презентира во одделна линиска ставка во рамките на обврските. Овие се одделните линиски ставки на кои се посочува во точка УП114(е). Не се бара специфична алокација на поединечни средства (или обврски).

УП124 Точката УП114(з) наведува дека произлегува неефективност до степенот до кој промената во објективната вредност на хеџираната ставка која може да му се припише на хеџираниот ризик се разликува од промената во објективната вредност на хеџинг деривативот. Таква разлика може да произлезе поради голем број причини, вклучувајќи:

- (а) реалните датуми на повторно утврдување на цените се различни од оние што се очекувани, или очекуваните датуми на повторно утврдување на цените се ревидирани;
- (б) ставките во хеџираното портфолио стануваат обезвреднети или се отпишани;
- (в) датумите на плаќање за хеџинг инструментот и хеџираната ставка се различни; и
- (г) други причини (на пример, кога неколку хеџирани ставки носат камата по стапка која е пониска од основната стапка за која тие се назначени како хеџирани ставки, и резултатчката неефективност не е толку голема за да доведе до тоа целокупното портфолио да не успее да се квалификува за сметководство за хеџинг).

Таквата неефективност⁸ треба да се идентификува и да се признае во добивката или загубата за годината.

УП125 Генерално, ефективноста на хеџингот ќе биде подобрена:

- (а) Доколку субјектот ги распореди ставките со различни карактеристики на плаќање однапред на начин кој ги зема предвид разликите во однесувањето на плаќањата однапред.

⁸ Во овој контекст се применуваат подеднакви разгледувања во однос на материјалноста кои се применуваат преку сите МСФИ.

МСС 39

- (б) Кога бројот на ставките во портфолиото е поголем. Кога во портфолиото се содржани само неколку ставки, релативно високата неефективност е веројатна доколку една од тие ставки биде платена однапред на поранешен или на подоцнежн датум од очекуваното. Спротивно на тоа, кога портфолиото содржи многу ставки, однесувањето на плаќањата однапред може да се предвиди со поголема точност.
- (в) Кога временските периоди на повторно утврдување на цените што се користат се пократки (на пример 1-месечни наспроти 3-месечни временски периоди на повторно утврдување на цените). Пократките временски периоди на повторно утврдување на цените го намалуваат влијанието на несогласувањето помеѓу повторното утврдување на цените и датумите на плаќање (во рамките на временскиот период на повторно утврдување на цените) на хецираната ставка и оние на хецинг инструментот.
- (г) Колку почесто се прилагодува износот на хецинг инструментот со цел да ги одразува промените на хецираната ставка (на пример, поради промени во очекувањата на плаќањата однапред).
- УП126 Субјектот ја тестира ефективноста на периодична основа. Доколку проценките на датумите на повторно утврдување на цените се променат помеѓу еден датум на кој субјектот ја оценува ефективност и следниот, тој треба да го пресмета износот на ефективност на еден од следниве начини:
- (а) како разлика помеѓу промената во објективната вредност на хецинг инструментот (види точка УП114(ж)) и промената во вредноста на целата хецирана ставка која може да се припише на промени во хецираната каматна стапка (вклучувајќи го и влијанието што го имаат промените во хецираната каматна стапка врз објективната вредност на вградената опција за плаќања однапред); или
- (б) со примена на следново заокружување. Субјектот:
- (i) Го пресметува процентот на средствата (или обврските) на секој временски период на повторно утврдување на цените кои биле хецирани, врз основа на проценетите датуми на повторно утврдување на цените на последниот датум на кој е тестирана ефективност.
- (ii) Го применува овој процент на неговата ревидирана проценка на износот на тој период на повторно утврдување на цените за да го пресмета износот на хецираната ставка врз основа на неговата ревидирана проценка.
- (iii) Ја пресметува промената во објективната вредност на неговата ревидирана проценка на хецираната ставка која може да се му припише на хецираниот ризик и ја презентира на начин што е наведен во точка УП114(е).
- (iv) Ја признава неефективноста која е еднаква на разликата помеѓу износот утврден во (iii) и промената во објективната вредност на хецинг инструментот (види точка УП114(ж)).
- УП127 При мерење на ефективност, субјектот прави разлика помеѓу ревидирање на проценетите датуми на повторно утврдување на цените за постојните средства (или обврски) од настанувањето на нови средства (или обврски), при што само првото доведува до неефективност. Сите ревизии на проценетите датуми на повторно утврдување на цените (освен оние што се исклучени во согласност со точка УП121), вклучувајќи ги и сите реалокации на постојните ставки помеѓу временските периоди, се вклучуваат при ревидирањето на проценетите износи во одреден временски период во согласност со точка УП126(б)(ii) и, според тоа, при мерење на ефективност. Откако ќе се признае неефективноста на начин како што е наведено погоре, субјектот утврдува нова проценка на вкупните средства (или обврски) во секој временски период на повторно утврдување на цените, вклучувајќи и нови средства (или обврски) кои настанале по последното тестирање на ефективност, и назначува нов износ како хецирана ставка и нов процент како хециран процент. Постапките наведени во точка УП126(б) потоа се повторуваат на следниот датум на кој се тестира ефективност.
- УП128 Ставки кои се почетно распоредени во временските периоди на повторно утврдување на цените може да бидат отпишани заради плаќање однапред кое се извршува порано од очекуваното или отписи кои се причинети заради безвреднување или продажба. Кога настанува тоа, износот на промената во објективна вредност која е вклучена во одделната линиска ставка на која се посочува во точка УП114(е), која се однесува на отпишаната ставка, треба да се отстрани од извештајот за финансиската состојба, и да се вклучи во добивката или загубата која произлегува од отписот на ставката. За оваа цел, неопходно е да се знае временскиот период (периоди) на повторно утврдување на цените во кои е распоредена отпишаната ставка, бидејќи ова го утврдува временскиот период

МСС 39

- (периоди) на повторно утврдување на цените од кои треба тоа да се отстрани и, според тоа, и износот што ќе се отстрани од одделната линиска ставка на која се посочува во точка УП114(е). Кога се отпишува некоја ставка, доколку може да се утврди во кој временски период била вклучена, таа се отстранува од тој временски период. Ако не може да се утврди, таа се отстранува од најраниот временски период, доколку отписот резултирал од повисоки плаќања однапред од оние што се очекувани, или се алоцира на сите временски периоди кои ја содржат отпишаната ставка на систематска и рационална основа, доколку ставката е продадена или станала безвредна.
- УП129 Во дополние, секој износ кој се однесува на одреден временски период што не бил отпишан кога истекол временскиот период, се признава во добивка или загуба во тој период (види точка 89А). На пример, да претпоставиме дека субјектот ги распоредува ставките во три временски периоди на повторно утврдување на цените. На претходното повторно назначување, промената во објективната вредност известена во одделната линиска ставка во извештајот за финансиска состојба претставувала средство од ВЕ25. Тој износ ги претставува износите што можат да им се припишат на периодите 1, 2 и 3 од ВЕ7, ВЕ8 и ВЕ10, соодветно. На следното повторно назначување, средствата што можат да му се припишат на период 1 биле или ослободени или прераспоредени на други периоди. Според тоа, ВЕ7 се отпишуваат од извештајот за финансиската состојба и се признаваат во добивка или загуба. ВЕ 8 и ВЕ 10 се сега износите што можат да им се припишат на периодите 1 и 2, соодветно. Овие останати периоди потоа се прилагодуваат, според потребите, за промените во објективната вредност, како што е опишано во точка УП114(е).
- УП130 Како илустрација на барањата од претходните две точки, претпоставете дека субјектот ги распоредил средствата со алокација на процент од портфолиото во секој временски период на повторно утврдување на цените. Исто така, претпоставете дека тој распоредил ВЕ100 во секој од првите два временски периода. Кога ќе истече првиот временски период на повторно утврдување на цените, средствата од ВЕ110 се отпишуваат поради очекуваните и неочекуваните отплати. Во овој случај, целиот износ кој е содржан во одделната линиска ставка на која се посочува во точка УП114(е), која се однесува на првиот временски период, се отстранува од извештајот за финансиската состојба, плус 10 проценти од износот кој се однесува на вториот временски период.
- УП131 Доколку хеџираниот износ за временскиот период на повторно утврдување на цените се намали без да се отпишат поврзаните средства (или обврски), износот кој е вклучен во одделната линиска ставка на која се посочува во точка УП 114(е) кој се однесува на намалувањето, треба да се амортизира во согласност со точка 92.
- УП132 Субјектот може да сака да го примени пристапот наведен во точките УП114–УП131 за хеџинг на портфолио кој претходно бил евидентиран како хеџинг на готовински текови во согласност со МСС 39. Таков субјект би го повлекол претходното назначување на хеџингот на готовински текови во согласност со точка 101(г), и би ги применил барањата наведени во таа точка. Тој, исто така, повторно ќе го назначи хеџингот како хеџинг на објективна вредност и ќе го примени пристапот наведен во точките УП114–УП131 перспективно на последователните сметководствени периоди.

Преминување (точки 103–108В)

- УП133 Субјектот може да назначи прогнозирана трансакција во рамките на групата како хеџирана ставка на почетокот на годишниот период на или по 1 јануари 2005 година (или, за целите на повторно прикажување на споредбени информации, почетокот на претходниот споредбен период) во хеџинг кој би се квалификувал за сметководство за хеџинг во согласност со овој Стандард (како што е изменето со последната реченица во точка 80). Таков субјект може да го користи назначувањето за примена на сметководство за хеџинг во консолидираните финансиски извештаи на почетокот на годишниот период кој започнува на или по 1 јануари 2005 година (или на почетокот на претходен споредбен период). Таков субјект треба, исто така, да ги примени точките УП99А и УП99В на почетокот на годишниот период кој започнува на или по 1 јануари 2005 година. Меѓутоа, во согласност со точка 108В, тој не треба да ја примени точка УП99В за споредбени информации за претходни периоди.

MCC 40

Меѓународен сметководствен стандард 40 Инвестициска недвижност

Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да го пропише сметководствениот третман за инвестициска недвижност и барањата за поврзаното обелоденување.

Опфат

- 2 Овој Стандард треба да се применува за признавање, мерење и обелоденување на инвестициска недвижност.
- 3 [Се брише]
- 4 Овој Стандард не се применува на:
- (а) биолошки средства поврзани за земјоделска дејност (види MCC 41, *Земјоделство* и MCC 16 *Недвижности, постројки и опрема*); и
- (б) права на минерали и минерални резерви, како што се нафта и природен гас, и слични необновливи ресурси.

Дефиниции

- 5 Во овој Стандард се користат следниве поими со нивните наведени значења:
- Сметководствена вредност* е износот според кој средството е признато во извештајот за финансиската состојба.
- Набавна вредност* е износот на платена готовина, или готовински еквиваленти, или објективната вредност на друг надоместок даден за стекнување на средството во времето на негово стекнување или изградба, или кога е применливо, износот што може да му се припише на тоа средство кога првично ќе биде признато во согласност со специфичните барања на другите МСФИ, како на пример МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*.
- Објективна вредност* е цената што би била добиена за продажба на средство или што би била платена за пренос на обврска при редовна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*.)
- Инвестициска недвижност* е недвижност (земјиште или зграда—или дел од зграда—или двете заедно) што се чува (од страна на сопственикот или корисникот на лизинг како средство со право на користење) за да се заработуваат наемнини или за зголемување на капиталот или за двете заедно, наместо за:
- (а) употреба во производство или набавка на производи или услуги или за административни цели; или
- (б) продажба во редовниот тек на работењето.
- Недвижност користена од сопственикот* е недвижност што се чува (од сопственикот или корисникот на лизинг како средство со право на користење) за употреба во производство или за обезбедување производи или услуги или за административни цели.

Класифицирање на недвижноста како инвестициска недвижност или недвижност која е користена од сопственикот

- 6 [Се брише]
- 7 Инвестициска недвижност се чува за да се заработат наемнини или за зголемување на капиталот, или за двете. Поради тоа, инвестициската недвижност генерира готовински текови во голема мера независно од другите средства што ги поседува субјектот. Во тоа се разликува инвестициската недвижност од недвижностите што се користени од страна на сопственикот. Производството или

МСС 40

набавката на производи или услуги (или употребата на недвижности за административни цели) создаваат готовински текови кои можат да им се припишат не само на недвижностите туку и на другите средства што се употребени во производството или процесот на набавка. МСС 16 се применува на недвижностите што се користени од страна на сопственикот и МСФИ 16 *Лизинг* се применува на недвижностите што се користени од страна на сопственикот а се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење.

- 8 Следниве се примери на инвестициски недвижности:
- (а) Земјиште коешто се чува за долгорочно зголемување на капиталот, наместо за краткорочна продажба во редовниот тек на работењето.
 - (б) Земјиште коешто се чува за тековно неопределена идна употреба. (Доколку субјектот не се определил дали ќе го користи земјиштето како недвижност која е користена од сопственикот или за краткорочна продажба во редовниот тек на работењето, земјиштето се смета дека се чува за зголемување на капиталот.)
 - (в) Зграда која е поседувана од страна на субјектот (или средство со право на користење кое се однесува на зградата која е чувана од страна на субјектот) и дадена под лизинг под еден или под повеќе договори за оперативен лизинг.
 - (г) Празна зграда, но која се чува за изнајмување под еден или под повеќе договори за оперативен лизинг.
 - (д) Недвижност која се гради или доградува за идна употреба како инвестициска недвижност.
- 9 Следниве се примери на ставки кои не се инвестициски недвижности па затоа се надвор од опфатот на овој Стандард:
- (а) Недвижности коишто се чуваат со намера за продажба во редовниот тек на работењето или во процесот на изградба или доградба за таква продажба (види МСС 2 *Залихи*), на пример, недвижности стекнати исклучиво со намера за последователно отуѓување во блиска иднина или за доградба и препродажба.
 - (б) [Се брише]
 - (в) Недвижности што се користени од страна на сопственикот (види МСС 16 и МСФИ 16), вклучувајќи (меѓу другото) недвижности што се чуваат за идна употреба како недвижности што се користени од страна на сопственикот, недвижности што се чуваат за иден развој и последователна употреба како недвижности што се користени од страна на сопственикот, недвижности што се користени од страна на вработените (без оглед дали вработените плаќаат или не плаќаат наемнина според пазарни цени) и недвижности што се користени од страна на сопственикот, а на кои им претстои отуѓување.
 - (г) [Се брише]
 - (д) Недвижности дадени под финансиски лизинг на друг субјект.
- 10 Некои недвижности во себе содржат еден дел којшто се чува за заработка на наемнини или за зголемување на капиталот и друг дел којшто се чува за употреба во производството или за набавка на производи или услуги или за административни цели. Доколку овие делови би можеле да се продадат одделно (или одделно да се дадат под финансиски лизинг), субјектот сметководствено ги евидентира тие делови одвоено. Доколку деловите не можат да бидат продадени одделно, недвижноста е инвестициска недвижност само ако незначителен дел се чува за употреба во производство или за набавка на производи или услуги или за административни цели.
- 11 Во одредени случаи, субјектот му обезбедува помошни услуги на корисникот на недвижностите коишто се во сопственост на субјектот. Субјектот ги третира ваквите недвижности како инвестициски недвижности, доколку услугите се релативно незначителни за аранжманот земен како целина. Пример за тоа би бил кога сопственикот на деловна зграда им обезбедува услуги за обезбедување и одржување на зградата на корисниците на лизинг кои ја користат зградата.
- 12 Во други случаи, обезбедените услуги се значајни. На пример, доколку субјектот е поседува и управува хотел, услугите коишто им се обезбедуваат на гостите се значајна компонента на аранжманот земен како целина. Според тоа, хотел управуван од страна на сопственикот е недвижност користена од сопственик, а не инвестициска недвижност.
- 13 Можно е да биде тешко да се утврди дали помошните услуги се толку незначителни што недвижноста не може да се квалификува како инвестициска недвижност. На пример, сопственикот на хотел понекогаш пренесува некои одговорности на трети страни со договор за раководење. Условите во таквите договори за раководење мошне се разликуваат. Од една страна, позицијата на сопственикот, во суштина, може да биде функција на пасивен вложувач. Од друга страна, пак,

МСС 40

сопственикот може едноставно да почне да користи надворешни извори за извесни секојдневни активности, а истовремено да остане во допир со промената на готовинските текови кои произлегуваат од работењето на хотелот.

- 14 Потребно е расудување за да се утврди дали недвижноста се квалификува како инвестициска недвижност. Субјектот изградува критериуми за да може доследно да го спроведува расудувањето во согласност со дефиницијата за инвестициска недвижност и со соодветното упатство во точките 7–13. Во точка 75(в) се бара субјектот да ги обелодени овие критериуми во случаи кога класификацијата е тешко да се направи.
- 14А Расудување е, исто така, потребно за да се утврди дали стекнувањето на инвестициска недвижност е стекнување на средство или на класа на средства или е деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3 *Деловни комбинации*. Треба да се направат упатувања на МСФИ 3 за да се утврди дали е деловна комбинација. Дискусијата во точките 7–14 од овој Стандард се однесува на тоа дали недвижноста е, или не е, недвижност која е користена од сопственикот или инвестициска недвижност, а не да се утврди дали стекнувањето на недвижноста е деловна комбинација, како што е дефинирано во МСФИ 3, или не. Утврдувањето дали конкретна трансакција ја исполнува дефиницијата за деловна комбинација онака како што е дефинирано во МСФИ 3 и вклучува инвестициска недвижност како што е дефинирано во овој Стандард, бара посебна примена на двата Стандарда.
- 15 Во некои случаи, субјектот поседува недвижности што се изнајмени на и се користат од, неговото матично друштво или друга подружница. Недвижностите не се квалификуваат како инвестициски недвижности во консолидирани финансиски извештаи кои ги вклучуваат двата субјекта, поради тоа што недвижностите се користат од страна на сопственикот од аспект на групата како целина. Меѓутоа, од аспект на субјектот којшто ги поседува, недвижностите претставуваат инвестициски недвижности доколку ја задоволуваат дефиницијата од точка 5. Поради тоа, давателот на лизинг ги третира недвижностите како инвестициски недвижности во своите поединечни финансиски извештаи.

Признавање

- 16 **Поседувана инвестициска недвижност треба да се признае како средство кога, и само кога, се исполнети следниве услови:**
- (а) **веројатно е дека субјектот ќе има прилив на идни економски придобивки кои се поврзани со инвестициската недвижност; и**
- (б) **набавната вредност на инвестициската недвижност може веродостојно да се измери.**
- 17 Според овој принцип за признавање, субјектот треба сите трошоци за неговите инвестициски недвижности да ги процени во моментот кога настанале. Овие трошоци ги вклучуваат трошоците што настанале првично за стекнување на инвестициска недвижност и трошоците што настанале последователно за да се додаде, замени дел од, или да се сервисира недвижноста.
- 18 Според принципот за признавање наведен во точка 16, субјектот не треба во сметководствената вредност на инвестициската недвижност да ги признае трошоците за секојдневното сервисирање на таквата недвижност. Наместо тоа, овие трошоци се признаваат во добивка или загуба во моментот кога настанале. Трошоците за секојдневното сервисирање примарно претставуваат трошоци за работна сила и потрошни материјали и може да вклучуваат трошоци за некои помали делови. Целта на овие трошоци, често се опишува како „за поправки и одржување“ на недвижноста.
- 19 Некои делови од инвестициските недвижности може да биле набавени по пат на замена. На пример, внатрешните видови можеби се замена на оригиналните видови. Според принципот за признавање, субјектот треба во сметководствената вредност на инвестициските недвижности да го вклучи трошокот на заменетиот дел на постојната инвестициска недвижност во моментот кога е настанат трошокот, доколку се исполнети критериумите за признавање. Сметководствената вредност на деловите што се заменети се отпишува во согласност со одредбите за отпис од овој Стандард.
- 19А Инвестициска недвижност која се чува од корисник на лизинг како средство со право на користење треба да се признае во согласност со МСФИ 16.

Мерење при признавање

- 20 **Поседувана инвестициска недвижност првично треба да се мери според нивната набавна вредност. Трансакциските трошоци треба да бидат вклучени во првичното мерење.**

МСС 40

- 21 Набавната вредност на купените инвестициски недвижности ја содржи нивната куповна цена и сите издатоци кои директно можат да ѝ се припишат на таа недвижност. Издатоците што можат директно да ѝ се припишат на недвижноста ги вклучуваат, на пример, професионалните надоместоци за правни услуги, даноците за пренос на недвижностите и другите трансакциски трошоци.
- 22 [Се брише]
- 23 Набавната вредност на инвестициските недвижности не се зголемува за:
- (а) трошоците за започнување со оперативни активности (освен ако не се неопходни за недвижностите да се доведат во состојба која е неопходна за тие да бидат во можност да работат на начин како што замислило раководството),
 - (б) оперативните загуби што се настанати пред инвестициските недвижности да го достигнат планираниот степен на искористеност, или
 - (в) абнормални износи на потрошен материјал, труд и други ресурси што се настанати во процесот на изградбата или доградбата на недвижностите.
- 24 Доколку плаќањето за инвестициска недвижност е одложено, неговата набавна вредност се изразува во еквивалент на готовинската цена. Разликата помеѓу овој износ и вкупните плаќања се признава како расход на име камати за периодот на кредитирањето.
- 25 [Се брише]
- 26 [Се брише]
- 27 Една или повеќе инвестициски недвижности можат да се набават со размена за немонетарно средство или средства, или со комбинација на монетарни и безготовински средства. Следнава дискусија се однесува на размена на едно немонетарно средство за друго, но таа, исто така, се однесува на сите размени што се објаснети во претходната реченица. Набавната вредност на таквата инвестициска недвижност се мери според објективната вредност, освен ако (а) трансакцијата на размена во себе не содржи комерцијална суштина или (б) објективната вредност ниту на средството што е примено ниту на средството што е дадено не може да се измери веродостојно. Набавеното средство се мери на ваков начин дури и ако субјектот не може веднаш да го отпише средството што го предал во размената. Доколку набавеното средство не може да се измери според објективна вредност, неговата набавна вредност се мери според сметководствената вредност на средството кое е предадено во размената.
- 28 Субјектот утврдува дали некоја трансакција на размена во себе содржи комерцијална суштина со разгледување на степенот до кој се очекува да се променат идните готовински текови како резултат на трансакцијата. Трансакција на размена содржи комерцијална суштина доколку, или:
- (а) содржината (ризикот, временскиот распоред и износот) на готовинските текови на применото средство се разликуваат од содржината на готовинските текови на пренесеното средство, или
 - (б) вредноста која е специфична за субјектот, на делот на активностите на субјектот кои се под влијание на трансакцијата, се менува како резултат на размената, и
 - (в) разликата во (а) или (б) е значителна во зависност од објективната вредност на разменетите средства.
- За целите на утврдување дали трансакцијата на размената содржи комерцијална суштина, вредноста која е специфична за субјектот, на делот на активностите на субјектот кои се под влијание на трансакцијата треба да ги одрази готовинските текови по оданочувањето. Резултатот на овие анализи може да биде јасен и без субјектот да мора да направи детални пресметки.
- 29 Објективната вредност на средството е веродостојно мерлива доколку (а) променливоста во распонот на разумните мерења на објективните вредности не е значајна за тоа средство или (б) веројатностите на различните оценки во рамките на распонот можат да бидат разумно оценети и искористени во мерењето на објективната вредност. Доколку субјектот е во можност веродостојно да ја измери објективната вредност, било на применото средство или на предаденото средство, тогаш објективната вредност на предаденото средство се користи за мерење на набавната вредност, освен ако објективната вредност на применото средство може појасно да се обезбеди.
- 29А Инвестициските недвижности кои се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење треба почетно да се мерат според нивната набавна вредност во согласност со МСФИ 16.

МСС 40

Мерење по признавање**Сметководствена политика**

- 30 Со исклучоците наведени во точка 32А, субјектот треба, како своја сметководствена политика, да избере или сметководствено евидентирање според моделот на објективна вредност наведен во точките 33–55 или моделот на набавна вредност наведен во точка 56 и треба да ја применува таа политика за сите негови инвестициски недвижности.
- 31 МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* наведува дека доброволна промена во сметководствената политика треба да се направи само доколку промената ќе резултира во веродостојно и порелевантно презентирање на информациите во врска со влијанијата на трансакциите во финансиските извештаи, другите настани или услови во финансиската состојба на субјектот, финансискиот резултат или готовинските текови. Мошне е неверојатно дека промената од моделот на објективна вредност кон моделот на набавна вредност ќе резултира во посоодветно презентирање.
- 32 Овој Стандард бара сите субјекти да ја утврдуваат објективната вредност на инвестициските недвижности за потребите на мерење (доколку субјектот го користи моделот на објективна вредност) или за потребите на обелоденување (доколку субјектот го користи моделот на набавна вредност). Субјектот се поттикнува, но од него не се бара, да ја утврдува објективната вредност на инвестициските недвижности врз основа на проценка од страна на независен проценител кој има призната и соодветна професионална квалификација и кој има тековно искуство во врска со локацијата и категоризацијата на инвестициските недвижности кои се предмет на проценката.
- 32А **Субјектот може:**
- (а) да го избере или моделот на објективна вредност или моделот на набавна вредност за сите инвестициски недвижности кои ги поддржуваат обврските што обезбедуваат плаќање на поврат кој е директно врзан со објективната вредност, или поврати од, специфични средства, вклучувајќи ја и таа инвестициска недвижност; и
 - (б) да го избере или моделот на објективна вредност или моделот на набавна вредност за сите останати инвестициски недвижности, независно од изборот што е направен под (а).
- 32В Некои субјекти управуваат, било интерно или екстерно, со инвестициски фонд кој им овозможува на инвеститорите придобивки кои се определени со единици во фондот. Слично на тоа, некои субјекти издаваат групи на договори за осигурување со карактеристики на директно учество, за кои основните ставки вклучуваат инвестициски недвижности. Само за целите на точките 32А–32Б, договорите за осигурување вклучуваат договори за инвестиција со својства на дискреционо учество. Точка 32А не му дозволува на субјектот да мери недвижност која е чувана од фондот (или недвижноста која претставува предметна ставка) делумно според набавна вредност и делумно според објективна вредност. (Види МСФИ 17 *Договори за осигурување* за термините што се користат во оваа точка а се дефинирани во тој Стандард.)
- 32В Доколку субјектот избере различен модел за двете категории кои се опишани во точка 32А, продажбите на инвестициските недвижности помеѓу групи на средства кои се мерени со користење различни модели треба да бидат признати според објективна вредност и кумулативната промена во објективната вредност треба да се признае во добивка или загуба. Соодветно на тоа, доколку инвестициска недвижност е продадена од групата во која се користи моделот на објективна вредност, во група во која се користи моделот на набавна вредност, објективната вредност на недвижноста на датумот на продажба станува претпоставена набавна вредност.

Модел на објективна вредност

- 33 По првичното признавање, субјектот којшто го одбрал моделот на објективна вредност треба да ги мери сите свои инвестициски недвижности според објективната вредност, освен во случаите што се опишани во точка 53.
- 34 [Се брише]
- 35 Добивка или загуба којашто произлегува од промената во објективната вредност на инвестициските недвижности треба да се признае во добивка или загуба за периодот во којашто настанала.
- 36–39 [Се брише]

МСС 40

- 40 Кога ја мери објективната вредност на инвестициските недвижности во согласност со МСФИ 13, субјектот ќе обезбеди дека објективната вредност ги одразува, покрај другото, приходите од наемнината од тековните договори за лизинг и други претпоставки што би биле користени од учесници на пазарот при формирањето на цената на инвестициските недвижности според сегашни пазарни услови.
- 40А Кога корисникот на лизинг го користи моделот на објективна вредност за мерење на инвестициска недвижност, која се чува како средство со право на користење, корисникот на лизинг треба да го мери средството со право на користење, а не предметната недвижност, според објективна вредност.
- 41 МСФИ 16 ги одредува основите за првично признавање на набавната вредност на инвестициски недвижности кои се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење. Точка 33 бара инвестициските недвижности кои се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење повторно да се измерат, ако е потребно, до објективната вредност, доколку субјектот го избере моделот на објективна вредност. Кога плаќањата по основ на лизингот се според пазарните стапки, објективната вредност на инвестициските недвижности кои се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење при стекнување, нето од сите очекувани плаќања по основ на лизинг (вклучувајќи ги и оние кои се однесуваат на признати обврски по основ на лизинг) треба да биде нула. Така, повторното мерење на средството со право на користење од набавна вредност во согласност со МСФИ 16 во објективна вредност во согласност со точка 33 (земајќи ги предвид барањата во точка 50), не треба да доведе до каква било почетна добивка или загуба, освен ако објективната вредност не била мерена во различно време. Ова би можело да се случи тогаш кога изборот за тоа да се применува моделот на објективна вредност е направен по почетното признавање.
- 42–47 [Се брише]
- 48 Во исклучителни случаи, кога субјектот за прв пат стекнува инвестициска недвижност (или кога постојните недвижности за прв пат стануваат инвестициски недвижности по промена во нивната употреба) постои јасен доказ дека променливоста во опсегот на разумните проценки на објективната вредност ќе биде толку голема и веројатностите на различните резултати толку тешко ќе можат да се проценат, што се негира корисноста од одвоената проценка на објективната вредност. Ова може да покаже дека објективната вредност на недвижностите не ќе може веродостојно да се утврди врз континуирана основа (види точка 53).
- 49 [Се брише]
- 50 При утврдувањето на сметководствената вредност на инвестициските недвижности според моделот на објективна вредност, субјектот го избегнува двојното броење на средствата или обврските коишто се признати како одделни средства или обврски. На пример:
- (а) Опремата, како што се лифтови или клима- уреди, е често пати интегрален дел на некоја зграда и обично се вклучува во инвестициската недвижност, наместо одделно да се признае како недвижност, постројки и опрема.
 - (б) Доколку е изнајмена канцеларија опремена со мебел, објективната вредност на канцеларијата обично ја вклучува објективната вредност на мебелот, бидејќи приходот од наемнината е поврзан со канцеларијата опремена со мебел. Кога мебелот е вклучен во објективната вредност на инвестициската недвижност, субјектот не го признава тој мебел како одделно средство.
 - (в) Објективната вредност на инвестициски недвижности ги исклучува однапред платениот или разграничениот приход од оперативен лизинг, бидејќи субјектот го признава тоа како одделна обврска или средство.
 - (г) Објективната вредност на инвестициски недвижности кои се чуваат од корисник на лизинг како средства со право на користење ги одразува очекуваните готовински приливи (вклучително и неизвесните плаќања по основ на лизинг кои се очекува да станат обврска). Соодветно на тоа, доколку утврденото вреднување за недвижноста е нето од сите плаќања кои се очекува да бидат направени, ќе биде неопходно да се додаде назад целата непризната обврска за лизинг, за да се дојде до сметководствената вредност на инвестициската недвижност со користење на моделот на објективна вредност.
- 51 [Се брише]
- 52 Во некои случаи субјектот очекува дека сегашната вредност на неговите плаќања поврзани со инвестициски недвижности (освен плаќањата поврзани со признати обврски) ќе ја надмине сегашната вредност на поврзаните готовински примања. Субјектот го применува МСС 37, *Резервирања, условени обврски и условени средства*, за да утврди дали субјектот да признае обврска и, доколку ја признае, како да ја мери таквата обврска.

МСС 40

Неможност веродостојно да се мери објективната вредност

- 53 Постои претпоставка што може да се побие дека субјектот ќе може веродостојно да ја утврдува објективната вредност на инвестициските недвижности на континуирана основа. Меѓутоа, во исклучителни случаи, кога субјектот за прв пат стекнува инвестициска недвижност (или кога постојните недвижности за прв пат стануваат инвестициски недвижности по промената на нивната употреба), постои јасен доказ дека субјектот не ќе може да ја утврдува веродостојно објективната вредност на инвестициските недвижности на континуирана основа. Ова се случува кога, и само кога, пазарот за споредливи недвижности е неактивен (т.е. има малку скорешни трансакции, расположливите цени не се актуелни или забележливите цени на трансакциите укажуваат на тоа дека продавачот бил присилен на продажба), а нема на располагање алтернативни проценки за објективната вредност (на пример, засновани на просекции за дисконтирани готовински текови). Доколку субјектот утврди дека објективната вредност на инвестициската недвижност во изградба не може веродостојно да се утврди, но очекува објективната вредност на недвижноста да може да се утврди веродостојно кога изградбата ќе биде завршена, субјектот треба да ја мери таа инвестициска недвижност во изградба според набавна вредност сè додека нејзината објективна вредност стане веродостојно утврдлива или додека не се заврши изградбата (кое било од двете што ќе се случи порано). Доколку субјектот утврди дека објективната вредност на инвестициската недвижност (освен за инвестициска недвижност што е во изградба) не може да се утврдува веродостојно на континуирана основа, субјектот треба да ги мери инвестициските недвижности користејќи го моделот на набавна вредност во МСС 16, доколку станува збор за инвестициска недвижност, или во согласност со МСФИ 16 за инвестициска недвижност која се чува од корисникот на лизинг како средство со право на користење. Остатокот на вредноста на инвестициската недвижност треба да се претпостави дека ќе биде нула. Субјектот треба да продолжи да го применува МСС 16 или МСФИ 16 сè до отуѓувањето на инвестициската недвижност.
- 53А Откако субјектот ќе биде во можност да ја мери веродостојно објективната вредност на инвестициската недвижност која е во изградба, а која претходно била мерена според набавна вредност, тој треба да ја мери таа недвижност според нејзината објективна вредност. Откако изградбата на таа недвижност ќе биде завршена, се претпоставува дека нејзината објективна вредност може да се измери веродостојно. Доколку ова не е случај, во согласност со точка 53, недвижноста треба сметководствено да биде евидентирана со користење на моделот на набавна вредност во согласност со МСС 16 за средство кое се поседува, или во согласност со МСФИ 16 за инвестициски недвижности кои се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење.
- 53Б Претпоставката дека објективната вредност на инвестициската недвижност во изградба може да се измери веродостојно, може да се побие само при почетното признавање. Субјектот кој ја мерел ставката на инвестициската недвижност во изградба според објективна вредност, не може да заклучи дека објективната вредност на завршената инвестициска недвижност не може да се определи веродостојно.
- 54 Во исклучителни случаи, кога субјектот е принуден, од причините наведени во точката 53, да ги мери инвестициските недвижности користејќи го моделот на набавна вредност во согласност со МСС 16 или МСФИ 16, субјектот ги мери сите свои други инвестициски недвижности според објективната вредност, вклучувајќи и инвестициска недвижност во изградба. Во овие случаи, иако субјектот може да го користи моделот на набавна вредност за една инвестициска недвижност, субјектот треба да продолжи да ги евидентира сите други недвижности со користење на моделот на објективна вредност.
- 55 Доколку субјектот претходно ги мерел инвестициските недвижности според објективната вредност, субјектот треба да продолжи да ги мери недвижностите според објективната вредност до нивното отуѓување (или додека недвижностите не станат недвижности што се користат од страна на сопственикот или додека субјектот не почне да ја доградува недвижноста за нејзина последователна продажба во редовниот тек на работењето), дури и ако споредливите пазарни трансакции станат поретки или ако пазарните цени сè се помалку на располагање.

Модел на набавна вредност

- 56 По почетното признавање, субјектот кој го избрал моделот на набавната вредност треба да ги мери сите свои инвестициски недвижности:
- (а) во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења* доколку се исполнети критериумите да бидат класифицирани

МСС 40

- како чувани за продажба (или се вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како чувана за продажба);
- (б) во согласност со МСФИ 16 доколку се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење и не се чуваат за продажба во согласност со МСФИ 5; и
 - (в) во согласност со барањата во МСС 16 за примена на моделот на набавна вредност во сите други случаи.

Преноси

- 57 Субјектот треба да пренесе недвижност на, или од, инвестициска недвижност кога, и само кога, има промена во нејзината употреба. Промена во нејзината употреба се случува тогаш кога недвижноста ја исполнува, или повеќе не ја исполнува, дефиницијата за инвестициска недвижност и има доказ за промена во нејзината употреба. Сама по себе, промената на намерите на раководството за употреба на средството не претставува доказ за промена во нејзината употреба. Примери за докази за промена во употребата вклучуваат:
- (а) започнување на користење од страна на сопственикот, или доградба на недвижност со намера да биде користена од сопственикот, при пренос од инвестициска недвижност кон недвижности користени од страна на сопственикот;
 - (б) започнување на доградба со намера за продажба, при пренос од инвестициска недвижност кон залихи;
 - (в) крај на користењето на недвижноста од страна на сопственикот, при пренос од недвижност која е користена од сопственик кон инвестициска недвижност; и
 - (г) започнување на оперативен лизинг на друга страна, при пренос од залихи кон инвестициска недвижност.
 - (д) [Се брише]
- 58 Кога субјектот одлучува да отуѓи инвестициска недвижност без доградба, субјектот продолжува да ја третира недвижноста како инвестициска недвижност сè до моментот кога таа ќе престане да се признава (ќе биде елиминирана од извештајот за финансиската состојба) и не ја рекласифицира како залиха. Слично на ова, доколку субјектот почнува повторно да доградува постојна инвестициска недвижност за континуирана идна употреба како инвестициска недвижност, недвижноста останува инвестициска недвижност и не се рекласифицира како недвижност користена од сопственикот, додека доградбата е во тек.
- 59 Точките 60–65 се применуваат за прашањата на признавање и мерење кои произлегуваат тогаш кога субјектот го користи моделот на објективна вредност за инвестициски недвижности. Кога субјектот го користи моделот на набавна вредност, преносите помеѓу инвестициски недвижности, недвижностите што се користат од сопственикот и залихите не ја менуваат сметководствената вредност на пренесените недвижности и тие не ја менуваат набавната вредност на тие недвижности за целите на мерење и обелоденување.
- 60 За пренос од инвестициски недвижности кон сметководствено се евидентирани според објективната вредност во недвижности кои се користат од сопственикот или залихи, претпоставената набавна вредност за потребите на последователно евидентирање во согласност со МСС 16, МСФИ 16 или МСС 2 треба да биде нејзината објективна вредност на датумот на кој се случила промената во употребата.
- 61 Доколку недвижностите кои се користат од сопственикот станат инвестициски недвижности кои ќе се евидентираат според објективната вредност, субјектот треба да го применува МСС 16 за недвижности кои се во сопственост и МСФИ 16 за недвижности кои се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење до датумот на промена на употребата. Субјектот треба да ја третира секоја разлика на датумот помеѓу сметководствената вредност на недвижностите во согласност со МСС 16 или МСФИ 16 и нивната објективна вредност на ист начин како и ревалоризацијата во согласност со МСС 16.
- 62 До датумот кога недвижностите кои се користат од сопственикот ќе станат инвестициски недвижности евидентирани според објективната вредност, субјектот продолжува да ги депрецира недвижностите (или средството со право на користење) и да ги признава сите загуби поради безвреднување што настанале. Секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на недвижностите во согласност со МСС 16 или МСФИ 16 и нивната објективна вредност на тој датум, субјектот ја третира на ист начин како и ревалоризацијата во согласност со МСС 16. Со други зборови:

МСС 40

- (а) Секое произлезено намалување во сметководствената вредност на недвижностите се признава во добивка или загуба. Меѓутоа, намалувањето се евидентира во останата сеопфатна добивка на товар на ревалоризацискиот вишок во главнината, до степенот до кој износот е вклучен во ревалоризацискиот вишок за тие недвижности.
- (б) Секое произлезено зголемување во сметководствената вредност се третира на следниов начин:
- (i) До степенот до кој зголемувањето ја сторнира претходната загуба од обезвреднување на недвижностите, зголемувањето се признава во добивка или загуба. Износот признат во добивка или загуба за периодот не го надминува износот кој е неопходен да ја надомести сметководствената вредност, до сметководствената вредност којашто би била утврдена (без депрецијација) доколку не би била призната загуба поради обезвреднување.
- (ii) Секој преостанат дел од зголемувањето се признава во останата сеопфатна добивка и го зголемува ревалоризацискиот вишок во главнината. При последователното отуѓување на инвестициска недвижност, ревалоризацискиот вишок вклучен во капиталот може да се пренесе во задржаните заработки. Преносот од ревалоризациски вишок кој е вклучен во акумулираната добивка, не се прави преку добивка или загуба.
- 63 За пренос од залихи во инвестициска недвижност што ќе се евидентира сметководствено според објективната вредност, секоја разлика помеѓу објективната вредност на недвижностите на тој датум и претходната сметководствена вредност треба да се признае во добивка или загуба.**
- 64 Третманот на преноси од залихи во инвестициска недвижност ќе бидат евидентирани според објективната вредност е доследен на третманот за продажба на залихите.
- 65 Кога субјектот ќе ја доврши изградбата или доградбата на инвестициска недвижност во сопствена изведба, која ќе треба да се евидентира според објективна вредност, секоја разлика помеѓу објективната вредност на недвижностите на тој датум и нивната претходна сметководствена вредност треба да се признае во добивка или загуба.**

Отуѓувања

- 66 Инвестициска недвижност треба да престане да се признава (да се елиминира од извештајот за финансиската состојба) при отуѓувањето или кога инвестициската недвижност перманентно ќе се повлече од употреба и нема да се очекуваат идни економски придобивки од нејзино отуѓување.**
- 67 Отуѓувањето на инвестициска недвижност може да се оствари по пат на продажба или по пат на стапување во договор за финансиски лизинг. Датумот на отуѓување на инвестициска недвижност која е продадена е датумот на кој примателот се стекнува со контрола врз таа инвестициска недвижност во согласност со барањата за определување, кога обврската за извршување е исполнета во согласност со МСФИ 15. МСФИ 16 се применува за отуѓување кое настанало по пат на стапување во договор за финансиски лизинг или по пат на продажба и повратен лизинг.
- 68 Доколку, во согласност со принципот за признавање наведен во точка 16, субјектот во сметководствената вредност на средството, го признае трошокот за замена на дел од инвестициска недвижност, тој ја отпишува сметководствената вредност на заменетиот дел. За инвестициска недвижност која сметководствено се евидентира со примена на моделот на набавна вредност, заменетиот дел може да не претставува дел кој бил посебно депрециран. Доколку за субјектот не е практично да ја утврди сметководствената вредност на заменетиот дел, тој може да ја користи набавната вредност на заменетиот дел како индикација во утврдувањето на тоа колкав бил износот на набавната вредност на заменетиот дел во времето кога тоа средство било изградено или набавено. Според моделот за објективна вредност, во објективната вредност на инвестициска недвижност може веќе да е одразен фактот дека делот што треба да се замени ја изгубил својата вредност. Во други случаи може да биде тешко да се утврди колкава вредност треба да се намали за делот што ќе се замени. Алтернатива за намалување на објективната вредност на заменетиот дел, кога тоа не е практично да се направи, е во сметководствената вредност на средството да се вклучи набавната вредност на заменетиот дел, и потоа да се направи повторна проценка на објективната вредност на средството, како што би се барало за набавки кои не вклучуваат замена.
- 69 Добивки или загуби кои произлегуваат од повлекување од употреба или отуѓување на инвестициска недвижност, треба да се утврдуваат како разлика помеѓу него-приносите од**

МСС 40

отуѓувањето и сметководствената вредност на средството и треба да се признаваат во добивката или загубата (освен ако во МСФИ 16 не се бара поинаку за продажба или за повратен лизинг) во периодот во кој настанува повлекувањето од употреба или отуѓувањето.

- 70 Износот на надоместот што ќе биде вклучен во добивката или загубата кој произлегува од отпишување на инвестициска недвижност се определува во согласност со барањата за утврдување на цената на трансакцијата од точките 47–72 од МСФИ 15. Последователните промени на проценетиот износ на надоместокот кој е вклучен во добивката или загубата ќе бидат евидентирани во согласност со барањата за промени во цената на трансакцијата од МСФИ 15.
- 71 Субјектот го применува МСС 37, или други стандарди кои се соодветни, за сите обврски коишто субјектот ги задржал по отуѓувањето на инвестициска недвижност.
- 72 **Надоместоците од трети страни за инвестициска недвижност која била обезвреднета, изгубена или предадена, треба да се признаат во добивка или загуба во моментот кога таквиот надоместок ќе стане побарување.**
- 73 Обезвреднување или загуби на инвестициска недвижност, поврзани тужби за или плаќања на надоместоци од трети страни, и сите последователни набавки или изградби на средства за замена претставуваат посебни економски настани и се евидентираат одделно на следниов начин:
- (а) обезвреднувањата на инвестициска недвижност се признаваат во согласност со МСС 36;
 - (б) повлекувањата од употреба или отуѓувањата на инвестициска недвижност се признаваат во согласност со точките 66–71 од овој Стандард;
 - (в) надоместоците од трети страни за инвестициска недвижност која била обезвреднета, загубена или предадена се признаваат во добивката или загубата во моментот кога тие ќе станат побарување; и
 - (г) набавната вредност на средствата што се обновени, набавени или изградени како замена се утврдува во согласност со точките 20–29 од овој Стандард.

Обелоденување**Модел на објективна вредност и модел на набавна вредност**

- 74 Обелоденувањата наведени подолу се применуваат како дополние на оние наведени во МСФИ 16. Во согласност со МСФИ 16, сопственикот на инвестициска недвижност обезбедува обелоденувања како давател на лизинг во врска со договорите за лизинг што ги склучил. Корисникот на лизинг којшто чува инвестициска недвижност, како средство со право на користење, обезбедува обелоденувања што се бараат со МСФИ 16 во својство на корисник на лизинг и обелоденувања што се бараат со МСФИ 16 во својство на давател на лизинг за сите договори за оперативен лизинг што ги склучил.
- 75 **Субјектот треба да обелодени:**
- (а) Дали применува модел на објективна вредност или модел на набавна вредност.
 - (б) [Се брише]
 - (в) Кога класификацијата е тешка (види точка 14), критериумот што го користи субјектот за разликување на инвестициска недвижност од недвижност што се користи од сопственикот и од недвижност што се чува за продажба во редовниот тек на работењето.
 - (г) [Се брише]
 - (д) Степенот до кој објективната вредност на инвестициска недвижност (како што е мерена или обелоденета во финансиските извештаи) е заснована врз проценка од страна на независен проценител кој поседува призната и релевантна професионална квалификација и кој има неодамнешно искуство во врска со локацијата и категоријата на инвестициската недвижност што е предмет на проценката. Доколку немало таква проценка, тој факт треба да биде обелоденет.
 - (ф) Износите признати во добивка или загуба за:
 - (i) приход од наемнина од инвестициска недвижност;

MCC 40

- (ii) директни оперативни расходи (вклучувајќи поправки и одржување) кои произлегуваат од инвестициски недвижности кои создале приход од наемнина за време на периодот;
 - (iii) директни оперативни расходи (вклучувајќи поправки и одржување) кои произлегуваат од инвестициската недвижности кои не создале приход од наемнина за време на периодот; и
 - (iv) кумулативната промена во објективната вредност која е призната во добивка или загуба при продажба на инвестициска недвижност од класа на средства за кои се користи моделот на набавна вредност во класа на средства за кои се користи моделот на објективна вредност (види точка 32B).
- (е) Постоене и износи на ограничувањата на остварливоста на инвестициска недвижност или парична дознака на приход и приноси од отуѓување.
- (ж) Договорни облигации да се купи, да се изгради или догради инвестициска недвижност или за поправки, одржување или подобрување.

Модел на објективна вредност

- 76 Покрај обелоденувањата што се бараат според точка 75, субјектот којшто го применува моделот на објективна вредност од точките 33–55 треба, исто така, да го обелодени усогласувањето на сметководствената вредност на инвестициска недвижност на почетокот и на крајот на периодот, искажувајќи го следново:
- (а) дополнителни набавки, посебно обелоденувајќи ги оние набавки коишто резултираат од стекнување и оние коишто произлегуваат од капитализирање на последователни расходи кои се признати во сметководствената вредност на средството;
 - (б) дополнителни набавки коишто резултираат од стекнување преку деловни комбинации;
 - (в) средства кои се класифицирани како чувани за продажба или кои се вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како чувана за продажба во согласност со МСФИ 5 и други отуѓувања;
 - (г) нето-добивките или загубите кои произлегуваат од прилагодувања на објективната вредност;
 - (д) нето-курсните разлики кои произлегуваат од преведување на финансиските извештаи во различна валута на презентирање, и од преведување на работење во странство во валутата на презентирање на известувачкиот субјект;
 - (е) преноси во и од залихи и недвижности користени од сопственикот; и
 - (е) други промени.
- 77 Кога проценката што е добиена за инвестициска недвижност се прилагодува значително заради целите на финансиските извештаи, на пример, за да се избегне двојно броење на средствата или обврските кои се признати како одвоени средства и обврски, како што е опишано во точка 50, субјектот треба да обелодени усогласување помеѓу добиената проценка и прилагодената проценка која е вклучена во финансиските извештаи, покажувајќи ги одделно збирниот износ на сите признати обврски за лизинг кои биле повторно додадени и сите други значајни прилагодувања.
- 78 Во исклучителни случај на кои се посочува во точка 53, кога субјектот ги мери инвестициските недвижности со користење на моделот на набавна вредност според MCC 16 или во согласност со МСФИ 16, усогласувањето што се бара според точка 76 треба да ги обелодени износите коишто се однесуваат на тие инвестициски недвижности одвоено од износите коишто се однесуваат на другите инвестициски недвижности. Покрај тоа, субјектот треба да обелодени:
- (а) опис на инвестициската недвижност;
 - (б) објаснување зошто објективната вредност не може да се измери веродостојно;
 - (в) доколку е можно, опсегот на проценки во кои е мошне веројатно дека се наоѓа објективната вредност; и

МСС 40

- (г) при отуѓување на инвестициски недвижности кои не се евидентирани според објективната вредност:
 - (i) фактот дека субјектот отуѓил инвестициска недвижност што не била евидентирана според објективната вредност;
 - (ii) сметководствената вредност на таа инвестициска недвижност во моментот на продажбата; и
 - (iii) износот на признатата добивка или на признатата загуба.

Модел на набавна вредност

- 79 Покрај обелоденувањето коешто се бара според точка 75, субјектот којшто го применува моделот на набавна вредност според точка 56, треба, исто така, да ги обелодени:
- (а) користените методи на депрецијација;
 - (б) корисниот век на употреба или користените стапки на депрецијација;
 - (в) бруто-сметководствената вредност и акумулираната депрецијација (групно со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на периодот;
 - (г) усогласување на сметководствената вредност на инвестициската недвижност на почетокот и на крајот на периодот, покажувајќи го следново:
 - (i) дополнителните набавки, и тоа обелоденувајќи ги оние набавки кои резултираат од стекнувања и оние кои произлегуваат од последователни издатоци што се признати како средства;
 - (ii) дополнителните набавки кои резултираат од стекнувања преку деловни комбинации;
 - (iii) средствата кои се класифицирани како чувани за продажба или кои се вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како чувана за продажба во согласност со МСФИ 5 и други отуѓувања;
 - (iv) депрецијација;
 - (v) износот на признатите загуби поради обезвреднување и износот на загубите поради обезвреднување кои се сторирани во текот на периодот, во согласност со МСС 36;
 - (vi) нето-курсните разлики кои произлегуваат од преведување на финансиските извештаи во различна валута на презентирање, и од преведување на работење во странство во валутата на презентирање на субјект кој известува;
 - (vii) преносите во или од залихи и недвижности што се користат од сопственикот; и
 - (viii) други промени.
 - (д) објективната вредност на инвестициски недвижност. Во исклучителни случаи опишани во точка 53, кога субјектот не може веродостојно да ја утврди објективната вредност на инвестициска недвижност, субјектот треба да обелодени:
 - (i) опис на инвестициската недвижност;
 - (ii) објаснување зошто не може веродостојно да ја утврди објективната вредност; и
 - (iii) доколку е можно, опсегот на проценките во кои е мошне веројатно дека се наоѓа објективната вредност.

Преодни одредби

Модел на објективна вредност

- 80 Субјектот кој претходно го применувал МСС 40 (2000 година) и избере за прв пат да ги класифицира и сметководствено да ги евидентира некои или сите дозволени учества во

MCC 40

недвижности кои се чуваат според оперативен лизинг како инвестициски недвижности треба ефектот од таквиот избор да го признае како прилагодување во почетната состојба на задржаните заработки за периодот во кој изборот е направен за прв пат. Во дополние:

- (а) доколку субјектот претходно јавно ја обелоденил (во финансиските извештаи или поинаку) објективната вредност на тие учества во недвижности во поранешните периоди (мерена врз основа која ја задоволува дефиницијата за објективна вредност во МСФИ 13), субјектот се поттикнува, но од него не се бара, да:
 - (i) го прилагоди почетната состојба на задржаните заработки во најраниот презентираан период за кој јавно била обелоденета ваквата објективна вредност; и
 - (ii) повторно да прикаже споредбени информации за тие периоди; и
- (б) доколку субјектот претходно јавно не ги обелоденил информациите опишани во (а), не треба повторно да прикаже споредбени информации и треба да го обелодени овој факт.

81 Овој Стандард бара различен третман од третманот што се бара според MCC 8. MCC 8 бара споредбените информации да бидат повторно прикажани, освен ако е тоа непрактично да се направи.

82 Кога субјектот за прв пат го усвојува овој Стандард, прилагодувањето на почетната состојба на задржаните заработки вклучува рекласификација на секој износ чуван во ревалоризациониот вишок за инвестициска недвижност.

Модел на набавна вредност

83 MCC 8 се применува за секоја промена во сметководствените политики којашто настанува тогаш кога субјектот за прв пат го усвојува овој Стандард и избира да го користи моделот на набавна вредност. Ефектот на промената во сметководствените политики вклучува рекласификација на секој износ којшто се чува во ревалоризациониот вишок за инвестициска недвижност.

84 Барањата на точките 27–29 во однос на првичното мерење на инвестициска недвижност стекната во разменска трансакција на средства треба да се применуваат во иднина само за идни трансакции.

Деловни комбинации

84А *Годишни подобрувања од циклус 2011–2013 година*, издаден во декември 2013 година, ја додаде точка 14А и наслов пред точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена во иднина за стекнувања на инвестициски недвижности од почетокот на првиот период за кој субјектот ја применува таа измена. Следствено на тоа, евидентирањето на стекнувања на инвестициски недвижности во претходни периоди не треба да се прилагоди. Сепак, субјектот може да избере да ја примени измената на поединечни стекнувања на инвестициски недвижности кои се случиле пред почетокот на првиот годишен период кој се појавува на или по датумот на стапување во сила доколку, и само доколку, на субјектот му се достапни информациите потребни за да се примени измената на тие претходни трансакции.

МСФИ 16

84Б Субјектот кој за прв пат го применува МСФИ 16, и неговите поврзани измени од овој Стандард, треба да ги примени барањата за премин од Додаток В во МСФИ 16 на своите инвестициски недвижности кои ги чува како средство со право на користење.

Преноси на инвестициски недвижности

84В *Преноси на инвестициски недвижности* (измени на MCC 40), издаден во декември 2016 година, ги измени точките 57–58. Субјектот треба да ги примени тие измени на промените во употребата кои се случуваат на почетокот или за време на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ги применува измените (датум на прва примена). На датумот на прва примена, субјектот повторно ќе ја процени класификацијата на недвижноста која се чува на тој датум и, доколку е применливо, ќе направи рекласификација на недвижноста со примена на точките 7–14 за да се одразуваат состојбите што постојат на тој датум.

МСС 40

- 84Г Без оглед на барањата од точка 84В, на субјектот му е дозволено ретроактивно да ги примени измените од точките 57–58 во согласност со МСС 8 ако, и само ако, тоа е можно без користење на ретроспектива.
- 84Д Доколку, во согласност со точка 84В, субјектот ја рекласифицира недвижноста на датумот на прва примена, субјектот треба:
- (а) Да ја евидентира рекласификацијата со примена на барањата од точките 59–64. Во примената на точките 59–64, субјектот треба:
 - (i) да го чита секое упатување на датумот на промена во употребата како датум на првична примена; и
 - (ii) да го признае секој износ кој, во согласност со точките 59–64, би бил признат во добивка или загуба како прилагодување на почетната состојба на задржаните заработки на датумот на првична примена.
 - (б) Да ги обелодени износите што биле рекласифицирани во, или од, инвестициска недвижност во согласност со точка 84В. Субјектот треба да ги обелодени тие износи кои биле рекласифицирани како дел од усогласувањето на сметководствената вредност на инвестициска недвижност на почетокот и на крајот од периодот, како што се бара со точките 76 и 79.

Датум на стапување во сила

- 85 Субјектот треба да го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го примени овој Стандард за периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 85А МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (ревизиран во 2007 година) ја измени терминологијата што се користи во МСФИ. Понатаму, тој ја измени точка 62. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го примени МСС 1 (ревизиран во 2007 година) за претходен период, измените треба да се применат за тој претходен период.
- 85Б Точките 8, 9, 48, 53, 54 и 57 беа изменети, точката 22 беше избришана и точките 53А и 53Б беа додадени со *Подобрувањата на МСФИ* издаден во мај 2008 година. Субјектот треба да ги примени тие измени во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. На субјектот му е дозволено да ги примени измените за инвестициски недвижности во изградба од кој било датум што е пред 1 јануари 2009 година, доколку објективните вредности на инвестициските недвижности во изградба се мерени на тие датуми. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт и во исто време да ги примени измените на точките 5 и 81Д од МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*.
- 85В МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени дефиницијата за објективна вредност во точка 5, ги измени точките 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53Б, 78–80 и 85Б и ги избриша точките 36–39, 42–47, 49, 51 и 75(г). Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 85Г *Годишни подобрувања од циклус 2011–2013 година* издаден во декември 2013 година додаде наслови пред точка 6 и по точка 84, и ги додаде точките 14А и 84А. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 85Д МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*, издаден во мај 2014 година, ги измени точките 3(б), 9, 67 и 70. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 85Ѓ МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, го измени опфатот на МСС 40 така што ја прошири дефиницијата за инвестициска недвижност, таа да ги вклучува и инвестициските недвижности кои се во сопственост и недвижностите кои се чуваат од корисникот на лизинг како средство со право на користење. МСФИ 16 ги измени точките 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53А, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 и 78, ги додаде точките 19А, 29А, 40А и 84Б и нејзиниот поврзан наслов и ги избриша точките 3, 6, 25, 26 и 34. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 85Е *Преноси на инвестициска недвижност* (измени на МСС 40), издаден во декември 2016, ги измени точките 57–58 и ги додаде точките 84В–84Д. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

МСС 40

85Ж МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 32Б. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 17.

Повлекување на МСС 40 (2000 година)

86 Овој Стандард го заменува МСС 40 *Инвестициски недвижност* (издаден во 2000 година).

МСС 41

Меѓународен сметководствен стандард 41 Земјоделство

Цел

Целта на овој Стандард е да ги пропише сметководствениот третман и обелоденувањата поврзани со земјоделската активност.

Опфат

- Овој Стандард треба да се применува за сметководствено евидентирање на следниве ставки кога тие се однесуваат на земјоделска активност:
 - биолошки средства; освен повеќегодишни насади;
 - земјоделски производи во моментот на бербата; и
 - државни поддршки опфатени со точките 34 и 35.
- Овој Стандард не се применува на:
 - Земјиште поврзано со земјоделска активност (види МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* и МСС 40 *Инвестициска недвижност*).
 - Повеќегодишни насади кои се поврзани со земјоделска активност (види МСС 16). Меѓутоа, овој Стандард се применува на производите од тие повеќегодишни насади.
 - Државни поддршки кои се поврзани со повеќегодишни насади (види МСС 20 *Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош*).
 - Нематеријални средства поврзани со земјоделска активност (види МСС 38, *Нематеријални средства*).
 - Средства со право на користење кои произлегуваат од лизинг на земјиште поврзано со земјоделска активност (види МСФИ 16 *Лизинг*).
- Овој Стандард се применува кај земјоделски производи кои ги претставуваат собраните производи на биолошките средства на субјектот, во моментот на бербата. Потоа, се применува МСС 2 *Залихи*, или друг применлив Стандард. Според тоа, овој Стандард не ја третира обработката на земјоделскиот производ по бербата; на пример, обработката на грозје во вино од винар којшто го одгледал грозјето. Иако ваквата обработка може да претставува логично и природно продолжение на земјоделската активност, и настаните што се случуваат може да имаат некоја сличност со биолошката трансформација, таквата обработка не се вклучува во дефиницијата за земјоделска активност во овој Стандард.
- Во следнава табела се дадени примери на биолошки средства, земјоделски производ и производи коишто се резултат на обработка по бербата:

Биолошки средства	Земјоделски производ	Производи коишто се резултат на обработка по бербата
Овци	Волна	Предиво, килим
Дрвја на шумска плантажа	Исечени стебла	Трупци, дрвена граѓа
Добиток за производство на млеко	Млеко	Сирење
Свињи	Месо	Колбаси, сушени шунки
Растенија за производство на памук	Собран памук	Конец, облека
Шеќерна трска	Собрана шеќерна трска	Шеќер
Растенија за производство на	Собрани тутунови листови	Сушен тутун

МСС 41

Биолошки средства	Земјоделски производ	Производи коишто се резултат на обработка по бербата
тутун		
Растенија за чај	Собрани листови чај	Чај
Винови лози	Собрано грозје	Вино
Овошни дрвја	Собрано овошје	Преработено овошје
Палми за производство на масло	Собрани плодови	Палмино масло
Каучукови дрвја	Собран латекс	Производи од гума

Некои растенија, на пример, растенијата за чај, виновите лози, палмите за производство на масло и каучуковите дрвја, обично ја задоволуваат дефиницијата за повеќегодишен насад и спаѓаат во опфатот на МСС 16. Меѓутоа, плодовите на повеќегодишните насади, на пример, листовите чај, грозјето, плодот на палмата за производство на масло и латексот спаѓаат во опфатот на МСС 41.

Дефиниции**Дефиниции поврзани со земјоделство**

- 5 Во овој Стандард се користат следниве термини со нивните специфични значења:
- Земјоделска активност* е управувањето од страна на субјектот со биолошката трансформација и бербата на биолошките средства за продажба или нивна конверзија во земјоделски производ или во дополнителни биолошки средства.
- Земјоделски производ* е собраниот производ од биолошките средства на субјектот.
- Повеќегодишен насад* е живо растение што:
- се користи во производство или снабдување на земјоделски производи;
 - се очекува да даде производ во повеќе од еден период; и
 - за кое има мала веројатност дека ќе биде продадено како земјоделски производ, освен за можна евентуална продажба како отпад.
- Биолошко средство* е живо животно или растение.
- Биолошка трансформација* ги опфаќа процесите на растење, дегенерација, производство и расплод коишто предизвикуваат квалитативни или квантитативни промени на биолошкото средство.
- Трошоци за продажба* се инкременталните трошоци кои се директно поврзани со отуѓувањето на средството, не вклучувајќи ги финансиските трошоци и даноците на добивка. *Costs to sell are the incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income taxes.*
- Група на биолошки средства* е групирање на слични живи животни или растенија.
- Берба* е одвојување на производот од биолошкото средство или прекин на животните процеси на биолошкото средство.
- 5A Следниве не се сметаат за повеќегодишни насади:
- растенија што се одгледуваат за да бидат собрани како земјоделски производ (на пример, дрвја што се одгледуваат за да се користат како дрвена граѓа);
 - растенија што се одгледуваат за производство на земјоделски производ кога има повеќе од мала веројатност дека субјектот и ќе ги собере и ќе ги продаде тие растенија како земјоделски производ, освен за евентуална продажба како отпад (на пример, дрвја што се одгледуваат и поради овошките и со цел да бидат употребени како дрвена граѓа); и
 - едногодишни насади (на пример, пченка и пченица).

МСС 41

- 5Б Кога повеќегодишни насади повеќе не се користат за да даваат производи, тие може да се исечат и да се продаат како отпаден материјал, на пример, да се користат како огревно дрво. Таквата можна продажба како отпад нема да спречи растението да ја задоволува дефиницијата за повеќегодишен насад.
- 5В Производи што растат на повеќегодишни насади се биолошки средства.
- 6 Земјоделската активност опфаќа разновиден опсег на активности; на пример, одгледување на добиток, шумарство, годишни или повеќегодишни насади, обработување на овоштарници и плантажи, одгледување на цвеклиња и аквакултура (вклучувајќи рибници). Во рамките на оваа разноличност, постојат одредени заеднички карактеристики:
- (а) *способност за промена*. Живите животни и растенија се способни за биолошка трансформација;
 - (б) *управување со промената*. Управувањето ја олеснува биолошката трансформација по пат на подобрување, или барем стабилизирање, на неопходните услови за да се случи процесот (на пример, нивоата на хранливост, влажноста, температурата, плодноста и светлината). Ваквото управување ја разликува земјоделската активност од другите активности. На пример, берење од неуправувани извори (како што се океанското рибарство и сечењето на шумите) не е земјоделска активност; и
 - (в) *мерење на промената*. Промената на квалитетот (на пример, генетската вредност, густината, зрелоста, покриеноста со маснотии, содржината на протеините и јакоста на влакната) или квантитетот (на пример, плодноста, тежината, кубните метри, должината или дијаметарот на влакната, и бројот на пупките) кои резултирале од биолошка трансформација или берба се мерат и надгледуваат како рутинска функција на управување.
- 7 Од биолошката трансформација произлегуваат следниве видови исходи:
- (а) промена на средствата преку (i) раст (зголемување на количеството или подобрување на квалитетот на добитокот или на растението), (ii) дегенерација (намалување на количеството или влошување на квалитетот на животното или на растението), или (iii) распад (создавање на дополнителни живи животни или растенија); или
 - (б) производство на земјоделски производи како што се латексот, лисјата чај, волната и млекото.

Општи дефиниции

- 8 Во овој Стандард се користат следниве термини со нивните специфични значења:
- Сметководствена вредност* е износ според кој средството се признава во извештајот за финансиската состојба.
- Објективна вредност* е цената што би била добиена за продажба на средство или што би била платена за пренос на обврска при редовна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13 Мерење на објективната вредност.)
- Државни поддржки* се дефинирани во МСС 20.
- 9 [Се брише]

Признавање и мерење

- 10 Субјектот треба да го признае биолошкото средство или земјоделскиот производ кога, и само кога:
- (а) субјектот го контролира средството како резултат на минати настани;
 - (б) постои веројатност дека идни економски придобивки поврзани со средството ќе претставуваат прилив во субјектот; и
 - (в) објективната вредност или набавната вредност на средството може веродостојно да се измери.
- 11 Кај земјоделската активност, контролата може да се докаже по пат на, на пример, законска сопственост на добитокот и жигосување, или поинакво обележување на добитокот при

МСС 41

стекнувањето, раѓањето или одбивањето од млеко. Идните придобивки нормално се проценуваат по пат на мерење на значајните физички својства.

- 12 **Биолошкото средство треба да се мери при првичното признавање и на крајот на секој известувачки период според неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба, освен во случајот опишан во точка 30, каде што објективната вредност не може веродостојно да се измери.**
- 13 **Земјоделскиот производ собран од биолошките средства на субјектот треба да се мери според неговата објективна вредност намалена за трошоците на продажба во моментот на бербата. Таквото мерење е набавната вредност на тој датум кога се применува МСС 2, *Залихи*, или некој друг важечки стандард.**
- 14 [Се брише]
- 15 Мерењето на објективната вредност за биолошкото средство или земјоделските производи може да се олесни со групирање на биолошките средства или земјоделските производи според значајните својства; на пример, според староста или квалитетот. Субјектот ги избира својствата коишто одговараат на својствата што се користени на пазарот како основа за утврдување на цените.
- 16 Субјектот обично склучуваат договори за продажба на нивните биолошки средства или земјоделски производи на иден датум. Договорните цени не се неопходно релевантни за утврдување на објективната вредност, бидејќи објективната вредност ги одразува условите на тековниот пазар по кои заинтересираните купувач и заинтересираните продавач би направиле трансакција. Како резултат, објективната вредност на биолошкото средство или земјоделските производи не е прилагодена поради постоење на договор. Во некои случаи, договор за продажба на биолошко средство или земјоделски производи може да биде неповолен договор, како што е дефинирано во МСС 37 *Резервирања, условени обврски, и условени средства*. МСС 37 се применува за неповолни договори.
- 17–21 [Се брише]
- 22 Субјектот не вклучува никакви готовински текови за финансирање на средствата или за повторно воспоставување на биолошките средства по бербата (на пример, трошокот за повторно пошумување по сечењето).
- 23 [Се брише]
- 24 Понекогаш, набавната вредност може да биде приближна на објективната вредност, особено кога:
- (а) се случила мала биолошка трансформација по почетната набавна вредност (на пример, кај изникнати овошки кои биле засадени непосредно пред крајот на периодот на известување или кај новонабавен добиток); или
 - (б) влијанието на биолошката трансформација врз цената не се очекува да биде материјално (на пример, кај почетниот раст во производствен циклус 30-годишни борови).
- 25 Биолошките средства често пати се физички споени за земјиштето (на пример, дрвја во насадите на шума). Може да не постои одвоен пазар за биолошките средства коишто се споени за земјиштето, но може да постои активен пазар за комбинираниите средства, т.е. за биолошките средства, необработеното земјиште и подобрувањата на земјиштето, во пакет. Субјектот може да ги користи информациите што се однесуваат на комбинираниите средства за да ја утврди објективната вредност на биолошките средства. На пример, објективната вредност на необработено земјиште и подобрувања на земјиштето може да се одземе од објективната вредност на комбинираниите средства за да се дојде до објективната вредност на биолошките средства.

Добивки и загуби

- 26 **Добивка или загуба којашто произлегува при почетното признавање на биолошкото средство според објективната вредност намалена за трошоците на продажба, како и од промената во објективната вредност намалена за трошоците за продажба на биолошкото средство, треба да се вклучи во добивка или загуба за периодот во којшто настанала.**
- 27 Загуба може да произлезе при почетното признавање на биолошкото средство, бидејќи трошоците за продажба се одземаат при утврдување на објективната вредност намалена за трошоците за продажба на биолошкото средство. Добивка може да произлезе при почетно признавање на биолошкото средство, како на пример, кога ќе се роди теле.
- 28 **Добивка или загуба којашто произлегува при почетно признавање на земјоделскиот производ според објективната вредност намалена за трошоците за продажба, треба да се вклучи во добивка или загуба за периодот во којшто настанала.**

МСС 41

- 29 Добивка или загуба може да произлезе при почетното признавање на земјоделскиот производ како резултат на берењето.

Невозможност веродостојно да се мери објективната вредност

- 30 **Постои претпоставка дека објективната вредност на биолошко средство може веродостојно да се мери. Меѓутоа, таа претпоставка може да се побие само при почетното признавање на биолошкото средство за коешто не се расположливи пазарно утврдени цени и за коешто е јасно утврдено дека алтернативните проценки на објективната вредност се неверодостојни. Во таков случај, тоа биолошко средство треба да се мери според неговата набавна вредност намалена за секоја акумулирана депрецијација и сите акумулирани загуби поради обезвреднување. Откако објективната вредност на такво биолошко средство ќе стане веродостојно мерлива, субјектот треба да го мери средството според неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба. Откако нетековното биолошко средство ќе ги исполни критериумите за да се класификува како чувано за продажба (или е вклучено во група за отуѓување кои се класификувани како чувани за продажба) во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства чувани за продажба и прекинато работење*, се претпоставува дека објективната вредност може да се измери веродостојно.**
- 31 Претпоставката во точка 30 може да се побие само при почетното признавање. Субјектот којшто претходно го мерел биолошкото средство според неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба, продолжува да го мери биолошкото средство според неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба, сè до моментот на отуѓувањето.
- 32 Во сите случаи, субјектот го мери земјоделскиот производ во моментот на бербата според неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба. Овој Стандард го одразува гледиштето дека објективната вредност на земјоделскиот производ во моментот на бербата може секогаш да биде веродостојно мерена.
- 33 При утврдувањето на набавната вредност, акумулираната депрецијација и акумулираните загуби поради обезвреднување, субјектот ги зема предвид МСС 2, МСС 16 и МСС 36 *Обезвреднување на средства*.

Државни поддршки

- 34 **Безусловна државна поддршка која се однесува на биолошко средство мерено според неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба, треба да се признае како приход или загуба кога, и само кога, државната поддршка станува побарување.**
- 35 **Доколку државна поддршка која се однесува на биолошко средство мерено според објективната вредност намалена за трошоците за продажба е условена, вклучувајќи и случај кога државната поддршка бара субјектот да не врши определена земјоделска активност, субјектот треба да ја признае државната поддршка во добивка или загуба кога, и само кога, се исполнети условите поврзани со државната поддршка.**
- 36 Роковите и условите на државните поддршки варираат. На пример, државната поддршка може да бара субјектот да има фарма на определена локација за време од пет години и да ја врати целата државна поддршка доколку работењето на фармата трае помалку од пет години. Во овој случај, државната поддршка не се признава во добивка или загуба додека не поминат пет години. Меѓутоа, доколку државната поддршка дозволува дел од државната поддршка да се задржи во согласност со поминатото време, субјектот го признава тој дел во добивка или загуба низ времето.
- 37 Доколку државната поддршка се однесува на биолошко средство мерено според неговата набавна вредност намалена за акумулираната депрецијација и акумулираните загуби поради обезвреднување (види точка 30), се применува МСС 20.
- 38 Овој Стандард бара различен третман од МСС 20, доколку државната поддршка се однесува на биолошко средство мерено според објективната вредност намалена за трошоците за продажба или пак државната поддршка бара субјектот да не врши определена земјоделска активност. МСС 20 се применува само на државната поддршка која се однесува на биолошкото средство мерено според набавната вредност намалена за секоја акумулирана депрецијација и сите акумулирани загуби поради обезвреднување.

MCC 41

Обелоденување

39 [Се брише]

Општо

40 Субјектот треба да ја обелодени групната добивка или загуба која произлегла за време на тековниот период при првичното признавање на биолошките средства и земјоделските производи и од промената во објективната вредност намалена за трошоците за продажба на биолошките средства.

41 Субјектот треба да даде опис за секоја група на биолошки средства.

42 Обелоденувањето што се бара според точката 41, може да биде во форма на текстуален или квантитативен опис.

43 Субјектот се охрабрува да дава квантитативен опис за секоја група на биолошки средства, правејќи разлика помеѓу потрошни и повеќегодишни биолошки средства или помеѓу зрели и незрели биолошки средства, како што е соодветно. На пример, субјектот може да ги обелодени сметководствените вредности на потрошни биолошки средства и повеќегодишни биолошки средства по група. Понатаму, субјектот може да ги подели тие сметководствени вредности на зрели и незрели средства. Овие разликувања обезбедуваат информации коишто можат да помогнат во проценувањето на временскиот распоред на идните готовински текови. Субјектот ја обелоденува основата за правење на секои вакви разликувања.

44 Потрошни биолошки средства се оние што треба да се соберат како земјоделски производи или да се продадат како биолошки средства. Примери за потрошни биолошки средства се добиток наменет за производство на месо, добиток што се чува за продажба, риба во рибници, насади, како што се пченка и пченица, производи од повеќегодишни растенија и дрвја што се одгледуваат за дрвена граѓа. Повеќегодишни биолошки средства се оние средства што не се потрошни биолошки средства; на пример, добиток од кој се добива млеко и овошни дрвја од кои се собира овошје. Повеќегодишните биолошки средства не се земјоделски производ, туку се чуваат за да носат производи.

45 Биолошките средства може да се класифицираат како зрели биолошки средства или како незрели биолошки средства. Зрелите биолошки средства се оние коишто ги достигнале квалификациите за берба (кај потрошни биолошки средства) или се во состојба да одржуваат редовни берби (кај повеќегодишните биолошки средства).

46 Доколку не се обелоденети некаде во информациите објавени со финансиските извештаи, субјектот треба да ги опише:

(а) природата на своите активности, вклучувајќи ја секоја група на биолошки средства; и

(б) нефинансиските мерки или проценки на физичките количини на:

(i) секоја група на биолошки средства на субјектот на крајот на периодот; и

(ii) излезните параметри на земјоделскиот производ за време на периодот.

47–48 [Се брише]

49 Субјектот треба да ги обелодени:

(а) постоењето и сметководствените вредности на биолошките средства чие право на сопственост е ограничено, како и сметководствените вредности на биолошките средства кои се заложени како обезбедување на обврските;

(б) износот на преземените заложби за развивање или стекнување на биолошки средства; и

(в) стратегиите за управување со финансискиот ризик поврзан со земјоделската активност.

50 Субјектот треба да презентира усогласување на промените на сметководствената вредност на биолошките средства помеѓу почетокот и крајот на тековниот период. Усогласувањето треба да ги вклучи:

(а) добивката или загубата која произлегува од промени на објективната вредност намалена за трошоците за продажба;

МСС 41

- (б) зголемувањата поради купувања;
 - (в) намалувањата што можат да се припишат на продажбата и биолошките средства класифицирани како чувани за продажба (или вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како чувана за продажба) во согласност со МСФИ 5;
 - (г) намалувањата поради берба;
 - (д) зголемувањата коишто резултираат од деловни комбинации;
 - (е) нето-курсните разлики коишто произлегуваат од преведување на финансиски извештаи во различна презентациска валута и коишто произлегуваат од преведување на работење со странство во презентациската валута на субјектот кој известува; и
 - (е) други промени.
- 51 Објективната вредност намалена за трошоците за продажба на биолошко средство може да се промени поради физичките промени и поради промените на цените на пазарот. Посебното обелоденување на физичките промени и промените на цените е корисно при проценување на успешноста на работењето во тековниот период и во иднина, особено кога постои производствен циклус подолг од една година. Во такви случаи, субјектот се охрабрува да го обелодени, по групи, или поинаку, износот на промената на објективната вредност намалена за трошоците за продажба вклучени во добивка или загуба поради физичките промени и поради промените на цените. Овие информации, генерално, се помалку корисни кога производствениот циклус е пократок од една година (на пример, кај одгледувањето на кокошки или одгледувањето на житни насади).
- 52 Биолошката трансформација резултира во повеќе видови физичка промена—раст, дегенерација, производство и расплод, при што секоја од нив е видлива и мерлива. Секоја од овие физички промени е директно поврзана со идните економски придобивки. Промена на објективната вредност на биолошко средство поради берење е, исто така, физичка промена.
- 53 Земјоделската активност често е изложена на климатски ризици, ризици од заболувања и други природни ризици. Доколку се случи настан којшто создава материјална ставка на приход или расход, природата и износот на таа ставка се обелоденуваат во согласност со МСС 1, *Презентирање на финансиски извештаи*. Примерите вклучуваат појава на вирусно заболување, поплава, големи суши или мрзнења и наезда на инсекти.

Дополнителни обелоденувања за биолошки средства каде што објективната вредност не може веродостојно да се измери

- 54 Доколку субјектот ги мери биолошките средства според нивната набавна вредност намалена за акумулираната депрецијација и акумулираните загуби поради обезвреднување (види точка 30) на крајот на периодот, за таквите биолошки средства субјектот треба да обелодени:
- (а) опис на биолошките средства;
 - (б) објаснување зошто објективната вредност не може веродостојно да се измери;
 - (в) доколку е можно, опсегот на проценките во чии рамки е мошне веројатно дека се наоѓа објективната вредност;
 - (г) користениот метод на депрецијација;
 - (д) корисниот век на употреба или користени стапки на депрецијација; и
 - (е) бруто-сметководствената вредност и акумулираната депрецијација (заедно со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на периодот.
- 55 Доколку, за време на тековниот период, субјектот ги мери биолошките средства според нивната набавна вредност намалена за акумулираната депрецијација и акумулираните загуби поради обезвреднување (види точка 30), субјектот треба да ја обелодени секоја добивка или загуба призната при отуѓувањето на таквите биолошки средства и со усогласувањето што се бара според точка 50 треба да се обелоденат одвоено износите поврзани со таквите биолошки средства. Покрај тоа, усогласувањето треба да ги вклучи следниве износи вклучени во добивка или загуба за тие биолошки средства:
- (а) загуби поради обезвреднување;
 - (б) обратни трансакции на загуби поради обезвреднување; и

МСС 41

- (в) депрецијација.
- 56 Доколку објективната вредност на биолошките средства, претходно мерени според нивната набавна вредност намалена за акумулираната депрецијација и сите акумулирани загуби поради обезвреднување, стане веродостојно мерлива за време на тековниот период, за тие биолошки средства субјектот треба да обелодени:
- (а) опис на биолошките средства;
- (б) објаснување зошто објективната вредност станала веродостојно мерлива; и
- (в) ефектот од промената.

Државни поддршки

- 57 Субјектот треба да го обелодени следново во врска со земјоделската активност опфатена во овој Стандард:
- (а) природата и големината на државните поддршки признаени во финансиските извештаи;
- (б) неисполнетите услови и други условности во врска со државните поддршки; и
- (в) значајни очекувани намалувања во нивото на државните поддршки.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 58 Овој Стандард стапува во сила за годишните финансиски извештаи кои ги опфаќаат периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 2003 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2003 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 59 Овој Стандард не воспоставува специфични преодни одредби. Усвојувањето на овој Стандард сметководствено се евидентира во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*.
- 60 Точките 5, 6, 17, 20 и 21 беа изменети и точката 14 беше избришана со *Подобрувањата на МСФИ* издаден во мај 2008 година. Субјектот треба да ги примени тие измени во иднина за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 61 МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 8, 15, 16, 25 и 30 и ги избриша точките 9, 17–21, 23, 47 и 48. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 62 *Земјоделство: повеќегодишни насади* (измени на МСС 16 и МСС 41), издаден во јуни 2014 година, ги измени точките 1–5, 8, 24 и 44 и ги додаде точките 5А–5В и 63. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно во согласност со МСС 8.
- 63 Во периодот на известување во кој за прв пат се применува *Земјоделство: повеќегодишни насади* (измени на МСС 16 и МСС 41), субјектот не мора да ги обелодени квантитативните информации што се бараат со точка 28(г) од МСС 8 за тековниот период. Меѓутоа, субјектот треба да ги презентира квантитативните информации што се бараат со точка 28(г) од МСС 8 за секој претходен презентирани период.
- 64 МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 2. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.
- 65 *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите 2018–2020 година*, издаден во мај 2020 година, ја измени точка 22. Субјектот треба да ја примени таа измена на мерењата на објективната вредност на или по почетокот на првиот годишен известувачки период кој започнува на или по 1 јануари 2022 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

МСФИ 1

Меѓународен стандард за финансиско известување 1
Првично усвојување на меѓународните стандарди за финансиско известување**Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да обезбеди дека *првите финансиски извештаи според МСФИ* на даден субјект, како и неговите меѓупериодски финансиски извештаи за дел од периодот којшто е покриен со тие финансиски извештаи, содржат висококвалитетни информации коишто:
- (а) се транспарентни за корисниците и споредливи во рамките на сите презентирани периоди;
 - (б) обезбедуваат погодна почетна точка за сметководството во согласност со *Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ)*; и
 - (в) можат да бидат генерирани по трошок којшто не ги надминува придобивките.

Опфат

- 2 Субјектот треба да го применува овој МСФИ во:
- (а) своите први финансиски извештаи според МСФИ; и
 - (б) секој меѓупериодски финансиски извештај, доколку има такви, кој го презентира според МСС 34, *Меѓупериодско финансиско известување*, за делот од периодот којшто е покриен со неговите први финансиски извештаи според МСФИ.
- 3 Првите финансиски извештаи на субјектот изготвени според МСФИ се првите годишни финансиски извештаи во коишто субјектот ги усвојува МСФИ, по пат на експлицитна и безрезервна изјава во тие финансиски извештаи за усогласеност со МСФИ. Финансиските извештаи според МСФИ се првите финансиски извештаи според МСФИ на субјектот доколку, на пример, субјектот:
- (а) Ги презентирал своите најскорешни претходни финансиски извештаи:
 - (i) во согласност со националните барања кои не се конзистентни со МСФИ во сите аспекти;
 - (ii) според МСФИ во сите аспекти, освен тоа што финансиските извештаи не содржеле експлицитна и безрезервна изјава дека се усогласени со МСФИ;
 - (iii) кои содржеле експлицитна изјава за усогласеност со некои, но не и сите, МСФИ;
 - (iv) во согласност со националните барања коишто се неконзистентни со МСФИ, користејќи некои поединечни МСФИ за евидентирање на ставки за коишто не постоеле национални барања; или
 - (v) во согласност со националните барања, со усогласување на некои износи со износите определени според МСФИ;
 - (б) ги изготвил финансиските извештаи според МСФИ само за интерна употреба, без да ги направи достапни за сопствениците на субјектот или кои било други надворешни корисници.
 - (в) изготвил известувачки пакет според МСФИ за целите на консолидирање без да изготви комплетен сет финансиски извештаи, како што е дефинирано со МСС 1, *Презентирање на финансиски извештаи* (како што е изменет во 2007 година); или
 - (г) Не презентирал финансиски извештаи за претходните периоди.
- 4 Овој МСФИ се применува кога субјектот ги усвојува МСФИ за прв пат. Овој МСФИ не се применува кога, на пример, субјектот:
- (а) ќе престане да ги презентира финансиските извештаи во согласност со националните барања, додека претходно ги презентирал истите како и друг сет финансиски извештаи којшто содржел експлицитна и безрезервна изјава за усогласеност со МСФИ;

МСФИ 1

- (б) ги презентирал финансиските извештаи во претходната година во согласност со националните барања и тие финансиски извештаи содржеле експлицитна и безрезервна изјава за усогласеност со МСФИ; или
- (в) ги презентирал финансиските извештаи во претходната година коишто содржеле експлицитна и безрезервна изјава за усогласеност со МСФИ, дури и кога ревизорите изразиле резерва во нивниот ревизорски извештај за тие финансиски извештаи.
- 4А Без оглед на барањата од точките 2 и 3, субјектот кој ги применувал МСФИ во претходен известувачки период но чишто последни претходни годишни финансиски извештаи не содржеле експлицитна и безрезервна изјава за усогласеност со МСФИ, мора или да го примени овој МСФИ или на друг начин ретроактивно да ги примени МСФИ во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки* како субјектот никогаш да не престанал да ги применува МСФИ.
- 4Б Кога субјектот не избира да го применува овој МСФИ во согласност со точка 4А, субјектот сепак ќе ги примени барањата за обелоденување во точките 23А-23Б од МСФИ 1, во дополние на барањата за обелоденување содржани во МСС 8.
- 5 Овој МСФИ не се применува на промени на сметководствени политики направени од страна на субјект којшто веќе ги применува МСФИ. Ваквите промени се предмет на:
- (а) барањата за промени на сметководствени политики во МСС 8, *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*; и
- (б) конкретните преодни барања на другите МСФИ.

Признавање и мерење**Почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ**

- 6 Субјектот треба да подготви и да прикаже *почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ на датумот на премин кон МСФИ*. Ова е почетната точка за неговото сметководство според МСФИ.

Сметководствени политики

- 7 Субјектот треба да ги користи истите сметководствени политики во својот почетен извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ и во текот на сите периоди што се прикажани во неговите први финансиски извештаи според МСФИ. Тие сметководствени политики треба да се усогласени со секој МСФИ којшто е во сила на крајот на неговиот *прв известувачки период за финансиските извештаи изготвени според МСФИ*, освен како што е определено во точките 13-19 и во Додатоците Б-Д.
- 8 Субјектот не треба да применува различни верзии на МСФИ коишто биле во сила на поранешни дати. Субјектот може да применува нов МСФИ којшто сè уште не е задолжителен доколку тој МСФИ дозволува поранешна примена.

Пример: Конзистентна примена на последната верзија на МСФИ**Историски податоци**

Крајот на известувачкиот период за првите финансиски извештаи на субјектот А изготвени според МСФИ е 31 декември 2005 година. Субјектот А одлучува да презентира споредбени информации во тие финансиски извештаи само за една година (види точка 21). Според тоа, неговиот датум на премин кон МСФИ е почетокот на деловното работење на 1 јануари 20X4 година (или, еквивалентно, затворањето на деловното работење на 31 декември 20X3 година). Субјектот А ги презентирал финансиските извештаи во согласност со неговите *претходни ОПИС* годишно на 31 декември секоја година сè до, и вклучувајќи го и, 31 декември 2004 година.

Примена на барањата

Субјектот А треба да ги применува МСФИ кои се во сила за периодите коишто завршуваат на 31 декември 20X5

МСФИ 1

Пример: Конзистентна примена на последната верзија на МСФИ

година при:

- (а) подготвувањето и презентирањето на својот почетен извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ на 1 јануари 2004 година; и
- (б) Изготвувањето и презентирањето на неговиот извештај за финансиска состојба за 31 декември 20X5 година (вклучувајќи ги и споредбените износи за 20X4 година), извештај за сеопфатна добивка, извештај за промени во капиталот и извештај за готовински текови за годината до 31 декември 20X5 година (вклучувајќи ги и споредбените износи за 20X4) и обелоденувањата (вклучувајќи ги и споредбените износи за 20X4).

Доколку даден нов МСФИ сè уште не е задолжителен, но дозволува порана примена, субјектот А смее, но не е задолжен, да го применува тој МСФИ во неговите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ.

- 9 Преодните одредби во другите МСФИ се применуваат на промени на сметководствени политики направени од страна на субјект кој веќе ги користи МСФИ; тие не се применуваат за субјект *кој за прв пат применува* МСФИ при неговиот премин кон МСФИ, освен како што е определено во додатоците Б-Д.
- 10 Освен како што е опишано во точките 13–19 и во додатоците Б–Д, субјектот во својот почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ, треба да:
- (а) ги признае сите средства и обврски чиешто признавање се бара според МСФИ;
 - (б) не признае ставки како средства или како обврски ако МСФИ не дозволуваат такво признавање;
 - (в) ги рекласифицира ставките коишто ги има признаено според претходните ОППС како вид средство, обврска или компонента на капиталот, но коишто претставуваат поинаков вид средство, обврска или компонента на капиталот според МСФИ; и
 - (г) да ги применува МСФИ при мерењето на сите признаени средства и обврски.
- 11 Сметководствените политики коишто ги користи субјектот во својот почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ можат да се разликуваат од оние што ги има користено за истиот датум, користејќи ги своите претходни ОППС. Резултирачките прилагодувања произлегуваат од настани и трансакции пред датумот на премин кон МСФИ. Според тоа, субјектот треба да ги признае тие прилагодувања директно во задржаната добивка (или, доколку е соодветно, друга категорија на капитал) на датумот на премин кон МСФИ.
- 12 Овој МСФИ утврдува две категории исклучоци од принципот дека почетниот извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ на субјектот треба да е усогласен со секој МСФИ:
- (а) Точките 14–17 и Додатокот Б не дозволуваат ретроактивна примена на одредени аспекти на други МСФИ.
 - (б) Додатоците од В–Д дозволуваат исклучоци од некои барања на други МСФИ.

Исклучоци од ретроспективна примена на други МСФИ

- 13 Овој МСФИ забранува ретроспективна примена на некои аспекти на други МСФИ. Овие исклучоци се наведени во точките 14–17 и во Додатокот Б.

Проценки

- 14 **Проценките на субјектот според МСФИ на датумот на премин кон МСФИ треба да бидат конзистентни со проценките направени за истиот датум според претходните ОППС (по прилагодувањата направени за одразување на сите разлики во сметководствените политики), освен доколку постојат објективни докази дека тие проценки биле погрешни.**
- 15 Субјектот може да добие информации по датумот на премин кон МСФИ за проценките коишто ги направил според претходните ОППС. Во согласност со точка 14, субјектот треба да го третира добивањето на тие информации на ист начин како и некоригирачките настани по датумот на известување според МСС 10, *Настани по периодот на известување*. На пример, претпоставете дека датумот

МСФИ 1

на премин кон МСФИ на субјектот е 1 јануари 20X4 година и новите информации на 15 јули 20X4 година бараат ревидирање на дадена процена направена според претходните ОППС на 31 декември 20X3 година. Субјектот не треба да ги одрази тие нови информации во својот почетен извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ (освен доколку проценките треба да се коригираат за какви било разлики во сметководствените политики или постојат објективни докази дека проценките биле погрешни). Наместо тоа, субјектот треба да ги одрази тие нови информации во својата добивка или загуба (или, доколку е соодветно, во извештајот за сеопфатна добивка) за годината којашто завршува на 31 декември 20X4 година.

- 16 Субјектот може да има потреба од правење проценки според МСФИ на датумот на премин кон МСФИ кои не биле потребни во согласност со претходните ОППС. За да се постигне конзистентност со МСС 10, тие проценки според МСФИ треба да ги одразуваат условите коишто постоеле на датумот на премин кон МСФИ. Поконкретно, проценките на датумот на премин кон МСФИ на пазарните цени, каматните стапки или девизните курсеви треба да ги одразуваат пазарните услови на тој датум.
- 17 Точките 14–16 се применуваат на почетниот извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ. Тие, исто така, се применуваат и на споредбениот период презентирани во првите финансиски извештаи на субјектот изготвени според МСФИ, и во тој случај упатувањата на датумот на премин кон МСФИ се заменуваат со повикувања на крајот на тој споредбен период.

Исклучоци од други МСФИ

- 18 Субјектот може да избере еден или повеќе исклучоци кои се содржани во Додатоците В–Д. Субјектот не треба да ги применува овие исклучоци, по аналогија, на други ставки.
- 19 [Се брише]

Презентација и обелоденување

- 20 Овој МСФИ не обезбедува исклучоци од барањата за презентирање и обелоденување содржани во другите МСФИ.

Споредбени информации

- 21 Првите финансиски извештаи на субјектот изготвени според МСФИ треба да вклучат најмалку три извештаи на финансиска состојба, два извештаи кои содржат биланс на успех и друг сеопфатен резултат, два одделни биланси на успех (доколку се презентираат), два извештаи на готовински текови и два извештаи на движење во капиталот и поврзаните белешки, вклучувајќи и споредбени информации за сите презентирани извештаи.

Споредбени информации и историски збирни информации кои не се според МСФИ

- 22 Некои субјекти презентираат историски збирни информации на избрани податоци за периоди пред првиот период за кој тие презентираат комплетни споредбени информации според МСФИ. Овој МСФИ не бара такви збирни информации за усогласување со барањата на МСФИ за признавање и мерење. Понатаму, некои субјекти презентираат споредбени информации во согласност со претходните ОППС, како и споредбени информации кои се бараат со МСС 1. Во сите финансиски извештаи кои содржат историски збирни информации или споредбени информации во согласност со претходните ОППС, субјектот треба да:
- (а) ги означи на истакнат начин претходните информации кои се во согласност со ОППС дека не се изготвени според МСФИ; и
 - (б) да ја обелодени природата на главните прилагодувања кои би придонеле за негова усогласеност со МСФИ. Субјектот не треба да ги квантифицира тие прилагодувања.

Објаснување на преминот кон МСФИ

- 23 Субјектот треба да објасни како преминувањето од претходните ОППС кон МСФИ влијаело на финансиската состојба, резултатот и готовинските текови за кои тој известува.

МСФИ 1

- 23А Субјектот кој ги применил МСФИ во претходен период, како што е опишано во точката 4А, ќе ги обелодени:
- (а) причината зошто престанал да ги применува МСФИ; и
 - (б) причината поради која ја продолжува примената на МСФИ.
- 23Б Кога субјектот, во согласност со точката 4А, нема да избере да го применува МСФИ 1, тој ги објаснува причините за таквиот избор да ги применува МСФИ, како никогаш и да не престанал да ги применува МСФИ.

Усогласувања

- 24 За да бидат усогласени со точка 23, првите финансиски извештаи на субјектот изготвени според МСФИ треба да вклучат:
- (а) Усогласувања на неговиот капитал за кој известувал во согласност со претходните ОППС со неговиот капитал според МСФИ и тоа за двата од следниве датуми:
 - (i) датумот на премин кон МСФИ; и
 - (ii) крајот на последниот период презентираан во најскорешните годишни финансиски извештаи на субјектот во согласност со претходните ОППС;
 - (б) усогласување на вкупната сеопфатна добивка според МСФИ за последниот период од најскорешните годишни финансиски извештаи на субјектот. Почетната точка за таквото усогласување треба да биде вкупната сеопфатна добивка утврдена во согласност со претходните ОППС за истиот период, или доколку субјектот не известувал таков резултат, добивката или загубата во согласност со претходните ОППС.
 - (в) Доколку субјектот признал или анулирал какви било загуби поради обезвреднување за првпат заради подготвувањето на неговиот почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ, обелоденувањата коишто би ги барал МСС 36, *Обезвреднување на средства*, доколку субјектот ги имал признаено тие загуби поради обезвреднување или обратни трансакции во периодот којшто почнува со датумот на премин кон МСФИ.
- 25 Усогласувањата коишто ги бара точката 24 (а) и (б) треба да дадат доволно детали за да им овозможат на корисниците да ги разберат материјалните прилагодувања на извештајот за финансиска состојба и извештајот за сеопфатна добивка. Доколку субјектот презентира извештај за готовински текови во согласност со своите претходни ОППС, тој треба, исто така, и да ги објасни материјалните прилагодувања на извештајот за готовински текови.
- 26 Доколку субјектот стане свесен за грешките направени во согласност со претходните ОППС, усогласувањата коишто ги бара точката 24 (а) и (б) треба да ја разграничат исправката на овие грешки од промените на сметководствените политики.
- 27 МСС 8 не ги покрива промените на сметководствените политики коишто ги прави субјектот кога ќе ги усвои МСФИ за првпат или промените на тие политики сè додека не ги презентира своите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ. Во согласност со тоа, барањата на МСС 8 за обелоденувања во однос на промените на сметководствените политики не се применуваат во првите финансиски извештаи на субјектот изготвени според МСФИ.
- 27А Доколку во текот на периодот опфатен со неговите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ, субјектот ги промени своите сметководствени политики или неговото користење на иземањата содржани во овој МСФИ, тој треба да ги објасни промените што се случиле помеѓу неговиот прв меѓупериодски финансиски извештај изготвен според МСФИ и неговите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ, а во согласност со точка 23, и ќе ги ажурира усогласувањата што се бараат со точка 24(а) и (б).
- 28 Доколку субјектот не презентира финансиски извештаи за претходните периоди, неговите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ треба да го обелоденат тој факт.

Назначување на финансиски средства или финансиски обврски

- 29 На субјектот му е дозволено да го назначи претходно признаеното финансиско средства како финансиско средство според објективна вредност низ добивката или загубата во согласност со точка Г19А. Субјектот треба да ја обелодени објективната вредност на финансиските средства кои се така назначени на датумот на назначување и нивната класификација и сметководствената вредност во претходните финансиски извештаи.

МСФИ 1

- 29А На субјектот му е дозволено да ја назначи претходно признаената финансиска обврска како финансиска обврска според објективна вредност низ добивката или загубата во согласност со точка Г19. Субјектот треба да ја обелодени објективната вредност на финансиските обврски кои се така назначени на датумот на назначување и нивната класификација и сметководствената вредност во претходните финансиски извештаи.

Користење на објективната вредност како претпоставена набавна вредност

- 30 Доколку субјектот ја користи објективната вредност во својот почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ како *претпоставена набавна вредност* за ставка на недвижности, постројки и опрема, инвестиција во недвижност, нематеријално средство или средство со право на користење (види точки Г5 и Г7), првите финансиски извештаи на субјектот изготвени според МСФИ треба да ги обелоденат, за секоја линиска ставка во почетниот извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ:

- (а) збирот на тие објективни вредности; и
- (б) збирната прилагодување на сметководствените вредности за кои е известно во согласност со претходните ОППС.

Користење на претпоставената набавна вредност за инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти

- 31 Слично на тоа, доколку субјектот користи претпоставена набавна вредност во неговиот почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ за инвестиција во подружница, заеднички потфат или придружен субјект во неговите поединечни финансиски извештаи (види точка Г15), првите поединечни финансиски извештаи изготвени според МСФИ треба да ги обелоденат:

- (а) збирната претпоставена набавна вредност на тие инвестиции за кои претпоставената набавна вредност е нивната сметководствена вредност во согласност со претходните ОППС;
- (б) збирната претпоставена набавна вредност на тие инвестиции за кои претпоставената набавна вредност е нивната објективна вредност; и
- (в) групното прилагодување на сметководствената вредност известена во согласност со претходните ОППС.

Користење на претпоставената набавна вредност за средства во вид на нафта и гас

- 31А Доколку субјектот го користи изземањето од точка Г8А(б) за средства во вид на нафта и гас, тој треба да го обелодени тој факт и основата врз која се алоцирани сметководствените вредности утврдени во согласност со претходните ОППС.

Користење на претпоставената набавна вредност за работења кои се предмет на регулаторни ограничувања во делот на цени

- 31Б Доколку субјектот го користи изземањето од точка Г8Б за работења кои се предмет на регулаторни ограничувања во делот на цени, тој треба да го обелодени тој факт и основата врз која се утврдени сметководствените вредности во согласност со претходните ОППС.

Користење на претпоставената набавна вредност откако се случила значителна хиперинфлација

- 31В Доколку субјектот избере да ги мери средствата и обврските според објективна вредност и да ја користи таквата објективна вредност како претпоставена куповна цена во својот почетен извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ поради значителна хиперинфлација (види точки Г26–Г30), првите финансиски извештаи на субјектот изготвени според МСФИ ќе обелоденат објаснување за тоа како, и зошто, субјектот имал, а потоа престанал да има, функционална валута која ги има и двете од следниве карактеристики:

МСФИ 1

- (а) Сигурен општ индекс на цени кој не е достапен за сите субјекти кои имале трансакции и состојби во таа валута.
- (б) Не постои разменливост помеѓу таа валута и релативно стабилна странска валута.

Меѓупериодски финансиски извештаи

- 32 За да се усогласи со точка 23, доколку субјектот презентира меѓупериодски финансиски извештаи во согласност со МСС 34, за дел од периодот кој е покриен со неговите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ, субјектот треба да ги задоволи и следниве барања, покрај барањата на МСС 34:
- (а) Секој ваков меѓупериодски финансиски извештај треба, доколку субјектот презентирал меѓупериодски финансиски извештај за споредбениот меѓупериод непосредно од претходната финансиска година, да вклучи:
 - (i) усогласување на неговиот капитал кој е утврден во согласност со претходните ОППС на крајот на тој споредбен меѓупериод со неговиот капитал утврден според МСФИ на тој датум; и
 - (ii) усогласување на неговата вкупна сеопфатна добивка според МСФИ за тој споредбен меѓупериод (тековниот период како и периодот за годината до датумот). Почетната точка за тоа усогласување треба да биде вкупната сеопфатна добивка утврдена во согласност со претходните ОППС за тој период, или доколку субјектот не известувал таков резултат, добивката или загубата во согласност со претходните ОППС.
 - (б) Покрај усогласувањата коишто ги бара (а), првиот меѓупериодски финансиски извештај на субјектот во согласност со МСС 34 за дел од периодот покриен со неговите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ, треба да ги вклучи и усогласувањата опишани во точка 24 (а) и (б) (надополнети со деталите коишто ги бараат точките 25 и 26) или посочување на друг објавен документ којшто ги вклучува овие усогласувања.
 - (в) Доколку субјектот ги промени своите сметководствени политики или употребата на изземањата содржани во овој МСФИ, тој треба да ги објасни промените во секој таков меѓупериодски финансиски извештај во согласност со точката 23 и да ги ажурира усогласувањата што се бараат со (а) и (б).
- 33 МСС 34 бара минимум обелоденувања, коишто се засновани на претпоставката дека корисниците на меѓупериодскиот финансиски извештај, исто така, имаат пристап и до најскорешните годишни финансиски извештаи. Меѓутоа, МСС 34, исто така, бара и субјектот да ги обелодени „сите настани или трансакции коишто се материјални за разбирањето на тековниот меѓупериод“. Според тоа, доколку субјектот кој за првпат применува МСФИ, во своите најскорешни годишни финансиски извештаи во согласност со претходните ОППС, не ги обелоденил информациите што се материјални за разбирање на тековниот меѓупериод, тогаш неговиот меѓупериодски финансиски извештај треба да ги обелодени тие информации или да вклучи упатување на друг објавен документ којшто ги вклучува.

Датум на стапување во сила

- 34 Субјектот треба да го применува овој МСФИ доколку неговите први финансиски извештаи кои се изготвени според МСФИ, се однесуваат на период кој започнува на или по 1 јули 2009 година. Дозволена е порана примена.
- 35 Субјектот треба да ги примени измените во точките Г1(л) и Г23 за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 23 *Трошоци за позајмување* (како што е изменет во 2007 година) за претходен период, тогаш тие измени треба да бидат применети за тој претходен период.
- 36 МСФИ 3 *Деловни комбинации* (како што е изменет во 2008 година) ги измени точките 19, В1 и В4 (f) и (е). Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените треба, исто така, да бидат применети и за тој претходен период.
- 37 МСС 27 *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи* (како што е изменет во 2008 година) ги измени точките Б1 и Б7. Доколку субјектот го примени МСС 27 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените треба, исто така, да бидат применети и за тој претходен период.

МСФИ 1

- 38 *Набавна вредност на инвестицијата во подружница, заеднички контролиран субјект или придружен субјект* (измени на МСФИ 1 и МСС 27), издадени во мај 2008 година, ги додадоа точките 31, Г1 (е), Г14 и Г15. Субјектот треба да ги примени тие точки за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие точки за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 39 Точката Б7 беше изменета со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го примени МСС 27 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените треба, исто така, да бидат применети и за тој претходен период.
- 39А *Дополнителни иземања за субјекти кои за првпат применуваат ИФРС* (ревидирања на МСФИ 1), издадени во јули 2009 година, ги додадоа точките 31А, Г8А, Г9А и Г21А и ја изменија точката Г1 (в), (г) и (ј). Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2010 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 39Б [Се брише]
- 39В КТМФИ 19, *Гаснење на финансиски обврски со сопственички инструменти* додаде точка Г25. Субјектот треба да ги примени тие измени тогаш кога ќе го применува КТМФИ 19.
- 39Г [Се брише]
- 39Д *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2010 година ги додадоа точките 27А, 31Б и Г8Б и ги изменија точките 27, 32, Г1(в) и Г8. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. На субјекти кои ги усвоиле МСФИ во периоди кои му претходат на датумот на стапување во сила на МСФИ 1, или кои го примениле МСФИ 1 во претходен период, дозволено им е ретроактивно да ја применуваат измената на точката Г8 во првиот годишен период кој следува по стапувањето во сила на измената. Субјектот кој ретроактивно ја применува точката Г8 треба да го обелодени тој факт.
- 39Г [Се брише]
- 39Е [Се брише]
- 39Ж *Значителна хиперинфлација и отстранување на фиксни датуми кај оние субјекти кои првпат ги усвојуваат МСФИ* (ревидирања на МСФИ 1), издадени во декември 2010 година, ги изменија точките Б2, Г1 и Г20 и ги додадоа точките 31В и Г26–Г30. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2011 година. Дозволена е порана примена.
- 39З МСФИ 10, *Консолидирани финансиски извештаи* и МСФИ 11, *Заеднички аранжмани*, издадени во мај 2011 година, ги изменија точките 31, Б7, В1, Г1, Г14 и Г15 и ја додадоа точката Г31. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 39С МСФИ 13, *Мерење на објективна вредност*, издаден во мај 2011 година, ја избриша точката 19, ја измени дефиницијата за објективна вредност во Додатокот А и ги измени точките Г15 и Г20. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 39И *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ја измени точката 21. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСС 1 со нивните измени во јуни 2011 година.
- 39Ј МСС 19, *Придобивки за вработените* (со измените во јуни 2011 година) ја измени точката Г1 и ги избриша точките Г10 и Г11. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСС 19 (како што беше изменет во јуни 2011 година).
- 39К КТМФИ 20, *Трошоци за откривка во производствена фаза на површински коп*, додаде точка Г32 и ја измени точката Г1. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува КТМФИ 20.
- 39Л *Државни заеми* (измени на МСФИ 1), издадено во март 2012, додаде точки Б1(г) и Б10–Б12. Субјектот треба да ги примени тие точки за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена.
- 39Љ Точките Б10 и Б11 се однесуваат на МСФИ 9. Доколку субјектот ги примени овие МСФИ но сè уште не ги применува МСФИ 9, упатувањата на МСФИ 9 содржани во точките Б10 и Б11 ќе се читаат како упатувања на МСС 39, *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.
- 39М *Циклус на годишни подобрувања 2009–2011 година*, издаден во мај 2012 година, ги додаде точките 4А–4Б и 23А–23Б. Субјектот треба да ја примени таа измена ретроактивно, согласно МСС 8, *Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки* за годишни

МСФИ 1

- периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 39Н *Циклус на годишни подобрувања 2009–2011 година*, издаден во мај 2012 година, ја измени точката Г23. Субјектот треба ја примени таа измена ретроактивно, согласно МСС 8, *Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 39Њ *Циклус на годишни подобрувања 2009–2011 година*, издаден во мај 2012 година, ја измени точката 21. Субјектот треба ја примени таа измена ретроактивно, согласно МСС 8, *Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 39О *Консолидирани финансиски извештаи, заеднички аранжмани и обелоденување на учества во други субјекти: упатство за преминување* (измени на МСФИ 10, МСФИ 11 и МСФИ 12), издаден во јуни 2012 година, ја измени точката Г31. Субјектот треба ја примени таа измена кога го применува МСФИ 11 (како што е изменет во јуни 2012 година).
- 39П *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точките Г16, Г17 и Додатокот В. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена на *Субјекти кои инвестираат*. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој истовремено треба, исто така, да ги примени и сите измени што се содржани во *Субјекти кои инвестираат*.
- 39Р [Се брише]
- 39С МСФИ 14, *Сметки на регулирани временски разграничувања*, издаден во јануари 2014 година, ја измени точката Г8Б. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени МСФИ 14 за претходен период, измените треба да се применат за тој претходен период.
- 39Т *Сметководство за стекнување учества во заеднички работења* (измени на МСФИ 11), издаден во мај 2014 година, ја измени точката В5. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Доколку ги примени поврзаните измени на МСФИ 11 од *Сметководство за стекнување учества во заеднички работења* (измени на МСФИ 11) за претходен период, измената на точката В5 треба да се примени во тој претходен период.
- 39Ќ МСФИ 15, *Приходи од договори со купувачи*, издаден во мај 2014 година, ја измени точката Г1, ја избриша точката Г24 и поврзаниот со неа наслов и ги додаде точките Г34–Г35 и нивниот поврзан наслов. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 39У МСФИ 9, *Финансиски инструменти*, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 29, Б1–Б6, Г1, Г14, Г15, Г19 и Г20, ги избриша точките 39Б, 39Е и 39Р и ги додаде точките 29А, Б8–Б8Е, Б9, Г19А–Г19В, Г33, Д1 и Д2. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 39Ф *Метод на капитал во поединечни финансиски извештаи* (измени на МСС 27), издаден во август 2014 година, ја измени точката Г14 и ја додаде точката Г15А. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 39Х [Се брише]
- 39Ц МСФИ 16, *Лизинг*, издаден во јануари 2016 година, ги измени точките 30, В4, Г1, Г7, Г8Б и Г9, ја избриша точката Г9А и ги додаде точките Г9Б–Г9Д. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 39Ч КТМФИ 22, *Трансакции во странски валути и авансни надоместоци* ја додаде точката Г36 и ја измени точката Г1. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува КТМФИ 22.
- 39Џ *Годишни подобрувања на МСФИ- стандарди од циклус 2014 – 2016*, издаден во декември 2016 година, ги измени точките 39Ј и 39П и ги избриша точките 39Г, 39Г, 39Х и Д3–Д7. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година.
- 39Ш МСФИ 17, *Договори за осигурување*, издаден во мај 2017 година, ги измени точките Б1 и Г1, ги избриша насловот пред точката Г4 и точката Г4, и по точката Б12 додаде наслов и точка Б13. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 17.

МСФИ 1

- 39АА КТМФИ 23, *Неизвесност во врска со третмани на данок на добивка*, додаде точка Д8. Субјектот треба да ја примени таа измена кога ги применува КТМФИ 23.
- 39АБ *Годишни подобрувања на МСФИ- стандарди од циклус 2018–2020 година*, издаден во мај 2020 година, ја измени точката Г1(г) и ја додаде точката Г13А. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2022 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја примени таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 39АВ *Одложен данок поврзан со средства и обврски кои произлегуваат од единечна трансакција*, издаден во мај 2021 година, ја измени точката Б1 и ја додаде точката Б14. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Повлекување на МСФИ 1 (издаден во 2003 година)

- 40 Овој МСФИ го заменува МСФИ 1 (издаден во 2003 година како што беше изменет во мај 2008 година).

МСФИ 1

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.

датум на премин кон МСФИ	Почетокот на најраниот период за кој субјектот презентира целосни споредбени информации според МСФИ во неговите први финансиски извештаи подготвени според МСФИ .
претпоставена набавна вредност	Износот користен како замена за набавната вредност или амортизираната набавна вредност на дадениот датум. Последователната депрецијација или амортизација се заснова на претпоставката дека субјектот иницијално го признал средството или обврската на дадениот датум и дека нивната набавна вредност е еднаква на претпоставениот трошок.
објективна вредност	<i>Објективната вредност</i> е цената која би била добиена за продажба на средство или која би била платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење (види МСФИ 13).
први финансиски извештаи според МСФИ	Првите годишни финансиски извештаи во коишто субјектот ги усвојува Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) , по пат на јасна и безрезервна изјава во тие финансиски извештаи за усогласеност со МСФИ.
прв известувачки период според МСФИ	Последниот известувачки период опфатен со првите финансиски извештаи на субјектот подготвени според МСФИ .
усвојувач на МСФИ за прв пат	Субјект кој ги презентира првите финансиски извештаи според МСФИ .
Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ)	Стандарди и толкувања прифатени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС). Тие ги вклучуваат: (а) меѓународни стандарди за финансиско известување; (б) меѓународни сметководствени стандарди; (в) толкувања на Комитетот за толкувања на меѓународното финансиско известување (КТМФИ); и (г) толкувања на Постојаниот комитет за толкувања (ПКТ) ¹
почетен МСФИ извештај за финансиска состојба	Извештај на финансиска состојба на субјектот на денот на премин кон МСФИ .
претходни општо прифатени сметководствени принципи (ОППС)	Основи за водење на сметководство кои субјектот кој за прв пат применува МСФИ ги користел непосредно пред усвојувањето на МСФИ.

¹ Дефиницијата на МСФИ е изменета по промените на името воведени со ревидираниот Основачки акт на Фондацијата МСФИ во 2010 година.

МСФИ 1

Додаток Б
Изземања од ретроактивна примена на други МСФИ

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.

- Б1 Субјектот треба да ги примени следниве изземања:
- (а) отпис на финансиски средства и финансиски обврски (точки Б2 и Б3);
 - (б) сметководство за хеџинг (точки Б4–Б6);
 - (в) малцински учества (точка Б7);
 - (г) класификација и мерење на финансиски средства (точки Б8–Б8В);
 - (д) обезвреднување на финансиски средства (точки Б8Г–Б8Е);
 - (ѓ) вградени деривативи (точка Б9);
 - (е) државни заеми (точки Б10–Б12);
 - (ж) договори за осигурување (точка Б13); и
 - (з) одложен данок поврзан со лизинг и повлекување од употреба, обнова и слични обврски (точка Б14).

Отпис на финансиски средства и финансиски обврски

- Б2 Освен како што е дозволено со точката Б3, субјект кој за прв пат применува МСФИ треба да ги примени барањата за отпис наведени во МСФИ 9 перспективно за трансакции кои настануваат на или по датумот на премин кон МСФИ. На пример, доколку субјект кој за првпат применува МСФИ, отпише недеривативни финансиски средства или недеривативни финансиски обврски во согласност со неговите претходни ОППС како резултат на трансакции кои настанале пред датумот на премин кон МСФИ, тој не треба да ги признае тие средства и обврски според МСФИ (освен доколку не се квалификуваат за признавање како резултат на некоја подоцнежна трансакција или настан).
- Б3 И покрај наведеното во точка Б2, субјект може да ги примени барањата за отпис наведени во МСФИ 9 ретроактивно од датумот што го избира субјектот, под услов информациите кои се потребни за примена на МСФИ 9 на финансиски средства и финансиски обврски кои се опишани како резултат на минати трансакции да биле стекнати во моментот на првичното евидентирање на тие трансакции.

Сметководство за хеџинг

- Б4 Според барањата на МСФИ 9, на датумот на премин кон МСФИ, субјектот треба да:
- (а) ги мери сите деривативи според објективна вредност; и
 - (б) да ги елиминира сите одложени загуби и добивки што произлегуваат од деривативите за кои било известувано во согласност со претходните ОППС како тие да биле средства или обврски.
- Б5 Субјектот не треба во своите почетни извештаи на финансиската состојба според МСФИ да ги одрази хеџинг односите на вид кој не се квалификува за сметководство за хеџинг според МСФИ 9 (како на пример, многу хеџинг односи каде што хеџинг инструментот е самостојна запишана опција или нето-запишана опција; или каде што хеџираната ставка е нето-состојба во хеџинг на готовински тек за друг ризик, освен ризикот со странска валута). Меѓутоа, доколку субјектот назначи нето состојба како хеџирана ставка во согласност со претходните ОППС, тој може да назначи одделна ставка во рамките на таа нето состојба како хеџирана ставка според МСФИ, или нето-позиција доколку тоа ги исполнува барањата од точките 6.6.1 на МСФИ 9, под услов тоа да го направи не подоцна од датумот на премин кон МСФИ.
- Б6 Доколку пред датумот на премин кон МСФИ, субјектот назначил трансакција како хеџинг, но хеџингот не ги исполнува условите за сметководство за хеџинг наведени во МСФИ 9, субјектот треба да ги примени точките 6.5.6 и 6.5.7 МСФИ 9 за прекинување на сметководството за хеџинг. Трансакциите што се започнати пред датумот на премин кон МСФИ не треба ретроактивно да бидат назначени како хеџирања.

МСФИ 1

Малцински учества

Б7 Субјект кој за прв пат применува МСФИ треба да ги примени следниве барања на МСФИ 10 перспективно од датумот на премин кон МСФИ:

- (а) барањето во точка Б94 целата сеопфатна добивка да им се припишува на сопствениците на матичното друштво и на малцинските учества дури и кога ова резултира во тоа малцинските учества да имаат негативна состојба;
- (б) барањата во точките 23 и Б96 за сметководство за промени во сопственичкото учество на матичното друштво во подружница, кои не резултираат во губење контрола; и
- (в) барањата во точките Б97–Б99 за сметководство за губење контрола над подружница, и поврзаните барања на точката 8А од МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење*.

Меѓутоа, доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ избере да го примени МСФИ 3 ретроактивно на минати деловни комбинации, тој треба, исто така, да го примени и МСФИ 27 во согласност со точка В1 од овој МСФИ.

Класификација и мерење на финансиски инструменти

Б8 Субјектот ќе процени дали финансиското средство ги исполнува условите од точка 4.1.2 од МСФИ 9 или условите од точка 4.1.2А од МСФИ 9 врз основа на фактите и околностите кои постојат на датумот на премин кон МСФИ.

Б8А Доколку не е можно субјектот да направи проценка на изменетата временска вредност на готовинскиот елемент согласно точките Б4.1.9Б–Б4.1.9Г на МСФИ 9 врз основа на фактите и околностите кои постојат на датумот на премин кон МСФИ, субјектот треба да направи проценка на карактеристиките на договорните готовински текови на тоа финансиско средство врз основа на фактите и околностите кои постоеле на датумот на премин кон МСФИ, без да ги зема предвид барањата што се однесуваат на измена на временската вредност на готовинските елементи во точките Б4.1.9Б–Б4.1.9Г на МСФИ 9. (Во овој случај, субјектот, исто така, треба да ја примени точката 42Н од МСФИ 7, но упатувањата на „точка 7.2.4 од МСФИ 9“ треба да се читаат како да се однесуваат на оваа точка а упатувањата на „почетно признавање на финансиското средство“ треба да се читаат како да значат „на датумот на премин кон МСФИ.“)

Б8Б Доколку не е можно субјектот да направи проценка на тоа дали објективната вредност на карактеристиката на плаќање однапред е незначителна согласно точката Б4.1.12(в) од МСФИ 9 врз основа на фактите и околностите кои постојат на датумот на премин кон МСФИ, субјектот треба да направи проценка на карактеристиките на договорните готовински текови на тоа финансиско средство врз основа на фактите и околностите кои постоеле на датумот на премин кон МСФИ, без да ги зема предвид барањата кои се однесуваат на исклучокот за карактеристиката на плаќање однапред во точката Б4.1.12 од МСФИ 9. (Во овој случај, субјектот, исто така, треба да ја примени точката 42О од МСФИ 7, но упатувањата на „точка 7.2.5 од МСФИ 9“ треба да се читаат како да се однесуваат на оваа точка а упатувањата на „почетно признавање на финансиското средство“ треба да се читаат како да значат „на датумот на премин кон МСФИ.“)

Б8В Доколку не е можно (онака како што е дефинирано во МСС 8) субјектот ретроактивно да го примени методот на ефективна камата од МСФИ 9, објективната вредност на финансиското средство или на финансиската обврска на датумот на премин кон МСФИ ќе биде новата бруто-сметководствена вредност на тоа финансиско средство или новата амортизирана набавна вредност на тоа финансиско средство на датумот на премин кон МСФИ.

Обезвреднување на финансиски средства

Б8Г Субјектот треба да ги примени барањата за обезвреднување од Делот 5.5. од МСФИ 9 ретроактивно зависно од точките Б8Д–Б8Е и Д1–Д2.

Б8Д На датумот на премин кон МСФИ, субјектот треба да користи разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори за да го утврди кредитниот ризик на датумот на кој било направено првично признавање на финансиските инструменти (или во случај на обврски за заеми и договори за финансиска гаранција, датумот на кој субјектот станува страна во неотповиклива обврска во согласност со точка 5.5.6 од МСФИ 9) и тоа да го спореди со кредитниот ризик на датумот на премин кон МСФИ (види, исто така, и точки Б7.2.2–Б7.2.3 од МСФИ 9).

МСФИ 1

- Б8Г Кога се утврдува дали имало значително зголемување на кредитен ризик од првичното признавање, субјектот може да ги примени:
- (а) барањата во точка 5.5.10 и Б5.5.22–Б5.5.24 од МСФИ 9; и
 - (б) претпоставката која може да се побие во точка 5.5.11 од IFRS 9 за договорни плаќања кои се доспеани повеќе од 30 дена доколку субјектот ќе ги примени барањата за обезвреднување преку идентификување на значителни зголемувања на кредитниот ризик од првичното признавање за тие финансиски инструменти врз основа на минати информации.
- Б8Е Доколку, на датумот на премин кон МСФИ, утврдувањето дали имало значително зголемување на кредитниот ризик од првичното признавање на финансискиот инструмент би барало непотребни трошоци или напори, субјектот треба да признае исправка на вредност за загуби во износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на секој датум на известување, сè додека тој финансиски инструмент не биде опишан (освен кога тој финансиски инструмент има низок кредитен ризик на датумот на известување, и во тој случај се применува точката Б8Г(а)).

Вградени деривативи

- Б9 Субјектот кој за првпат применува МСФИ треба да процени дали е потребно вградениот дериватив да биде одвоен од основниот договор и да се евидентира како дериватив врз основа на условите што постоеле на подоцнежниот, од датумот кога субјектот за првпат станал страна во договорот, и датумот на повторна процена која се бара со точката Б4.3.11 од МСФИ 9.

Државни заеми

- Б10 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ ќе ги класифицира добиените државни заеми како финансиска обврска или како сопственички инструмент согласно МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*. Освен како што е дозволено со точката Б11, субјектот кој за прв пат применува МСФИ ќе ги примени барањата од МСФИ 9 *Финансиски инструменти* и МСС 20 *Сметководство за државна поддршка и обелоденување на државна помош* перспективно во однос на државни заеми кои постојат на датумот на премин кон МСФИ и нема да ја признае како државна поддршка поврзаната придобивка од државен заем кој бил одобрен по каматна стапка која е пониска од пазарната каматна стапка. Следствено на тоа, доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ не признал и мерел, според претходните ОППС, државен заем кој бил одобрен по каматна стапка која е пониска од пазарната каматна стапка, субјектот ќе ја користи сметководствената вредност на заемот во согласност со претходните ОППС на датумот на премин кон МСФИ како сметководствена вредност на заемот во почетниот извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ. Субјектот треба да го примени МСФИ 9 на мерењата на тие заеми по датумот на премин кон МСФИ.
- Б11 Без оглед на точката Б10, субјектот може да ги примени барањата од МСФИ 9 и МСС 20 ретроактивно на кој било државен заем кој настанал пред датумот на премин кон МСФИ, под услови информациите што се потребни за да се направи тоа биле стекнати во времето на првично сметководствено евидентирање на тој заем.
- Б12 Барањата и насоките во точките Б10 и Б11 не го спречуваат субјектот да може да ги користи исклучоците што се опишани во точките Г19–Г19В кои се однесуваат на назначување на претходно признаени финансиски инструменти според објективна вредност низ добивка или загуба.

Договори за осигурување

- Б13 Субјектот ќе ги примени преодните одредби од точките В1–В24 и В28 во Додаток В од МСФИ 17 на договори во опфатот на МСФИ 17. Упатувањата во тие точки од МСФИ 17 на датумот на премин ќе се читаат како датум на премин кон МСФИ.

Одложен данок поврзан со лизинг и повлекување од употреба, обнова и слични обврски

- Б14 Точките 15 и 24 од МСИ 12 *Даноци на добивка* го изземаат субјектот од признавање на одложено даночно средство или обврска во определени околности. И покрај ваквото изземање, на датумот на премин кон МСФИ, субјектот кој за прв пат применува МСФИ ќе признае одложено даночно средство (до степен до кој е веројатно дека ќе има на располагање добивка која подлежи на

МСФИ 1

оданочување и во однос на која може да се користи одбитна временна разлика) и одложена даночна обврска за сите одбитни и оданочливи временни разлики поврзани со:

- (a) средства со право на користење и обврски по основ на лизинг; и
- (a) повлекување од употреба, обнова и слични обврски и соодветните износи кои се признаени како дел од набавната вредност на поврзаното средство.

МСФИ 1

Додаток В
Исклучоци од деловни комбинации

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ. Субјектот треба да ги примени следниве барања за деловни комбинации кои субјектот ги признал пред датумот на премин кон МСФИ. Овој додаток треба да се примени само на деловни комбинации кои спаѓаат во опфатот на МСФИ 3 Деловни комбинации.

- B1** Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да избере да не го применува МСФИ 3 ретроактивно за минати деловни комбинации (деловни комбинации кои настанале пред датумот на премин кон МСФИ). Меѓутоа, доколку субјект кој за прв пат применува МСФИ повторно прикаже некоја деловна комбинација за да биде според МСФИ 3, тој треба повторно да ги прикаже сите подоцнежни деловни комбинации и, исто така, треба да го примени МСФИ 10 од тој ист датум. На пример, доколку субјект кој за првпат применува МСФИ избере повторно да прикаже деловна комбинација која настанала на 30 јуни 20X6 година, тој треба повторно да ги прикаже сите деловни комбинации кои настанале помеѓу 30 јуни 20X6 година и датумот на премин кон МСФИ, и тој, исто така, треба да го примени МСФИ 10 од 30 јуни 20X6 година.
- B2** Субјектот не треба да го применува ретроактивно МСС 21 *Ефект од промените во странска валута* за прилагодувања за објективни вредности и гудвил кој произлегува од деловни комбинации кои настанале пред датумот на премин кон МСФИ. Доколку субјектот не го примени МСС 21 ретроактивно за тие прилагодувања за објективни вредности и гудвил, тој треба нив да ги третира како средства и обврски на субјектот наместо како средства и обврски на стекнатиот субјект. Според тоа, тој гудвил и прилагодувањата за објективни вредности или се веќе изразени во функционалната валута на субјектот или се немонетарни ставки во странска валута, за кои се известува со примена на девизен курс кој е применет во согласност со претходните ОППС.
- B3** Субјектот може да го примени МСС 21 ретроактивно за прилагодувања на објективната вредност и гудвилот кои произлегуваат во следниве случаи:
- (а) сите деловни комбинации кои настанале пред датумот на премин кон МСФИ; или
 - (б) сите деловни комбинации за кои субјектот ќе избере да ги прикаже повторно за да го примени МСФИ 3, како што е дозволено во точка В1 погоре.
- B4** Доколку субјект кој за прв пат применува МСФИ не го примени МСФИ 3 ретроактивно за мината деловна комбинација, тоа ќе ги има следниве последици за таа деловна комбинација:
- (а) Субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да ја задржи истата класификација (како стекнување од правен стекнувач, обратно стекнување од правен стекнувач, или здружување на учества), како и во неговите финансиски извештаи кои се во согласност со претходните ОППС.
 - (б) Субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да ги признае сите негови средства и обврски на датумот на премин кон МСФИ кои биле стекнати или претпоставени во минатата деловна комбинација, освен за:
 - (i) некои финансиски средства и финансиски обврски отпишани во согласност со претходните ОППС (види точка B2); и
 - (ii) средства, вклучувајќи и гудвил, и обврски кои не биле признаени во консолидираните извештаи на финансиска состојба на стекнувачот во согласност со претходните ОППС и, исто така, нема да се квалификува за признавање во согласност со МСФИ во поединечниот извештај за финансиската состојба на стекнатиот субјект (види (f)-(g) подолу).
- Субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да ги признае сите резултирачки промени со прилагодување на задржаната добивка (или, ако е соодветно, друга категорија од капиталот), освен доколку промената не резултира од признавање на нематеријално средство кое претходно било составен дел на гудвилот (види (e)(i) подолу).
- (в) Субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба од својот почетен извештај на финансиска состојба изготвен според МСФИ да ги исклучи сите ставки кои се признаени во согласност со претходните ОППС кои не се квалификуваат за признавање како средство или обврска според МСФИ. Субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да ги евидентира резултирачките промени на следниов начин:

МСФИ 1

- (i) Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да ја класифицирал минатата деловна комбинација како стекнување и да има признаено како нематеријално средство ставка која не се квалификува за признавање како средство во согласност со МСС 38 *Нематеријални средства*. Тој треба да ја рекласифицира таа ставка (и, доколку има, поврзаните одложени даноци и машински учества) како дел од гудвилот (освен доколку тој не го одзел гудвилот директно од капиталот во согласност со претходните ОППС, види (е)(i) и (з) подолу).
- (ii) субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да ги признае сите останати резултирачки промени во задржана добивка.²
- (г) МСФИ бара последователно мерење на некои средства и обврски врз основа која не се заснова на оригиналната вредност, како што е на пример објективната вредност. Субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да ги мери овие средства и обврски на таа основа во неговиот почетен извештај на финансиска состојба изготвен според МСФИ, дури и ако тие биле стекнати или претпоставени во мината деловна комбинација. Тој треба да ги признае сите резултирачки промени во сметководствената вредност со прилагодување на задржаната добивка (или, доколку е соодветно, друга категорија на капиталот), наместо како гудвил.
- (д) Веднаш по деловната комбинација, сметководствената вредност во согласност со претходните ОППС на стекнатите средства и обврски претпоставени во таа деловна комбинација треба да ја претставуваат нивната претпоставена набавна вредност според МСФИ на тој датум. Доколку МСФИ бараат мерење на тие средства и обврски врз основа на набавна вредност на подоцнежен датум, таа претпоставена набавна вредност треба да биде основата за пресметување на амортизација или депресијација врз основа на набавната вредност од датумот на деловната комбинација.
- (ѓ) Доколку стекнато средство или претпоставена обврска, во мината деловна комбинација не биле признаени во согласност со претходните ОППС, тоа нема претпоставена вредност нула во почетниот извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ. Наместо тоа, стекнувачот треба да ги признае и да ги измери во својот консолидиран извештај за финансиска состојба врз основа на која тој МСФИ би ја барал за извештајот за финансиска состојба на стекнатиот субјект. За илустрација: доколку стекнувачот не го капитализирал финансискиот лизинг стекнат во мината деловна комбинација, во согласност со претходните ОППС, тој треба да го капитализира тој лизинг во неговите консолидирани финансиски извештаи, бидејќи МСФИ 16 *Лизинг* би барал стекнатиот субјект да го направи во неговиот извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ. Слично на тоа, доколку стекнувачот не ги признал условените обврски кои сè уште постојат на датумот на премин кон МСФИ, во согласност со неговите претходни ОППС, стекнувачот треба да ги признае тие условени обврски на тој датум, освен доколку МСС 37 *Резервирања, услови обврски и услови средства* не забранува нивно признавање во финансиските извештаи на стекнатиот субјект. Спротивно на тоа, доколку средство или обврска било вклучено како дел од гудвилот во согласност со претходните ОППС но би биле одделно признаени според МСФИ 3, тоа средство или обврска останува во гудвилот, освен ако некој МСФИ не бара негово признавање во финансиските извештаи на стекнатиот субјект.
- (е) Сметководствената вредност на гудвилот во почетниот извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ треба да биде неговата сметководствена вредност во согласност со претходните ОППС на датумот на премин кон МСФИ, откако ќе се направат следниве две прилагодувања:
- (i) доколку според (в)(i) наведено погоре се бара, субјектот кој за прв пат применува МСФИ да ја зголеми сметководствената вредност на гудвилот кога тој рекласифицира ставка која е признаена како нематеријално средство во согласност со претходните ОППС. Слично на тоа, доколку во (ѓ) наведено погоре се бара субјектот кој за прв пат применува МСФИ да признае нематеријално средство кое било прикажано како дел од признаениот гудвил во согласност со претходните ОППС, субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба соодветно да ја намали сметководствената вредност на гудвилот (и, доколку е соодветно, да ги коригира одложениот данок и машинските учества).

² Таквите промени вклучуваат рекласификации од или во нематеријални средства доколку гудвилот не бил признаен во согласност со претходните ОППС како средство. Ова произлегува доколку, во согласност со претходните ОППС, субјектот (а) извршил директно намалување на капиталот за гудвилот или (б) не ја третира деловната комбинација како стекнување.

МСФИ 1

- (ii) без оглед на тоа дали постои индикација за обезвреднување на гудвилот, субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да го примени МСС 36 за тестирањето на гудвилот за обезвреднување на датумот на премин кон МСФИ и за признавање на какви било резултирачки загуби поради обезвреднување во задржаната добивка (или, доколку се бара со МСС 36, во вишоци од ревалоризација). Тестот за обезвреднување треба да се заснова на условите кои постоеле на датумот на премин кон МСФИ.
 - (ж) Не треба да се прават никакви други прилагодувања на сметководствената вредност на гудвилот на датумот на премин кон МСФИ. На пример, субјектот кој за прв пат применува МСФИ не треба повторно да ја прикаже сметководствената вредност на гудвилот:
 - (i) за да се исклучи истражување и развој во тек кои се стекнати во таа деловна комбинација (освен доколку поврзаното нематеријално средство не би се квалификувало за признавање во согласност со МСС 38 во извештајот за финансиска состојба на стекнатиот субјект).
 - (ii) да се прилагоди претходната амортизација на гудвилот.
 - (iii) да се спроведе обратна трансакција на прилагодувања на гудвилот кои МСФИ 3 не би ги дозволил, но кои биле направени во согласност со претходните ОППС поради прилагодувањата на средствата и обврските помеѓу датумот на деловната комбинација и датумот на премин кон МСФИ.
 - (з) Доколку субјект кој за прв пат применува МСФИ призна гудвил во согласност со претходните ОППС како намалување од капиталот:
 - (i) тој не треба да го признае тој гудвил во неговиот почетен извештај за финансиска состојба изготвен според МСФИ. Понатаму, тој не треба да го рекласификува тој гудвил во добивката или загубата доколку ја отуѓи подружницата или инвестицијата во подружницата стане обезвреднето.
 - (ii) прилагодувањата кои резултираат од последователно разрешување на некоја условеност која влијае на надоместокот за стекнување треба да бидат признаени во задржаната добивка.
 - (с) Во согласност со неговите претходни ОППС, субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да не ја консолидирал подружницата која е стекната во мината деловна комбинација (на пример, бидејќи матичното друштво не ја сметало како подружница во согласност со претходните ОППС или не изготвувало консолидирани финансиски извештаи). Субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба да ги прилагоди сметководствените вредности на средствата и обврските на подружницата на износи кои би ги барале МСФИ во извештајот за финансиска состојба на подружницата. Претпоставената набавна вредност на гудвилот е еднаква на разликата на датумот на преминот кон МСФИ помеѓу:
 - (i) учеството на матичното друштво во тие прилагодени сметководствени вредности; и
 - (ii) набавната вредност на инвестицијата на матичното друштво во подружницата, во поединечните финансиски извештаи на матичното друштво.
 - (и) Мерењето на малцинските учества и одложениот данок потекнуваат од мерењето на останатите средства и обврски. Според тоа, претходните прилагодувања за признаените средства и обврски влијаат на малцинските учества и одложениот данок.
- B5 Исклучокот за минатите деловни комбинации, исто така, се применува и за минати стекнувања на инвестиции во придружни претпријатија, учества во заеднички потфати и учества во заеднички работења во кои активноста на заедничкото работење претставува деловно работење, како што е дефинирано во МСФИ 3. Понатаму, избраниот датум (точка B1) се применува подеднакво за сите такви стекнувања.

МСФИ 1

**Додаток Г
Изземања од други МСФИ**

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.

- Г1 Субјектот може да избере да искористи едно или повеќе од следниве изземања:
- (а) трансакции за плаќање врз основа на акции (точки Г2 и Г3);
 - (б) [Се брише]
 - (в) претпоставена набавна вредност (точки Г5–Г8Б);
 - (г) лизинг (точки Г9 и Г9Б–Г9Д);
 - (д) [Се брише]
 - (ѓ) кумулативни разлики од преведување (точки Г12 и Г13);
 - (е) инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти (точки Г14 и Г15);
 - (ж) средства и обврски на подружници, придружни субјекти и заеднички потфати (точки Г16 и Г17);
 - (з) сложени финансиски инструменти (точка Г18);
 - (с) назначување на претходно признаени финансиски инструменти (точки Г19–Г19В);
 - (и) мерење на финансиски средства или финансиски обврски според објективна вредност при првично признавање (точка Г20);
 - (ј) обврски за повлекување од употреба на средства кои се вклучени во набавната вредност на недвижностите, постројките и опремата (точки Г21 и Г21А);
 - (к) финансиски средства или нематеријални средства кои се евидентирани во согласност со КТМФИ 12 *Аранжмани за концесија за услуги* (точка Г22);
 - (л) трошоци за позајмување (точка Г23);
 - (љ) [Се брише]
 - (м) гаснење на финансиски обврски со сопственички инструменти (точка Д25);
 - (н) значителна хиперинфлација (точки Г26–Г30);
 - (њ) заеднички аранжмани (точка Г31);
 - (о) трошоци за откривка во производствена фаза на површински коп (точка Г32);
 - (п) назначување на договори за купопродажба на нефинансиска ставка (точка Г33);
 - (р) приходи (точки Г34 и Г35); и
 - (с) трансакции во странски валути и авансни надоместоци (точка Г36).
- Субјектот не треба по аналогија да ги применува овие изземања на други ставки.

Трансакции на плаќање врз основа на акции

- Г2А Субјектот кој за прв пат применува МСФИ е поттикнат, но од него не се бара, да го примени МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции* за сопственички инструменти кои биле доделени на или пред 7 ноември 2002 година. Субјектот кој за прв пат применува МСФИ е исто така поттикнат, но од него не се бара, да го примени МСФИ 2 за сопственички инструменти кои биле доделени по 7 ноември 2002 година и искористени пред последното од (а) датумот на премин кон МСФИ и (б) 1 јануари 2005 година. Меѓутоа, доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ избере да го примени МСФИ 2 за вакви сопственички инструменти, тој може да го направи тоа само доколку јавно ја обелоденил објективната вредност на тие сопственички инструменти, утврдена на датумот на мерење, како што е дефинирано во МСФИ 2. За сите доделувања на сопственички инструменти за кои не е применет МСФИ 2 (како на пример сопственички инструменти доделени на или пред 7 ноември 2002 година), субјектот кој за прв пат применува МСФИ треба сепак да ги обелодени информациите што се бараат во точките 44 и 45 од МСФИ 2. Доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ ги модифицира условите или роковите на доделувањето на сопственичките инструменти за кои не е применет МСФИ 2, од него не се бара да ги примени точките 26-29 од МСФИ 2 доколку модификацијата настанала пред датумот на премин кон МСФИ.

МСФИ 1

- Г3А Субјектот кој за прв пат применува МСФИ е поттикнат, но од него не се бара, да го примени МСФИ 2 за обврски кои произлегуваат од трансакции на плаќање врз основа на акции кои биле намирени пред датумот на премин кон МСФИ. Субјектот кој за прв пат применува МСФИ е исто така поттикнат, но од него не се бара, да го примени МСФИ 2 за обврски кои биле намирени пред 1 јануари 2005. За обврски за кои е применет МСФИ 2, од субјектот кој за прв пат применува МСФИ не се бара повторно да ги прикаже споредбените информации до степенот до кој информациите се однесуваат на период или датум кој е пред 7 ноември 2002 година.
- Г4 [Се брише]

Претпоставена набавна вредност

- Г5 Субјектот може да избере да мери ставка на недвижности, постројки и опрема на датумот на премин кон МСФИ според нивната објективна вредност и да ја користи таа објективна вредност како нивна претпоставена набавна вредност на тој датум.
- Г6 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да избере да ја користи ревалоризацијата на ставките на недвижности, постројки и опрема според претходните ОППС, на или пред датумот на премин кон МСФИ како претпоставена набавна вредност на датумот на ревалоризацијата, доколку ревалоризацијата на датумот на ревалоризација, била генерално споредлива со:
- (а) објективната вредност; или
 - (б) набавната вредност или амортизираната набавна вредност според МСФИ, прилагодена за да ги одрази, на пример, промените во општиот или специфичниот ценовен индекс.
- Г7 Изборите во точките Г5 и Г6, исто така, стојат на располагање за:
- (а) инвестициски недвижности, доколку субјектот избере да го користи моделот на набавна вредност според МСС 40 *Инвестиција во недвижности*;
 - (б) средства со право на користење (МСФИ 16 *Лизинг*); и
 - (в) нематеријални средства кои ги исполнуваат:
 - (i) критериумите за признавање во МСС 38 (вклучувајќи веродостојна мерка за набавната вредност); и
 - (ii) критериумите во МСС 38 за ревалоризација (вклучувајќи го постоењето на активен пазар).

Субјектот не треба да ги користи овие избори за други средства или за обврски.

- Г8 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да има утврдено претпоставена набавна вредност во согласност со претходните ОППС за некои или за сите негови средства и обврски со нивно мерење според нивната објективна вредност на еден определен датум заради одреден настан, како што е приватизација или иницијална јавна понуда.
- (а) Доколку датумот на мерење е *на или пред* датумот на премин кон МСФИ, субјектот може да користи вакви мерења на објективна вредност кои се поттикнати од настани како претпоставена набавна вредност за целите на МСФИ на датумот на тоа мерење.
 - (б) Доколку датумот на мерење е *по* датумот на премин кон МСФИ, но за време на периодот покриен со првите финансиски извештаи според МСФИ, мерењата на објективната вредност кои се поттикнати од настани може да се користат како претпоставена набавна вредност кога се случил настанот. Субјектот треба да ги признае резултатите прилагодувања директно во задржаната добивка (или, ако е соодветно, друга категорија на капитал) на датумот на мерење. На датумот на премин кон МСФИ, субјектот или ќе ја утврди претпоставената набавна вредност со примена на критериумите од точките Г5–Г7 или ќе мери средства и обврски согласно со другите барања од овој МСФИ.
- Г8А Според некои национални сметководствени барања, трошоците за истражување и развој за недвижности на гас и нафта во фази на развој или производство се евидентираат во трошковни центри кои ги опфаќаат сите недвижности во големо географско подрачје. Субјектот кој за прв пат применува МСФИ и кој користи такво сметководство според претходни ОППС може да избере да ги мери средствата во вид на нафта и гас на датумот на премин кон МСФИ и тоа на следнава основа:
- (а) средства за истражување и вреднување според износот кој е утврден според претходни ОППС на субјектот; и
 - (б) средства во фази на развој или производство според износот кој е утврден за трошковниот центар според претходни ОППС на субјектот. Субјектот треба пропорционално да го

МСФИ 1

распредели овој износ на предметните средства на трошковниот центар со користење количества резерви или вредности на резерви на тој датум.

Субјектот треба да ги тестира за обезвреднување средствата за истражување и вреднување и средствата во фази на развој и производство на датумот на премин кон МСФИ согласно МСФИ 6 *Истражување за и вреднување на минерални ресурси* или МСС 36, соодветно, и, доколку е потребно, да го намали износот утврден согласно (а) или (б) погоре. За целите на оваа точка, средствата во вид на нафта и гас се однесуваат само на оние средства што се користат во истражување, вреднување, развој или производство на нафта и гас.

- Г8Б Некои субјекти располагаат со ставки на недвижности, постројки и опрема, средства со право на користење или нематеријални средства кои се користат, или биле претходно користени, во работења кои се предмет на регулаторни ограничувања. Сметководствената вредност на таквите ставки може да вклучува износи кои се утврдени согласно претходните ОППС но кои не се квалификуваат за капитализација согласно МСФИ. Доколку е тоа случај, субјектот кој за првпат ги усвојува МСФИ може да избере, на датумот на премин кон МСФИ, да ја користи како претпоставен трошок сметководствената вредност на тоа средство утврдена со претходните ОППС. Доколку субјектот го примени ова изземање на ставка, субјектот нема обврска да го примени тоа изземање на сите ставки. На датумот на премин кон МСФИ, субјектот ќе ја тестира за обезвреднување согласно МСС 36 секоја ставка за која се користи таквото изземање. За целите на оваа точка, работењата се предмет на регулаторни ограничувања доколку со нив се управува согласно рамка за определување на цените што можат да се наплатат од купувачите на добра или услуги, и таа рамка е предмет на надзор и/или одобрување од страна на регулаторното тело (како што е дефинирано во МСФИ 14 *Сметки на регулирани временски разграничувања*).

Лизинг

- Г9 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да утврди дали некој договор кој постои на датумот на премин кон МСФИ содржи лизинг со примена на точките 9–11 од МСФИ 16 на тие договори врз основа на фактите и околностите кои постојат на тој датум.
- Г9А [Се брише]
- Г9Б Кога субјектот кој за прв пат применува МСФИ, кој самиот е корисник на лизинг признава обврска по основ на лизинг и средства со право на користење, тој може да го примени следниов пристап на сите свои договори за лизинг (со земање предвид на видовите практични средства кои се опишани во точка Д9Д):
- (а) Мерење на обврската за лизинг на датумот на премин кон МСФИ. Корисник на лизинг кој го следи ваквиот пристап ќе ја мери таквата обврска за лизинг според сегашната вредност на преостанатите плаќања за тој лизинг (види точка Г9Д), дисконтирана според инкременталната стапка на позајмување на корисникот на лизинг (види точка Г9Д) на датумот на премин кон МСФИ.
 - (б) Мерење на средство со право на користење на датумот на премин кон МСФИ. Корисникот на лизинг ќе избере, за секој договор за лизинг поединечно, дали средството со право за користење ќе го мери според:
 - (i) неговата сметководствена вредност како МСФИ 16 да бил применуван од првиот ден на започнување на лизингот (види точка Г9Д), но дисконтирано според инкрементална каматна стапка на позајмување на Корисникот на лизинг на датумот на премин кон МСФИ; или
 - (ii) износ кој е еднаков на обврската за лизинг, прилагоден за износот на сите евентуални однапред платени или пресметани плаќања кои се однесуваат на тој лизинг а кои се признаени во извештајот за финансиска состојба непосредно пред датумот на премин кон МСФИ.
 - (в) Примена на МСС 36 на средства со право на користење на датумот на премин кон МСФИ.
- Г9В Без оглед на барањата од точка Д9Б, субјектот кој за прв пат применува МСФИ и кој е корисник на лизинг ќе го мери средството со право на користење според објективна вредност на датумот на премин кон МСФИ, за лизинг кои ја исполнуваат дефиницијата за инвестициска недвижност во МСС 40 и кои од датумот на премин кон МСФИ се мерат со користење на моделот на објективна вредност во МСС 40.
- Г9Г Субјектот кој за прв пат применува МСФИ и кој е корисник на лизинг може да направи едно или повеќе од следниве работи на датумот на премин кон МСФИ, и тоа во однос на секој лизинг поединечно:

МСФИ 1

- (а) Да примени единствена дисконтна стапка на портфолио на лизинг кои имаат разумно слични карактеристики (на пример, договори за лизинг со сличен преостанат временски период кои се однесуваат на слична класа на предметните средства во слично економско опкружување).
- (б) Да избере да не ги примени барањата од точката Г9Б на лизинг чиј период на лизинг (види точка Г9Д) завршува за помалку од 12 месеци од датумот на премин кон МСФИ. Наместо тоа, субјектот треба да го евидентира (вклучително и обелоденување на информации во врска со нив) овој лизинг како да е краткорочен лизинг кој е евидентиран согласно точка 6 од МСФИ 16.
- (в) Да избере да не ги примени барањата од точката Г9Б на лизинг чие предметното средство има мала вредност (како што е опишано во точките Б3–Б8 од МСФИ 16). Наместо тоа, субјектот треба да го евидентира (вклучително и обелоденување на информации во врска со нив) овие лизинг согласно точка 6 од МСФИ 16.
- (г) Исклучување на почетните директни трошоци (види точка Г9Д) од мерењето на средството со право на користење на датумот на премин кон МСФИ.
- (д) Да користи ретроспектива, како на пример при утврдување на времетраењето на лизингот, доколку договорот содржи опции за продолжување или прекинување на лизингот.
- Г9Д Дефинициите за поимите „плаќање за лизинг“, „Корисник на лизинг“, „инкрементална каматна стапка на позајмување на Корисник на лизинг“, „датум на започнување на лизингот“, „почетни директни трошоци“ и „времетраење на лизингот“ се дадени во МСФИ 16 и се користат во овој Стандард со истото значење.

Г10–Г11 [Се брише]

Кумулативни разлики од преведување

- Г12 МСС 21 бара субјектот:
- (а) да признае одредени разлики од преведување во останатата сеопфатна добивка и да ги акумулира во одделна компонента на капиталот; и
- (б) во моментот на отуѓување на работа во странство, да ги рекласификува кумулативните разлики од преведување за тоа работење во странство (вклучувајќи и доколку е применливо, добивки и загуби за поврзани хединзи) од капиталот во добивка или загуба како дел од добивката или загубата која резултира од отуѓувањето.
- Г13 Меѓутоа, субјектот кој за прв пат применува МСФИ не треба да се усогласува со овие барања за кумулативни разлики од преведување кои постоеле на датумот на премин кон МСФИ. Доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ го користи ова изземање:
- (а) кумулативните разлики од преведување за сите работи во странство се претпоставува дека се нула на датумот на премин кон МСФИ; и
- (б) добивката или загубата од последователното отуѓување на која било работа во странство треба да ги исклучува разликите од преведување кои произлегле пред датумот на премин кон МСФИ и треба да ги вклучува подоцнежните разлики од преведување.
- Г13А Наместо да ја применува точка Г12 или точка Г13, подружница која го користи исклучокот од точката Г16(а) може да избере, во своите финансиски извештаи, да ги мери кумулативните разлики од преведување за сите работи во странство според сметководствената вредност која би била вклучена во консолидираните финансиски извештаи на матичното друштво, врз основа на датумот на премин кон МСФИ од страна на матичното друштво, доколку не биле направени прилагодувања на консолидација и за ефектите од деловната комбинација во која матичното друштво ја стекнало подружницата. Сличен избор му е на располагање на придружен субјект или на заеднички контролиран субјект кој го користи изземањето од точка Г16(а).

Инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти

- Г14 Кога субјектот изготвува поединечни финансиски извештаи, МСС 27 бара од него да ги евидентира неговите инвестиции во подружници, заеднички потфати и придружни субјекти било:
- (а) по набавна вредност;
- (б) според МСФИ 9; или

МСФИ 1

- (в) со користење метод на капитал како што е опишано во МСС 28.
- Г15 Доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ ги мери таквите вложувања по набавна вредност во согласност со МСС 27, тој треба да го мери таквото инвестиција во неговиот одделен почетен извештај на финансиска состојба изготвен според МСФИ, по еден од следниве износи:
- (а) набавна вредност утврдена во согласност со МСС 27; или
- (б) претпоставена набавна вредност. Претпоставената набавна вредност на таквата инвестиција треба да биде неговата:
- (i) објективна вредност на датумот на кој субјектот врши премин кон МСФИ во неговите поединечни финансиски извештаи; или
- (ii) сметководствената вредност според претходните ОППС на тој датум.
- Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да избере опција под (i) или (ii) кои се наведени погоре за мерење на неговата инвестиција во секоја подружница, заеднички контролиран субјект или придружен субјект за кое тој ќе избере да го мери со користење на претпоставена набавна вредност.
- D15A Доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ ја евидентира таквата инвестиција со користење на постапки од методот на капитал онака како што е опишано во МСС 28:
- (а) Субјектот кој за прв пат применува МСФИ го применува изземањето за минати деловни комбинации (Додаток В) на стекнувањето на инвестицијата.
- (б) Доколку субјектот стане субјект кој за прв пат применува МСФИ и тоа порано за неговите поединечни финансиски извештаи отколку за неговите консолидирани финансиски извештаи, и
- (i) подоцна од неговото матично друштво, субјектот ќе ја примени точка Д16 во своите поединечни финансиски извештаи.
- (ii) подоцна од неговата подружница, субјектот ќе ја примени точка Д17 во своите поединечни финансиски извештаи.

Средства и обврски на подружници, придружни субјекти и заеднички потфати

- Г16 Доколку подружницата стане субјект кој за прв пат применува МСФИ подоцна од нејзиното матично друштво, подружницата во своите финансиски извештаи, треба да ги мери своите средства и обврски по која било од следниве:
- (а) сметководствените вредности кои би биле вклучени во консолидираните финансиски извештаи на матичното друштво, врз основа на датумот на премин кон МСФИ на матичното друштво, доколку не се правени прилагодувања за постапките за консолидација и за ефектите на деловната комбинација во која матичното друштво ја стекнало подружницата (ваквиот избор не е можен за подружница на субјект кој се занимава со инвестиции, како што е дефинирано во МСФИ 10, кој има обврска да биде измерен според објективна вредност низ добивката или загубата); или
- (б) сметководствените вредности кои се бараат со останатиот дел од овој МСФИ, врз основа на датумот на премин кон МСФИ на подружницата. Овие сметководствени вредности би можело да се разликуваат од оние што се објаснети под (а):
- (i) кога изземањата во овој МСФИ резултираат во мерење кое зависи од датумот на премин кон МСФИ.
- (ii) кога сметководствените политики што се користат во финансиските извештаи на подружницата се разликуваат од оние во консолидираните финансиски извештаи. На пример, подружницата може да го користи како нејзина сметководствена политика моделот на набавна вредност во МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*, додека групата може да го користи моделот на ревалоризација.

Сличен избор стои на располагање за придружен субјект или заеднички потфат кој станува субјект кој за прв пат применува МСФИ подоцна од субјектот кој има значително влијание или заедничка контрола над него.

- Г17 Меѓутоа, доколку субјектот стане субјект кој за прв пат применува МСФИ подоцна од неговата подружница (или придружен субјект или заеднички потфат), во неговите консолидирани

МСФИ 1

финансиски извештаи, субјектот треба да ги мери средствата и обврските на подружницата (или придружениот субјект или заедничкото инвестиција) според истите сметководствени вредности како во финансиските извештаи на подружницата (или придружениот субјект или заедничкото инвестиција), по прилагодувањата за консолидација и прилагодувањата за евидентирање според методот на капитал, како и за ефектите на деловната комбинација во која субјектот ја стекнал подружницата. Без оглед на ова барање, матично друштво на субјект кој не вложува не треба да го примени иземањето на консолидацијата која се користи од кои било подружници на субјектот кој се занимава со инвестиција. Слично на тоа, доколку матичното друштво стане субјект кој за прв пат применува МСФИ за неговите поединечни финансиски извештаи порано или подоцна отколку за неговите консолидирани финансиски извештаи, тој треба да ги мери неговите средства и обврски според истите износи во двата финансиски извештаи, освен за прилагодувањата за консолидација.

Сложени финансиски инструменти

- Г18 МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање* бара субјектот да го подели сложенитот финансиски инструмент на почетокот во одделни должнички и сопственички компоненти. Доколку должничката компонента повеќе не преставува отворена ставка, ретроактивна примена на МСС 32 вклучува одвојување на два дела на капиталот. Првиот дел е во задржаната добивка и ја претставува кумулативната камата која е акумулирана во однос на должничката компонента. Другиот дел ја претставува оригиналната сопственичка компонента. Меѓутоа, во согласност со овој МСФИ, субјектот кој за прв пат применува МСФИ не треба да ги дели овие два дела доколку должничката компонента на датумот на премин кон МСФИ повеќе не претставува отворена ставка.

Назначување на претходно признаени финансиски инструменти

- Г19 МСФИ 39 дозволува финансиска обврска (под услов да исполнува одредени критериуми) средство да биде назначена како финансиска обврска според објективна вредност низ добивка или загуба. Покрај ова барање, на субјектот му е дозволено да назначи, на датумот на премин кон МСФИ, која било финансиска обврска според објективна вредност низ добивка или загуба, под услов таа обврска да ги исполнува критериумите наведени во точка 4.2.2 од МСФИ 9 на тој датум.
- Г19А Субјектот може да определи финансиско средство како средство измерено според објективна вредност преку добивка или загуба согласно точка 4.1.5 од МСФИ 9 врз основа на фактите и околностите кои постојат на датумот на премин кон МСФИ.
- Г19Б Субјектот може да определи инвестиција во сопственички инструмент според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка согласно точка 5.7.5 од МСФИ 9 врз основа на фактите и околностите кои постојат на датумот на премин кон МСФИ.
- Г19В За финансиска обврска која е определена како финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба, субјектот ќе определи дали третманот во точка 5.7.7 од МСФИ 9 би довел до сметководствено несогласување кај добивката или загубата врз основа на фактите и околностите кои постојат на датумот на премин кон МСФИ.

Мерење на финансиските средства или финансиските обврски по објективна вредност при првичното признавање

- Г20 Без оглед на барањата во точките 7 и 9, субјектот може перспективно да ги примени барањата од точка Б5.1.2А(б) од МСФИ 9 за трансакции кои настануваат на или по датумот на премин кон МСФИ.

Обврски за повлекување од употреба на средства вклучени во набавната вредност на недвижностите, постројките и опремата

- Г21 КТМФИ 1 *Промени кај постојни обврски поврзани со повлекување од употреба, обнова и слични обврски* бара одредени промени во обврските за повлекување од употреба, обнова и слични обврски да се додадат или одземат од набавната вредност на средството на кое се однесуваат; прилагодениот износ на средството кој подлежи на депрецијација потоа се депрецира перспективно низ неговиот преостанат употребен животен век. Субјектот кој за прв пат применува МСФИ не треба да се усогласува со овие барања за промена на таквите обврски кои настанале пред датумот на премин

МСФИ 1

кон МСФИ. Доколку субјектот кој за прв пат применува МСФИ го користи ова иземање, тој треба да:

- (а) ја мери обврската на датумот на премин кон МСФИ во согласност со МСС 37;
- (б) до степенот до кој обврската е во рамките на опфатот на КТМФИ 1, да го процени износот кој би бил вклучен во набавната вредност на поврзаното средство кога обврската произлегла за прв пат, со дисконтирање на обврската до тој датум со користење на најдобрата проценка на историска дисконтна стапка прилагодена за ризикот, која би се применила за таа обврска во текот на интервентниот период; и
- (в) да се пресмета акумулираната депрецијација на тој износ, на датумот на премин кон МСФИ, врз основа на тековната проценка на употребниот животен век на средството, со користење на политика за депрецијација која е усвоена од страна на субјектот според МСФИ.

Г21А Субјектот кој го користи иземањето од точка Г8А(б) (за средства во вид на нафта и гас во фази на развој или производство евидентирани во трошковни центри кои ги опфаќаат сите недвижности во големо географско подрачје според претходни ОППС) треба, наместо да ја примени точката Г21 или КТМФИ 1:

- (а) да ги мери обврските за повлекување од употреба на средства, обнова и слични обврски на датумот на премин кон МСФИ согласно МСС 37; и
- (б) да ја признае директно во задржана добивка која било разлика помеѓу тој износ и сметководствената вредност на тие обврски на датумот на премин кон МСФИ утврдени во согласност со претходните ОППС на субјектот.

Финансиски средства или нематеријални средства евидентирани во согласност со КТМФИ 12

Г22 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да ги примени преодните одредби во КТМФИ 12.

Трошоци за позајмување

Г23 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да избере да ги примени барањата наведени МСС 23 од датумот на премин или од некој претходен датум, како што е дозволен со точка 28 од МСС 23. Од датумот на кој субјектот кој го применува ова иземање почнува да го применува МСС 233, субјектот:

- (а) не треба повторно да ја прикажува компонентата на трошоци за позајмување која била капитализирана според претходните ОППС и која била вклучена во сметководствената вредност на средствата на тој датум; и
- (б) треба да ги евидентира трошоците за позајмување коишто се направени на или по тој датум согласно МСС 23, вклучително и оние трошоци за позајмување коишто се направени на или по тој датум во врска со средства кои се веќе во изградба и кои се квалификуваат.

Г24 [Се брише]

Гаснење на финансиски обврски со сопственички инструменти

Г25 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да ги примени преодните одредби од КТМФИ 19 *Гаснење на финансиски обврски со сопственички инструменти*.

Значителна хиперинфлација

Г26 Доколку субјектот има функционална валута која била, или е, валута на хиперинфлаторна економија, тој треба да определи дали таа била предмет на значителна хиперинфлација пред датумот на премин кон МСФИ. Ова се однесува на субјекти кои за прв пат применуваат МСФИ, како и на субјекти кои претходно ги примениле МСФИ.

Г27 Валутата на хиперинфлаторна економија е предмет на значителна хиперинфлација доколку ги има и двете од следниве карактеристики:

МСФИ 1

- (а) Не е достапен веродостоен општ ценовен индекс за сите субјекти кои имаат трансакции и состојби во таа валута.
- (б) Не постои разменливост помеѓу валутата и релативно стабилна странска валута.
- Г28 Функционалната валута на субјектот престанува да биде предмет на значителна хиперинфлација на датумот на нормализација на функционалната валута. Тоа е датумот на кој функционалната валута нема повеќе една, или двете, од карактеристиките наведени во точка Г27, или кога се случила промена од функционална валута на субјектот во валута која не е предмет на значителна хиперинфлација.
- Г29 Кога датумот на премин на субјектот кон МСФИ е на или по датумот на нормализација на функционалната валута, субјектот може да избере да ги мери сите средства и обврски кои ги чувал пред датумот на нормализација на функционалната валута, по објективна вредност на датумот на премин кон МСФИ. Субјектот може да ја корист таа објективна вредност како претпоставена набавна вредност на тие средства и обврски во почетниот извештај за финансиската состојба изготвен според МСФИ.
- Г30 Кога датумот на нормализација на функционалната валута паѓа во рамките на 12-месечен споредбен период, споредбениот период може да биде помал од 12 месеци, под услов за таквиот пократок период да биде обезбеден комплетен сет финансиски извештаи (како што се бара со точка 10 од МСС 1).

Заеднички аранжмани

- Г31 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да ги примени преодните одредби од МСФИ 11 со следниве изземања:
- (а) Кога ги применува преодните одредби од МСФИ, субјектот кој за прв пат ги применува МСФИ ќе ги примени тие преодни одредби на датумот на премин кон МСФИ.
- (б) Кога прави премин од пропорционална консолидација кон метод на капитал, субјектот кој за прв пат ги применува МСФИ ќе направи тест за обезвреднување на инвестицијата согласно МСС 36 на датумот на премин кон МСФИ, без разлика на тоа дали има евентуални индикации дека инвестицијата е можеби обезвреднето. Секое резултантно обезвреднување ќе биде признаено како прилагодување на задржаната добивка на датумот на премин кон МСФИ.

Трошоци за откривка во производствена фаза на површински коп

- Г31 Субјектот кој за прв пат применува МСФИ може да ги примени преодните одредби од точките А1 до А4 содржани во КТМФИ 20, *Трошоци за откривка во производствена фаза на површински коп*. Во таа точка, упатувањата на датумот на стапување во сила ќе се толкуваат како 1 јануари 2013 година или како почетокот на првиот известувачки период за финансиските извештаи изготвени според МСФИ, кој и да е подоцна.

Назначување на договори за купопродажба како нефинансиска ставка

- Г33 МСФИ 9 дозволува некои договори за купопродажба на нефинансиска ставка да бидат, на почетокот, определени како измерени според објективна вредност преку добивка или загуба (види точка 2.5. од МСФИ 9). И покрај ова барање, на субјектот му е дозволено, на датумот на премин кон МСФИ, да ги определи договорите кои веќе постојат на тој датум, како договори измерени според објективна вредност преку добивка или загуба, но само доколку тие ги исполнуваат барањата од точка 2.5. од МСФИ 9 на тој датум и доколку субјектот ги определува на таков начин сите слични договори.

Приход

- Г34 Субјектот кој за прв пат ги применува МСФИ може да ги примени преодните одредби од точка В5 од МСФИ 15. Во тие точки, упатувањата на „датум на прва примена“ ќе се толкуваат како почеток на првиот известувачки период според МСФИ. Доколку субјектот кој за прв пат ги применува

МСФИ 1

МСФИ одлучи да ги примени тие преодни одредби, тој, исто така, ќе ја примени и точка В6 од МСФИ 15.

- Г35 Од субјектот кој за прв пат ги применува МСФИ не се бара повторно да ги прикаже договорите кои завршиле пред најраниот прикажан период. Договор кој завршил е договор за кој субјектот ги пренел сите производи или услуги кои се идентификувани согласно претходните ОППС.

Трансакции во странски валути и авансни надоместоци

- Г36 Од субјектот кој за прв пат ги применува МСФИ не се бара да го примени КТМФИ 22, *Трансакции во странски валути и авансни надоместоци* на средства, расходи и приходи во опфатот на тоа Толкување кои првично биле признаени пред датумот на премин кон МСФИ-стандардите.

МСФИ 1

Додаток Д
Краткорочни изземања од МСФИ*Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.***Изземањето од барањето за повторно прикажување на споредбени информации за МСФИ 9**

- Д1 Доколку периодот на први финансиски извештаи според МСФИ на субјектот започнува пред 1 јануари 2019 година и субјектот ја применува целосната верзија на МСФИ 9 (издаден во 2014 година), споредбените информации во првите финансиски извештаи на субјектот според МСФИ не мора да бидат усогласени со МСФИ 7: *Финансиски инструменти: обелоденување* или со целосната верзија на МСФИ 9 (издаден во 2014), до степен до кој обелоденувањето кое се бара со МСФИ 7 се однесува на ставки кои се во опфатот на МСФИ 9. За такви субјекти, упатувањата на „датум на премин кон МСФИ“ ќе значат, и тоа само во случај на МСФИ 7 и МСФИ 9 (2014 година), почеток на периодот на први финансиски извештаи според МСФИ.
- Д2 Субјектот кој избира да прикаже споредбени информации кои не се усогласени со МСФИ 7 и со целосната верзија на МСФИ 9 (издадена во 2014 година), во својата прва година од преминот кон МСФИ ќе го направи следново:
- (а) Ќе ги применува барањата од неговите претходни ОППС наместо барањата од МСФИ 9 на споредбени информации во однос на ставки кои се во опфатот на МСФИ 9.
 - (б) Ќе го обелодени овој факт заедно со основата која била користена за подготовка на тие информации.
 - (в) Ќе го третира кое било прилагодување помеѓу извештајот за финансиска состојба на датумот на известување за споредбениот период (на пример, извештајот за финансиска состојба кој содржи споредбени информации според претходни ОППС) и извештајот за финансиска состојба на почетокот од периодот на *први финансиски извештаи според МСФИ* (на пример, првиот период кој содржи информации кои се усогласени со МСФИ 7 и со целосната верзија на МСФИ 9 (издаден во 2014 година)), како да произлегува од промена во сметководствената политика и ќе ги спроведе обелоденувањата што се бараат со точка 28(а)–(д) и (г)(i) од МСС 8. Точката 28 (г)(i) се применува само на износи прикажани во извештајот за финансиска состојба на датумот на известување за споредбениот период.
 - (г) Ќе ја примени точка 17(в) од МСС 1 за да обезбеди дополнителни обелоденувања кога усогласеноста со конкретните барања од МСФИ не е доволна да им овозможи на корисниците да го разберат влијанието на одредени трансакции, други настани и услови врз финансиската состојба и финансискиот резултат на субјектот.

Д3–Д7 [Се брише]

Неизвесност во врска со третмани на данок на добивка

- Д8 Субјектот кој за прв пат ги применува МСФИ чиј датум на премин кон МСФИ е пред 1 јули 2017 може да избере да не ја одрази примената на МСФИ 23 *Неизвесност во врска со третмани на данок на добивка* во споредбените информации во своите први финансиски извештаи според МСФИ. Субјектот кој ќе го направи тој избор треба да го признае кумулативниот ефект од примената на МСФИ 23 како прилагодување на почетната состојба на задржаната добивка (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на почетокот на својот прв известувачки период според МСФИ.

МСФИ 2

**Меѓународен стандард за финансиско известување 2
Плаќање врз основа на акции****Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да го одреди финансиското известување од страна на субјектот кога тој презема на себе *транзакција на плаќање врз основа на акции*. Особено, тој бара субјектот, во неговата добивка или загуба и финансиската состојба, да ги одрази ефектите на трансакциите на плаќање врз основа на акции, вклучувајќи расходи поврзани со трансакции во кои на вработените им се доделуваат *опции за акции*.

Опфат

- 2 Субјектот треба да го применува овој МСФИ за евидентирање на сите трансакции на плаќање врз основа на акции, без разлика на тоа дали субјектот може конкретно да идентификува некои или сите примени на добра или услуги, вклучувајќи:

- (а) *транзакции на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти,*
- (б) *транзакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина, и*
- (в) трансакции во кои субјектот прима или стекнува добра или услуги, а условите на аранжманот му обезбедуваат на субјектот или добавувачот на тие добра или услуги избор дали субјектот ќе ја подмири трансакцијата со готовина (или други средства) или преку издавање сопственички инструменти,

освен како што е наведено во точките 3А–6. Во отсуство на добра или услуги кои можат конкретно да се идентификуваат, други околности можат да дадат индикација дека добрата или услугите биле (или ќе бидат) примени, и во тој случај се применува овој МСФИ.

- 3 [Се брише]

- 3А Транзакција на плаќање врз основа на акции може да биде подмирена од друг субјект во групата (или од акционер на кој било субјект во групата) во име на субјектот кој ги прима или стекнува добрата или услугите. Точката 2, исто така, се применува и на субјект кој

- (а) прима добра или услуги кога друг субјект во истата група (или акционер на кој било субјект во групата) има облигација да ја подмири трансакцијата на плаќање врз основа на акции, или
- (б) има облигација да подмири трансакција на плаќање врз основа на акции кога друг субјект во истата група ги прима добрата или услугите

освен кога е јасно дека преносот се врши за некоја друга цел, а не за плаќање за испорачаните добра или услуги спрема субјектот.

- 4 За целите на овој МСФИ, трансакција со вработен (или друга страна) во негово/нејзино својство на имател на сопственички инструменти на субјектот не претставува трансакција на плаќање врз основа на акции. На пример, доколку субјектот на сите иматели на определена класа на негови сопственички инструменти им додели право да стекнат дополнителни сопственички инструменти на субјектот по цена која е пониска од објективната вредност на тие сопственички инструменти, каде што и вработениот ќе прими такво право бидејќи тој/таа е имател на сопственички инструменти од таа определена класа, доделувањето и извршувањето на тоа право не е предмет на барањата на овој МСФИ.

- 5 Како што е наведено во точка 2, овој МСФИ се применува на трансакции на плаќање врз основа на акции при кои субјектот стекнува или прима добра или услуги. Добрата вклучуваат залихи, потрошен материјал, недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и други нефинансиски средства. Сепак, субјектот нема да го применува овој МСФИ на трансакции во кои субјектот стекнува добра како дел од нето-средствата стекнати во деловна комбинација на кои се применува МСФИ 3 *Деловни комбинации* (како што е изменет во 2008 година), во комбинација на субјекти или деловни потфати кои се под контрола на единствен инвеститор, како што е опишано во точките Б1–Б4 од МСФИ 3, или придонесот на деловното работење кон формирањето на заеднички потфат како што е дефинирано во МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*. Оттука, сопственичките инструменти кои се издаваат во деловна комбинација во замена за контролата на стекнатиот субјект

МСФИ 2

не се во рамките на опфатот на овој МСФИ. Сепак, сопственичките инструменти кои им се доделуваат на вработените во стекнатиот субјект во нивното својство како вработени (на пример, во замена за континуирана услуга) се во рамките на опфатот на овој МСФИ. Слично, поништувањето, замената или друга модификација на *аранжманите на плаќање врз основа на акции* заради деловна комбинација или друго реструктурирање на капитал треба да се евидентира во согласност со овој МСФИ. МСФИ 3 дава упатство за утврдување дали сопственичките инструменти издадени во деловна комбинација се дел од надоместокот кој се пренесува во замена за контролата на стекнатиот субјект (и оттука влегуваат во рамките на опфатот на МСФИ 3) или се за возврат за континуирана услуга и треба да се признаат во периодот по комбинацијата (и оттука влегуваат во рамките на опфатот на овој МСФИ).

- 6 Овој МСФИ не се применува на трансакции на плаќање врз основа на акции во кои субјектот прима или стекнува добра или услуги според договор во рамките на опфатот на точките 8–10 на МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање* (како што е изменет во 2003 година)¹ или точките 2.4–2.7 од МСФИ 9 *Финансиски инструменти*.
- 6А Овој МСФИ го користи поимот 'објективна вредност' на начин кој во некои аспекти се разликува од дефиницијата за објективна вредност содржана во МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*. Поради тоа, кога применува МСФИ 2, субјектот ја мери објективната вредност според овој МСФИ а не според МСФИ 13.

Признавање

- 7 **Субјектот треба да ги признае добрата или услугите примени или стекнати во трансакција на плаќање врз основа на акции кога тој ги добива добрата или како што ги прима услугите. Субјектот треба да признае соодветно зголемување во капиталот доколку добрата или услугите биле примени во трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти, или обврска доколку добрата или услугите биле примени во трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина.**
- 8 **Кога добрата или услугите кои се примени или стекнати во трансакција на плаќање врз основа на акции не се квалификуваат за признавање како средства, тие треба да се признаат како расходи.**
- 9 Вообичаено, расход настанува со трошењето на добрата или услугите. На пример, услугите вообичаено веднаш се консумираат, и во тој случај се признава расход така, како што другата страна ја дава услугата. Добрата би можеле да се трошат во тек на временски период или, во случајот на залихите, да се продадат на подоцнеж датум, и во тој случај расход се признава кога добрата ќе се потрошат или продадат. Сепак, понекогаш е неопходно да се признае расход пред добрата или услугите да се потрошат или продадат, бидејќи тие не се квалификуваат за признавање како средство. На пример, субјектот може да стекне добра како дел од фазата на истражување на проект за развој на нов производ. Иако тие добра не се потрошени, тие може да не се квалификуваат за признавање како средства според применлив МСФИ.

Трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти

Преглед

- 10 **За трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, субјектот треба да ги мери примените добра или услуги, и соодветното зголемување во капиталот, директно, по објективната вредност на примените добра или услуги, освен кога објективната вредност не може веродостојно да се процени. Доколку субјектот не може веродостојно да ја процени објективната вредност на примените добра или услуги, субјектот треба да ја измери нивната вредност, и соодветното зголемување во капиталот, индиректно, со повикување на² објективната вредност на доделените сопственички инструменти.**

¹ Називот на МСС 32 беше ревидиран во 2005 година.

² Овој МСФИ го користи изразот „со упатување на“ наместо „по“, бидејќи трансакцијата финално ќе се мери со множење на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, измерени на датумот кој е специфициран во точка 11 или 13 (тој кој е применлив), со бројот на сопственичките инструменти што се стекнуваат, како што е објаснето во точка 19.

МСФИ 2

- 11 За да се применат барањата на точка 10 на трансакции со *вработени и други кои обезбедуваат слични услуги*,³ субјектот треба да ја измери објективната вредност на примените услуги со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, бидејќи вообичаено не е можно веродостојно да се процени објективната вредност на примените услуги, како што е објаснето во точка 12. Објективната вредност на тие сопственички инструменти треба да биде измерена на *датумот на пренос*.
- 12 Вообичаено, акции, опции за акции или други сопственички инструменти им се доделуваат на вработените како дел од нивниот пакет за наградување, покрај платата во готовина и други користи од вработувањето. Вообичаено, не е можно директно да се мерат примените услуги поврзани со одредени компоненти на пакетот за наградување на вработениот. Исто така, не би било можно да се измери објективната вредност на вкупниот пакет за наградување независно, без директно мерење на објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Понатаму, акции или опции за акции понекогаш се доделуваат како дел од аранжманите за исплата на бонуси, наместо како дел од основната плата, на пример за мотивација на вработените да останат на работа кај субјектот или да се наградат за нивниот труд за подобрувањето на успешноста на субјектот. Преку доделувањето на акции или опции за акции, покрај другата награда, субјектот исплаќа дополнителна награда за да добие дополнителни придобивки. Проценувањето на објективната вредност на тие дополнителни користи веројатно ќе биде тешко. Поради тешкотијата директно да се измери објективната вредност на примените услуги, субјектот треба да ја измери објективната вредност на примените услуги од вработените со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти.
- 13 За да се применат барањата на точка 10 на трансакции со страни, освен со вработени, треба да постои претпоставка која може да се побие дека објективната вредност на примените добра или услуги може веродостојно да се процени. Објективната вредност треба да се измери на датумот кога субјектот ги прима добрата или другата страна ја дава услугата. Во ретки случаи, доколку субјектот ја побие оваа претпоставка бидејќи тој не може веродостојно да ја процени објективната вредност на примените добра и услуги, субјектот треба да ги измери примените добра и услуги и соодветното зголемување во капиталот, индиректно, со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, мерени на датумот кога субјектот ги добива добрата, или другата страна ја дава услугата.
- 13А Особено, доколку се покаже дека надоместокот што може да се идентификува (ако има таков), кој бил примен од субјектот е помал од објективната вредност на доделените сопственички инструменти или од настанатата обврска, вообичаено ваквата ситуација покажува дека субјектот добил (или ќе добие) друг надоместок (на пример, добра или услуги кои не можат да се идентификуваат). Субјектот треба да ги измери добрата или услугите кои биле примени и кои можат да се идентификуваат согласно овој МСФИ. Субјектот треба да ги измери добрата или услугите кои биле примени а кои не можат да се идентификуваат (или кои ќе бидат примени) како разликата помеѓу објективната вредност на плаќањето врз основа на акции и објективната вредност на кои било примени добра или услуги кои можат да се идентификуваат (или кои ќе бидат примени). Субјектот треба да ги мери примените добра или услуги кои не можат да се идентификуваат на датумот на пренос. Сепак, кај трансакции подмирени со готовина, обврската повторно ќе се мери на крајот на секој известувачки период сè додека не биде подмирена согласно точките 30–33.

Трансакции во кои се примаат услуги

- 14 Доколку правото на доделените сопственички инструменти *се стекнува* веднаш, од другата страна не се бара да го заврши периодот на услуга пред безусловно да стекне право на тие сопственички инструменти. Во отсуство на доказ за спротивното, субјектот треба да претпостави дека услугите кои ги извршила другата страна како надоместок за сопственичките инструменти се примени. Во овој случај, на датумот на пренос субјектот треба целосно да ги признае примените услуги со соодветно зголемување во капиталот.
- 15 Доколку правото на доделените сопственички инструменти нема да се стекне сè додека другата страна не го заврши одредениот период на услуга, субјектот треба да претпостави дека услугата која другата страна треба да ја даде како надоместок за тие сопственички инструменти ќе се прими во иднина за време на *периодот на стекнување*. Субјектот ќе ги евидентира тие услуги така како што другата страна ги дава за време на периодот на стекнување, со соодветно зголемување во капиталот. На пример:
- (а) Доколку на еден вработен му се доделени опции за акции условени со исполнување на три години на давање на услуга, субјектот треба да претпостави дека услугата која

³ Во остатокот на овој МСФИ, сите упатувања на вработените, исто така, ги вклучуваат и другите кои обезбедуваат слични услуги.

МСФИ 2

вработениот треба да ја даде како надоместок за доделените опции за акции ќе се прими во иднина, во текот на тригодишен период на стекнување.

- (б) Доколку на еден вработен му се доделени опции за акции условени со постигнување *услов за успешност* и останување на работа кај субјектот сè додека не се исполни тој услов за успешност, каде што должината на периодот на стекнување се менува во зависност од тоа кога е задоволен условот за успешност, субјектот треба да претпостави дека услугата која треба да ја даде вработениот како надоместок за доделените опции за акции ќе се прима во иднина, за време на очекуваниот период на стекнување. Субјектот треба да ја процени должината на очекуваниот период на стекнување на датумот на пренос, врз основа на најверојатниот резултат за условот за успешност. Доколку условот за успешност е *пазарен услов*, проценката на должината на очекуваниот период на стекнување треба да биде конзистентна со претпоставките користени за проценување на објективната вредност на доделените опции, и последователно, не треба да се ревидира. Доколку условот за успешност не е пазарен услов, субјектот треба да ја ревидира својата проценка за должината на периодот на стекнување, доколку е неопходно, ако последователните информации укажуваат дека должината на периодот на стекнување се разликува од претходните проценки.

Трансакции измерени со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти

Определување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти

- 16 За трансакции кои се мерат со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, субјектот треба да ја измери објективната вредност на доделените сопственички инструменти на *датумот на мерење*, врз основа на пазарните цени доколку се расположливи, земајќи ги предвид условите и барањата под кои тие сопственички инструменти биле доделени (предмет на барањата на точките 19–22).
- 17 Доколку пазарни цени не се расположливи, субјектот треба да ја процени објективната вредност на доделените сопственички инструменти користејќи техника на вреднување за да процени која би била цената на тие сопственички инструменти на датумот на мерење во трансакција под комерцијални услови помеѓу информирани и подготвени страни. Техниката на вреднување треба да биде конзистентна со општо прифатените методологии за формирање цени на финансиските инструменти и треба да ги вклучува сите фактори и претпоставки кои информирани, подготвени учесници на пазарот би ги зеле предвид при формирањето на цената (предмет на барањата на точките 19–22).
- 18 Додатокот Б содржи понатамошно упатство за мерење на објективната вредност на акции и опции за акции, со фокусирање на специфичните услови и барања кои се вообичаени карактеристики на доделувањето на акции или опции за акции на вработени.

Третман на условите на стекнување

- 19 Доделувањето на сопственички инструменти може да биде условено со исполнување на одредени услови на стекнување. На пример, доделувањето на акции или опции за акции на вработен вообичаено се условува со останување на работа кај субјектот за определен временски период. Може да постојат и услови за успешност што би морале да се задоволат, како на пример, субјектот да постигне определен раст на добивката или определено зголемување на цената на акцијата. Условите на стекнување кои не се пазарни услови, не треба да се земат предвид при проценката на објективната вредност на акциите или опциите за акции на датумот на мерење. Наместо тоа, условите на стекнување, освен пазарните услови, треба да бидат земени предвид со прилагодување на бројот на сопственичките инструменти вклучени во мерењето на износот на трансакцијата така што, финално, износот кој е признаен за примените добра и услуги како надоместок за доделените сопственички инструменти треба да биде заснован на бројот на сопственичките инструменти кои финално ќе се стекнат. Оттука, на кумулативна основа, нема да се признае износ за примените добра и услуги доколку не се стекнат доделените сопственички инструменти заради неуспех да се исполни *услови на стекнување*, освен пазарен услов, како на пример, другата страна да пропушти да го исполни определениот период на услуга, или условот за успешност не е задоволен, предмет на барањата на точка 21.

МСФИ 2

- 20 За да ги примени барањата на точка 19, субјектот треба да признае износ за примените добра или услуги за време на периодот на стекнување врз основа на најдобрата расположлива проценка за бројот на сопственичките инструменти кои се очекува да се стекнат и треба да ја ревидира таа проценка, доколку е неопходно, ако последователните информации укажуваат дека бројот на сопственичките инструменти кои се очекува да се стекнат се разликува од претходните проценки. На датумот на стекнување, субјектот треба да ја ревидира проценката за да ја изедначи со бројот на сопственичките инструменти кои финално се стекнале, предмет на барањата на точка 21.
- 21 Пазарните услови, како на пример целна цена на акциите за која стекнувањето (или извршувањето) е условено, треба да се земат предвид кога се проценува објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Затоа, за доделувања на сопственички инструменти со пазарни услови, субјектот треба да ги признае добрата и услугите примени од другата страна која ги задоволува сите други услови на стекнување (на пример, услуги примени од вработен кој останува на работа кај субјектот за определен период на услуга), без оглед на тоа дали е задоволен тој пазарен услов.

Третман на не-стекнувачките услови

- 21A Слично, субјектот треба да ги земе предвид сите не-стекнувачки услови кога ја проценува објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Затоа, за доделувања на сопственички инструменти со услови за кои не се стекнува право, субјектот треба да ги признае добрата и услугите примени од другата страна која ги задоволува сите услови на стекнување кои не се пазарни услови (на пример, услуги примени од вработен кој останува на работа кај субјектот за определен период на услуга), без оглед на тоа дали тие услови кои не се услови за стекнување се задоволени.

Третманот на обновување на правото

- 22 За опции со *обновување на право*, обновувањето на правото нема да се земе предвид кога се проценува објективната вредност на доделените опции на датумот на мерење. Наместо тоа, *дополнителната опција* треба да се евидентира како ново доделување на опција, доколку и кога последователно ќе се додели дополнителната опција.

По датумот на стекнување

- 23 Кога примените добра или услуги се признаени во согласност со точките 10–22, со соодветно зголемување во капиталот, субјектот нема да прави последователни прилагодувања на вкупниот капитал по датумот на стекнување. На пример, субјектот нема последователно да го евидентира обратно износот кој е признаен за услугата која е примена од вработениот доколку сопственичките инструменти кои се стекнати подоцна го изгубат правото или, во случај на опции за акции, опциите не се извршени. Сепак, ова барање не го спречува субјектот да признава пренос во рамките на капиталот, на пример пренос од една на друга компонента на капиталот.

Доколку објективната вредност на сопственичките инструменти не може веродостојно да се процени

- 24 Барањата во точките 16–23 се применуваат кога од субјектот се бара да мери трансакција на плаќање врз основа на акции со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Во ретки случаи, субјектот може да не биде во состојба веродостојно да ја процени објективната вредност на доделените сопственички инструменти на датумот на мерење, во согласност со барањата на точките 16–22. Само во тие ретки случаи, субјектот треба да:
- (а) Ги мери сопственичките инструменти по нивната *внатрешна вредност*, почетно на датумот кога субјектот ги добива добрата или другата страна ја извршува услугата и последователно, на крајот на секој известувачки период и на датумот на финалното порамнување, со признавање на секоја промена во внатрешната вредност во добивка или загуба. Кога се доделуваат опции за акции, аранжманот на плаќање врз основа на акции е финално намирен кога опциите се извршени, се губи правото (на пример по престанок на вработувањето) или истекува (на пример, на крајот на временското траење на опцијата).
 - (б) Ги признае примените добра или услуги врз основа на бројот на сопственичките инструменти кои се конечно стекнати или (каде што е применливо) кои конечно се извршени. За да се примени ова барање врз опциите за акции, на пример, субјектот треба да ги признае примените добра или услуги за време на периодот на стекнување, доколку постои, во согласност со точките 14 и 15, освен што барањата во точка 15(б) во однос на

МСФИ 2

пазарните услови не се применуваат. Износот кој се признава за примените добра или услуги за време на периодот на стекнување треба да биде заснован на бројот на опциите за акции на кои се очекува да се стекне право. Субјектот треба да ја ревидира таа проценка, доколку е неопходно, ако последователните информации укажуваат дека бројот на опциите за акции кои се очекува да се стекнат се разликува од претходните проценки. На датумот на стекнување, субјектот треба да ја ревидира проценката за да ја изедначи со бројот на сопственичките инструменти кои конечно се стекнати. По датумот на стекнување, субјектот треба да го евидентира обратно износот признаен за примените добра или услуги доколку на опцијата за акции подоцна се изгуби правото, или истече, на крајот на животниот век на опцијата за акции.

25 Доколку субјектот ја применува точка 24, не е неопходно да ги применува точките 26–29, бидејќи какви било модификации на условите и барањата под кои биле доделени сопственичките инструменти треба да бидат земени предвид кога се применува методот на внатрешна вредност даден во точката 24. Сепак, кога субјектот подмирува доделување на сопственички инструменти на кои се применува точката 24:

- (а) Доколку подмирувањето се случува за време на периодот на стекнување, субјектот треба да го евидентира подмирувањето како забрзано стекнување, и затоа веднаш треба да го признае износот кој инаку би бил признат за добиената услуга во текот на остатокот на периодот на стекнување.
- (б) Секое направено плаќање за подмирување треба да се евидентира како повторно купување на сопственички инструменти, т.е. како намалување на капиталот, освен до износот до кој плаќањето ја надминува внатрешната вредност на сопственичките инструменти, измерена на датумот на повторното купување. Секој таков вишок треба да се признае како расход.

Модификации на условите и барањата под кои сопственичките инструменти биле доделени, вклучувајќи поништување и подмирување

26 Субјектот може да ги модифицира условите и барањата под кои биле доделени сопственичките инструменти. На пример, тоа може да ја намали цената на извршување на опциите кои им се доделени на вработените (или повторно да ги вреднува опциите), кое ја зголемува објективната вредност на тие опции. Барањата во точките 27–29 за евидентирање на ефектите на модификациите се дадени во контекст на трансакциите на плаќање врз основа на акции со вработени. Сепак, барањата треба, исто така, да се применат на трансакции на плаќање врз основа на акции со страни, освен вработени и кои се измерени со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Во вториот случај, секое упатување на датумот на пренос во точките 27–29, наместо тоа, се однесува на датумот кога субјектот ги добива добрата или другата страна ја извршува услугата.

27 Субјектот треба да ја признае, како минимум, примената услуга измерена според објективната вредност на доделените сопственички инструменти на датумот на пренос, освен кога тие сопственички инструменти нема да се стекнат заради неисполнување на условот за нивно стекнување (освен пазарниот услов) кој бил одреден на датумот на пренос. Ова се применува независно од модификациите на условите и барањата под кои биле доделени сопственичките инструменти, или поништувањето или подмирувањето на доделените сопственички инструменти. Покрај тоа, субјектот треба да ги признае ефектите на модификациите кои доведуваат до зголемување на вкупната објективна вредност на аранжманот на плаќање врз основа на акции или на друг начин им носат придобивки на вработените. Упатство за примена на ова барање е дадено во Додаток Б.

28 Доколку доделувањето на сопственички инструменти се поништи или подмири во текот на периодот на стекнување (а кое не е поништување на доделување заради губење на правото кога условите на стекнување не се задоволени):

- (а) Субјектот треба да го евидентира подмирувањето или поништувањето како забрзување на стекнувањето, и затоа веднаш треба да го признае износот кој инаку би се признавал за добиената услуга во текот на остатокот на периодот на стекнување.
- (б) Секое плаќање спрема вработениот при поништувањето или подмирувањето на доделувањето треба да се евидентира како откуп на сопственичко учество, т.е. како намалување на капиталот, освен до износот до кој плаќањето ја надминува објективната вредност на доделениот сопственички инструмент, мерена на датумот на повторен откуп. Секој таков вишок треба да се признае како расход. Сепак, доколку аранжманот на

МСФИ 2

плаќање врз основа на акции вклучил компоненти на обврска, субјектот треба повторно да ја мери објективната вредност на обврската на датумот на поништување или подмирување. Секое направено плаќање за подмирување на компонентата на обврска треба да се евидентира како гасење на обврската.

- (в) Доколку на вработените им се доделат нови сопственички инструменти и, на датумот кога тие нови сопственички инструменти се доделени, субјектот ги идентификува новите сопственички инструменти како замена за поништените сопственички инструменти, субјектот треба да го евидентира доделувањето на сопственичките инструменти за замена на ист начин како во случај на модификација на првобитното доделување на сопственички инструменти, во согласност со точка 27 и упатството во Додаток Б. Инкременталната објективна вредност е разликата помеѓу објективната вредност на понижтените сопственички инструменти кои се за замена и нето- објективната вредност на понижтените сопственички инструменти, на датумот кога се доделени сопственичките инструменти за замена. Нето- објективната вредност на понижтените сопственички инструменти е нивната објективна вредност, непосредно пред понижтувањето, намалена за износот на секое плаќање спрема вработениот при понижтувањето на сопственичките инструменти кое се евидентира како намалување на капиталот во согласност со (б) горе. Доколку субјектот новите доделени сопственички инструменти не ги идентификува како замена за понижтените сопственички инструменти, субјектот треба да ги евидентира тие нови сопственички инструменти како ново доделување на сопственички инструменти.
- 28А Доколку субјектот или другата страна може да изберат дали да исполнат услов на стекнување, субјектот треба да го третира сопственото или неисполнувањето на другата страна на таквиот услов за време на периодот на стекнување како понижтување.
- 29 Доколку субјектот ги откупи стекнатите сопственички инструменти, плаќањето спрема вработените треба да се евидентира како намалување на капиталот, освен за износот за кој плаќањето ја надминува објективната вредност на откупените сопственички инструменти, измерена на датумот на откупот. Секој таков вишок треба да се признае како расход.

Трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина

- 30 **За трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина, субјектот треба да ги мери стекнатите добра или услуги и настанатата обврска по објективната вредност на обврската, предмет на барањата на точките 31–33Г. Сè додека не се подмири обврската, субјектот треба повторно да ја мери објективната вредност на обврската на крајот на секој известувачки период и на датумот на подмирување, и секоја промена на објективната вредност да ја признава во добивка или загуба за периодот.**
- 31 На пример, субјектот може да им го додели на вработените правото на порастот на цената на акцијата како дел од нивниот пакет на наградување, при што вработените ќе стекнат право на идни готовински плаќања (а не на сопственички инструменти), врз основа на порастот на цената на акцијата од одредено ниво во текот на определен временски период. Или, субјектот може да им додели на своите вработени право да примат готовинско плаќање во иднина така што ќе им додели право на акции (вклучувајќи акции што треба да се издадат преку извршување на опциите за акции) кои се отповикливи, било задолжително (на пример, по престанок на вработувањето) или по избор на вработениот. Овие аранжмани се примери за трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина. Правото на пораст на вредност на акцијата се користи за да илустрира некои од барањата во точките 32–33Г; сепак, барањата во тие точки се однесуваат на сите трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина.
- 32 Субјектот треба да ги признае примените услуги, како и обврската да се плати за тие услуги, додека вработените ја извршуваат услугата. На пример, некои права на пораст на вредноста на акцијата се стекнуваат веднаш, и затоа од вработените не се бара да исполнат определен период на давање услуга за да стекнат право на готовинска исплата. Во отсуство на доказ за спротивното, субјектот треба да претпостави дека услугата која ја извршиле вработените е стекната во замена за правото на пораст на цената на акцијата што била применена. Затоа субјектот веднаш треба да ја признае примената услуга, како и обврската да се плати за неа. Доколку правото на пораст на цената на акцијата нема да се стекне сè додека вработените не исполнат определен период на давање услуга, субјектот треба да ја признае услугата која ја прима заедно со обврската да плати за неа, така како што вработените ја даваат услугата во текот на тој период.
- 33 Обврската треба да се мери, почетно и на крајот на секој известувачки период сè додека не се подмири, по објективната вредност на правото на пораст на цената на акцијата, со примена на модел

МСФИ 2

на формирање цена на опцијата, земајќи ги предвид условите и барањата под кои било доделено правото на пораст на цената на акцијата, и степенот до кој вработените ја извршиле услугата до датумот — предмет на барањата на точките 33А–33Г. Субјектот би можел да ги измени условите и барањата врз основа на кои е доделено плаќањето врз основа на акции подмирани со готовина. Упатство за модификација на трансакција на плаќање врз основа на акции која ја менува својата класификација од подмирана со готовина во подмирана со акции е дадено во точките Б44А–Б44В во Додаток Б.

Третман на услови за стекнување и на услови кои не се услови за стекнување

- 33А Трансакција на плаќање врз основа на акции подмирани со готовина би можела да биде условена со задоволување на одредени услови на стекнување. Можно е да има услови за успешност кои мора да бидат задоволени, како на пример, субјектот да постигне определен раст на добивката или определено зголемување на цената на акцијата. Условите на стекнување кои не се пазарни услови, не треба да се земат предвид при проценка на објективната вредност на акциите или опциите за акции на датумот на мерење. Наместо тоа, условите на стекнување, освен пазарните услови, треба да бидат земени предвид со прилагодување на бројот на награди што се опфатени во мерењето на обврската која произлегува од трансакцијата.
- 33Б За да ги примени барањата во 33А, субјектот треба да признае износ за примените добра или услуги за време на периодот на стекнување. Тој износ треба да биде заснован на бројот на награди на кои се очекува да се стекне право. Субјектот треба да ја ревидира таа проценка, доколку е неопходно, ако последователните информации укажуваат дека бројот на награди кои се очекува да се стекнат се разликува од претходните проценки. На датумот на стекнување, субјектот треба да ја ревидира проценката за да ја изедначи со бројот на награди кои конечно се стекнати.
- 33В Пазарните услови, како на пример целна цена на акциите за која стекнувањето (или извршувањето) е условено, како и условите кои не се услови за стекнување, треба да се земат предвид кога се проценува објективната вредност на доделеното плаќање врз основа на акции намирено со готовина и кога се прави повторно мерење на објективната вредност на крајот на секој извештачки период и на датумот на подмирување.
- 33Г Како резултат од примената на точките 30–33В, кумулативниот износ кој е финално признат за добра или услуги кои се примени како надоместок за плаќање врз основа на акции подмирани со готовина е еднаков на готовината што е платена.

Трансакции на плаќање врз основа на акции со карактеристика на нето-подмирување на облигација за задржан данок

- 33Д Даночните закони или регулативи е можно да му налагаат облигација на субјектот да задржува одреден износ по основ на даночни обврски кај вработените а поврзано со плаќања врз основа на акции, и пренос на тој износ, вообичаено во готовина, до даночниот орган а во име на вработениот. За исполнување на оваа облигација, условите од аранжманот за плаќање врз основа на акции е можно да му дозволуваат на субјектот, или да бараат од него, да задржи број на сопственички инструменти кој е еднаков на монетарната вредност на даночната облигација на вработениот од вкупниот број на сопственички инструменти кои, инаку, би му биле издадени на вработениот по извршувањето (или стекнување) на плаќањето врз основа на акции (т.е. аранжманот за плаќање врз основа на акции има „карактеристика на нето-подмирување“).
- 33Г Како исклучок од барањата од точка 34, трансакцијата опишана во точка 33Д треба во целост да биде класифицирана како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирани со сопственички инструменти доколку би била класифицирана така во отсуство на карактеристиката на нето-подмирување.
- 33Е Субјектот ја применува точка 29 од овој Стандард за евидентирање на задршката на акции со цел да се финансира плаќањето кон даночниот орган а во однос на даночната облигација на вработениот поврзана со плаќањето врз основа на акции. Затоа, плаќањето кое било направено треба сметководствено да се евидентира како намалување на капиталот за акциите кои се задржани, освен до степен до кој плаќањето ја надминува објективната вредност на задржаните сопственички инструменти на датумот на нето-подмирување.
- 33Ж Изземањето од точка 33Г не се применува на:

МСФИ 2

- (а) аранжман за плаќање врз основа на акции со карактеристика на нето- подмирување за кој субјектот нема облигација според даночните закони или регулативи да прави задршка на износ за даночна облигација за вработен која би била поврзана со таквото плаќање врз основа на акции; или
- (б) кој било сопственички инструменти кој субјектот го задржува во износ што е поголем од даночната облигација на вработен поврзана со плаќањето врз основа на акции (т.е. субјектот задржал износ на акции што е поголем од готовинската вредност на даночната облигација на вработениот). Таквиот задржан вишок на акции треба да биде евидентира како плаќање врз основа на акции подмирени со готовина тогаш кога овој износ му се плаќа во готовина (или со други средства) на вработениот.

Трансакции на плаќање врз основа на акции со алтернативи за готовинско плаќање

- 34 За трансакции на плаќање врз основа на акции каде што условите на аранжманот му даваат на субјектот или на другата страна избор дали субјектот ќе ја подмири трансакцијата со готовина (или други средства) или преку издавање на сопственички инструменти, субјектот ќе ја евидентира таа трансакција, или компонентите на таа трансакција, како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина, доколку и до степенот до кој субјектот создал обврска која треба да се подмири со готовина или други средства, или како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти доколку, и до степенот до кој, не настанала таквата обврска.

Трансакции на плаќање врз основа на акции при кои условите на аранжманот ѝ даваат на другата страна можност за избор на начинот на подмирување

- 35 Доколку субјектот ѝ доделил на другата страна право на избор дали трансакцијата на плаќање врз основа на акции ќе се подмири со готовина⁴ или преку издавање на сопственички инструменти, субјектот доделил сложен финансиски инструмент, кој вклучува компонента на долг (т.е. право на другата страна да бара подмирување со готовина) и сопственичка компонента (т.е. право на другата страна да бара подмирување со сопственички инструменти, а не со готовина). За трансакции со страни освен вработени, во кои објективната вредност на примените добра или услуги се мери директно, субјектот треба да ја измери сопственичката компонента на сложениот финансиски инструмент како разлика помеѓу објективната вредност на примените добра или услуги и објективната вредност на компонентата на долг, на датумот кога се примени добрата или услугите.
- 36 За останатите трансакции, вклучувајќи ги и трансакциите со вработени, субјектот треба да ја измери објективната вредност на сложениот финансиски инструмент на датумот на мерење, земајќи ги предвид условите и барањата според кои биле доделени правата на готовина или сопственички инструменти.
- 37 За да се примени точка 36, субјектот прво треба да ја измери објективната вредност на компонентата на долг, а потоа да ја измери објективната вредност на сопственичката компонента—земајќи предвид дека другата страна мора да го изгуби правото на готовина за да прими сопственички инструмент. Објективната вредност на сложениот финансиски инструмент претставува збир на објективните вредности на двете компоненти. Сепак, трансакција на плаќање врз основа на акции во која другата страна има можност за избор како да се изврши подмирувањето, често е со таква структура што објективната вредност на едната алтернатива за подмирување е иста со таа на другата. На пример, другата страна може да избере да прими опции за акции или право на порастот на цената на акцијата намирено со готовина. Во такви случаи, објективната вредност на сопственичката компонентата е нула, и оттука објективната вредност на сложениот финансиски инструмент е иста со објективната вредност на компонентата на долг. Обратно, доколку објективните вредности на алтернативите на подмирување се разликуваат, објективната вредност на сопственичката компонента вообичаено ќе биде поголема од нула, во кој случај објективната вредност на сложениот финансиски инструмент ќе биде поголема од објективната вредност на компонентата на долг.
- 38 Субјектот треба одвоено да ги евидентира добрата или услугите кои се примени или стекнати во однос на секоја од компонентите на сложениот финансиски инструмент. За компонентата на долг

⁴ Во точките 35–43, сите повикувања на готовина, исто така, ги вклучуваат останатите средства на субјектот.

МСФИ 2

субјектот треба да ги признае стекнатите добра или услуги како и обврска да се плати за тие добра или услуги, така како што другата страна го врши снабдувањето со добра или ја извршува услугата, во согласност со барањата кои се применуваат кај трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со готовина (точки 30–33). За сопственичката компонента (доколку постои таква), субјектот треба да ги признае добрата или услугите кои се примени, заедно со зголемувањето на капиталот, така како што другата страна го врши снабдувањето со добра или ја извршува услугата, во согласност со барањата кои се применуваат кај трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со сопственички инструменти (точки 10–29).

- 39 На датумот на подмирување, субјектот треба повторно да ја измери обврската според нејзината објективна вредност. Доколку субјектот издава сопственички инструменти за да го изврши подмирувањето, наместо да плати готовина, обврската треба да биде пренесена директно во капиталот, како надоместок за издадените сопственички инструменти.
- 40 Доколку субјектот врши подмирување со готовина, а не со сопственички инструменти, таквото плаќање треба да се искористи за подмирување на обврската во целост. Секоја компонента на капиталот која е претходно признаена треба да остане во рамките на капиталот. Со тоа што избира да прими готовина како начин на подмирување, другата страна го губи правото да прими сопственички инструменти. Сепак, ова барање не го спречува субјектот да признае пренос во рамките на капиталот, т.е. пренос од една компонента на капиталот на друга.

Трансакции на плаќање врз основа на акции во кои условите на аранжманот му даваат можност на субјектот да избере начин на подмирување

- 41 За трансакција на плаќање врз основа на акции во која условите на аранжманот му даваат можност на субјектот да го избере начинот на подмирување, или со готовина или со издавање на сопственички инструменти, субјектот треба да утврди дали тој има сегашна облигација која треба да се подмири со готовина и соодветно на тоа треба да ја евидентира трансакцијата на плаќање врз основа на акции. Субјектот има сегашна облигација за подмирување со готовина доколку изборот за подмирување со сопственички инструменти нема комерцијална суштина (на пример, на субјектот со закон му е забрането да издава акции), или субјектот има мината практика или наведена политика за подмирување со готовина, или, вообичаено, подмирувањето го врши со готовина секогаш кога другата страна ќе побара подмирување во готовина.
- 42 Доколку субјектот има сегашна облигација која треба да се подмири со готовина, тоа треба да ја евидентира трансакцијата во согласност со барањата кои се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со готовина, во точките 30–33.
- 43 Доколку не постои таква облигација, субјектот треба да ја евидентира трансакцијата во согласност со барањата кои се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со сопственички инструменти, во точките 10–29. При подмирувањето:
- (а) Доколку субјектот избере подмирување со готовина, готовинското плаќање ќе се евидентира како повторен откуп на учество во капиталот, т.е. како намалување на капиталот, освен во случајот прикажан под (в) подолу.
 - (б) Доколку субјектот избере подмирување со издавање на сопственички инструменти, не се бара понатамошно евидентирање (освен за пренос од една компонента на капиталот на друга, доколку е неопходно), освен во случајот прикажан под (в) подолу.
 - (в) Доколку субјектот избере начин на подмирување со повисока објективна вредност, којашто важи на датумот на подмирувањето, субјектот треба да признае дополнителен расход за дадениот вишок на вредност, т.е. разликата помеѓу платената готовина и објективната вредност на сопственичките инструменти кои инаку би биле издадени, или разликата помеѓу објективната вредност на издадените сопственички инструменти и износот на готовината кој инаку би се платил, во зависност од тоа кој од нив е применлив.

Трансакција на плаќање врз основа на акции помеѓу субјекти во група (измени од 2009 година)

- 43А За трансакција на плаќање врз основа на акции помеѓу субјекти во група, во своите поединечни или индивидуални финансиски извештаи, субјектот кој ги прима добрата или услугите треба да ги измери примените добра или услуги или како трансакција на плаќање врз основа на акции

МСФИ 2

подмирена со сопственички инструменти, или како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина, така што ќе направи проценка на:

- (а) природата на наградата која била доделена, и
- (б) неговите сопствени права и облигации.

Износот кој се признава од субјектот кој ги прима добрата или услугите е можно да се разликува од износот кој се признава од консолидираната група или од друг субјект во група кој ја подмирува трансакцијата на плаќање врз основа на акции.

43Б Субјектот кој ги прима добрата или услугите треба да ги измери примените добра или услуги како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти тогаш кога:

- (а) наградите што биле доделени се негов сопствен сопственички инструменти, или
- (б) субјектот нема облигација да ја подмири трансакцијата на плаќање врз основа на акции.

Субјектот треба последователно повторно да ја измери таквата трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти само доколку има промени кај другите непазарни услови на стекнување согласно точките 19–21. Во сите други околности, субјектот кој ги прима добрата или услугите треба да ги измери примените добра или услуги како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина.

43В Субјектот кој подмирува трансакција на плаќање врз основа на акции тогаш кога друг субјект во групата ги прима добрата или услугите треба да ја признае трансакцијата како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти само доколку таквата трансакција субјектот ја подмирил со сопственички инструменти на субјектот. Во спротивно, трансакцијата треба да биде признаена како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина.

43Г Некои трансакции во група вклучуваат аранжмани на отплата кои бараат од еден субјект во групата да му плати на друг субјект во групата за вршење на плаќања врз основа на акциите на добавувачите на добра или услуги. Во такви случаи, субјектот кој ги прима добрата или услугите треба да ја евидентира трансакцијата на плаќање врз основа на акции согласно 43Б, без разлика на тоа какви се аранжманите за отплата во рамките на групата.

Обелоденувања

44 **Субјектот треба да обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат природата и обемот на аранжманите на плаќање врз основа на аранжманите за акции кои постоеле во текот на периодот.**

45 За да се исполни принципот во точка 44, субјектот треба да го обелодени најмалку следново:

- (а) Опис на сите видови аранжмани на плаќање врз основа на акции кои постоеле во текот на периодот, вклучувајќи ги општите услови и барања на секој договор, како на пример барањата за стекнување, максималното времетраење на доделените опции и начинот на подмирување (т.е. со готовина или сопственички инструменти). Субјект со значително слични видови аранжмани на плаќање врз основа на акции може да ги прикажува заедно тие информации, освен ако не е неопходно одвоено обелоденување на секој аранжман за да се задоволи принципот во точка 44.
- (б) Бројот и пондерираниот просек на цените на извршување на опциите за акции за секоја од следниве групи на опции кои се:
 - (i) неизвршени на почетокот на периодот;
 - (ii) доделени во текот на периодот;
 - (iii) на кои е изгубено правото во текот на периодот;
 - (iv) извршени во текот на периодот;
 - (v) доспеани во текот на периодот;
 - (vi) неизвршени на крајот на периодот; и
 - (vii) кои би можеле да се извршат на крајот на периодот.
- (в) За опциите за акции кои се извршени во текот на периодот, пондерираната просечна цена на акцијата на датумот на извршувањето. Доколку опциите биле извршувани на редовна

МСФИ 2

- основа во текот на периодот, субјектот наместо тоа, може да ја обелодени пондерираната просечна цена на акцијата во текот на периодот.
- (г) За опциите за акции кои се неподмирени на крајот на периодот, опсегот на цените на извршување и пондерираниот просечен остаток на времетраењето на опцијата. Доколку опсегот на цените на извршување е широк, неподмирените опции треба да бидат поделени во опсези кои се значајни за оценувањето на бројот и временскиот распоред на дополнителните акции што може да бидат издадени и готовината која може да биде примена по извршувањето на тие опции.
- 46 Субјектот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на финансиски извештаи да разберат како објективната вредност на примените добра или услуги, или објективната вредност на доделените сопственички инструменти, била определена во текот на периодот.**
- 47 Доколку субјектот ја мери објективната вредност на примените добра или услуги како надоместок за сопственичките инструменти на субјектот индиректно, со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, за да се исполни принципот во точка 46, субјектот треба да го обелодени најмалку следново:
- (а) За опциите за акции доделени во текот на периодот, пондерираната просечна објективна вредност на тие опции на датумот на мерење и информациите за тоа како била мерена објективната вредност, вклучувајќи ги:
- (i) моделот за формирање цена на опцијата кој е користен и влезните податоци што биле користени во моделот, вклучувајќи ги пондерираната просечна цена на акција, цена на извршување, очекувана променливост, времетраење на опцијата, очекувани дивиденди, безризична каматна стапка и други влезни податоци во моделот, вклучувајќи ги користениот метод и направените претпоставки за да се вградат ефектите на очекуваното рано извршување на опциите;
 - (ii) како била определена очекуваната променливост, вклучувајќи објаснување за степенот до кој очекуваната променливост се заснова на мината променливост.
 - (iii) дали и како другите карактеристики на доделувањето на опција биле вклучени во мерењето на објективната вредност, како на пример, условите на пазарот.
- (б) За останатите сопственички инструменти доделени во текот на периодот (т.е., други, освен опции за акции), бројот и пондерираната просечна објективна вредност на тие сопственички инструменти на датумот на мерење, и информации за тоа како била измерена објективната вредност, вклучувајќи:
- (i) доколку објективната вредност не била измерена врз основа на јасна пазарна цена, како таа била утврдена;
 - (ii) дали и како очекуваните дивиденди се содржани во мерењето на објективната вредност;
 - (iii) дали и како некои останати карактеристики на доделените сопственички инструменти се содржани во мерењето на објективната вредност.
- (в) За аранжмани на плаќање врз основа на акции кои биле модифицирани во текот на периодот:
- (i) објаснување на тие модификации;
 - (ii) доделената инкрементална објективна вредност (како резултат на таквите модификации); и
 - (iii) информации за тоа како била мерена доделената инкрементална објективна вредност, конзистентно со барањата дадени во (а) и (б) погоре, таму каде што е тоа применливо.
- 48 Доколку субјектот директно ја мери објективната вредност на добрата или услугите кои се примени во текот на периодот, субјектот треба да обелодени како таквата објективна вредност била утврдена, на пример дали објективната вредност била измерена според пазарната цена на тие добра или услуги.
- 49 Доколку субјектот ја побие претпоставката во точка 13, тој треба да го обелодени тој факт и да објасни зошто претпоставката била побиена.
- 50 Субјектот треба да обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на финансиски информации да го разберат ефектот на трансакциите на плаќање врз основа на**

МСФИ 2

акции врз добивката или загубата на субјектот за периодот и врз неговата финансиска состојба.

- 51 За да се исполни принципот во точка 50, субјектот треба да го обелодени најмалку следново:
- (а) вкупниот расход признаен за периодот кој произлегува од трансакции на плаќање врз основа на акции во кој примените добра или услуги не се квалификуваат за признавање како средства и оттука биле веднаш признаени како расход, вклучувајќи одвоено обелоденување на тој дел од вкупните расходи кој произлегува од трансакции евидентирани како трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со сопственички инструменти;
 - (б) за обврски што произлегуваат од трансакции на плаќање врз основа на акции:
 - (i) вкупната сметководствена вредност на крајот на периодот; и
 - (ii) вкупната внатрешна вредност на крајот на периодот на обврските за кои другата страна стекнала право на готовина или други средства на крајот на периодот (т.е. стекнати права на порастот на цената на акциите).
- 52 Доколку информациите што се бараат да бидат обелоденети со овој МСФИ не ги задоволуваат принципите во точките 44, 46 и 50, субјектот треба да обелодени такви дополнителни информации ако е неопходно за да ги задоволи нив. На пример, доколку субјектот класифицирал какви било трансакции за плаќање врз основа на акции како трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со сопственички инструменти согласно точка 33Г, субјектот треба да обелодени проценка на износот кој тој очекува да го пренесе кон даночниот орган со цел да ја подмири даночната обвргација на вработениот тогаш кога е потребно корисниците да бидат информирани за идните ефекти од текот на готовината кои се во врска со аранжман за плаќање врз основа на акции.

Преодни одредби

- 53 За трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со сопственички инструменти, субјектот треба да го примени овој МСФИ на доделувањата на акции, опции за акции или други сопственички инструменти кои биле доделени по 7 ноември 2002 година и сè уште не се стекнати на датумот на стапување во сила на овој МСФИ.
- 54 Субјектот се поттикнува, но од него не се бара, да го примени овој МСФИ на други доделувања на сопственички инструменти доколку субјектот јавно ја обелоденил објективната вредност на тие сопственички инструменти, утврдена на датумот на мерење.
- 55 За сите доделувања на сопственички инструменти на кои се применува овој МСФИ, субјектот треба повторно да ги прикаже споредбените информации и, каде што е применливо, ќе го прилагоди почетното салдо на задржана добивка за најрано презентираниот период.
- 56 За сите доделувања на сопственички инструменти на кои овој МСФИ не се применува (на пример, сопственички инструменти доделени на или пред 7 ноември 2002 година), субјектот треба сепак да ги обелодени информациите што се бараат со точките 44 и 45.
- 57 Доколку по датумот на стапување во сила на МСФИ, субјектот ги модификува роковите или условите на некое доделување на сопственички инструменти на кое овој МСФИ не бил применет, субјектот треба сепак да ги примени точките 26–29 за да ги евидентира таквите модификации.
- 58 За обврски произлезени од трансакции на плаќање врз основа на акции кои постојат на датумот на стапување во сила на овој МСФИ, субјектот треба да го примени МСФИ ретроактивно. За тие обврски, субјектот треба повторно да ги прикаже споредбените информации, вклучувајќи прилагодување на почетното салдо на задржана добивка во најрано презентираниот период за кој споредбените информации биле повторно прикажани, освен ако од субјектот не се бара повторно да ги прикаже споредбените информации коишто се однесуваат на период или датум кој е пред 7 ноември 2002 година.
- 59 Субјектот се поттикнува, но од него не се бара, да го применува ретроактивно овој МСФИ на други обврски кои произлегуваат од трансакции на плаќање врз основа на акции, на пример, на обврски што биле подмирани во текот на периодот за кој се презентирани споредбени информации.
- 59А Субјектот треба да ги примени измените во точките 30–31, 33–33Ж и Б44А–Б44В како што се наведени подолу. Претходните периоди не треба повторно да се прикажуваат.
- (а) Измените во точките Б44А–Б44В се применуваат само на модификации кои се појавуваат на или по датумот на кој субјектот за прв пат ги применува измените.

МСФИ 2

- (б) Измените во точките 30–31 и 33–33Г се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции кои не се стекнати на датумот на кој субјектот за прв пат ги применува измените и на трансакции на плаќање врз основа на акции со датум на пренос на или по датумот на кој субјектот за прв пат ги применува измените. За трансакции на плаќање врз основа на акции кои не се стекнати а кои се доделени пред датумот на кој субјектот за прв пат ги применува измените, субјектот треба повторно да ја измери обврската на тој датум и да го признае ефектот од таквото повторно мерење во почетната задржана добивка (или во друга компонента на капитал, како што е соодветно) за периодот за известување во кој за прв пат се применуваат измените.
- (в) Измените во точките 33Д–33Ж и измената во точка 53 се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции кои не се стекнати (или се стекнати но не се извршени) на датумот на кој субјектот за прв пат ги применува измените и на трансакции на плаќање врз основа на акции со датум на пренос на или по датумот на кој субјектот за прв пат ги применува измените. За нестекнати (или стекнати но неизвршени) трансакции на плаќање врз основа на акции (или нивни компоненти), кои биле претходно класифицирани како плаќања врз основа на акции подмирани со готовина но кои сега се класифицирани како подмирани со капитал во согласност со измените, субјектот треба повторно да ја класифицира сметководствената вредност на обврската за плаќање врз основа на акциите во капиталот на датумот на кој субјектот за прв пат ги применува измените.
- 59Б Без оглед на барањата од точка 59А, субјектот може ретроактивно да ги примени измените од точка 63Г, согласно преодните одредби во точките 53–59 на овој Стандард, и согласно МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки* само, и само ако, е можно без да се користи претходното искуство. Доколку субјектот избере ретроактивна примена, тој мора да го направи тоа за сите измени што се опфатени во *Класификација и мерење на трансакции на плаќање врз основа на акции* (Измени на МСФИ 2).

Датум на стапување во сила

- 60 Субјектот треба го применува овој МСФИ за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува негова порана примена. Доколку субјектот го применува овој МСФИ за период кој почнува пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 61 МСФИ 3 (изменет во 2008 година) и *Подобрувањата на МСФИ* ја изменија точка 5. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (изменет 2008 година) за претходен период, измената треба, исто така, да се примени за тој претходен период.
- 62 Субјектот треба да ги примени следниве измени ретроактивно за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2009 година:
- (а) барањата во точка 21А во однос на третманот на другите услови за стекнување;
- (б) изменетата дефиниција за „стекнува“ и „услови на стекнување“ во Додаток А;
- (в) измените во точките 28 и 28А во однос на поништувањата.
- Се дозволува примена пред датумот. Доколку субјектот ги применува тие измени за период кој почнува на или пред 1 јануари 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 63 Субјектот треба ретроактивно да ги примени следниве измени од *Групи трансакции на плаќање врз основа на акции подмирани со готовина* издаден во јуни 2009 година, согласно преодните одредби во точки 53–59, и согласно МСС 8 за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2010 година:
- (а) Измените на точка 2, бришењето на точка 3 и додавањето на точките 3А и 43А–43Г и на точките Б45, Б47, Б50, Б54, Б56–Б58 и Б60 во Додаток Б во однос на сметководственото евидентирање на трансакции помеѓу субјекти во рамки на група.
- (б) Изменетите дефиниции во Додаток А на следниве поими:
- трансакција на плаќање врз основа на акции подмирана со готовина,
 - трансакција на плаќање врз основа на акции подмирана со сопственички инструменти,
 - плаќање врз основа на аранжман за акции, и
 - трансакција на плаќање врз основа на акции.

МСФИ 2

Доколку информациите кои се неопходни за ретроактивна примена не се достапни, субјектот, во своите поединечни или поединечни финансиски извештаи, треба да ги искаже износите кои претходно биле признаени во консолидираните финансиски извештаи на групата. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за период кој започнува пред 1 јануари 2010 година, тој треба да го обелодени тој факт.

- 63А МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* и МСФИ 11, издадени во мај 2011 година, ги изменија точка 5 и Додаток А. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 63Б *Циклус на годишни подобрувања на МСФИ 2010–2012*, издаден во декември 2013 година, ги измени точките 15 и 19. Во Додаток А, дефинициите за „услови на стекнување“ и „услови на пазарот“ беа изменети и беа додадени дефиниции за „услов за успешност“ и „услов за давање услуги“. Субјектот треба перспективно да ја примени таа измена на трансакции на плаќање врз основа на акции за кои датумот на пренос е на или по 1 јули 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 63В МСФИ 9, издаден во јули 2014, ја измени точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена кога ќе го применува МСФИ 9.
- 63Г *Класификација и мерење на трансакции на плаќање врз основа на акции* (измени на МСФИ 2), издаден во јуни 2016 година, ги измени точките 19, 30–31, 33, 52 и 63 и ги додаде точките 33А–33Ж, 59А–59Б, 63Г и Б44А–Б44В и нивните поврзани наслови. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 63Д *Измени на повикувања на концепциската рамка во МСФИ- стандардите*, издадени во 2018 година, ја изменија фусотата кон дефиницијата за сопственички инструмент во Додаток А. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена доколку во исто време субјектот, исто така, ги примени и сите други измени што се воведени со *Измени на повикувања на концепциската рамка во МСФИ-стандардите*. Субјектот треба ретроактивно да ја примени измената на МСФИ 2, согласно преодните одредби во точките 53–59 од овој Стандард, и согласно МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки*. Сепак, доколку субјектот определи дека таквата ретроактивна примена не е можна или дека би барала непотребни трошоци или напори, тој треба да ги примени измените на МСФИ со упатување на точките 23–28, 50–53 и 54Г од МСС 8.

Повлекување на толкувања

- 64 *Групни трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина* издаден во јуни 2009 година ги заменува КТМФИ 8 *Опфат на МСФИ 2* и КТМФИ 11 *МСФИ 2— Трансакции со сопствени акции и со акции на група*. Измените направени со тој документ ги вклучија претходните барања утврдени во КТМФИ 8 во КТМФИ 11 на следниов начин:
- (а) Измена на точка 2 и додавање на точка 13А во однос на сметководственото евидентирање на трансакции во кои субјектот не може конкретно да идентификува некој или сите од примените добра или услуги. Тие барања биле во сила за годишни периоди кои започнале на или по 1 мај 2006 година.
- (б) Додадени се точките Б46, Б48, Б49, Б51–Б53, Б55, Б59 и Б61 во Додаток В во однос на сметководствено евидентирање на трансакции помеѓу субјекти во група. Тие барања биле во сила за годишни периоди кои започнале на или по 1 март 2007 година.
- Тие барања беа применети ретроактивно согласно барањата во МСС 8, и согласно преодните одредби на МСФИ 2.

МСФИ 2

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ.

трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина	Трансакција на плаќање врз основа на акции преку која субјектот стекнува добра или услуги со прифаќање обврска за трансфер на готовина или други средства на добавувачот на тие средства или услуги за износи кои се засновани на цената (или вредноста) на сопственички инструменти (вклучувајќи акции или опции за акции) на субјектот или на друг субјект од групата.
вработени и други кои обезбедуваат слични услуги	Поединци коишто обезбедуваат лични услуги на субјектот и се или (а) поединци кои имаат статус на вработени за законски или даночни цели, или (б) поединци коишто работат за субјектот под негови насоки исто како и поединците коишто имаат статус на вработени за законски или даночни цели, или (в) дадените услуги се слични на оние што ги даваат вработените. На пример, овој термин го опфаќа целиот раководен персонал, т.е. оние лица кои имаат авторитет и одговорност за планирањето, управувањето и контролирањето на активностите на субјектот, вклучувајќи ги и неизвршните директори.
сопственички инструмент	Договор со кој се докажува правото на остаточно учество на средствата на субјектот по одземање на сите негови обврски. ⁵
доделен сопственички инструмент	Право (условно или безусловно) на сопственички инструмент на субјектот, доделен од страна на субјектот на друга страна, согласно аранжманот на плаќање врз основа на акции .
трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти	Трансакција на плаќање врз основа на акции во која субјектот (а) прима добра или услуги како надоместок за сопственички инструменти на субјектот (вклучувајќи акции или опции за акции), или (б) прима добра или услуги но нема облигација за подмирување трансакцијата со добавувачот.
објективна вредност	Износот за кој средството може да биде разменето, обврската подмирена, или доделениот сопственички инструмент да биде разменет, во трансакција под комерцијални услови (на дофат на рака), помеѓу страни доволно информирани и подготвени своеволно да ја прифатат трансакцијата.
датум на пренос	Датумот на кој субјектот и друга страна (вклучувајќи вработен) склучуваат договор за аранжман за плаќање врз основа на акции , и на кој субјектот и другата договорна страна имаат единствено разбирање на условите и барањата од договорот. На датумот на пренос ѝ се предава на другата договорна страна правото за добивање готовина, други средства, или сопственички инструменти на субјектот, под услов да се исполнети специфичните договорени услови , доколку ги има. Доколку договорот е предмет на постапка на одобрување (на пример, од страна на акционерите), датумот на пренос се смета датумот кога е добиено таквото одобрение.
внатрешна вредност	Разликата помеѓу објективната вредност на акциите на кои договорната страна има (условно или безусловно) право за запишување или има право да ги прими, и цената (доколку има таква) којашто договорната страна треба (или ќе треба) да ја плати за тие акции. На пример, опција за акција со тековна цена од 15ВЕ ⁶ по акција и објективна вредност од 20ВЕ, има внатрешна вредност од 5ВЕ.
пазарен услов	Услов од кој зависи цената на извршување, стекнување или реализација на

⁵ Концепциската рамка за финансиско известување издадена во 2018 година ја дефинира обврската како сегашна облигација на субјектот за трансфер на економски ресурси како резултат на минати настани.

⁶ Во овој додаток, монетарните износи се изразени во „валутни единици (ВЕ)“.

IFRS 2

сопственичкиот инструмент, а се однесува на пазарната цена (или вредност) на **сопственичките инструменти** на субјектот (или на сопственички инструменти на друг субјект во иста група), како што се:

- (а) постигнување на утврдена цена по акција или утврден износ на **внатрешна вредност на опција за акции**; или
- (б) постигнување на одредена цел која се заснова на пазарната цена (или вредност) на **сопственичките инструменти** (или на сопственички инструменти на друг субјект во иста група) на субјектот во однос на индексот на пазарните цени на сопственичките инструменти на други субјекти.

Пазарен услов бара другата страна да заврши одреден период на услуга (т.е. **услов за давање услуги**); барањето за услуга може да биде експлицитно или имплицитно.

датум на мерење	Датум на којшто се врши мерење на објективната вредност на доделените сопственички инструменти за целите на овој МСФИ. За трансакции со вработени и други кои даваат слични услуги , датумот на мерење е датум на пренос . За трансакции со други страни, освен вработени (и такви кои даваат слични услуги), датумот на мерење е датумот на кој субјектот добива добра или другата страна ја дава услугата.
услов за успешност	<p>Услов на стекнување кој бара:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) другата страна да заврши одреден период на услуга (т.е. услов за услуга); барањето во однос на услугата може да биде експлицитно или имплицитно; и (б) постоење на конкретна цел или цели кои треба да се исполнат со давање на услугата која се бара во (а). <p>Периодот на остварување на целта или целите за успешност:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) не продолжува по завршување на периодот на услуга; и (б) може да започне пред периодот на услугата, под услов датумот на започнување на целта за успешност да не му претходи значително пред започнувањето на периодот на услугата. <p>Целта за успешност се дефинира преку упатување на:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) сопственото работење (или активностите) на субјектот или на работењето или активностите на друг субјект во истата група (т.е. услов кој не е пазарен услов); или (б) цената (или вредноста) на сопственичките инструменти на субјектот или на сопственичките инструменти на друг субјект во истата група (вклучително и акции и опции за акции) (т.е. пазарен услов). <p>Целта за успешност би можела да се однесува или на успешноста на субјектот во целина или на некои делови на субјектот (или на дел од група), како што се оддел или поединечен вработен.</p>
обновување на право	Карактеристика која обезбедува автоматско доделување на дополнителни опции за акции , секогаш кога имателот на опцијата ќе ги искористи претходно дадените опции со користење на акциите на субјектот, наместо готовина, за да ја задоволи цената на извршување.
дополнителна опција	Нова опција за акции која се доделува кога акцијата се искористува за да ја исполни цената на извршување на претходната опција за акции.
услов за давање услуги	Услов на стекнување кој бара од другата страна да заврши одреден период на услуги во рамките на кој на субјектот му се даваат услуги. Доколку другата страна, без разлика на причината, престане да дава услуга за време на периодот на стекнување , таа не успеала да го исполни условот. За да биде исполнет условот за услуги, не е потребно да постои цел за успешност.

МСФИ 2

аранжман на плаќање врз основа на акции	<p>Договор помеѓу субјектот (или друг субјект во група⁷ или кои било акционери на субјект во група) и друга страна (вклучувајќи и вработен) кој ѝ дава на другата страна право да добие</p> <p>(а) готовина или други средства на субјектот за износи кои се засноваат на цената (или вредноста) на сопственичките инструменти (вклучувајќи акции или опции за акции) на субјектот или на друг субјект во групата, или</p> <p>(б) сопственички инструменти (вклучувајќи акции или опции за акции) на субјектот или на друг субјект во групата,</p> <p>под услов да се исполнети наведените услови на стекнување, доколку ги има.</p>
транзакција на плаќање врз основа на акции	<p>Транзакција во која субјектот</p> <p>(а) прима добра или услуги од добавувачот на истите добра или услуги (вклучувајќи и вработен) во аранжман на плаќање врз основа на акции, или</p> <p>(б) настанува облигација за подмирување на трансакцијата со добавувачот во аранжман на плаќање врз основа на акции кога друг субјект од групата ги прима истите добра или услуги.</p>
опција за акции	<p>Договор, кој на имателот му дава право, но не и облигација, да запише акции на субјектот по фиксна или цена која може да се утврди за дефиниран временски период.</p>
стекнување	<p>Да се стекне со право. Според аранжман на плаќање врз основа на акции, правото другата страна да прими готовина, други средства или сопственички инструменти на субјектот, се стекнува кога правото на другата страна не е повеќе условено со исполнување на какви било услови на стекнување.</p>
услови на стекнување	<p>Услови кои одредуваат дали субјектот ги прима услугите што ѝ даваат право на другата страна да прими готовина, други средства или сопственички инструменти на субјектот според аранжман за плаќање врз основа на акции. Услов на стекнување е или услови на давање услуги или услови за успешност.</p>
период на стекнување	<p>Период во кој треба да се исполнат сите услови на стекнување во рамките на аранжманот за плаќање врз основа на акции.</p>

⁷ „Група“ се дефинира во Додаток А од МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* како „матично друштво и негови подружници“ од перспектива на нареденото матично друштво на субјектот кој известува.

МСФИ 2

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ.

Проценување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти

- Б1** Во точките Б2-Б41 на овој Додаток се разгледува мерењето на објективната вредност на доделените акции и опции за акции, со акцент на специфичните услови и барања кои претставуваат вообичаени карактеристики на доделувањето на акции или опции за акции на вработени. Затоа, таквото разгледување не е исцрпно. Понатаму, бидејќи прашањата поврзани со вреднувањето кои се разгледани подолу се фокусираат на акции и опции за акции доделени на вработени, се претпоставува дека објективната вредност на акциите или опциите за акции се мери на датумот на пренос. Сепак, многу од прашањата за вреднување кои се подолу дискутирани (на пример, утврдување на очекуваната променливост), исто така, се применуваат при проценување на објективната вредност на акциите или опциите за акции доделени на страни, освен вработени на датумот кога субјектот ги прима добрата или другата страна ја дава услугата.

Акции

- Б2** За акции доделени на вработени, објективната вредност на акциите треба да се измери според пазарната цена на акциите на субјектот (или проценета пазарна цена, доколку со акциите на субјектот не се тргува јавно), прилагодена за да ги земе предвид условите и барањата под кои биле доделени акциите (освен условите на стекнување кои се исклучуваат од мерењето на објективната вредност во согласност со точките 19–21).
- Б3** На пример, доколку вработениот нема право да прима дивиденда за време на периодот на стекнување, тој фактор треба да биде земен предвид кога се проценува објективната вредност на доделените акции. Слично, доколку акциите се предмет на ограничувања за преносот по датумот на стекнувањето, тој фактор треба да биде земен предвид, но само до степенот до кој ограничувањата по стекнувањето влијаат на цената која информиран, подготвен учесник на пазарот би ја платил за таа акција. На пример, доколку со акциите активно се тргува на развиен и ликвиден пазар, ограничувањата на преносот по стекнувањето може малку, дури и воопшто, да влијаат на цената која информиран, подготвен учесник на пазарот би ја платил за тие акции. Ограничувањата на преносот или други ограничувања што постојат за време на периодот на стекнување нема да се земат предвид кога се проценува објективната вредност на датумот на пренос на доделените акции, бидејќи тие ограничувања потекнуваат од постоењето на условите на стекнување, кои се евидентираат во согласност со точките 19–21.

Опции за акции

- Б4** За опции за акции кои се доделени на вработени, во многу случаи не се расположливи пазарни цени, бидејќи доделените опции се предмет на услови и барања што не се применуваат кај опциите со кои се тргува. Доколку опции со кои се тргува со слични услови и барања не постојат, објективната вредност на доделените опции треба да се процени со примена на модел за формирање цена на опција.
- Б5** Субјектот треба да ги разгледа факторите кои информирани, подготвени учесници на пазарот би ги зеле предвид при изборот на модел кој ќе се примени за формирање цена на опција. На пример, многу опции за вработени имаат долг рок, и кои вообичаено може да се извршат во текот на периодот помеѓу датумот на стекнување и крајниот рок за извршување на опцијата, па тие често порано се извршуваат. Тие фактори треба да се земат предвид кога се проценува објективната вредност на опциите на датумот на пренос. За многу субјекти, ова може да претставува пречка во користењето на Black-Scholes-Merton формулата, со која не се дава можност за извршување на опцијата пред крајниот рок на опцијата и може да не ги одрази адекватно ефектите на очекуваното рано извршување на опцијата. Таа, исто така, не ја зема предвид можноста дека очекуваната променливост и другите влезни податоци во моделот може да се менуваат сè до рокот на траење на опцијата. Сепак, за опции за акции со релативно кратки договорени рокови, или пак оние што треба да се искористат во релативно краток временски период по датумот на стекнувањето, факторите кои се погоре идентификувани може да не бидат применливи. Во такви случаи Black-Scholes-Merton

МСФИ 2

формулата може да создаде вредност која е значајно еднаква на вредноста создадена со некој пофлексибилен модел на формирање цена на опција.

- Б6 Сите модели за формирање цена на опција ги земаат предвид, како минимум, следниве фактори:
- (а) цената на извршување на опцијата;
 - (б) времетраењето на опцијата;
 - (в) тековната цена на предметните акции;
 - (г) очекуваната променливост на цената на акцијата;
 - (д) очекуваните дивиденди на акциите (доколку е соодветно); и
 - (е) безризична каматна стапка за времетраењето на опцијата.
- Б7 Исто така, треба да се земат предвид и други фактори кои информирани, подготвени учесници на пазарот би ги разгледале кога ја утврдуваат цената (освен за условите на стекнување и обновување на правото кои се исклучуваат од мерењето на објективната вредност во согласност со точките 19–22).
- Б8 На пример, опција за акции доделена на вработени, вообичаено не може да биде извршена за време на определен период (на пример, за време на периодот на стекнување или за време на периоди кои се определени од регулаторното тело за хартии од вредност). Овој фактор треба да биде земен предвид доколку моделот за формирање цена на опцијата кој е применет инаку би претпоставил дека опцијата би можела да се изврши во кое било време на нејзиното времетраење. Сепак, доколку субјектот користи модел за формирање цена на опцијата кој ги вреднува опциите што може да се извршат само на крајот на рокот на траење на опцијата, не се бара прилагодување за неможноста тие да се извршат за време на периодот на стекнување (или други периоди за време на рокот на траење на опцијата), бидејќи моделот претпоставува дека опциите не може да се извршат за време на тие периоди.
- Б9 Слично, друг фактор кој е вообичаен за опции за акции на вработени е можноста за рано извршување на опциите, на пример, бидејќи опцијата не е слободно пренослива, или, бидејќи вработениот мора да ги изврши сите стекнати опции до престанокот на вработувањето. Ефектот на очекуваното рано извршување треба да биде земен предвид, како што е објаснето во точките Б16–Б21.
- Б10 Фактори кои информираат, подготвен учесник на пазарот не би ги зел предвид кога ја утврдува цената на опцијата за акција (или друг сопственички инструмент) нема да ги земе предвид ни при проценка на објективната вредност на доделените опции за акции (или други сопственички инструменти). На пример, за опции за акции доделени на вработени, факторите кои влијаат на вредноста на опцијата само од перспектива на поединечен вработен, не се релевантни за проценување на цената која би ја утврдил информиран, подготвен учесник на пазарот.

Влезни податоци во моделите за формирање цена на опцијата

- Б11 Во проценувањето на очекуваната променливост на основните акции и нивните дивиденди, целта е да се доближат очекувањата кои би се одразиле на тековниот пазар или на договорената цена за размена на опциите. Слично, кога се проценуваат ефектите на рано извршување на опциите за акции на вработени, целта е да се доближат очекувањата кои надворешна страна со пристап до детални информации за однесувањето на вработените во однос на извршувањето би ги имала врз основа на информациите расположливи на датумот на пренос.
- Б12 Често е веројатно дека постои опсег на разумни очекувања за идна променливост, дивиденди и однесување околу извршувањето. Доколку е така, очекуваната вредност треба да се пресмета, со пондерирање на секој износ во рамките на опсегот со неговата веројатност за случување.
- Б13 Очекувањата за иднината вообичаено се засноваат на искуство, кое се модифицира доколку е разумно да се очекува дека иднината ќе се разликува од минатото. Во некои околности, факторите кои може да се идентификуваат може да укажуваат дека неприспособено минато искуство претставува релативно слаб предвидувач на идното искуство. На пример, доколку еден субјект кој има две мошне различни линии на деловно работење, ја отуѓува едната, која е значително помалку ризична од другата, минатата променливост може да не биде најдобрата информација на која треба да се засноваат разумните очекувања за иднината.
- Б14 Во некои околности, историски информации може да не бидат расположливи. На пример, нов котиран субјект ќе има малку, доколку воопшто има, историски податоци за променливоста на цената на неговата акција. Подолу ќе стане повеќе збор за некотирани и новокотирани субјекти.

МСФИ 2

- B15 Како резиме, субјектот не треба едноставно да ги заснова врз историски информации проценките за променливоста, однесувањето околу извршувањето и дивидендите без да се земе предвид степенот до кој минатото искуство се очекува разумно да го предвиди идното искуство.

Очекувано рано извршување

- B16 Вработените често ги извршуваат опциите за акции порано, од различни причини. На пример, опциите за акции на вработените вообичаено не се преносливи. Тоа често предизвикува вработените да ги извршат опциите за акции порано, бидејќи тоа е единствениот начин за вработените да извршат наплата на својата позиција. Исто така, од вработените кои го прекинуваат вработувањето вообичаено се бара да ја извршат секоја стекната опција за акција во рамките на краток временски период, или, во спротивно, опциите престануваат да важат. Овој фактор, исто така, предизвикува рано извршување на опциите за акции на вработените. Други фактори кои предизвикуваат рано извршување се аверзија кон ризик и непостојење на диверзификација на богатството.
- B17 Начините на кои ефектите од очекуваното рано извршување ќе се земат предвид зависат од видот на моделот што се користи за формирање на цената на опцијата. На пример, очекуваното рано извршување би можело да се земе предвид со користење проценка на очекуваниот век на траење на опцијата (кој, кај опцијата за акции на вработени, е временскиот период од датумот на пренос до датумот на кој опцијата се очекува да биде извршена) како влезен податок во моделот за формирање цена на опцијата (на пример, Black-Scholes-Merton формула). Алтернативно, очекуваното рано извршување би можело да се внесе во биномен модел или сличен модел за формирање на цена кој користи договорен животен век како влезен податок.
- B18 Факторите кои треба да се разгледаат кога се проценува раното извршување ги вклучуваат:
- (а) Должината на периодот на стекнување, бидејќи опцијата за акции вообичаено не може да се изврши до крајот на периодот на стекнување. Оттука, утврдувањето на импликациите на вреднувањето врз очекуваното рано извршување се заснова на претпоставката дека опциите ќе се стекнат. Импликациите на условите на стекнување се објаснети во точките 19–21.
 - (б) Просечната должина на периодот во кој слични опции останале неподмирени во минатото.
 - (в) Цената на основните акции. Искуството може да укажува дека вработените тежнеат да ги извршуваат опциите кога цената на акцијата достигнува одредено ниво над цената на извршување.
 - (г) Нивото на кое се наоѓа вработениот во рамките на организацијата. На пример, искуството може да укажува дека вработените на повисоко ниво имаат тенденција подоцна да ги извршуваат опциите, отколку вработените на пониско ниво (за кое повеќе се дискутира во точка B21).
 - (д) Очекуваната променливост на основните акции. Во просек, вработените може да имаат тенденција да ги извршат опциите за високопроменливи акции порано отколку за оние со ниска променливост.
- B19 Како што е наведено во точка B17, ефектите на раното извршување би можеле да се земат предвид со користење проценка за очекуваниот век на траење на опцијата како влезен податок за моделот за формирање цена на опцијата. Кога се проценува очекуваниот век на траење на опциите за акции доделени на група вработени, субјектот би можел да ја заснова таа проценка на соодветно пондерирани просечни очекуван век на траење за целата група вработени или на соодветно пондерирани просечни рокови за подгрупи вработени во рамките на групата, кои се засновани на подетални податоци за очекуваното однесување на вработените во поглед на извршувањето (за кое повеќе се дискутира подолу).
- B20 Поделбата на доделените опции во групи вработени со релативно хомогено однесување во поглед на извршувањето веројатно ќе биде важно. Вредноста на опцијата не е линеарна функција на рокот на опцијата; вредноста се зголемува со опаѓачка стапка доколку се продолжува рокот. На пример, доколку сите останати претпоставки се еднакви, иако опција на две години вреди повеќе отколку опција на една година, таа сепак не вреди двојно повеќе. Тоа значи дека пресметката на очекуваната вредност на опцијата врз основа на единствен пондерирани просечен рок кој вклучува прилично различни поединечни рокови на траење би ја преценила вкупната објективна вредност на доделените опции за акции. Со поделба на доделените опции во неколку групи, од која секоја има релативно мал опсег на рокови кои се вклучени во нејзиниот пондерирани просечен век на траење, се намалува преченувањето.
- B21 Слични разгледувања се применуваат кога се користи биномниот модел или некој сличен модел. На пример, искуството на субјектот кој опсежно доделува опции за акции на вработени на секое ниво

МСФИ 2

во организацијата може да укажува на тоа дека врвното раководство тежнее да ги држи своите опции подолго, отколку што тоа го прави средниот раководен персонал и вработените на пониско ниво, кои тежнееат да ги извршат нивните опции порано отколку која било друга група. Покрај тоа, вработените кои се поттикнуваат или од нив се бара да држат минимален износ на сопственички инструменти на работодавач, вклучувајќи опции, може во просек подоцна да ги извршуваат нивните опции отколку вработените кои не се подложни на такво барање. Во такви ситуации, поделбата на опциите по групи на приматели со релативно хомогено однесување во поглед на извршувањето ќе резултира во поточна проценка на вкупната објективна вредност на доделените опции за акции.

Очекувана променливост

- B22 Очекуваната променливост е мерка на износот на очекуваната флукуација на цената на опцијата за време на некој период. Мерката за променливост која се користи во модели за формирање цена на опцијата е годишната стандардна девијација на континуирано утврдени стапки на поврат на акцијата за време на некој период. Променливоста, вообичаено се изразува на годишно ниво и е споредлива независно од временскиот период што се користел во пресметката, на пример, дневно, неделно или месечно следење на цената.
- B23 Стапката на поврат (која може да биде позитивна или негативна) на акцијата за еден период покажува колку еден акционер имал корист од дивиденди и од зголемување (или намалување) на цената на акцијата.
- B24 Очекуваната годишна променливост на една акција е опсегот во рамките на кој се очекува дека континуирано ќе паѓа со утврдената годишна стапка на поврат во текот на приближно две третини од времето. На пример, да кажеме дека една акција со очекувана континуирано утврдена стапка на поврат од 12 проценти има променливост од 30 проценти, значи дека веројатноста стапката на поврат на акцијата за една година да биде помеѓу 18 проценти ($12\% - 30\%$) и 42 проценти ($12\% + 30\%$) е приближно две третини. Доколку цената на акцијата е 100 ВЕ на почетокот на годината и не се исплатени дивиденди, цената на акцијата на крајот на годината би се очекувало да биде помеѓу $83,53 \text{ ВЕ}$ ($100\text{ВЕ} \times e^{-0,18}$) и $152,20 \text{ ВЕ}$ ($100 \text{ ВЕ} \times e^{0,42}$) во текот на приближно две третини од времето.
- B25 Факторите што треба да се земат предвид кога се проценува очекуваната променливост вклучуваат:
- (а) Претпоставена променливост на тргуваните опции за акции на акциите на субјектот, или други инструменти на субјектот со кои се тргува кои вклучуваат карактеристики на опции (како на пример, конвертибилен долг), доколку има.
 - (б) Мината променливост на цената на акцијата во текот на најскорешниот период кој вообичаено е пропорционален со очекуваниот рок на опцијата (земајќи го предвид остатокот од договорениот век на траење на опцијата и ефектите на очекуваното рано извршување).
 - (в) Должина на времето во кое јавно се тргувало со акциите на субјектот. Новокотиран субјект може да има висока историска променливост, споредено со слични субјекти кои подолго котираат. Подолу е дадено понатамошно упатство за новокотирани субјекти.
 - (г) Тенденцијата на променливоста да се врати на нејзината средна вредност, т.е. нејзиното долгорочно просечно ниво, и други фактори кои укажуваат дека очекуваната идна променливост може да се разликува од нејзината мината променливост. На пример, доколку цената на акцијата на субјектот беше исклучително променлива за време на некој идентификуван временски период заради неуспешно наодавање за преземање или реструктурирање, тој период би можел да се занемари во пресметувањето на историската просечна годишна променливост.
 - (д) Соодветни и редовни интервали за набљудување на цената. Набљудувањето на цената треба да биде конзистентно од еден период до друг. На пример, субјектот може да ја користи заклучната цена за секоја недела или највисоката цена за неделата, но тој не треба да ја користи заклучната цена за некои недели, а највисоката цена за други недели. Исто така, набљудувањето на цената треба да биде изразено во истата валута, како цената на извршување.

Новокотирани субјекти

- B26 Како што е наведено во точка B25, субјектот треба да ја разгледа историската променливост на цената на акцијата за време на најскорешниот период кој вообичаено е пропорционален со очекуваниот рок на опцијата. Доколку новокотиран субјект нема доволно информации за историска

МСФИ 2

променливост, тој сепак ќе треба да ја пресмета историската променливост за најдолгиот период за кој постои трговска активност. Би можело, исто така, да се разгледа историската променливост на слични субјекти следејќи споредбен период во нивните рокови на траење. На пример, субјект кој котира само една година и доделува опции со просечен очекуван век на траење од пет години би можел да ги земе предвид начинот и нивото на историската променливост на субјектите во истата дејност за првите шест години во кои акциите на тие субјекти биле јавно тргувани.

Некотирани субјекти

- B27 Некотиран субјект нема да има историски информации за разгледување кога се проценува очекуваната променливост. Некои фактори што треба наместо тоа да се разгледаат, се дадени долу.
- B28 Во некои случаи, некотиран субјект кој редовно издава опции или акции на вработени (или на други страни) може да воспостави интересен пазар за неговите акции. Променливоста на тие цени на акцијата би можела да се разгледа кога се проценува очекуваната променливост.
- B29 Алтернативно, субјектот може да ја разгледа историската или претпоставената променливост на слични котирани субјекти, за кои има расположливи информации за цената на акцијата или цената на опцијата кои се користат кога се проценува очекуваната променливост. Тоа би било соодветно доколку субјектот ја заснова вредноста на неговите акции на цените на акциите на слични котирани субјекти.
- B30 Доколку субјектот не ја заснова проценката на вредноста на неговите акции на цената на акциите на слични котирани субјекти, и наместо тоа користел друга методологија за вреднување на неговите акции, субјектот би можел да дојде до проценка за очекуваната променливост која е конзистентна со таа методологија на вреднување. На пример, субјектот може да ги вреднува неговите акции врз основа на нето-средствата или заработката. Тој би можел да ја земе предвид очекуваната променливост на вредноста на тие нето- средства или заработката.

Очекувани дивиденди

- B31 Дали очекуваните дивиденди треба да се земат предвид кога се мери објективната вредност на акциите или доделените опции, зависи од тоа дали другата страна има право на дивиденди или еквиваленти на дивиденда.
- B32 На пример, доколку на вработените им се доделени опции и имаат право на дивиденда на основните акции или еквиваленти на дивиденда (кои би можеле да се платат со готовина или да се употребат за намалување на цената на извршување) помеѓу датумот на пренос и датумот на извршување, доделените опции треба да се вреднуваат како да нема да се исплати дивиденда на основните акции, т.е. влезниот податок за очекуваните дивиденди треба да е нула.
- B33 Слично, кога на датумот на пренос ќе се процени објективната вредност на акциите доделени на вработените, не се бара прилагодување за очекуваните дивиденди доколку вработениот има право да прими исплата на дивиденда во текот на периодот на стекнување.
- B34 Обрато, доколку вработените немаат право на дивиденда или еквиваленти на дивиденда за време на периодот на стекнување (или пред извршување, во случај на опција), вреднувањето на датумот на пренос на правото на акции или опции треба да ги земе предвид очекуваните дивиденди. Тоа значи, кога е проценета објективната вредност на доделената опција, очекуваните дивиденди треба да се вклучат во примената на моделот за формирање цена на опцијата. Кога објективната вредност на доделената акција е проценета, тоа вреднување треба да биде намалено за сегашната вредност на дивидендите кои се очекува да се платат за време на периодот на стекнување.
- B35 Моделите за формирање цена на опцијата вообичаено го бараат очекуваниот принос од дивиденда. Сепак, моделите може да бидат модифицирани за да користат очекуван износ на дивиденда, а не принос. Субјектот може да го користи или неговиот очекуван принос или неговите очекувани плаќања. Доколку субјектот го користи второто, тој треба да го разгледа начинот на зголемувањето на дивидендите во минатото. На пример, доколку политика на субјектот вообичаено била да ги зголемува дивидендите за приближно 3 проценти годишно, неговата проценета вредност на опцијата не треба да претпоставува износ на фиксна дивиденда за време на векот на траење на опцијата, освен кога не постои доказ кој ја поткрепува таа претпоставка.
- B36 Вообичаено, претпоставката во врска со очекуваните дивиденди треба да се заснова на јавно достапни информации. Субјект кој не исплаќа дивиденда и кој нема план тоа да го направи треба да претпостави нула очекуван принос од дивиденда. Меѓутоа, од растечки субјект кој во минатото не исплаќал дивиденда може да се очекува да почне да исплатува дивиденди во текот на очекуваниот век на траење на опциите за акции доделени на вработени. Тие субјекти може да користат просек од

МСФИ 2

нивниот минат принос од дивиденда (нула) и среден принос од дивиденда на соодветна споредлива група.

Безризична каматна стапка

- Б37 Вообичаено, безризична каматна стапка е претпоставениот принос кој е тековно расположлив на безкупонски државни емисии во земјата во чија валута се исказува цената на извршување, со преостанат рок кој е еднаков на очекуваниот рок на опцијата која се вреднува (заснован на преостанатиот договорен рок на опцијата земајќи ги предвид ефектите на очекуваното рано извршување). Би можело да биде неопходно да се користи соодветна замена, доколку не постојат такви државни емисии или околностите укажуваат дека претпоставениот принос на безкупонски државни емисии не е репрезентативен за безризична каматна стапка (на пример, во високоинфлаторни економии). Исто така, треба да се користи соодветна замена доколку пазарните учесници вообичаено би ја утврдиле безризичната каматна стапка со користење на таа замена, а не преку претпоставениот принос на безкупонска државна емисија, кога се проценува објективната вредност на опција со век на траење еднаков на очекуваниот рок на опцијата која се вреднува.

Ефекти на структурата на капитал

- Б38 Вообичаено е, трети страни, а не субјектот, да запишат опции за акции со кои се тргува. Кога тие опции за акции се извршуваат, издавачот му предава акции на имателот на опцијата. Тие акции се стекнуваат од постојните акционери. Оттука, извршувањето на опции за акции со кои се тргува нема ефект на разводнување.
- Б39 Спротивно, доколку опциите за акции се запишуваат од страна на субјектот, нови акции се издаваат кога тие опции за акции се извршуваат (било да се фактички издадени или издадени суштински, доколку акциите кои се претходно откупени и се чуваат како сопствени акции сè до нивното искористување). Под услов акциите да бидат издадени по цена на извршување, а не по тековна пазарна цена на датумот на извршување, ова фактичко или потенцијално разводнување може да ја намали цената на акцијата, така што имателот на опцијата не остварува толкава добивка при извршувањето како при извршувањето на други слични опции со кои се тргува кое не ја разводнува цената на акцијата.
- Б40 Дали ова ќе има значаен ефект врз вредноста на доделените опции за акции зависи од различни фактори, како на пример бројот на новите акции кои ќе бидат издадени при извршувањето на опциите споредено со бројот на акциите кои се веќе издадени. Исто така, доколку пазарот веќе очекува дека ќе се случи доделување на опции, пазарот можеби веќе предизвикал потенцијално разводнување на цената на акцијата на датумот на пренос.
- Б41 Сепак, субјектот треба да разгледа дали можниот ефект на разводнување при идното извршување на доделените опции за акции може да има влијание врз нивната проценета објективна вредност на датумот на пренос. Моделите за формирање цена на опциите може да се приспособат така да го земат предвид нивниот потенцијален ефект на разводнување.

Модификации на договори за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти

- Б42 Точка 27 бара, независно од какви било модификации на условите и барањата под кои беа доделени сопственичките инструменти, или поништување или порамнување на тоа доделување на сопственички инструменти, субјектот да ги признае, како минимум, примените услуги, измерени по објективната вредност на доделените сопственички инструменти на датумот на пренос, освен кога тие сопственички инструменти не се стекнуваат заради неисполнување на условот на стекнување (освен пазарниот услов), кој бил прецизиран на датумот на пренос. Покрај тоа, субјектот треба да ги признае ефектите на модификациите кои ја зголемуваат вкупната објективна вредност на договорот за плаќање врз основа на акции или на друг начин му обезбедуваат корист на работениот.
- Б43 За да се применат барањата на точка 27:
- (а) Доколку модификацијата ја зголемува објективната вредност на доделените сопственички инструменти (на пример, преку намалување на цената на извршување), мерена непосредно пред и по модификацијата, субјектот треба да ја вклучи инкременталната објективна вредност при мерењето на износот признаен за услугите кои се примени како надоместок за доделените сопственички инструменти. Доделената инкрементална објективна вредност претставува разлика помеѓу објективната вредност на модифицираниот сопственички инструмент и таа на првобитниот сопственички инструмент, двете пресметани на датумот

МСФИ 2

на модификацијата. Доколку модификацијата се случи за време на периодот на стекнување, доделената инкрементална објективна вредност се вклучува во мерењето на износот признаен за услугите кои се примени во текот на периодот од датумот на модификацијата до датумот кога се стекнува модификуваниот сопственички инструмент, покрај износот кој е заснован на објективната вредност на првобитниот сопственички инструмент на датумот на пренос, кој се признава во текот на остатокот на првобитниот период на стекнување. Доколку модификацијата се случи по датумот на стекнување, доделената инкрементална објективна вредност се признава веднаш, или за време на периодот на стекнување доколку од вработениот се бара да го доврши дополнителниот период на извршување услуга пред да стекне безусловно право на тие модификувани сопственички инструменти.

- (б) Слично, доколку модификацијата го зголемува бројот на доделените сопственички инструменти, субјектот треба да ја вклучи објективната вредност на дополнителните доделени сопственички инструменти, измерена на датумот на модификација, при мерењето на износот кој се признава за услугите кои се примени како надоместок за доделените сопственички инструменти, конзистентно со барањата во (а) погоре. На пример, доколку модификацијата се случи за време на периодот на стекнување, објективната вредност на дополнително доделените сопственички инструменти се вклучува во мерењето на износот кој се признава за услугите кои се примени во текот на периодот од датумот на модификацијата до датумот кога се стекнуваат дополнителните сопственички инструменти, покрај износот кој е заснован на објективната вредност на првобитно доделените сопственички инструменти на датумот на пренос, кој се признава за време на остатокот на првобитниот период на стекнување.
- (в) Доколку субјектот ги модифицира условите на стекнување на начин кој е од корист за вработениот, на пример, со намалување на периодот на стекнување или преку модифицирање или елиминирање на условот за извршување (освен пазарниот услов, промени кои се евидентираат во согласност со (а) погоре), субјектот треба да ги земе предвид модифицираните услови на стекнување кога се применуваат барањата на точките 19–21.

Б44 Покрај тоа, доколку субјектот ги менува роковите или условите на доделените сопственички инструменти на начин кој ја намалува вкупната објективна вредност на аранжманот на плаќање врз основа на акции, или, кој не е на друг начин од корист за вработениот, субјектот треба сепак да продолжи да ги евидентира примените услуги како надоместок за доделените сопственички инструменти како да не се случила таа модификација (освен ако не се поништени некои или сите доделени сопственички инструменти што треба да биде евидентирано во согласност со точка 28). На пример:

- (а) Доколку модификацијата ја намалува објективната вредност на доделените сопственички инструменти, измерена непосредно пред и по модификацијата, субјектот нема да го земе предвид тоа намалување во објективната вредност и треба да продолжи да го мери износот признаен за услугите примени како надоместок за сопственичките инструменти врз основа на објективната вредност на доделените сопственички инструменти на датумот на пренос.
- (б) Доколку модификацијата го намалува бројот на сопственичките инструменти доделени на вработени, тоа намалување треба да биде евидентирано како поништување на тој дел од доделувањето, во согласност со барањата на точка 28.
- (в) Доколку субјектот ги менува условите на стекнување на начин кој не е од корист за вработените, на пример, преку зголемување на периодот на стекнување или преку модифицирање или додавање на некој услов за успешност (освен пазарен услов, чии промени се евидентираат во согласност со (а) погоре), субјектот нема да ги земе предвид модифицираните услови на стекнување кога ги применува барањата на точките 19–21.

Евидентирање за модификација на трансакции на плаќање врз основа на акции кои ја менуваат својата класификација од подмирени со готовина во подмирени со сопственички инструменти

В44А Доколку условите и барањата на трансакција на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина се модифицираат, и како резултат на тоа трансакцијата станала трансакција на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, трансакцијата се евидентира како таква од датумот на модификацијата. Конкретно:

МСФИ 2

- (а) Трансакцијата на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти се мери со упатување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти на датумот на модификација. Трансакцијата на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти се признава во капиталот на датумот на модификација до степен до кој биле примени добрата или услугите.
- (б) Обврската за трансакцијата на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина на датумот на модификација се отпишува на тој датум.
- (в) Секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на отпишаната обврска и износот на капитал признаен на датумот на модификација ќе биде признаен веднаш во добивка или загуба.
- Б44Б Доколку, како резултат на модификацијата, периодот на стекнување биде продолжен или скратен, примената на барањата од точка Б44А го одразува модифицираниот период на стекнување. Барањата во точка Б44А се применуваат дури и кога модификацијата се случила по периодот на стекнување.
- Б44В Трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со готовина може да биде поништена или подмирена (освен трансакција која е поништена заради губење на правото кога условите на стекнување не се задоволени). Доколку се доделуваат сопственички инструменти и, на тој датум на пренос, субјектот ги идентификува нив како замена за поништеното плаќање врз основа на акции намирено со готовина, субјектот треба да ги примени точките Б44А и Б44Б.

Трансакции на плаќање врз основа на акции помеѓу субјекти во група (измени од 2009 година)

- Б45 Точките 43А–43В го разгледуваат евидентирањето на трансакциите на плаќање врз основа на акции помеѓу субјекти во група во поединечните или индивидуалните финансиски извештаи на секој субјект. Точките Б46–Б61 разгледуваат како да се применат барањата во точките 43А–43В. Како што е наведено во точка 43Г, трансакции на плаќање врз основа на акции помеѓу субјекти во група може да се случат од најразлични причини зависно од фактите и околностите. Затоа, ова разгледување не е исцрпно и претпоставува дека, кога субјектот кој ги прима добрата или услугите нема обврска да ја подмири трансакцијата, таа трансакција е придонес во капиталот на подружницата од страна на матичното друштво, без разлика какви се аранжманите за оплата во рамките на групата.
- Б46 Иако дискусијата наведена подолу става акцент на трансакциите со вработени, таа исто така се применува и на слични трансакции на плаќање врз основа на акции со добавувачи на други добра или услуги кои не се вработени. Аранжман помеѓу матично друштво и негова подружница може да бара од подружницата да му плати на матичното друштво за обезбедување на сопственички инструменти на вработените. Дискусијата наведена подолу не се занимава со тоа на кој начин да се евидентираат таквите аранжмани за оплата во рамките на групата.
- Б47 Кај трансакциите на плаќање врз основа на акции помеѓу субјекти во група најчесто се појавуваат четири прашања. За поедноставување, примерите дадени подолу ги разгледуваат прашањата во смисла на матично друштво и негова подружница.

Аранжмани за плаќање врз основа на акции во кои се вклучени сопственички инструменти на самиот субјект

- Б48 Првото прашање е тоа дали следниве трансакции во кои се вклучени сопственичките инструменти на самиот субјект треба да се евидентираат како трансакции подмирени со сопственички инструменти или како трансакции подмирени со готовина согласно барањата од овој МСФИ:
- (а) субјектот им доделува на своите вработени права на сопственички инструменти на субјектот (на пример, опции за акции) и притоа избира или е потребно да купи сопственички инструменти (т.е. сопствени акции) од друга страна, за да ги исполни своите обврски кон своите вработени; и
- (б) на вработени во субјектот им се доделуваат права на сопственички инструменти на субјектот (т.е. опции за акции), било од страна на самиот субјект или од неговите акционери, и акционерите на субјектот ги обезбедуваат сопственичките инструменти кои се потребни.
- Б49 Субјектот ќе ги евидентира трансакциите на плаќање врз основа на акции во кои тој добива услуги како надоместок за неговите сопствени сопственички инструменти како трансакции подмирени со

МСФИ 2

сопственички инструменти. Ова ќе се применува без разлика на тоа дали субјектот избира или има обврска да ги купи тие сопственички инструменти од друга страна за да ги исполни своите облигации кон своите вработени согласно договор за плаќање врз основа на акции. Ова, исто така, ќе се применува без разлика на тоа дали:

- (а) правото на вработениот на сопственичките инструменти на субјектот му биле доделени од самиот субјект или од негов акционер или акционери; или
- (б) договорот за плаќање врз основа на акции бил намирен од самиот субјект или од негов акционер или акционери.

Б50 Доколку акционерот има облигација да ја подмири трансакцијата со вработените во својот субјект во кој тој инвестирал, тој ги обезбедува сопственичките инструменти на својот субјект во кој инвестирал, наместо сопствените. Затоа, доколку субјектот во кој инвестирал акционерот е во истата група како и акционерот, согласно точка 43В, акционерот треба да ја измери својата обврска согласно барањата што се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина во поединечните финансиски извештаи на акционерот, а оние што се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти во консолидираните финансиски извештаи на акционерот.

Аранжмани за плаќање врз основа на акции во кои се вклучени сопственички инструменти на матичното друштвото

Б51 Второто прашање се однесува на трансакциите на плаќање врз основа на акции помеѓу два или повеќе субјекти во рамките на иста група кои вклучуваат сопственички инструмент на друг субјект во групата. На пример, на вработените во подружница им се доделуваат права на сопственички инструменти на нејзиното матично друштво како надоместок за услугите што ѝ се дадени на подружницата.

Б52 Затоа, второто прашање се однесува на следниве аранжмани за плаќање врз основа на акции:

- (а) матично друштво им доделува права на неговите сопственички инструменти директно на вработените во неговата подружница: матичното друштво (а не подружницата) има облигација да им овозможи сопственички инструменти на вработените на подружницата; и
- (б) подружница им доделува права на сопственички инструменти на своето матично друштво на своите вработени: подружницата има облигација да им овозможи сопственички инструменти на своите вработени.

Матично друштво им доделува права на негови сопственички инструменти на вработените во неговата подружница (точка Б52(а))

Б53 Подружницата нема облигација да им додели сопственички права на своето матично друштво на вработените во подружница. Затоа, согласно точка 43В, подружницата треба да ги измери примените услуги од своите вработени согласно барањата што се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, и да го признае последователното зголемување на капиталот како придонес од матичното друштво.

Б54 Матичното друштво има облигација да ја подмири трансакцијата со вработените во подружницата така што обезбедува сопствени сопственички инструменти на матичното друштво. Затоа, согласно точка 43В, матичното друштво треба да ја измери својата облигација согласно барањата што се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти.

Подружница им доделува права на сопственички инструменти на своето матично друштво на своите вработени (точка Б52(б))

Б55 Од причина што подружницата не исполнува ниту еден од двата услова од точка 43В, таа треба ја евидентира трансакцијата со своите вработени како трансакција подмирена со готовина. Ова барање се применува без разлика на тоа како подружницата го обезбедила сопственичкиот инструмент за да ги задоволи своите облигации кон своите вработени.

МСФИ 2

Аранжмани за плаќање врз основа на акции во кои се вклучени плаќања на вработени подмирени во готовина

- B56 Третото прашање се однесува на тоа како субјектот кој прима добра или услуги од свои добавувачи (вклучително и вработени) треба да евидентира аранжмани за плаќање врз основа на акции кои се подмирени со готовина тогаш кога самиот субјект нема никакви облигации да ги реализира потребните плаќања кон своите добавувачи. На пример да ги земе предвид следниве аранжмани во кои матичното друштво (а не самиот субјект) има облигација да ги изврши потребните плаќања во готовина на вработени во субјектот:
- (а) Вработените во субјектот ќе добијат плаќања во готовина кои се поврзани со цената на неговите сопственички инструменти.
 - (б) Вработените во субјектот ќе добијат плаќања во готовина кои се поврзани со цената на сопственичките инструменти на неговото матично друштво.
- B57 Подружницата нема облигација да ја подмирува трансакцијата со своите вработени. Затоа, подружницата треба да ја евидентира трансакцијата со своите вработени како трансакција која е порамнета со сопственички инструмент, и да го признае соодветното зголемување на капиталот како придонес од своето матично друштво. Подружницата треба последователно повторно да го измери трошокот на трансакцијата за секоја промена која е резултат на неисполнување на непазарни услови на стекнување согласно точките 19–21. Ова е различно од мерењето на трансакцијата како подмирена во готовина во консолидираните финансиски извештаи на групата.
- B58 Од причина што матичното друштво има облигација да ја подмири трансакцијата со вработените, а надоместокот е во готовина, матичното друштво (и консолидираната група) треба да ја измери својата облигација согласно барањата што се применуваат на трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со готовина во точка 43В.

Пренос на вработени помеѓу субјекти во рамки на група

- B59 Четвртото прашање се однесува на аранжмани за плаќање врз основа на акции, во рамки на група, кои вклучуваат вработени од повеќе од еден субјект во рамки на група. На пример, матично друштво може да им додели права на негови сопственички инструменти на вработените во неговите подружници, кои се условени со заокружување на постојаното вработување во групата за време на определен период. Вработен во една подружница може да го пренесе своето вработување во друга подружница за време на определен период на стекнување, без притоа да бидат засегнати правата на вработениот на сопственички инструменти на матичното друштво предвидени со првичниот аранжман за плаќање врз основа на акции. Доколку подружниците немаат облигација да ја подмират трансакцијата на плаќање врз основа на акции со своите вработени, тие ја евидентираат како трансакција подмирена со сопственички инструмент. Секоја подружница треба да ги измери услугите добиени од своите вработени со упатување на објективната вредност на сопственичкиот инструмент на датумот на кој првично биле доделени правата на тие сопственички инструменти од страна на матичното друштво, онака како што е дефинирано во Додаток А, и делот на периодот на стекнување во кој работел вработениот во секоја подружница.
- B60 Доколку подружницата има облигација да ја подмири трансакцијата со своите вработени во сопственичките инструменти на нејзиното матично друштво, таа ја евидентира трансакцијата како подмирена со готовина. Секоја подружница треба да ги мери примените услуги врз основа на објективната вредност на сопственичкиот инструмент на датумот на пренос за делот на периодот на стекнување во кој вработениот работел во секоја подружница. Покрај тоа, секоја подружница треба да ги признае кои било промени на објективната вредност на сопственичкиот инструмент за време на периодот во кој вработениот работел во секоја подружница.
- B61 Можно е, таков вработен, по направениот пренос помеѓу субјекти во групата, да не го задоволи условот за стекнување, кој не е пазарен услов како што е дефинирано во Додаток А, на пример, ако вработениот си замине од групата пред да го заврши периодот на работа. Во тој случај, бидејќи условот за стекнување е работа (услуга) во групата, секоја подружница треба да го прилагоди износот кој претходно бил признаен во однос на примените услуги од вработениот согласно принципите од точка 19. Оттука, доколку правата на сопственички инструменти доделени од матичното друштво нема да се стекнат поради тоа што вработениот не исполнил услов за стекнување кој не е пазарен услов, тогаш во финансиските извештаи на кој било субјект во рамки на групата нема да биде признаен ниту еден износ на кумулативна основа за услугите примени од тој вработен.

МСФИ 3

**Меѓународен стандард за финансиско известување 3
Деловни комбинации****Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да ги подобри релевантноста, веродостојноста и споредливоста на информациите кои субјектот кој известува ги обелоденува во своите финансиски извештаи во врска со *деловните комбинации* и ефектите што произлегуваат од нив. Заради постигнување на оваа цел, МСФИ воспоставува принципи и барања за тоа како *стекнувачот*:
- (а) ги признава и ги мери во своите финансиски извештаи стекнатите средства кои можат да се *идентификуваат*, преземените обврски и какво било *неконтролирачко учество* во *стекнатиот субјект*;
- (б) го признава и го мери *гудвилот* стекнат во деловна комбинација или добивката остварена со поволна набавка; и
- (в) одредува која информација ќе ја обелодени со цел да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат природата и финансиските ефекти на деловната комбинација.

Опфат

- 2 Овој МСФИ е применлив за трансакција или друг настан кој ја задоволува дефиницијата за деловна комбинација. Овој МСФИ не се применува при:
- (а) Сметководствено евидентирање на формирањето на заеднички аранжман во финансиските извештаи на тој заеднички аранжман.
- (б) Стекнување на средство или група средства кои не претставуваат *деловно работење*. Во такви случаи, стекнувачот треба да ги идентификува и да ги признае индивидуалните стекнати средства што можат да се идентификуваат (вклучувајќи ги и средствата кои ги задоволуваат дефиницијата и критериумот за признавање на *нематеријални средства* во МСС 38 *Нематеријални средства*), како и преземените обврски. Набавната вредност на групата треба да биде алоцирана на индивидуалните средства и обврски што можат да се идентификуваат врз основа на соодветните *објективни вредности* на датумот на стекнување. Ваква трансакција или настан не претставува основа за признавање на гудвил.
- (в) Комбинација на субјекти или деловни работења под заедничка контрола (точките Б1-Б4 даваат упатство за примена).
- 2А Барањата од овој Стандард не се применуваат на стекнување од страна на субјект што инвестира, како што е дефинирано во МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, на инвестиција во подружница кое е потребно да се мери по објективна вредност низ добивка или загуба.

Идентификување на деловна комбинација

- 3 Субјектот треба да утврди дали одредена трансакција или настан претставува деловна комбинација со применување на дефиницијата која е дадена во овој МСФИ, според која стекнатите средства и преземените обврски треба да претставуваат деловно работење. Доколку стекнатите средства не претставуваат деловно работење, субјектот кој известува треба да ја евидентира трансакцијата односно настанот како стекнување на средство. Точките Б5-Б12Г даваат упатство за идентификување на деловна комбинација и дефинирање на деловно работење.

Метод на стекнување

- 4 Субјектот треба да ја евидентира секоја деловна комбинација со примена на метод на стекнување.
- 5 Примената на методот на стекнување бара:

МСФИ 3

- (а) идентификување на стекнувачот;
- (б) одредување на *датумот на стекнување*;
- (в) признавање и мерење на стекнатите средства што можат да се идентификуваат, преземените обврски и кое било малцинско учество во стекнатиот субјект; и
- (г) признавање и мерење на гудвилот или добивката остварена при поволна набавка.

Идентификување на стекнувачот

- 6 **За секоја деловна комбинација, еден од субјектите треба да биде идентификуван како стекнувач.**
- 7 Упатството во МСФИ 10 треба да се користи за идентификување на стекнувачот — субјект кој стекнал *контрола* врз друг субјект, т.е. стекнатиот субјект. Доколку деловната комбинација се случила, меѓутоа примената на упатството во МСФИ 10 не определува јасно кој од субјектите коишто се комбинираат претставува стекнувач, тогаш при утврдувањето на стекнувачот треба да се земат предвид факторите дадени во точките Б14–Б18.

Одредување на датумот на стекнување

- 8 **Стекнувачот треба да го идентификува датумот на стекнување, кој претставува датум кога тој стекнал контрола врз стекнатиот субјект.**
- 9 Датумот на кој стекнувачот ја стекнал контролата врз стекнатиот субјект вообичаено претставува датумот на кој стекнувачот законски го пренел надоместокот, ги стекнал средствата и ги презел обврските на стекнатиот субјект — заклучен датум. Меѓутоа, стекнувачот може да стекне контрола врз стекнатиот субјект на датум пред или по заклучниот датум. На пример, датумот на стекнување му претходи на заклучниот датум доколку писмениот договор одредува дека стекнувачот ја стекнува контролата врз стекнатиот субјект на датум кој му претходи на заклучниот датум. Стекнувачот треба да ги земе предвид сите поврзани факти и околности при идентификувањето на датумот на стекнување.

Признавање и мерење на стекнатите средства кои можат да се идентификуваат, преземените обврски и кое било малцинско учество во стекнатиот субјект**Принцип на признавање**

- 10 **На датумот на стекнување, стекнувачот треба ги признае, одделно од гудвилот, стекнатите средства кои можат да се идентификуваат, преземените обврски и кое било малцинско учество во стекнатиот субјект. Признавањето на стекнатото средство кое може да се идентификува, како и преземените обврски е одредено во условите за признавање кои се наведени во точките 11 и 12.**

Услови за признавање

- 11 За да се квалификува за признавање според методот на стекнување, стекнатите средства што можат да се идентификуваат, како и преземените обврски треба да ги задоволат дефинициите за средства и обврски наведени во *Концепциската рамка за финансиско известување* на датумот на стекнување. На пример, трошоците кои стекнувачот очекува но не е обврзан да ги направи во иднина, заради прекинување на одредена активност на стекнатиот субјект, прекинување на работен однос или пак за реалокација на вработените на стекнатиот субјект, не претставуваат обврски на датумот на стекнување. Поради тоа, стекнувачот не ги признава овие трошоци при примената на методот на стекнување. Наместо тоа, стекнувачот ги признава овие трошоци како дел од своите финансиски извештаи кои се изготвуваат по настанатата комбинација, во согласност со останатите МСФИ.
- 12 Како дополнување, за да можат да се признаат според методот на стекнување, стекнатите средства кои можат да се идентификуваат и преземените обврски мора да претставуваат дел од нештото кое било предмет на размена помеѓу стекнувачот и стекнатиот субјект (или неговите поранешни *сопственици*) во трансакцијата на деловна комбинација, наместо да претставуваат резултат на одделни трансакции. Стекнувачот треба да го применува упатството во точките 51—53 за утврдување кои од стекнатите средства и преземените обврски претставуваат дел од размената за

МСФИ 3

стекнатиот субјект, и кои, доколку постојат, претставуваат резултат на одделни трансакции со цел да се евидентираат согласно нивната природа и применливите МСФИ.

- 13 Примената на принципот на признавање од страна на стекнувачот, како и постојните услови може да предизвикаат признавање на одредени средства и обврски кои не биле претходно признаени како средства и обврски во финансиските извештаи од страна на стекнатиот субјект. На пример, стекнувачот го признава стекнатото средство кое може да се идентификува, како на пример името на брендот, патент или воспоставен однос со потрошувач, кои стекнатиот субјект не ги признал како средства во своите финансиски извештаи бидејќи тие биле интерно развиени од негова страна, а поврзаните трошоци ги признавал како расход.
- 14 Точките Б31—Б40 обезбедуваат упатство за признавање на нематеријалните средства. Точките 21А—28Б ги специфицираат видовите средства што можат да се идентификуваат и обврските што вклучуваат ставки за кои овој МСФИ обезбедува ограничени исклучоци од принципот и условите на признавање.

Класифицирање или назначување на стекнати средства што можат да се идентификуваат и преземени обврски во деловни комбинации

- 15 **На датумот на стекнување, стекнувачот треба да ги класифицира или назначи стекнатите средства што можат да се идентификуваат и преземените обврски на кои треба да се применат останатите МСФИ последователно. Стекнувачот треба да ги направи овие класификации или назначувања врз основа на договорените услови, економските услови, неговите оперативни и сметководствени политики и останати поврзани услови кои постојат на датумот на стекнување.**
- 16 Во некои ситуации, МСФИ укажуваат на поинаков сметководствен третман во зависност од тоа како субјектот ги класифицира или назначува конкретните средства или обврски. Примери за класификации или назначувања што треба да ги изврши стекнувачот врз основа на соодветните услови кои постојат на датумот на стекнување вклучуваат, но не се ограничени на:
- (а) класифицирање на одредени финансиски средства и обврски мерени како финансиско средство или обврска според објективна вредност преку добивка или загуба или според амортизирана набавна вредност, или како финансиско средство расположливо за продажба или кое се чува до доспевање, во согласност со МСФИ 9 *Финансиски инструменти*,
 - (б) назначување на деривативен инструмент како хединг инструмент во согласност со МСФИ 9; и
 - (в) проценка дали вградениот дериватив треба да биде одделен од основниот договор во согласност со МСФИ 9 (што претставува начин на „класификација“ според терминологијата користена во овој МСФИ).
- 17 Овој МСФИ обезбедува две изземања од принципот што е даден во точка 15:
- (а) Класификација на договор за лизинг во кој стекнатиот субјект е давател на лизинг било како оперативен лизинг или како финансиски лизинг во согласност со МСФИ 16 *Лизинг*.
 - (б) [Се брише]
- Стекнувачот треба да ги класифицира тие договори врз основа на договорените услови и преостанатите фактори на датумот на почетокот на важење на договорот (или, доколку условите на договорот биле изменети на начин кој би ја променил и неговата класификација, на датумот на таа модификација, кој може да биде датумот на стекнување).

Принцип на мерење

- 18 **Стекнувачот треба да го мери стекнатото средство кое може да се идентификува, како и преземените обврски според нивната објективна вредност на датумот на стекнување.**
- 19 За секоја деловна комбинација, стекнувачот треба да ги измери, на датумот на стекнување, компонентите на секое малцинско учество во стекнатиот субјект кои се сегашни учества во капиталот и да им додели на нивните сопственици пропорционално учество во нето-средствата на субјектот во случај на ликвидација било според:
- (а) објективната вредност; или
 - (б) пропорционалниот удел на учество на сегашните сопственички инструменти во признатите износи на нето-средствата на стекнатиот субјект кои можат да се идентификуваат.

МСФИ 3

Сите други компоненти на малцинско учество треба да се измерат според нивната објективна вредност на датумот на стекнување, освен ако со некои МСФИ се бара користење на друга основа за мерење.

- 20 Точките 24—31А ги специфицираат видовите средства што можат да се идентификуваат и обврските кои вклучуваат ставки за кои овој МСФИ дава ограничени исклучоци во однос на принципот на мерење.

Изземања во однос на принципите на признавање и мерење

- 21 Овој МСФИ дава ограничени изземања во однос на неговите принципи на признавање и мерење. Точките 21А—31А ги специфицираат истовремено одредените ставки за кои се дадени исклучоците и природата на тие исклучоци. Стекнувачот треба да ги евидентира овие ставки со примена на барањата од точките 2А—31А, кои ќе резултираат во некои ставки што се:

- (а) Признаени било со примена на условите како дополнение на условите од точките 11 и 12 или со примена на барањата на други МСФИ, со резултатите кои се разликуваат од резултатите добиени со примена на принципот и условите на признавање.
- (б) Мерени според износ кој се разликува од нивните објективни вредности на датумот на стекнување.

Изземања од принципот на признавање**Обврски и условени обврски во рамките на опфатот на МСС 37 или КТМФИ 21**

- 21А Точката 21Б се применува на обврски и условени обврски што би биле во рамките на опфатот на МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства* или КТМФИ 21 *Надоместоци* доколку се направени одделно наместо да бидат преземени во деловна комбинација.
- 21Б *Концепциската рамка за финансиско известување* ја дефинира обврската како „сегашна облигација на субјектот за трансфер на економски ресурси како резултат на минати настани“. За резервирање или условена обврска која би била во рамките на опфатот на МСС 37, стекнувачот треба да ги примени точките 15–22 од МСС 37 за да утврди дали постои сегашна облигација на датумот на стекнување како резултат на минати настани. За надоместок кој би бил во рамките на опфатот на КТМФИ 21, стекнувачот треба да го примени КТМФИ 21 за да утврди дали до датумот на стекнување се случил обврзувачки настан кој дава можност за појава на обврска за плаќање на надоместокот.
- 21В Сегашна облигација идентификувана согласно точка 21Б би можела да ја исполни дефиницијата за условена обврска определена во точка 22(б). Доколку е така, точка 23 се применува на таквата условена обврска.

Условени обврски и условени средства

- 22 МСС 37 ја дефинира условената обврска како:
- (а) веројатна облигација која произлегува од минати настани и чиешто постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или повеќе неизвесни идни настани кои не се целосно под контрола на субјектот; или
- (б) сегашна облигација која произлегува од минати настани, но не е признаена поради тоа што:
- (i) не е веројатно дека ќе биде потребен одлив на ресурси кои во себе вклучуваат економски користи заради подмирување на облигацијата; или
- (ii) износот на облигацијата не може да се измери со доволна веродостојност.
- 23 Стекнувачот треба да признае претпоставена условена обврска од деловна комбинација на датумот на стекнување доколку таа претставува сегашна облигација која произлегува од минати настани и нејзината објективна вредност може веродостојно да се измери. Поради тоа, спротивно на точките 14(б), 23, 27, 29 и 30 од МСС 37, стекнувачот признава претпоставена условена обврска од деловна комбинација на датумот на стекнување дури и кога е неизвесно дека ќе биде потребен одлив на ресурси кои вклучуваат економски користи поради подмирување на облигацијата. Точката 56 дава упатство за последователното евидентирање на неизвесните обврски.

МСФИ 3

- 23А МСС 37 ја дефинира условената обврска како „веројатна облигација која произлегува од минати настани и чиешто постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или повеќе неизвесни идни настани кои не се целосно под контрола на субјектот“. Стекнувачот не треба да признае условено средство на датумот на стекнување.

Истовремени изземања во принципите на признавање и мерење**Даноци на добивка**

- 24 Стекнувачот треба да го признае и измери одложеното даночно средство или обврска што произлегуваат од средствата што се стекнати и обврските што се преземени во деловна комбинација во согласност со МСС 12 *Даноци на добивка*.
- 25 Стекнувачот треба да ги евидентира потенцијалните даночни ефекти кои произлегуваат од времените разлики и пренесувањата од стекнатиот субјект кои постојат на датумот на стекнување или произлегуваат како резултат на стекнувањето во согласност со МСС 12.

Придобивки за вработените

- 26 Стекнувачот треба да ја признае и измери обврската (или средството, доколку постои) која е поврзана со аранжманите на стекнатиот субјект за придобивки на вработените во согласност со МСС 19 *Придобивки за вработените*.

Средства за обесштетување

- 27 Продавачот на деловна комбинација може договорно да го обесштети стекнувачот за исходот од условеноста или несигурноста поврзана со сите или со дел од специфичните средства и обврски. На пример, продавачот може да го обесштети стекнувачот од загуби над специфицираниот износ на обврска која произлегува од одредена условеност; или, со други зборови, продавачот ќе гарантира дека обврската на стекнувачот нема да го надмине специфицираниот износ. Како резултат на тоа, стекнувачот обезбедува средства за обесштетување. Стекнувачот треба да ги признае средствата за обесштетување во исто време кога ја признава обесштетената ставка која е мерена врз истата основа како онаа на која се мери обесштетената ставка, која е предмет на потребата за утврдување на исправка на вредноста за ненаплатливите износи. Поради тоа, доколку обесштетувањето се однесува на средство или обврска признаено на датумот на стекнување и мерено според објективната вредност на датумот на стекнување, стекнувачот треба да го признае средството за обесштетување на датумот на стекнување мерено според објективната вредност на датумот на стекнување. За средството за обесштетување мерено според објективната вредност, ефектите од неизвесноста од идните готовински текови поради претпоставките за наплатливост се вклучени во мерењето на објективната вредност и не е потребна посебна проценка на исправка на вредноста (точката Б41 дава упатство за примена).
- 28 Во одредени околности, обесштетувањето може да се однесува на средство или обврска кои претставуваат исклучок од принципите на признавање или мерење. На пример, обесштетувањето може да се однесува на условена обврска која не е признаена на датумот на стекнување затоа што објективната вредност не можела веродостојно да се измери на датумот на стекнување. Алтернативно, обесштетувањето може да се однесува на средство или обврска, на пример, оние што произлегуваат од придобивки на вработените, кои се мерени според објективната вредност на датумот на стекнување. Во овие околности, средствата за обесштетување треба да се признаат и мерат со користење на претпоставките кои се конзистентни со оние што се користени за мерење на обесштетената ставка, која е предмет на проценка од страна на раководството за наплатливоста на обесштетеното средство и кое било договорно ограничување врз износот на обесштетување. Точката 57 дава упатство за последователното евидентирање на средствата за обесштетување.

Лизинг во кои стекнатиот субјект е корисник за лизинг

- 28А Стекнувачот треба да ги признае обврските за средства со право на користење и лизинг кои се идентификувани согласно МСФИ 16 во кои стекнатиот субјект е Корисник за лизинг. Стекнувачот нема обврска да ги признава обврските за средства со право на користење и лизинг во следниве случаи:
- (а) лизинг кај кои времетраењето на лизингот (како што е дефинирано во МСФИ 16) завршува во рок од 12 месеци од датумот на стекнување; или

МСФИ 3

(б) лизинг кај кои предметното средство има мала вредност (како што е опишано во точките Б3–Б8 од МСФИ 16).

28Б Стекнувачот треба да ја измери обврската за лизинг според сегашната вредност на преостанатите плаќања на лизинг (како што е дефинирано во МСФИ 16), како стекнатиот лизинг да е нов лизинг на датумот на стекнување. Стекнувачот треба да го измери средството со право на користење според истиот износ како и обврската за лизинг, прилагодено, за да ги искажува поволните и неповолните услови на лизингот во споредба со условите на пазарот.

*Изземања од принципот на мерење***Повторно стекнати права**

29 Стекнувачот треба да ја мери вредноста на повторно стекнатите права кои се признаени како нематеријални средства врз основа на преостанатите договорни услови од поврзаниот договор без оглед на тоа дали учесниците на пазарот ќе ги земат предвид потенцијалните договорни обновувања на правата во утврдувањето на нивната објективна вредност. Точките Б35 и Б36 даваат упатство за соодветна примена.

Награди врз основа на плаќање со акции

30 Стекнувачот треба да ја мери обврската или сопственичкиот инструмент поврзан со замената на наградите врз основа на плаќања со акции на стекнатиот субјект со наградите врз основа на плаќања со акции на стекнувачот во согласност со методот од МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*. (Овој МСФИ се однесува на резултатот на методот „мерка врз пазарна основа“ на наградите.)

Средства кои се чуваат за продажба

31 Стекнувачот треба да ги мери стекнатите нетековни средства (или група која се отуѓува) кои се класифицирани како средства што се чуваат за продажба на датумот на стекнување во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства што се чуваат за продажба и прекинати работења*, според објективната вредност намалена за трошоците за продажба во согласност со точките 15–18 на тој МСФИ.

Договори за осигурување

31А Стекнувачот треба да мери група на договори во рамките на опфатот на МСФИ 17 *Договори за осигурување* стекнати во деловна комбинација, и кои било средства за готовински текови од стекнување на осигурувањето, како што е дефинирано во МСФИ 17, како средство или обврска согласно точките 39 и Б93–Б95Г од МСФИ 17, на датумот на стекнување.

Признавање и мерење на гудвил или добивка остварена при поволна набавка

32 Стекнувачот треба да го признае гудвилот на датумот на стекнување кој е мерен според остатокот од (а) над (б) под:

(а) Збирниот износ од:

- (i) пренесениот надоместок измерен во согласност со овој МСФИ, каде што вообичаено се применува објективната вредност на датумот на стекнување (види точка 37);
- (ii) износот на кое било малцинско учество во стекнатиот субјект мерено во согласност со овој МСФИ; и
- (iii) во деловната комбинација која е стекната низ фази (види ги точките 41 и 42), објективната вредност на датумот на стекнување на сопственичкото учество кое стекнувачот претходно го имал во стекнатиот субјект.

(б) Разликата помеѓу износите на стекнатите средства кои можат да се идентификуваат и преземените обврски на датумот на стекнување мерени според овој МСФИ.

33 Во деловните комбинации во кои стекнувачот и стекнатиот субјект (или неговите поранешни сопственици) разменуваат само учества во капиталот, објективната вредност на датумот на

МСФИ 3

стекнување на учества во капиталот на стекнатиот субјект може да биде поверодостојно мерлива отколку објективната вредност на сопственичкото учество на стекнувачот на датумот на стекнување. Доколку е ова случај, стекнувачот треба да го утврди износот на гудвилот со примена на објективната вредност на учества во капиталот на стекнатиот субјект на датумот на стекнување, наместо објективната вредност на пренесеното сопственичко учество. Со цел утврдување на износот на гудвилот во деловната комбинација во која не е пренесен никаков надомест, стекнувачот треба да ја употреби објективната вредност на датумот на стекнување на учеството во капиталот на стекнатиот субјект со користење расположливи техники за проценка на објективната вредност на пренесениот надоместок на датумот на стекнување (точка 32(а)(i)). Точките Б46–Б49 обезбедуваат соодветно упатство за примена.

Поволни набавки

- 34 Повремено, стекнувачот ќе склучи поволна набавка, која претставува деловна комбинација во која износот од точка 32(б) го надминува збирниот износ од износите специфицирани во точката 32(а). Доколку и по примената на барањата од точката 36 тој вишок на износ останува, тогаш стекнувачот треба да ја признае добивката на датумот на стекнување. Добивката треба да му биде припишана на стекнувачот.
- 35 Поволна набавка може да настане, на пример, во деловна комбинација која претставува присилна продажба во која продавачот делува врз основа на принуда. Меѓутоа, исклучоците за признавање и мерење за одредени ставки кои се предмет на дискусија во точките 22—31А можат, исто така, да резултираат во признавање на добивка (или промена на износот на признаената добивка) врз основа на поволна набавка.
- 36 Пред признавање на добивка врз основа на поволна набавка, стекнувачот треба повторно да процени дали правилно ги идентификувал сите стекнати средства, преземени обврски и да признае кои било дополнително утврдени средства или обврски идентификувани во текот на процесот на ревидирање. Стекнувачот потоа треба да изврши проверка на процедурите што се користени при мерењето на износите за кои овој МСФИ бара да бидат признаени на датумот на стекнување во однос на следново:
- (а) стекнатите средства што можат да се идентификуваат и преземените обврски;
 - (б) малцинското учество во стекнатиот субјект, доколку постои;
 - (в) за деловна комбинација која е извршена низ фази, претходното сопственичко учество во стекнувачот го имал во стекнатиот субјект; и
 - (г) пренесениот надомест.

Целта на процесот на проверка е уверување дека мерењата соодветно ги одразуваат сите расположливи информации што се земени предвид на датумот на стекнување.

Пренесен надомест

- 37 Пренесениот надоместок во деловната комбинација треба да биде мерен според објективната вредност, која треба да биде пресметана како збир на објективните вредности на средствата кои се пренесени од страна на стекнувачот на датумот на стекнување, настанатите обврски од стекнувачот кон претходните сопственици на стекнатиот субјект и учества во капиталот издадени од страна на стекнувачот. (Меѓутоа, кој било дел од наградите врз основа на плаќање со акции од страна на стекнувачот кои се разменети за наградите што се чуваат од страна на вработените на стекнатиот субјект, а кои се вклучени во пренесениот надоместок во деловната комбинација треба да се мерат во согласност со точката 30, наместо според објективната вредност). Примери за потенцијални облици на надоместок вклучуваат готовински средства, други средства, деловно работење или подружница на стекнувачот, *условен надоместок*, обични или приоритетни сопственички инструменти, ванти и учества во *зеднички субјекти*.
- 38 Пренесениот надоместок може да вклучува средства или обврски на стекнувачот кои имаат сметководствена вредност која се разликува од нивната објективна вредност на датумот на стекнување (на пример, безготовински средства или деловно работење на стекнувачот). Доколку е ова случај, стекнувачот треба повторно да ги измери пренесените средства и обврски по нивната објективна вредност на датумот на стекнување и да ги признае сите резултирачки добивки или загуби, доколку постојат. Меѓутоа, понекогаш, пренесените средства или обврски остануваат во рамките на комбинираниот субјект по деловната комбинација (на пример, бидејќи средствата или обврските биле пренесени на стекнатиот субјект наместо на неговите поранешни сопственици), и стекнувачот поради тоа ја задржува контролата врз нив. Во оваа ситуација, стекнувачот треба да ги

МСФИ 3

мери тие средства и обврски по нивната сметководствена вредност веднаш пред датумот на стекнување и не треба да признае добивка или загуба во врска со средствата и обврските што се под негова контрола истовремено пред и по деловната комбинација.

Условен надоместок

- 39 Надоместокот кој стекнувачот го пренесува во размена за стекнатиот субјект вклучува кои било средства или обврски кои произлегуваат од договор за Условен надоместок (види точка 37). Стекнувачот треба да ја признае објективната вредност на условениот надоместок на датумот на стекнување како дел од пренесениот надоместок во замена за стекнатиот субјект.
- 40 Облигацијата за условен надоместок, стекнувачот треба да ја класифицира како обврска или капитал врз основа на дефинициите за сопственички инструменти и финансиски обврски —објаснети во точката 11 од МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*. Стекнувачот треба да го класифицира како средство правото да го поврати претходно пренесениот надоместок доколку се исполнети одредени услови. Точката 58 дава упатство за последователно сметководство на условениот надоместок.

Дополнително упатство за примена на методот на стекнување при одредени видови деловни комбинации**Деловна комбинација која е извршена во фази**

- 41 Стекнувачот понекогаш стекнува контрола во стекнатиот субјект во кој тој поседува сопственичко учество веднаш пред датумот на стекнување. На пример, на 31 декември 20X1 година, Субјектот А поседува 35 проценти машинско учество во Субјектот Б. На тој датум, Субјектот А купува дополнителни 40 проценти учество во Субјектот Б, кои му обезбедуваат контрола во Субјектот Б. Овој МСФИ ги посочува ваквите трансакции како деловна комбинација која е извршена во фази, а понекогаш позната како стекнување во чекори.
- 42 Во деловната комбинација која е извршена во фази, стекнувачот треба повторно да го измери своето претходно поседувано сопственичко учество во стекнатиот субјект по објективната вредност на датумот на стекнување и да признае резултирчка добивка или загуба, доколку постои, во добивка или загуба, или во останата сеопфатна добивка, како што е соодветно. Во претходните периоди на известување, стекнувачот, доколку постоеле, можел да признае промени во вредноста на неговото сопственичко учество во стекнатиот субјект во рамките на останатата сеопфатна добивка. Доколку е ова случај, износот кој бил признаен во рамките на останатата сеопфатна добивка треба да биде признаен врз истите основи што би биле барани доколку стекнувачот директно го отуѓил претходно поседуваното сопственичко учество.
- 42А Кога страна во заеднички аранжман (како што е дефинирано во МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*) се стекнува со контрола врз деловно работење кој претставува заедничко работење (како што е дефинирано во МСФИ 11) и веднаш пред датумот на стекнување имала права врз средствата и облигација за обврските поврзано со тоа заедничко работење, трансакцијата ќе биде деловна комбинација извршена во фази. Поради тоа, стекнувачот треба да ги примени барањата за деловна комбинација извршена во фази, вклучително и повторно мерење на неговото учество кое тој претходно го имал во заедничкото управување, на начин што е опишан во точка 42. Притоа, стекнувачот треба повторно да го измери во целост неговото претходно учество кое го поседувал во заедничкото управување.

Деловна комбинација извршена без пренос на надоместок

- 43 Стекнувачот понекогаш стекнува контрола во стекнатиот субјект без пренос на надоместок. Сметководствениот метод на стекнување при деловна комбинација се применува за ваквите комбинации. Таквите околности вклучуваат:
- (а) Стекнатиот субјект откупува доволен број од неговите сопствени акции за постоен инвеститор (стекнувач) заради обезбедување контрола.
 - (б) Истекуваат машинските права на вето кои претходно му ја оневозможувале контролата на стекнувачот во стекнатиот субјект во кој стекнувачот го поседувал мнозинството на гласачките права.
 - (в) Стекнувачот и стекнатиот субјект се согласни да го комбинираат своето деловно работење само со договор. Стекнувачот не пренесува никаков надоместок во замена за контролата

МСФИ 3

врз стекнатиот субјект и не поседува сопственичко учество во стекнатиот субјект, ниту на датумот на стекнување ниту во периодот пред датумот на стекнување. Примери за деловни комбинации кои се извршени само со договор вклучуваат спојувања на два деловни потфати во аранжман на спојување или формирање на двојно котирана корпорација.

- 44 Во деловна комбинација која е извршена само со договор, стекнувачот треба на сопствениците на стекнатиот субјект да им го припише износот на нето- средствата на стекнатиот субјект кои се признаени во согласност со овој МСФИ. Со други зборови, учества во капиталот во стекнатиот субјект кои им припаѓаат на други страни надвор од стекнувачот, претставуваат малцински учества во финансиските извештаи на стекнувачот кои се изготвуваат по датумот на кој е настаната комбинацијата, дури и ако е резултатот таков, така што севкупните учества во капиталот во стекнатиот субјект се припишани на малцинско учество.

Период на мерење

- 45 Доколку почетното евидентирање на деловната комбинација не е комплетно до крајот на периодот на известување во кој настанала комбинацијата, стекнувачот треба да обелодени во своите финансиски извештаи износи на резервација за ставките за кои евидентирањето е некомплетно. Во текот на периодот на мерење, стекнувачот треба ретроактивно да ги прилагоди износ на резервацијата што се признаени на датумот на стекнување со цел да ги обелодени новостекнатите информации за фактите и околностите кои постоеле на датумот на стекнување и кои, доколку биле познати, би имале влијание врз мерењето на износите што се признаени на тој датум. Во текот на периодот на мерење, стекнувачот, исто така, треба да признае дополнителни средства или, доколку се стекнати нови информации во врска со фактите и околности што постоеле на датумот на стекнување, кои, доколку биле познати, би резултирале во признавање на тие средства и обврски на тој датум. Периодот на мерење завршува веднаш штом стекнувачот ќе ги обезбеди бараните информации во врска со фактите и околностите што постоеле на датумот на стекнување или дознае дека не може да се обезбедат повеќе информации. Меѓутоа, периодот на мерење не треба да надмине период од една година од датумот на стекнување.
- 46 Периодот на мерење е периодот по датумот на стекнување во кој стекнувачот може да ги прилагоди износ на резервацијата кои се признаени за деловната комбинација. Периодот на мерење му обезбедува на стекнувачот разумно време за обезбедување на сите информации што се неопходни за идентификување и мерење на датумот на стекнување на следниве ставки во согласност со барањата на овој МСФИ:
- (а) стекнатите средства што можат да се идентификуваат, преземените обврски и кое било малцинско учество во стекнатиот субјект;
 - (б) надоместокот кој е пренесен за стекнатиот субјект (или друг износ кој е користен во мерењето на гудвилот);
 - (в) во деловните комбинации кои се остваруваат во фази, сопственичкото учество во стекнатиот субјект кое претходно му припаѓало на стекнувачот; и
 - (г) гудвилот или добивката од поволната набавка кои произлегуваат од деловната комбинација.
- 47 Стекнувачот треба да ги земе предвид сите важни фактори во определувањето дали информациите што се обезбедени по датумот на стекнување треба да резултираат во прилагодување на признаените износи на резервација или тие информации претставуваат резултат на настани што се случиле по датумот на стекнување. Важните фактори го вклучуваат датумот кога се обезбедени дополнителните информации и дали стекнувачот може да ја идентификува причината за промена на износ на резервацијата. Информацијата која е обезбедена набрзо по датумот на стекнување е повеќе веројатно дека ќе влијае на условите што постоеле на датумот на стекнување, отколку информацијата која е обезбедена неколку месеци подоцна. На пример, доколку во меѓувреме може да се идентификува некој дополнителен настан кој ја променил објективната вредност, продажбата на средствата на трета страна непосредно по датумот на стекнување за износ кој значително се разликува од неговиот износ на резервација утврден на тој датум, веројатно е дека ќе укаже на грешка во износ на резервацијата.
- 48 Стекнувачот признава зголемување (намалување) на износ на резервацијата кој е признаен за средството (обврската) која може да се идентификува преку намалување (зголемување) на гудвилот. Меѓутоа, новите информации обезбедени за време на периодот на мерење може понекогаш да резултираат во прилагодување на износ на резервацијата на повеќе од едно средство или обврска. На пример, стекнувачот презел обврска за плаќање на штета поврзана со несреќа што би се случила

МСФИ 3

на некој од објектите на стекнатиот субјект, делумно или целосно покриени со обврските што произлегуваат од осигурителните полиси. Доколку стекнувачот обезбеди нови информации во текот на периодот на мерење во врска со објективната вредност на таа обврска на датумот на стекнување, прилагодувањето на гудвилот која произлегува од промената на износ на резервацијата кој е признаен како обврска ќе биде пребиена (во целост или само дел) со соодветното прилагодување на гудвилот која резултира од промената на износ на резервацијата кој е признаен како побарувањето по основ на штета од осигурителот.

49 Во текот на периодот на мерење, стекнувачот треба да ги признае прилагодувањата на износ на резервацијата како сметководственото евидентирање на деловната комбинација да се случило на датумот на стекнување. Затоа, стекнувачот треба да ги ревидира компаративните информации за претходните периоди кои се презентирани во финансиските извештаи, како што е потребно, вклучувајќи и измени во депрецијацијата, амортизацијата или останатите ефекти на приходите кои се признаени во комплетирањето на почетното евидентирање.

50 По завршувањето на периодот на мерење, стекнувачот треба да го ревидира сметководството за деловната комбинација само за да изврши прилагодување на грешки во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.

Определување на составните делови на трансакцијата за деловна комбинација

51 **Стекнувачот и стекнатиот субјект можат да имаат претходно воспоставен деловен однос или друг аранжман пред започнување на преговорите за деловната комбинација, или тие можат да склучат одреден аранжман во текот на преговорите, одделно од деловната комбинација. Во која било од наведените ситуации, стекнувачот треба да ги идентификува сите износи што не претставуваат составен дел од она што стекнувачот и стекнатиот субјект (или нивните поранешни сопственици) го размениле во деловната комбинација, односно износите кои не претставуваат дел од размената со стекнатиот субјект. Стекнувачот како дел од примената на методот на стекнување треба да ги признае само пренесениот надоместок за стекнатиот субјект, средствата, како и преземените обврски во размената со стекнатиот субјект. Одделните трансакции треба да бидат евидентирани во согласност со соодветните МСФИ.**

52 Влегувањето во трансакција од или во име на стекнувачот или примарно заради обезбедување корист за стекнувачот или за комбинираниот субјект, отколку за обезбедување корист за стекнатиот субјект (или неговите поранешни сопственици) пред настанувањето на комбинацијата, веројатно е дека претставува посебна трансакција. Следново се однесува на примери на посебни трансакции што не треба да бидат вклучени во примената на методот на стекнување:

- (а) трансакција чијшто ефект ги намирава претходно постојните односи помеѓу стекнувачот и стекнатиот субјект;
- (б) трансакција со која се исплаќаат вработените или претходните сопственици на стекнатиот субјект за идни услуги; и
- (в) трансакција која му надоместува на стекнатиот субјект или на неговите претходни сопственици за плаќањата во врска со поврзаните трошоци за стекнување.

Точките Б50—Б62 обезбедуваат поврзано упатство за примена.

Трошоци поврзани со стекнување

53 Трошоците поврзани со стекнување претставуваат трошоци кои се направени од страна на стекнувачот, а кои имаат влијание врз деловната комбинација. Овие трошоци вклучуваат надоместок за наоѓање; надомести за советување, правни услуги, сметководствени услуги, услуги за проценка и други професионални и консултантски услуги; општи административни трошоци, вклучувајќи ги и трошоците за одржување на интерен сектор за стекнување; и трошоци за регистрирање и издавање на должнички и сопственички инструменти. Стекнувачот треба поврзаните трошоци со стекнувањето да ги евидентира како расходи во периодите во кои трошоците настанале и услугите биле примени со еден исклучок. Трошоците за издавање на должнички и сопственички инструменти треба да бидат признаени во согласност со МСС 32 и МСФИ 9.

МСФИ 3

Последователно мерење и евидентирање

54 Вообичаено, стекнувачот треба последователно да ги мери и евидентира стекнатите средства, преземени или настанатите обврски, како и сопственичките инструменти кои се издадени во деловна комбинација во согласност со другите МСФИ кои се применливи за тие ставки, во зависност од нивната природа. Меѓутоа, овој МСФИ дава упатство за последователно мерење и евидентирање за следниве стекнати средства, преземени или настанати обврски и сопственички инструменти кои се издадени во деловна комбинација:

- (а) повторно стекнати права;
- (б) условени обврски признаени на датумот на стекнување;
- (в) средства за обесштетување; и
- (г) условен надоместок.

Точката Б63 дава релевантно упатство за примена.

Повторно стекнати права

55 Повторно стекнато право кое е признаено како нематеријално средство треба да биде амортизирано низ преостанатиот договорен период во кој правото било доделено. Стекнувачот кој последователно го продава повторно стекнатото право на трета страна треба да ја земе предвид сметководствената вредност на нематеријалното средство во определувањето на добивката или загубата од продажба.

Условени обврски

56 Од почетното признавање па сè додека обврската не се намири, откаже или истече, стекнувачот треба да ја мери условената обврска која е признаена во деловната комбинација по повисокиот износ од:

- (а) износот кој би бил признаен во согласност со МСС 37; и
- (б) почетно признаениот износ намален за, доколку е соодветно, кумулативната амортизација признаена во согласност со МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*.

Ова барање не се применува за договорите кои се евидентирани во согласност со МСФИ 9.

Средства за обесштетување

57 На крајот на секој известувачки период, стекнувачот треба да го мери средството за обесштетување кое било признаено на датумот на стекнување со примена на истата основа како за обесштетените обврски или средства, кои се предмет на какви било договорни ограничувања во нивниот износ додека, пак, за средството за обесштетување кое не е последователно мерено според неговата објективна вредност, потребна е проценка од страна на раководството за наплатливоста на средството за обесштетување. Стекнувачот треба да го отпише средството за обесштетување само доколку го наплати тоа средство, го продаде или го изгуби правото над него.

Условен надоместок

58 Некои промени во објективната вредност на неизвесниот надомест, кој стекнувачот го признава по датумот на стекнување, можат да произлезат од дополнителни информации кои стекнувачот ги обезбедува по датумот на стекнување за факти и околности што постоеле на датумот на стекнување. Таквите промени претставуваат прилагодувања за време на периодот на мерење во согласност со точките 45—49. Меѓутоа, промените што произлегуваат од настани по датумот на стекнување, како што се постигнување на поставените цели за заработка, постигнување на специфицирана цена по акција или постигнување на целите за истражувачки и развојни проекти, не претставуваат прилагодувања за време на периодот на мерење. Стекнувачот треба да ги евидентира промените во објективната вредност на неизвесниот надоместок кои не се прилагодувања на периодот на мерење како што следува:

- (а) Условен надоместок класифициран како капитал не треба повторно да биде мерен и неговото последователно подмирување треба да биде евидентирано во рамките на капиталот.
- (б) Друг условен надоместок кој:

МСФИ 3

- (i) спаѓа во опфатот на МСФИ 9 треба да се мери според објективната вредност на секој датум на известување и промените во објективната вредност треба да бидат признаени во билансот на успех во согласност со МСФИ 9.
- (i) не спаѓа во опфатот на МСФИ 9, треба да се мери според објективната вредност на секој датум на известување и промените во објективната вредност треба да бидат признаени во билансот на успех.

Обелоденувања

- 59 **Стекнувачот треба да ги обелодени информациите кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат природата и финансиските ефекти на деловната комбинација која се случува:**
- (а) **за време на периодот на известување; или**
 - (б) **по завршувањето на периодот за известување, но не пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање.**
- 60 Заради остварување на целите наведени во точка 59, стекнувачот треба да ги обелодени информациите што се специфицирани во точките Б64—Б66.
- 61 **Стекнувачот треба да ги обелодени информациите кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат финансиските ефекти од прилагодувањата кои се признаени во тековниот известувачки период, а кои се однесуваат на деловните комбинации што настанале за време на периодот за известување или пак во претходните периоди на известување.**
- 62 Заради остварување на целите во точка 61, стекнувачот треба да ги обелодени информациите што се специфицирани во точката Б67.
- 63 Доколку специфичните обелоденувања барани според овој и други МСФИ не ги задоволуваат целите што се назначени во точките 59 и 61, тогаш стекнувачот треба да ги обелодени сите дополнителни информации кои се неопходни заради остварување на тие цели.

Датум на стапување во сила и преодни одредби**Датум на стапување во сила**

- 64 Овој МСФИ треба да се применува на деловните комбинации за кои датумот на стекнување е на или по почетокот на првиот годишен известувачки период кој започнува на или по 1 јули 2009 година. Порана примена е дозволена. Меѓутоа, овој МСФИ треба да биде применет само на почетокот на годишниот известувачки период кој почнува на или по 30 јуни 2007 година. Доколку субјектот го примени овој МСФИ пред 1 јули 2009 година, тој треба да го обелодени овој факт и во исто време да го примени МСС 27 (како што беше изменет во 2008).
- 64А [Се брише]
- 64Б *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2010 година ги измени точките 19, 30 и Б56 и ги додаде точките Б62А и Б62Б. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2010 година. Порана примена е дозволена. Доколку субјектот ги примени измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Примената треба да биде идно од датумот на кој субјектот за прв пат го применил овој МСФИ.
- 64В Точките 65А–65Д беа додадени со *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2010 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2010 година. Порана примена е дозволена. Доколку субјектот ги примени измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Измените треба да се применат на состојби на Условен надоместок кои произлегуваат од деловни комбинации со датум на стекнување пред примената на овој МСФИ, издаден во 2008 година.
- 64Г [Се брише]
- 64Д МСФИ 10, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 7, Б13, Б63(д) и Додаток А. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 10.

МСФИ 3

- 64Г МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 20, 29, 33, 47, ја измени дефиницијата за објективна вредност во Додаток А и ги измени точките Б22, Б40, Б43–Б46, Б49 и Б64. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 64Е *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ја измени точката 7 и ја додаде точката 2А. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена на *Субјекти кои инвестираат*. Доколку субјектот ги применува тие измени за поранешен период, тој треба во исто време да ги примени и сите измени што се содржани во *Субјекти кои инвестираат*.
- 64Ж [Се брише]
- 64З *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ги измени точките 40 и 58 и ја додаде точката 67А и нејзиниот поврзан наслов. Субјектот треба да ја примени измената перспективно на деловни комбинации кај кои датумот на стекнување е на или по 1 јули 2014 година. Порана примена е дозволена. Субјектот може да ја примени измената и порано, под услов, исто така, да бидат применети и МСФИ 9 и МСС 37 (и двата со измените воведени со *Годишни подобрувања на МСФИ-стандардите од циклус 2010–2012 година*). Доколку субјектот ја применува таа измена за поранешен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 64С *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2011–2013 година*, издаден во декември 2013 година, ја измени точка 2(а). Субјектот треба перспективно да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2014 година. Порана примена е дозволена. Доколку субјектот ја применува таа измена за поранешен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 64И МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*, издаден во мај 2014 година, ја измени точка 56. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 15.
- 64Ј МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 16, 42, 53, 56, 58 и Б41 и ги избриша точките 64А, 64Г и 64Ж. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 64К МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ги измени точките 14, 17, Б32 и Б42, ги избриша точките Б28–Б30 и нивниот поврзан наслов и ги додаде точките 28А–28Б и нивниот поврзан наслов. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 64Л МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ги измени точките 17, 20, 21, 35 и Б63, и точката 31 додаде наслов и точка 31А. *Измени на МСФИ 17*, издаден во јуни 2020 година, ја измени точката 31А. Субјектот треба да ги примени измените од точка 17 на деловни комбинации со датумот на стекнување по датумот на првата примена на МСФИ 17. Субјектот треба да ги примени другите измени кога го применува МСФИ 17.
- 64Љ *Годишни подобрувања на МСФИ-стандардите од циклус 2015–2017 година*, издаден во декември 2017 година, ја додаде точка 42А. Субјектот треба да ги примени тие измени на деловни комбинации за кои датум на стекнување е на или по почетокот на првиот годишен известувачки период кој започнува на или по 1 јануари 2019 година. Порана примена е дозволена. Доколку субјектот ги применува тие измени за поранешен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 64М *Дефиниција за деловно работење*, издадена во октомври 2018 година, ги додаде точките Б7А–Б7В, Б8А и Б12А–Б12Г, ја измени дефиницијата за поимот „деловно работење“ во Додаток А, ги измени точките 3, Б7–Б9, Б11 и Б12 и ја избриша точка Б10. Субјектот треба да ги примени овие измени на деловни комбинации за кои датум на стекнување е на или по почетокот на првиот годишен известувачки период кој започнува на или по 1 јануари 2020 година и на стекнувања средства кои се случиле на или по почетокот на тој период. Порана примена на овие измени е дозволена. Доколку субјектот ги применува овие измени за поранешен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 64Н *Упатување на Концепциската рамка*, издаден во мај 2020, ги измени точките 11, 14, 21, 22 и 23 и ги додаде точките 21А, 21Б, 21В и 23А. Субјектот треба да ги примени овие измени на деловни комбинации за кои датум на стекнување е на или по почетокот на првиот годишен известувачки период кој започнува на или по 1 јануари 2022 година. Дозволена е порана примена доколку во исто време, или порано, субјектот, исто така, ги примени и сите измени направени со *Измени на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ-стандардите*, издаден во март 2018 година.

Преодни одредби

- 65 Средствата и обврските кои произлегуваат од деловните комбинации чии датуми на стекнување и претходат на примената на овој МСФИ не треба да бидат прилагодени со примената на овој МСФИ.

МСФИ 3

- 65А Состојбите со Условен надоместок кои произлегуваат од деловни комбинации чии датуми на стекнување му претходат на датумот на кој субјектот за прв пат го применува овој МСФИ како што е издаден во 2008 година, не треба да бидат прилагодени по првата примена на овој МСФИ. Точките 65Б–65Д треба да се применуваат во дополнителното сметководствено евидентирање на тие состојби. Точките 65Б–65Д не треба да се применуваат на сметководствено евидентирање на состојби со условен надоместок кои произлегуваат од деловни комбинации чии датуми на стекнување биле на или по датумот на кој субјектот за прв пат го применува овој МСФИ како што е издаден во 2008 година. Во точките 65Б–65Д деловната комбинација се однесува само на деловните комбинации чии датуми на стекнување ѝ претходат на примената на овој МСФИ како што е издаден во 2008 година.
- 65Б Доколку договор за деловна комбинација предвидува прилагодување на набавната вредност на комбинацијата која е условена со идни настани, стекнувачот треба да го опфати износот на тоа прилагодување во набавната вредност на комбинацијата на датумот на стекнување, доколку прилагодувањето е веројатно и ако може веродостојно да се измери.
- 65В Договорот за деловна комбинација може да дозволува прилагодувања на набавната вредност на комбинацијата кои се условени од еден или повеќе идни настани. Прилагодувањето, на пример, би можело да биде условена од одржување на специфицирано ниво на добивка или негово остварување во идни периоди, или од одржување на пазарната цена на инструментите што биле издадени. Обично е можно да се процени износот на која било таква прилагодување во моментот на почетно сметководствено евидентирање на комбинацијата, без притоа да се влијае неповолно на веродостојноста на информацијата, дури и ако постои одредена неизвесност. Доколку идните настани не се случат или доколку има потреба да се направи ревидирање на проценката, во тој случај треба соодветно да се прилагоди набавната вредност на деловната комбинација.
- 65Г Меѓутоа, кога договор за деловна комбинација предвидува такво прилагодување, тоа прилагодување не се вклучува во набавната вредност на комбинацијата во моментот на почетно сметководствено евидентирање на комбинацијата, доколку комбинацијата не е веројатна или не може веродостојно да се измери. Ако таквото прилагодување последователно стане веројатно и може веродостојно да се измери, дополнителниот надоместок треба да се третира како прилагодување на набавната вредност на комбинацијата.
- 65Д Во некои околности, стекнувачот може да има обврска да реализира последователно плаќање кон продавачот како надоместок за намалувањето на вредноста на средствата кои биле дадени, издадените сопственички инструменти или обврските кои настанале или биле преземени од стекнувачот во замена за контрола врз стекнатиот субјект. Таков случај има кога, на пример, стекнувачот ја гарантира пазарната цена на издадени сопственички или должнички инструменти кои се дел од набавната вредност на деловната комбинација и има обврска да издаде дополнителни сопственички или должнички инструменти за да ја врати деловната комбинација на набавната вредност која била првично утврдена. Во такви случаи не се признава зголемување на набавната вредност на деловната комбинација. Во случај на сопственички инструменти, објективната вредност на дополнителното плаќање се пребива преку еднакво намалување на вредноста која им се припишува на инструментите кои првично биле издадени. Во случај на должнички инструменти, дополнителното плаќање се смета за намалување на премијата или за зголемување на дисконтот на првичното издавање.
- 66 Субјектот, како што е на пример заедничкиот субјект, кој сè уште го нема применето МСФИ 3 и кој имал една или повеќе деловни комбинации кои биле евидентирани со користење на методот на набавка треба да ги примени преодните одредби објаснети во точките Б68 и Б69.

Даноци на добивка

- 67 За деловните комбинации во кои датумот на стекнување му претходи на датумот на примена на овој МСФИ, стекнувачот треба да ги примени барањата во точка 68 од МСС 12, перспективно според овој МСФИ. Тоа би значело дека, стекнувачот не треба да изврши прилагодувања во евиденцијата на претходните деловни комбинации за претходно признаените промени во одложените даночни средства. Меѓутоа, од датумот на примена на овој МСФИ, стекнувачот треба да признае, како прилагодување на добивката или загубата (или, доколку МСС 12 бара, надвор од добивката или загубата), промени во признаените одложени даночни средства.

Упатување на МСФИ 9

- 67А Доколку субјектот го применува овој Стандард но сè уште не го применува МСФИ 9, секое упатување на МСФИ треба да се чита како упатување на МСС 39.

МСФИ 3

Повлекување на МСФИ 3 (2004 година)

68 Овој МСФИ го заменува МСФИ 3 *Деловни комбинации* (како што беше издаден во 2004 година).

МСФИ 3

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток претставува составен дел на МСФИ

стекнат субјект	Деловно работење или деловни работења врз кои стекнувачот стекнува контрола во деловната комбинација .
стекнувач	Субјект кој стекнува контрола врз стекнатиот субјект .
датум на стекнување	Датумот на кој стекнувачот стекнува контрола врз стекнатиот субјект.
деловно работење	Интегриран сет активности и средства кои можат да се раководат и управуваат со цел обезбедување добра или услуги на купувачи, генерирање приход од инвестирање (како што се дивиденди или камата) или генерирање друг приход од вообичаени активности.
деловна комбинација	Трансакција или друг настан во кој стекнувачот стекнува контрола врз еден или повеќе деловни работења . Трансакциите понекогаш познати како „вистински спојувања“ или „спојувања на еднаквост“ претставуваат, исто така, деловни комбинации бидејќи тој поим е користен во овој МСФИ.
условен надоместок	Вообичаено, претставува облигација на стекнувачот да пренесе дополнителни средства или учества во капиталот на претходните сопственици на стекнатиот субјект како дел од размената за контрола во стекнатиот субјект доколку се исполнат одредени идни настани или услови. Меѓутоа, <i>условиот надоместок</i> може да му донесе право на стекнувачот за враќање на претходниот пренесен надоместок доколку се задоволат одредени услови.
учества во капиталот	За целите на овој МСФИ, поимот <i>учества во капиталот</i> има широко значење и претставува учества во капиталот помеѓу сопственикот и субјекти во сопственост на инвеститорот, член или учества во заеднички субјекти .
објективна вредност	<i>Објективна вредност</i> е цената која би била добиена при продажба на некое средство или би била платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13.)
гудвил	Средство кое претставува идна економска корист која произлегува од други средства што се стекнати за време на деловна комбинација , кои не се индивидуално идентификувани и поединечно признаени.
кое може да се идентификува	Средството може да се <i>идентификува</i> доколку е: (а) деливо, односно може да биде одвоено или поделено од страна на субјектот, а потоа продадено, пренесено, лиценцирано, дадено под лизинг или заменето, било поединечно или дадено под лизинг или заменето со поврзан договор, средство или обврска која може да се идентификува, без оглед дали субјектот има намера да го направи тоа; или (б) потекнува од договорни или други законски права, без обзир на тоа дали тие права се преносни или одделувачни од субјектот или од други права и облигации.
нематеријално средство	Немонетарно средство кое може да се идентификува без физичка суштина.
заеднички субјект	Субјект, кој не претставува субјект поседуван од страна на инвеститорот, кој им обезбедува дивиденди, намалени трошоци или економски користи директно на неговите сопственици , членови или учесници. На пример, заедничка осигурителна компанија, кредитна унија и кооперативен субјект претставуваат заеднички субјект.
малцинско учество	Капиталот на подружницата која не може да му се припише, директно или

МСФИ 3

индиректно, на матичниот субјект.

сопственици

За целите на овој МСФИ, *сопственици* претставува широк поим кој ги вклучува имателите на **учества во капиталот** на субјект кој е поседуван од страна на инвеститорот, сопствениците, членовите, или учесниците во **заеднички субјекти**.

МСФИ 3

Додаток Б
Упатство за примена*Овој додаток претставува составен дел на МСФИ.***Деловни комбинации на субјекти под заедничка контрола (примена на точката 2(в))**

- Б1 Овој МСФИ не се применува за деловни комбинации на субјекти или деловни работења под заедничка контрола. Деловните комбинации кои вклучуваат субјекти или деловни работења под заедничка контрола се деловни комбинации во кои сите субјекти или сите деловни работења во комбинацијата се контролирани од една иста страна или страни истовремено пред и по деловната комбинација, и таа контрола не е преодна.
- Б2 Групата поединци треба да се смета како група која го контролира субјектот кога тие, како резултат на договорните аранжмани, колективно имаат моќ за управување со неговите финансиски и оперативни политики заради обезбедување користи од неговите активности. Поради тоа, деловната комбинација е надвор од опфатот на овој МСФИ кога истата група поединци има, како резултат на договорни аранжмани, крајна колективна моќ за управување со финансиските и оперативните политики на секој од субјектите што се комбинираат со цел обезбедување користи од нивните активности, и таа крајна колективна моќ не е преодна.
- Б3 Субјектот може да биде контролиран од страна на поединец или група поединци кои делуваат заеднички според договорен аранжман, и тој поединец или група поединци може да не бидат предмет на барањата за финансиско известување на МСФИ. Поради тоа, не е неопходно за субјектите коишто се комбинираат да бидат вклучени како дел од консолидираните финансиски извештаи за деловната комбинација да се смета како комбинација која вклучува субјекти под заедничка контрола.
- Б4 Степенот на мајчинско учество на секој од субјектите коишто се комбинираат пред и по деловната комбинација не е релевантно за одредување дали комбинацијата вклучува субјекти под заедничка контрола. Слично на тоа, фактот дека еден од субјектите коишто се комбинираат претставува подружница која била исклучена од консолидираните финансиски извештаи не е релевантно за одредување дали комбинацијата вклучува субјекти под заедничка контрола.

Идентификување на деловна комбинација (примена на точка 3)

- Б5 Овој МСФИ ја дефинира деловната комбинација како трансакција или друг настан во кој стекнувачот стекнува контрола врз еден или повеќе деловни работења. Стекнувачот може да стекне контрола врз стекнатиот субјект на повеќе начини, на пример:
- (а) со пренос на готовински средства, готовински еквиваленти или други средства (вклучувајќи и нето-средства кои го сочинуваат деловното работење);
 - (б) преку создавање обврски;
 - (в) со издавање на учества во капиталот;
 - (г) со обезбедување на повеќе од еден вид надомест; или
 - (д) без пренос на надомест, вклучувајќи го само договорот (види точка 43).
- Б6 Деловната комбинација може да биде структурирана на повеќе начини поради законски, даночни или други причини, кои вклучуваат но не се ограничени на:
- (а) еден или повеќе деловни работења кои стануваат подружници на стекнувачот или нето-средствата на еден или повеќе деловни работења кои се правно споени во составот на стекнувачот;
 - (б) еден од субјектите кои се комбинираат ги пренесува своите нето-средства, или неговите сопственици ги пренесуваат своите учества во капиталот, на друг субјект којшто се комбинира, или на неговите сопственици;

МСФИ 3

- (в) секој од субјектите коишто се комбинираат ги пренесуваат своите нето- средства, или нивните сопственици ги пренесуваат своите учества во капиталот, на новоформираниот субјект (понекогаш познат како затворена или споена трансакција); или
- (г) група поранешни сопственици на еден од субјектите коишто се комбинираат стекнува контрола врз субјектот којшто се комбинира.

Дефинирање на деловно работење (примена на точка 3)

- Б7 Деловното работење се состои од инпути и процеси што се применуваат во однос на тие инпути кои имаат способност да креираат аутпути. Трите елементи на деловното работење се дефинирани како што следува (види ги точките Б8–Б12Г за упатство за елементите на деловно работење):
- (а) **Инпут:** Кој било економски ресурс кој создава, или поседува можност да создава, аутпути кога врз него се применети еден или повеќе процеси. Примерите вклучуваат нетековни средства (вклучувајќи нематеријални средства или права за користење на нетековни средства), интелектуална сопственост, можност за остварување пристап до сите неопходни материјали или права и вработени.
 - (б) **Процес:** Кој било систем, стандард, протокол, конвенција или правило кое кога се употребува на еден инпут или на инпути, создава или поседува можност да создаде аутпути. Примери вклучуваат процеси на стратешко управување, оперативни процеси или процеси за управување со ресурси. Овие процеси се документирани, но интелектуалниот капацитет на организираната работна сила која ги поседува неопходните вештини и искуство следејќи ги правилата и конвенциите може да ги обезбеди неопходните процеси кои поседуваат можност да се применат на инпутите со цел креирање аутпути. (Сметководство, фактурирање, плати и други административни системи вообичаено не претставуваат процеси што се користат за креирање аутпути.)
 - (в) **Аутпут:** Резултатот на инпутите и процесите што биле применети на тие инпути кои обезбедуваат добра или услуги на клиенти, генерираат приход од инвестиции (како што се дивиденди или камата) или генерираат друг приход од вообичаени активности.

Незадолжителен тест за идентификување на концентрација на објективна вредност

- Б7А Точка Б7Б содржи незадолжителен тест (тест за концентрација) за да се дозволи поедноставена проценка на тоа дали стекнат сет активности и средства не претставува деловно работење. Субјектот може да избере да го примени тестот или да не го примени. Субјектот може да направи таков избор посебно за секоја трансакција или друг настан. Тестот за концентрација ги има следниве последици:
- (а) Доколку тестот за концентрација е исполнет, за сетот активности и средства се утврдува дека не се деловно работење и не е потребна дополнителна проценка.
 - (б) Доколку тестот за концентрација не е исполнет, или доколку субјектот избере да не го примени тестот, субјектот ќе треба да ја спроведе проценката определена во точките Б8–Б12Г.
- Б7Б Тестот за концентрација е исполнет доколку суштински целата објективна вредност на бруто-стекнатите средства е концентрирана во единствено средство кое може да се идентификува или во група слични средства што можат да се идентификуваат. За целите на тестот за концентрација:
- (а) Бруто-стекнатите средства треба да не вклучуваат готовина и готовински еквиваленти, одложени даночни средства и гудвил кој резултира од ефектите на одложените даночни обврски.
 - (б) Објективната вредност на бруто-стекнатите средства треба да вклучува каков било пренесен надоместок (заедно со објективната вредност на какво било малцинско учество и објективната вредност на какво било учество кое претходно било поседувано) како вишок на објективната вредност на нето-стекнатите средства што можат да се идентификуваат. Објективната вредност на бруто-стекнатите средства може обично да се определи како вкупно обезбедена објективна вредност, така што објективната вредност на пренесениот надоместок (заедно со објективната вредност на кое било малцинско учество и објективната вредност на какво било учество кое претходно било поседувано) ќе се додаде на објективната вредност на преземените обврски (освен одложени даночни обврски), и

МСФИ 3

- потоа иземање на ставките што се идентификувани во потточката (а). Меѓутоа, доколку објективната вредност на бруто- стекнатите средства е поголема од тој вкупен збир, тогаш можеби, понекогаш, ќе биде потребна попрецизна пресметка.
- (в) Единствено средство кое може да се идентификува треба да вклучува какво било средство или група средства што би биле признаени и измерени како единствено средство кое може да се идентификува во деловна комбинација.
- (г) Доколку некое материјално средство е приклучено на друго материјално средство и доколку тоа материјално средство не може физички да биде отстрането и да се користи одвоено од тоа друго материјално средство (или од предметно средство кое е предмет на лизинг, онака како што е дефинирано во МСФИ 16 *Лизинг*), без притоа да бидат направени значителни трошоци или значително да се намали корисноста или објективната вредност на кое било од средствата (на пример, земјиште и згради), тие средства треба да се сметаат како единствено средство кое може да се идентификува.
- (д) Кога се проценува дали средствата се слични, субјектот треба да ги разгледа природата на секое единствено средство кое може да се идентификува и ризиците поврзани со управувањето и создавањето аутпути од средствата (т.е. карактеристики на ризик).
- (е) Следниве не треба да се сметаат за слични средства:
- (i) материјално средство и нематеријално средство;
 - (ii) материјални средства во различни класи (на пример, залихи, опрема за производство и автомобили), освен ако тие се сметаат за единствено средство кое може да се идентификува согласно критериумот во потточка (г);
 - (iii) нематеријални средства кои можат да се идентификуваат во различни класи (на пример, имиња на брендови, лиценци и нематеријални средства во развој);
 - (iv) финансиско средство и нефинансиско средство;
 - (v) финансиски средства во различни класи (на пример, побарувања од купувачи и инвестиции во сопственички инструменти); и
 - (vi) средства што можат да се идентификуваат кои се во рамките на истата класа средства но кои имаат значително различни карактеристики на ризик.
- B7B Барањата во точка B7B не ги менуваат упатствата за слични средства во МСС 38 *Нематеријални средства*; ниту го менуваат значењето на поимот „класа“ во МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*, МСС 38 и МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*.

Елементи на деловно работење

- B8 Иако деловните работења обично имаат аутпути, аутпути не се потребни за да може интегриран сет од активности и средства да се квалификува како деловно работење. Да поседува способност да биде раководен и управуван за дефинираните цели во дефиницијата за деловно работење, интегрираниот сет активности и средства бара два основни елемента — инпути и процеси што се применуваат на тие инпути. Деловно работење не мора да ги вклучува сите инпути или процеси што ги користел продавачот во работењето со тоа деловно работење. Меѓутоа, за да се смета за деловно работење, интегриран сет од активности и средства мора, најмалку, да вклучува инпут и суштински процес кои заедно значително придонесуваат кон способноста да се создаде аутпут. Точките B12–B12Г специфицираат како да се процени дали е процесот суштински.
- B8A Доколку стекнат сет активности и средства има аутпути, продолжувањето на приходите не укажува само по себе дека се стекнати инпути и суштински процес.
- B9 Природата на елементите на деловното работење варира во зависност од индустријата и структурата на работењето на субјектот (активностите), вклучувајќи го нивото на развој на субјектот. Воспоставените деловни работења често имаат многу различни видови инпути, процеси и аутпути, додека новото деловно работење често има неколку инпути и процеси и понекогаш само единствен аутпут (производ). Во поголем број случаи деловните работења имаат и обврски, но деловно работење не мора да има обврски. Дополнително, стекнат сет активности и средства кој не е деловно работење би можел да има обврски.
- B10 [Се брише]
- B11 Утврдувањето дали одреден сет активности и средства претставува деловно работење треба да биде засновано на тоа дали интегрираниот сет е во можност да се раководи и управува како деловно работење од страна на учесникот на пазарот. Поради тоа, во одредувањето дали сетот претставува

МСФИ 3

деловно работење, не е релевантно дали продавачот раководел со сетот како деловно работење односно дали стекнувачот има намера да раководи со сетот како деловно работење.

Проценка дали еден стекнат процес е суштински

- B12** Точките B12A–B12Г објаснуваат како да се процени дали еден стекнат процес е суштински доколку стекнатиот сет активности и средства нема аутпути (точка B12Б) и доколку има аутпути (точка B12В).
- B12A** Пример за стекнат сет активности и средства кој нема аутпути на датумот на стекнување е субјект во својата рана фаза кој сè уште не почнал да генерира приходи. Уште повеќе, доколку стекнат сет активности и средства генерирал приходи на датумот на стекнување, се смета дека има аутпути на тој датум, дури и ако последователно, тој повеќе нема да генерира приходи од надворешни клиенти, на пример затоа што ќе биде интегриран од страна на стекнувачот.
- B12Б** Доколку некој сет активности и средства нема аутпути на датумот на стекнување, еден стекнат процес (или група процеси) треба да се смета за суштински само доколку:
- (а) е суштински важен за способноста за развивање или претворање на стекнат инпут или инпути во аутпути; и
 - (б) стекнатите инпути истовремено вклучуваат организирана работна сила која ги има потребните вештини, знаење или искуство за да го врши тој процес (или група процеси) и други инпути кои организираната работна сила би можела да ги развие или да ги претвори во аутпути. Тие други инпути би можеле да вклучуваат:
 - (i) интелектуална сопственост која би можела да се користи за развој на некое добро или услуга;
 - (ii) други економски ресурси кои би можеле да бидат развиени за креирање аутпути; или
 - (iii) права за добивање пристап до потребните материјали или права кои го овозможуваат создавањето на идни аутпути.
- Примери за инпути наведени во потточките (б)(i)–(iii) вклучуваат технологија, проекти за истражување и развој во тек, недвижен имот и минерални интереси.
- B12В** Доколку сетот активности и средства има аутпути на датумот на стекнување, стекнат процес (или група процеси) треба да се смета за суштински доколку, кога се применува на стекнат инпут или инпути, тој процес:
- (а) е суштински важен за способноста да се продолжи со произведување на аутпути, и стекнатите инпути вклучуваат организирана работна сила која ги има потребните вештини, знаење или искуство за да го врши тој процес (или група процеси); или
 - (б) значително придонесува кон способноста да се продолжи со производството на аутпути и:
 - (i) се смета за уникатен или редок; или
 - (ii) не може да биде заменет без значителни трошоци, напори или одложувања на способноста да се продолжи со производството на аутпути.
- B12Г** Следниве дополнителни разгледувања ги поддржуваат двете точки B12Б и B12В:
- (а) Стекнат договор е инпут а не суштински процес. Како и да е, стекнат договор, на пример, договор за управување со имот склучен со надворешна страна или договор за управување со имот за кое се грижи надворешна страна, може да даде пристап до организирана работна сила. Субјектот треба да процени дали организирана работна сила која е проценета преку таков договор врши суштински процес кој е контролиран од субјектот, на така е и стекнат. Факторите што треба да се земат предвид во правењето на таа проценка ги вклучуваат времетраењето на договорот и условите за негово обновување.
 - (б) Тешкотиите во замената на стекнатата организирана работна сила може да бидат индикатор дека стекнатата организирана работна сила врши процес кој е суштински важен за способноста да се произведат аутпути.
 - (в) Процесот (или група процеси) не е суштински важен доколку, на пример, е помошен или минорен во контекст на сите процеси што се неопходни за создавање аутпути.

МСФИ 3

Идентификување на стекнувачот (примена на точки 6 и 7)

- Б13 Упатството во МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* треба да биде користено за идентификување на стекнувачот — субјект, кој стекнува контрола врз стекнатиот субјект. Доколку деловната комбинација настанала, но примената на упатството во МСФИ 10 не укажува јасно за тоа кој од субјектите коишто се комбинираат претставува стекнувач, факторите дадени во точките Б14—Б18 треба да бидат земени предвид во извршувањето на ваквото определување.
- Б14 Во деловната комбинација која е извршена примарно со пренос на готовински средства или други средства, односно со создавање обврски, стекнувачот најчесто е субјектот кој врши пренос на готовинските средства или други средства, односно оној кој ги создава обврските.
- Б15 Во деловната комбинација која примарно се извршува со размена на учества во капиталот, стекнувачот е најчесто субјектот кој ги издава учества во капиталот. Меѓутоа, во некои деловни комбинации, заеднички наречени „обратни стекнувања“, субјектот кој врши издавање е стекнатиот субјект. Точките Б19—Б27 даваат упатство за евидентирање на обратното стекнување. Другите фактори и околности што треба да бидат земени предвид при идентификувањето на стекнувачот во деловната комбинација која е извршена со размена на учества во капиталот, вклучуваат:
- (а) *Поверзаните права на глас во комбинираниот субјект по деловната комбинација*—Стекнувачот е најчесто комбинираниот субјект чишто сопственици како група го задржуваат или го добиваат најголемиот дел од гласачките права во комбинираниот субјект. При утврдувањето која група сопственици задржува или добива најголем дел од гласачките права, субјектот треба да го земе предвид постоењето на кои било невообичаени или специјални гласачки аранжмани и опции, варианти или конвертибилни хартии од вредност.
 - (б) *Постоењето на голем дел на малцинско учество со право на глас во комбинираниот субјект доколку ниеден друг сопственик или организирана група сопственици нема значително учество со право на глас*—Стекнувачот е најчесто комбинираниот субјект чишто единствен сопственик или организирана група сопственици поседува најголем дел од малцинското учество со право на глас во комбинираниот субјект.
 - (в) *Составот управувачкото тело на комбинираниот субјект*—Стекнувачот е најчесто комбинираниот субјект чишто сопственици имаат можност да избираат, назначуваат или да го отстранат најголемиот дел од членовите на управувачкото тело на комбинираниот субјект.
 - (г) *Составот на повисокото раководство на комбинираниот субјект*—Стекнувачот е најчесто комбинираниот субјект чиешто (претходно) раководство доминира во раководството на комбинираниот субјект.
 - (д) *Условите на размена на учества во капиталот*—Стекнувачот е најчесто комбинираниот субјект кој плаќа премија над објективната вредност на учества во капиталот пред настанувањето на комбинацијата, на другиот комбиниран субјект или субјекти.
- Б16 Стекнувачот е најчесто комбинираниот субјект чијашто релативна големина (мерена на пример во средства, приходи или добивка) е значително поголема отколку онаа на другиот комбиниран субјект или субјекти.
- Б17 Во деловна комбинација која вклучува повеќе од два субјекта, утврдувањето на стекнувач треба да вклучи, меѓу другото, кој од комбинираните субјекти ја иницирал комбинацијата, исто како и релативната големина на комбинираните субјекти.
- Б18 Новоформирианиот субјект за време на деловната комбинација не е неопходно да биде стекнувач. Доколку новоформирианиот субјект е формиран за издавање на учества во капиталот заради извршување на деловната комбинација, еден од комбинираните субјекти кој постоел пред деловната комбинација треба да биде идентификуван како стекнувач со примена на упатството во точките Б13—Б17. Во спротивно, новиот субјект кој пренесува готовински средства или други средства односно создава обврски за надоместок може да претставува стекнувач.

Обратни стекнувања

- Б19 Обратното стекнување се случува кога субјектот кој издава хартии од вредност (законскиот стекнувач) е идентификуван како стекнат субјект за сметководствени потреби врз основа на упатството дадено во точките Б13—Б18. Субјектот чишто учества во капиталот се стекнати (законскиот стекнувач) мора да биде стекнувачот за сметководствени цели, со цел трансакцијата да

МСФИ 3

се смета како обратно стекнување. На пример, обратни стекнувања понекогаш се случуваат кога приватен субјект сака да стане јавен субјект, но не сака да ги регистрира своите акции. За постигнување на таа цел, приватниот субјект ќе се договори јавниот субјект да ги стекне неговите учества во капиталот во замена за учества во капиталот на јавниот субјект. Во овој пример, јавниот субјект е **законски стекнувач** затоа што ги издал своите учества во капиталот, а приватниот субјект е **законски стекнат субјект** поради тоа што неговите учества во капиталот се стекнати. Меѓутоа, примената на упатството во точките Б13—Б18 зависи од идентификувањето на:

- (а) јавен субјект како **стекнат субјект** за сметководствени цели (сметководствен стекнат субјект); и
- (б) приватен субјект како **стекнувач** за сметководствени цели (сметководствен стекнувач).

Сметководствениот стекнат субјект мора да ја задоволи дефиницијата за деловно работење со цел трансакцијата да биде евидентирана како обратно стекнување, како и да се применуваат сите принципи за признавање и мерење во овој МСФИ, вклучувајќи го и барањето за признавање на гудвил.

Мерење на пренесениот надоместок

- B20 Во обратното стекнување, сметководствениот стекнувач вообичаено не издава никаков надоместок за стекнатиот субјект. Наместо тоа, сметководствениот стекнат субјект најчесто ги префрла сопственичките акции на сопствениците на сметководствениот стекнувач. Според тоа, објективната вредност на пренесениот надоместок на датумот на стекнување од страна на сметководствениот стекнувач за неговото учество во сметководствениот стекнат субјект се заснова на бројот на учества во капиталот кои законската подружница требало да ги издаде за да им овозможи на сопствениците на матичниот субјект да го поседуваат истиот процент на сопственичко учество во комбинираниот субјект кој претставува резултат на обратното стекнување. Пресметаната објективна вредност на бројот на учества во капиталот може да биде употребена како објективната вредност на пренесениот надоместок во замена за стекнатиот субјект.

Подготвување и презентирање на консолидирани финансиски извештаи

- B21 Консолидираните финансиски извештаи кои се подготвени по настанување на обратното стекнување се издадени под името на законскиот матичен субјект (сметководствениот стекнат субјект), но во белешките кон консолидираните финансиски извештаи тоа се обелоденува како продолжување на финансиските извештаи на законската подружница (сметководствениот стекнувач), со едно прилагодување, со која ретроактивно се прилагоди законскиот капитал на сметководствениот стекнувач за да може да го одрази законскиот капитал на сметководствениот стекнат субјект. Тоа прилагодување треба да се направи за да го одрази капиталот на законскиот матичен субјект (сметководствениот стекнат субјект). Споредбените информации прикажани во тие финансиски извештаи, исто така, се прилагодени ретроактивно за да можат да го одразат законскиот капитал на законското матично друштво (сметководствениот стекнат субјект).
- B22 Поради тоа што консолидираните финансиски извештаи претставуваат продолжување на финансиските извештаи на законската подружница, освен нејзината капитална структура, консолидираните финансиски извештаи ги одразуваат:
- (а) Средствата и обврските на законската подружница (сметководствениот стекнувач) признаени и мерени според нивните сметководствени вредности пред датумот на комбинацијата.
 - (б) Средствата и обврските на законското матично друштво (сметководствениот стекнат субјект) признаени и мерени во согласност со овој МСФИ.
 - (в) Задржаната добивка или други состојби на капиталот на законската подружница (сметководствениот стекнувач) **пред** деловната комбинација.
 - (г) Износот кој е признаен како издадени учества во капиталот во консолидираните финансиски извештаи утврден со додавање на издадените учества во капиталот од законската подружница (сметководствениот стекнувач), кои биле во оптек веднаш пред деловната комбинација, по објективната вредност на законското матично друштво (сметководствениот стекнат субјект). Меѓутоа, структурата на капиталот (односно бројот и видот на издадените учества во капиталот) ја одразува структурата на законското матично друштво (сметководствениот стекнат субјект), вклучувајќи ги учества во капиталот кои законското матично друштво ги издал за да влијае на комбинацијата. Согласно тоа,

МСФИ 3

структурата на капиталот на законската подружница (сметководствениот стекнувач) е повторно прикажана користејќи го девизниот курс што е воспоставен во договорот за стекнување за да го одрази бројот на акциите во законското матично друштво (сметководствениот стекнат субјект) издадени во текот на обратното стекнување.

- (д) Пропорционалниот дел на малцинското учество во сметководствените вредности на законската подружница (сметководствениот стекнувач) на задржана добивка и други учества во капиталот во периодот пред да настане комбинацијата, како што е објаснето во точките Б23 и Б24.

Малцинско учество

- Б23 Во обратното стекнување, некои од сопствениците на законскиот стекнат субјект (сметководствениот стекнувач) може да се случи да не ги разменат своите учества во капиталот за учества во капиталот на законското матично друштво (сметководствениот стекнат субјект). Тие сопственици се третираат како малцинско учество во консолидираните финансиски извештаи кои се издаваат по обратното стекнување. Ова е поради тоа што сопствениците на законскиот стекнат субјект кои не ги разменуваат своите учества во капиталот за учества во капиталот на законскиот стекнувач имаат учество само во резултатите и нето-средствата на законскиот стекнат субјект — а не во резултатите и нето-средствата на комбинираниот субјект. Во обратен случај, иако законскиот стекнувач е стекнат субјект за сметководствени цели, сопствениците на законскиот стекнувач имаат учество во резултатите и нето-средствата на комбинираниот субјект.
- Б24 Средствата и обврските на законскиот стекнат субјект во консолидираните финансиски извештаи се мерени и признаени според нивните сметководствени вредности во периодот пред настанувањето на комбинацијата (види точка Б22(а)). Поради тоа, во обратното стекнување, малцинското учество го одразува пропорционалното малцинско учество на акционерите во сметководствените вредности на нето-средствата на стекнатиот субјект во периодот пред настанувањето на комбинацијата, дури и кога малцинските учества во други стекнувања се мерат според нивната објективна вредност на датумот на стекнување.

Заработка по акција

- Б25 Како што е наведено во точката Б22(г), структурата на капиталот во консолидираните финансиски извештаи кои се изготвуваат по настанувањето на обратното стекнување ја одразува структурата на капиталот на законскиот стекнувач (сметководствениот стекнат субјект), вклучувајќи ги учества во капиталот издадени од страна на законскиот стекнувач со цел да влијаат на деловната комбинација.
- Б26 Во пресметката на пондерираниот просечен број на обични акции во оптек (именителот на пресметката за заработка по акција) во текот на периодот во кој настанало обратното стекнување:
- (а) бројот на обични акции во оптек од почетокот на тој период до датумот на стекнувањето треба да биде пресметан врз основа на пондерираниот просечен број на обични акции на законскиот стекнат субјект (сметководствениот стекнувач) кои се во оптек во текот на периодот помножени со девизниот курс што е воспоставен во договорот за спојување; и
- (б) бројот на обични акции кои се во оптек од датумот на стекнувањето до крајот на тој период треба да го претставува вистинскиот број на обични акции на законскиот стекнувач (сметководствениот стекнат субјект) кои се во оптек во текот на тој период.
- Б27 Основната заработка по акција, за секој споредбен период пред датумот на стекнувањето, презентирани во консолидираните финансиски извештаи што се изготвуваат по настанувањето на обратното стекнување треба да биде пресметана со делење на:
- (а) добивката или загубата на законскиот стекнат субјект која може да им се припише на акционерите — иматели на обични акции во секој од тие периоди со
- (б) минатиот пондериран просечен број на обични акции на законскиот стекнат субјект кои се во оптек помножени со девизниот курс што е воспоставен во договорот за стекнување.

**Признавање на одредени стекнати средства и преземени обврски
(примена на точките 10–13)**

Б28–Б30 [Се бришат]

МСФИ 3

Нематеријални средства

- Б31 Стекнувачот треба да ги признае, одделно од гудвилот, нематеријалните средства што можат да се идентификуваат, стекнати во деловната комбинација. Нематеријалното средство може да се идентификува доколку ги задоволува критериумите на деливост или договорно-законскиот критериум.
- Б32 Нематеријалното средство кое го задоволува договорно-законскиот критериум може да се идентификува дури и кога средството не е преносливо односно деливо од стекнатиот субјект или од другите права и облигации. На пример:
- (а) [Се брише]
 - (б) Стекнатиот субјект поседува и работи со нуклеарна електрична централа. Лиценцата за работење со електричната централа претставува нематеријално средство кое го задоволува договорно-законскиот критериум за признавање одделно од гудвилот, дури и кога стекнувачот не може да ја продаде или пренесе лиценцата одделно од стекнатата електрична централа. Стекнувачот може да ги признае објективната вредност на лиценцата за работа и објективната вредност на електричната централа како поединечно средство за целите на финансиското известување доколку корисниот век на овие средства е сличен.
 - (в) Стекнатиот субјект поседува технолошки патент. Тој го лиценцирал патентот за ексклузивна употреба од страна на други лица надвор од домашниот пазар, добивајќи во размена одреден процент од идниот приход. Технолошкиот патент и поврзаниот договор за лиценца го задоволуваат договорно-законскиот критериум за одделно признавање од гудвилот дури и кога продавањето односно размената на патентот и поврзаниот договор за лиценца, одвоено едно од друго, не би било практично.
- Б33 Критериумот на деливост значи дека стекнатото нематеријално средство е во можност да биде одвоено или одделено од стекнатиот субјект а потоа продадено, пренесено, лиценцирано, дадено под лизинг или разменето, било поединечно или заедно со поврзаниот договор, средство или обврска што можат да се идентификуваат. Нематеријалното средство кое стекнувачот е во можност да го продаде, лиценцира или размени на поинаков начин за некоја друга вредност го задоволува критериумот на деливост дури и кога стекнувачот нема намера тоа да го продаде, лиценцира или да го размени на поинаков начин. Стекнатото нематеријално средство го задоволува критериумот на деливост доколку постои доказ за трансакции на размена за тој вид средство или средство од сличен вид, дури и кога тие трансакции се поретки и без оглед на тоа дали стекнувачот е инволвиран во нив. На пример, списокот на клиенти и претплатници често се лиценцирани и поради тоа го задоволуваат критериумот на деливост. Дури и кога стекнатиот субјект верува дека неговиот список на клиенти има поинакви карактеристики од другиот список на клиенти, фактот дека списокот на клиенти е често лиценциран вообичаено значи дека стекнатиот список на клиенти го задоволува критериумот на деливост. Меѓутоа, списокот на клиенти кој е стекнат во деловна комбинација нема да го задоволи критериумот на деливост доколку условите на доверливост или други договори му забрануваат на субјектот да продава, дава под лизинг или поинаку да разменува информација за своите купувачи.
- Б34 Нематеријалното средство кое не е индивидуално деливо од стекнатиот субјект, односно комбинираните субјект, го задоволува критериумот на деливост доколку е деливо од комбинација со поврзаниот договор, средство или обврска што можат да се идентификуваат. На пример:
- (а) Пазарните учесници разменуваат обврски по основ на депозит и поврзани нематеријални средства од односите со депонентите при трансакцијата на размена. Поради тоа, стекнувачот треба да го признае односот со депонентите како нематеријално средство одвоено од гудвилот.
 - (б) Стекнатиот субјект поседува регистрирана заштитна марка при што документирал но не патентирал техничка експертиза која се користи за производство на производот со заштитен знак. Со цел да се префрли сопственоста на заштитната марка, од сопственикот, исто така, се бара да префрли сè друго што е неопходно за новиот сопственик да може да го произведува производот или да го користи без никакви разлики во однос на производот произведен од страна на претходниот сопственик. Бидејќи непатентираната техничка експертиза мора да биде одвоена од стекнатиот субјект, односно комбинираните субјект, и продадена доколку поврзаната заштитна марка се продаде, таа го задоволува критериумот на деливост.

МСФИ 3

Повторно стекнати права

- Б35 Како дел од деловната комбинација, стекнувачот може повторно да се стекне со право кое претходно го доделил на стекнатиот субјект да користи едно или повеќе признаени или непризнаени средства. Примери за такви права вклучуваат право за користење на трговското име на стекнувачот врз основа на договор за франшиза или пак право за користење на технологијата на стекнувачот врз основа на договор за лиценцирање технологија. Повторно стекнатото право претставува нематеријално средство кое може да се идентификува и кое стекнувачот го признава одвоено од гудвилот. Точката 29 дава упатство за мерење на повторно стекнатото право, а точката 55 дава упатство за последователно евидентирање за повторно стекнатото право.
- Б36 Доколку условите од договорот кои овозможуваат повторно стекнување на право се поволни, односно неповолни во однос на условите на тековните пазарни трансакции за исти или слични ставки, стекнувачот може да признае добивка, односно загуба од подмирување. Точката Б52 дава упатство за мерење на добивката, односно загубата од подмирувањето.

Збирна работна сила и други ставки што не можат да се идентификуваат

- Б37 Стекнувачот во рамките на гудвилот ја опфаќа вредноста на стекнатото нематеријално средство кое не може да се идентификува на датумот на стекнување. На пример, стекнувачот може да ја припише кон гудвилот вредноста од постоењето на збирната работна сила, која претставува збир на веќе постојните вработени кои му овозможуваат на стекнувачот да продолжи да работи по датумот на стекнување. Збирната работна сила не претставува интелектуална, висококвалификувана (најчесто специјализирана) работна сила која поседува знаење и искуство со кои вработените даваат придонес на своите работни места во стекнатиот субјект. Со оглед на тоа што збирната работна сила не може да се идентификува како средство, а со тоа не може да биде признаена одделно од гудвилот, секоја вредност која ѝ се припишува треба да биде опфатена во рамките на гудвилот.
- Б38 Стекнувачот во рамките на гудвилот, исто така, опфаќа каква било вредност која е додадена на ставките што не се квалификуваат како средства на датумот на стекнување. На пример, стекнувачот може да додаде вредност кон потенцијалните договори кои стекнатиот субјект ги преговара со потенцијалните купувачи на датумот на стекнување. Поради тоа што овие потенцијални договори не претставуваат сами по себе средства на датумот на стекнување, стекнувачот не ги признава одвоено од гудвилот. Стекнувачот не треба последователно да ја рекласифицира вредноста на тие договори од гудвилот за настани што се случуваат по датумот на стекнување. Меѓутоа, стекнувачот треба да ги процени фактите и околностите кои ги опкружуваат настаните што се случуваат набрзо по датумот на стекнување со цел да утврди дали нематеријално средство кое може одделно да биде признаено постоело на датумот на стекнување.
- Б39 По почетното признавање, стекнувачот ги евидентира нематеријалните средства стекнати за време на деловната комбинација во согласност со одредбите на МСС 38 *Нематеријални средства*. Меѓутоа, како што е опишано во точка 3 од МСС 38, евидентирањето на одредени стекнати нематеријални средства по почетното признавање е пропишано во останатите МСФИ.
- Б40 Критериумот за идентификување одредува дали нематеријалното средство е признаено одделно од гудвилот. Меѓутоа, критериумот не дава упатство за мерење на објективната вредност на нематеријалното средство ниту пак ги ограничува претпоставките што се користат во определување на објективната вредност на нематеријалното средство. На пример, стекнувачот може да ги земе предвид претпоставките кои пазарните учесници би ги зеле предвид, како што се очекувањата за идните обновувања на договори, во мерењето на објективната вредност. Не е неопходно за обновувањата сами по себе да ги задоволат критериумите за идентификација. (Меѓутоа, види точка 29, кој го дава исклучокот од принципот на мерење на објективната вредност за повторно откупените права кои се признаени во деловната комбинација.) Точките 36 и 37 од МСС 38 даваат упатство за одредување дали нематеријалните средства треба да бидат евидентирани на иста ставка заедно со други нематеријални или материјални средства.

МСФИ 3

Мерење на објективната вредност на одредено средство кое може да се идентификува и малцинското учество во стекнатиот субјект (примена на точките 18 и 19)**Средства со неизвесни готовински текови (исправка на вредноста)**

- Б41 Стекнувачот не треба да признае исправка на вредноста на датумот на стекнување за средствата стекнати во деловната комбинација кои се мерени според нивната објективна вредност на датумот на стекнување, бидејќи ефектите од неизвесноста на идните готовински текови се вклучени во мерењето на објективната вредност. На пример, поради тоа што овој МСФИ бара од стекнувачот да ги мери стекнатите побарувања, вклучувајќи ги и заемите, според нивната објективна вредност на датумот на стекнување, стекнувачот не признава поединечна исправка на вредноста за договорните готовински текови за кои на датумот на стекнување се претпоставува дека се ненаплатливи.

Средства кои се предмет на оперативен лизинг во кој стекнатиот субјект се јавува како давател на лизинг

- Б42 При мерењето на објективната вредност на датумот на стекнување на средство како што е зграда или патент кој е предмет на оперативен лизинг во кој стекнатиот субјект се јавува како давател на лизинг, стекнувачот треба да ги земе предвид условите на лизингот. Стекнувачот не признава поединечно средство или обврска доколку условите на оперативниот лизинг се поволни односно неповолни во споредба со пазарните услови.

Средства кои стекнувачот има намера да не ги користи или да ги користи на начин што е поинаков од начинот на кој би ги користеле другите пазарни учесници

- Б43 Заради заштита на конкурентната положба или од други причини, може да се случи стекнувачот да не го користи активно стекнатото нефинансиско средство, или може да нема намера да го користи средството според неговата најголема и најдобра употреба. На пример, тоа би можело да биде случај за стекнато нематеријално средство за истражување и развој кое стекнувачот планира одбранбено да го користи, спречувајќи ги другите да го користат тоа средство. Без оглед на наведеното, стекнувачот треба да ја мери објективната вредност на нефинансиското средство под претпоставка дека другите пазарни учесници го користат тоа средство според неговата најголема и најдобра употреба, во согласност со соодветната претпоставка за вреднување, како на почетокот така и кога се мери објективната вредност, минус трошоците за отуѓување за последователно тестирање за обезвреднување.

Малцинско учество во стекнатиот субјект

- Б44 Овој МСФИ му дозволува на стекнувачот да го мери малцинското учество во стекнатиот субјект според неговата објективна вредност на датумот на стекнување. Понекогаш, стекнувачот ќе биде во можност да ја мери објективната вредност на малцинското учество на датумот на стекнување врз основа на активните пазарни цени за акциите во капиталот кои не се поседувани од страна на стекнувачот. Во други ситуации, активните пазарни цени за акциите во капиталот може да се случи да не бидат достапни. Во тие ситуации, стекнувачот ќе ја мери објективната вредност на малцинското учество со користење други техники на вреднување.
- Б45 Објективната вредност на учеството на стекнувачот во стекнатиот субјект и објективната вредност на малцинското учество утврдена врз основа на пресметка по акција, може да се разликуваат. Главната разлика вообичаено произлегува од вклучувањето на контролната премија во објективната вредност по-акција на учеството на стекнувачот во стекнатиот субјект или, во спротивно, вклучувањето на дисконт поради недостиг од контрола (исто така познат како малцински дисконт) во објективната вредност по-акција во малцинското учество доколку пазарните учесници би зеле предвид таква премија или дисконт кога ја определуваат цената на малцинското учество.

МСФИ 3

Мерење на гудвил или добивка од поволна набавка**Мерење на објективната вредност на датумот на стекнување на учеството на стекнувачот во стекнатиот субјект со користење техники на вреднување (примена на точка 33)**

Б46 Во деловни комбинации што се стекнати без пренос на надомест, стекнувачот мора да ја замени објективната вредност на датумот на стекнување на неговото учество во стекнатиот субјект со објективната вредност на датумот на стекнување на пренесениот надоместок заради мерење на гудвилот или добивката од поволната набавка (види ги точките 32—34).

Ставови при примената на методот на стекнување за комбинација на заеднички субјекти (примена на точка 33)

Б47 Кога се комбинираат два заеднички субјекта, објективната вредност на учеството во капиталот или учествата врз основа на членство во стекнатиот субјект (или објективната вредност на стекнатиот субјект) можат да бидат поверодостојно мерливи отколку објективната вредност на учествата врз основа на членство кои се пренесени од страна на стекнувачот. Во ваква ситуација, точката 33 бара стекнувачот да го утврди износот на гудвилот со употреба на објективната вредност на учества во капиталот на стекнатиот субјект на датумот на стекнување наместо објективната вредност на учества во капиталот на стекнувачот на датумот на стекнување, кои се пренесени како надоместок. Како дополние, стекнувачот во комбинација на заеднички субјекти треба да ги признае нето-средствата на стекнатиот субјект како директно зголемување на капиталот во неговиот извештај за финансиска состојба, а не како зголемување на задржаната добивка, кое е конзистентно со начинот на кој другите видови субјекти го применуваат методот на стекнување.

Б48 Иако се слични на многу начини со други деловни работења, заедничките субјекти имаат различни карактеристики кои примарно се јавуваат поради тоа што нивните членови се истовремено и купувачи и сопственици. Членовите на заедничките субјекти генерално очекуваат да примат користи за нивното членство, најчесто во форма на намалени цени за купените производи или услуги или патронатни дивиденди. Износот на патронатните дивиденди алоцирани на секој член секогаш се засновани на износот на деловното работење што го извршил членот заедно со заедничкиот субјект во текот на годината.

Б49 Мерењето на објективната вредност на заедничкиот субјект треба да ги вклучи претпоставките што би ги направиле пазарните учесници за идните користи на членството, како и кои било други релевантни претпоставки што би ги направиле во врска со заедничкиот субјект. На пример, техниката за сегашна вредност може да биде користена за одредување на објективната вредност на заедничкиот субјект. Готовинските текови што се користат како инпути на моделот треба да бидат засновани на очекуваните готовински текови на заедничкиот субјект, што е веројатно дека ќе ги одразуваат намалувањата во корист на членството, како на пример намалени цени на производи и услуги.

Определување на составните делови на трансакцијата за деловна комбинација (примена на точките 51 и 52)

Б50 Стекнувачот треба да ги земе предвид следниве фактори, кои не се исклучуваат меѓусебно ниту поединечно се конечни, при определувањето дали трансакцијата претставува дел од размената за стекнатиот субјект, или, дали трансакцијата е делива од деловната комбинација:

- (а) **Причини за трансакцијата**—Разбирањето на причините поради кои страните во комбинацијата (стекнувачот и стекнатиот субјект и нивните сопственици, директори и раководители—и нивните агенти) влегле во одредена трансакција или аранжман може да обезбеди увид во тоа дали се дел од пренесениот надомест, стекнатите средства или преземените обврски. На пример, доколку трансакцијата е склучена примарно во корист на стекнувачот или комбинираните субјект наместо во корист на стекнатиот субјект и неговите поранешни сопственици пред комбинацијата, тој дел од платената цена на трансакцијата (и сите поврзани средства или обврски) е помалку веројатно дека ќе биде дел од размената за стекнатиот субјект. Согласно тоа, стекнувачот треба да го евидентира тој дел одвоено од деловната комбинација.

МСФИ 3

- (б) **Иницијатор на трансакцијата**—Разбирањето на тоа кој ја иницирал трансакцијата може, исто така, да обезбеди информации дали тоа претставува дел од размената за стекнатиот субјект. На пример, трансакцијата може да биде иницирана од страна на стекнувачот или комбинираниот субјект со цел да обезбеди идни економски користи, без притоа да обезбеди користи за стекнатиот субјект или неговите поранешни сопственици. Од друга страна, трансакцијата или аранжманот инициран од страна на стекнатиот субјект или неговите поранешни сопственици е помалку веројатно дека ќе се случи поради остварување корист, туку со цел да се биде дел од трансакцијата на деловна комбинација.
- (в) **Период во кој се случува трансакцијата**—Периодот во кој се случува трансакцијата, исто така, може да обезбеди информации за тоа дали трансакцијата претставува дел од размената со стекнатиот субјект. На пример, трансакцијата помеѓу стекнувачот и стекнатиот субјект, која започнала во текот на преговорите за условите на деловната комбинација може да била започната со цел деловната комбинација да обезбеди идни економски користи за стекнувачот или комбинираниот субјект. Доколку е ова случај, стекнатиот субјект или неговите поранешни сопственици пред деловната комбинација веројатно е дека ќе добијат мала или никаква корист од трансакцијата, освен користите што ги добиваат како дел од комбинираниот субјект.

Ефективно подмирување на претходно постоечкиот однос помеѓу стекнувачот и стекнатиот субјект во деловна комбинација (примена на точка 52(а))

- Б51 Стекнувачот и стекнатиот субјект може да имаат однос што постоел пред појавувањето на идејата за деловна комбинација, овде познат како „претходно постоечки однос“. Претходно постоечкиот однос помеѓу стекнувачот и стекнатиот субјект може да се заснова на договор (на пример, добавувач и купувач или давател на лиценца и корисник на лиценца) или пак да не се заснова на договор (на пример, тужител и обвинет).
- Б52 Доколку деловната комбинација го намирава претходно постоечкиот однос, стекнувачот признава добивка или загуба, мерена на следниов начин:
- (а) за претходно постоечки однос кој не се заснова на договор (како што е тужба), објективната вредност.
- (б) за претходно постоечки однос кој се заснова на договор, помалиот износ од (i) и (ii):
- (i) износот за кој договорот е поволен или неповолен од гледна точка на стекнувачот кога се споредува со условите на тековните пазарни трансакции за исти или слични ставки. (Неповолен договор е договор што е неповолен во однос на тековните пазарни услови. Не е неопходно при неповолен договор во кој неизбежните трошоци за исполнување на облигациите ги надминуваат економските користи што треба да се остварат според договорот.)
- (ii) износот на кое било наведено резервирање за подмирување на обврските во договорот кое е расположливо за страната од договорот за која договорот е неповолен.
- Доколку (ii) е помало од (i), разликата е вклучена како дел од евидентирањето на деловната комбинација.
- Износот на признаената добивка односно загуба, може делумно да зависи од тоа дали стекнувачот претходно признал соодветно средство односно обврска, оттука добивката односно загубата која се прикажува се разликува од износот пресметан со примена на претходните барања.
- Б53 Претходно постоечки однос може да претставува договор каде што стекнувачот признава повторно стекнато право. Доколку договорот вклучува услови што се поволни или неповолни во споредба со цените на тековните пазарни трансакции за исти или слични ставки, стекнувачот признава, одделно, до деловната комбинација, добивка или загуба за ефективното подмирување на договорот, мерено во согласност со точка Б52.

Аранжмани за условени плаќања кон вработени или акционери кои продаваат (примена на точка 52(б))

- Б54 Дали аранжманите за условени плаќања на вработените или акционерите кои продаваат претставуваат условени надоместоци во деловната комбинација односно одделни трансакции,

МСФИ 3

зависи од природата на аранжманот. Разбирањето на причините зошто договорот за стекнување вклучува резервирање за условени плаќања, кој го иницирал аранжманот и кога страните го склучиле договорот може да бидат корисни во оценувањето на природата на аранжманот.

B55

Доколку не е јасно дали аранжманот за плаќање на вработените или на акционерите кои продаваат е дел од размената за стекнатиот субјект, или претставува посебна трансакција од деловната комбинација, стекнувачот треба да ги земе предвид следниве индикатори:

- (а) *Континуирано вработување*—Условите за континуирано вработување од страна на акционерите кои продаваат, кои стануваат клучни вработени, може да биде индикатор на суштината на аранжман со Условен надоместок. Релевантните услови на континуираното вработување можат да бидат вклучени во договорот за вработување, договорот за стекнување или во некој друг договор. Аранжманот за Условен надоместок во кој плаќањата по автоматизам се губат доколку престане вработувањето, претставува надоместок за услуги што се извршени по настанувањето на комбинацијата. Аранжманите во кои условените плаќања не се под влијание на прекинувањето на работниот однос може да укажуваат на тоа дека условените плаќања претставуваат дополнителни надомести наместо надомести на вработените.
- (б) *Времетраење на континуираното вработување*—Доколку периодот на бараното вработување се преклопува со или е подолг од периодот на условеното плаќање, тој факт може да укаже дека условените плаќања во суштина се надомести за вработените.
- (в) *Ниво на надоместок на вработените*—Ситуации во кои надоместокот на вработените, освен надоместок од условените плаќања е на разумно ниво во споредба со надоместокот на другите клучни вработени во комбинираниот субјект може да укаже дека условените плаќања претставуваат дополнителен надоместок наместо надоместок на вработените.
- (г) *Инкрементални плаќања на вработените*—Доколку акционерите кои продаваат а кои не стануваат вработени добиваат пониски условени плаќања врз основа на пресметка по-акција отколку акционерите кои продаваат и кои стануваат вработени на комбинираниот субјект, тој факт може да укаже дека инкременталниот износ на условените плаќања на акционерите кои продаваат и кои стануваат вработени претставува надоместок на вработени.
- (д) *Број на поседувани акции*—Релативниот број акции што ги поседуваат акционерите кои продаваат и кои остануваат клучни вработени може да претставува индикатор за суштината на аранжманот за Условен надоместок. На пример, доколку акционерите кои продаваат и кои ги поседувале сите акции во стекнатиот субјект остануваат како клучни вработени, тој факт може да укаже дека аранжманот е, во суштина, аранжман за распределба на добивката кој има за цел да обезбеди надоместок за услугите што се извршени по настанувањето на комбинацијата. Алтернативно, доколку акционерите кои продаваат и кои остануваат како клучни вработени поседувале само мал дел од акциите во стекнатиот субјект и сите акционери кои продаваат добиваат ист износ на Условен надоместок врз основа на пресметка по-акција, тој факт може да иницира дека условените плаќања се дополнителни надоместоци. Сопственичкото учество пред стекнувањето кое е поседувано од страна на странки што се поврзани со акционерите кои продаваат и кои остануваат како клучни вработени, како на пример членови на семејството, исто така, треба да бидат земени предвид.
- (ф) *Поврзаност со вреднувањето*—Доколку почетниот надоместок кој е пренесен на датумот на стекнување е заснован на долниот крај на воспоставениот ранг во вреднувањето на стекнатиот субјект и формулата за условеност која е поврзана со пристапот на вреднување, тој факт може да сугерира дека условените плаќања претставуваат дополнителен надоместок. Алтернативно, доколку формулата за условени плаќања е конзистентна со претходните аранжмани за распределба на добивката, тој факт може да укаже дека суштината на аранжманот е да обезбеди надоместок за вработените.
- (е) *Формула за одредување на надоместокот*—Формулата која се користи за одредување на износот на условеното плаќање може да биде корисна при оценувањето на суштината на аранжманот. На пример, доколку условеното плаќање е определено врз основа на производ од добивката, кое може да сугерира дека облигацијата е условен надоместок во деловната комбинација и дека формулата има за цел да воспостави или да ја потврди објективната вредност на стекнатиот субјект. Во спротивно, условеното плаќање кое претставува процент од заработувачките може да сугерира дека облигацијата кон вработените е аранжман на распределба на добивката заради наградување на вработените за извршените услуги.

МСФИ 3

- (ж) *Други договори и прашања*—Условите на другите аранжмани со акционерите кои продаваат (како аранжмани за да нема конкуренција, извршни договори, консултантски договори и договори за изнајмување недвижности) и третманот на данокот на добивка на условените плаќања може да укаже дека условените плаќања можат да се припишат на нештото кое не претставува надоместок за стекнатиот субјект. На пример, во врска со стекнувањето, стекнувачот може да пристапи кон аранжман за лизинг на недвижност со значаен акционер кој продава. Доколку плаќањата по лизинг специфицирани во договорот за лизинг се значително под пазарните, некои или сите од условените плаќања на давател на лизингот (акционерот кој продава) кои се бараат според одреден договор за условени плаќања можат да бидат, во суштина, плаќања за користење на недвижноста под лизинг, која стекнувачот треба да ја признае одвоено во неговите финансиски извештаи кои се изготвени по настанувањето на комбинацијата. Во спротивно, доколку договорот за лизинг ги специфицира плаќањата по лизингот кои се конзистентни со пазарните услови за недвижноста под лизинг, аранжманот за условени плаќања на акционерот кој продава можат да претставуваат условен надоместок во деловната комбинација.

Награди за плаќања со акции на стекнувачот во замена за награди поседувани од страна на вработените на стекнатиот субјект (примена на точка 52(б))

- B56 Стекнувачот може да ги размени своите награди за плаќања со акции¹ (заменувачки награди) за награди кои се поседувани од страна на вработените на стекнатиот субјект. Размената на опциите на акции или други награди за плаќања со акции во врска со деловната комбинација се евидентираат како модификации на наградите за плаќања акции во согласност со МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*. Доколку стекнувачот е обврзан да ги замени наградите на стекнатиот субјект, било сите или дел од наградите на стекнатиот субјект мерени според пазарни услови, во тој случај треба да ги направи во мерењето на пренесениот надоместок во деловната комбинација. Точките B57–B62 даваат упатство за тоа како да се припише мерењето според пазарни услови. Меѓутоа, во ситуации во кои плаќањата што биле доделени по основ на акции на стекнатиот субјект доспеале како последица на деловна комбинација, и ако стекнувачот ги замени тие награди дури и кога не е обврзан да го направи тоа, сите пазарно засновани мерења на заменетите награди треба да бидат признаени како трошоци за награди на вработените во финансиски извештаи што се изготвени по настанувањето на комбинацијата во согласност со МСФИ 2. Тоа би значело дека ниту едно од пазарно заснованите мерења на тие награди не треба да биде вклучено во мерењето на пренесениот надоместок во деловната комбинација. Стекнувачот е обврзан да ги замени наградите на стекнатиот субјект доколку стекнатиот субјект или неговите вработени имаат можност да го извршат плаќањето. На пример, за целите на примена на ова барање, стекнувачот е обврзан да ги замени наградите на стекнатиот субјект доколку заменувањето е барано според:
- (а) условите на договорот за стекнување;
 - (б) условите за награди на стекнатиот субјект; или
 - (в) применливите закони или регулативи.
- B57 За одредување на делот на заменетата награда кој претставува дел од пренесениот надоместок за стекнатиот субјект и делот кој претставува награда за вработените за услугите што се извршени по настанување на комбинацијата, стекнувачот треба да ги мери истовремено и заменетите награди доделени од страна на стекнувачот и наградите на стекнатиот субјект на датумот на стекнување во согласност со МСФИ 2. Делот од пазарно заснованото мерење на заменетата награда кој е дел од префрлениот надоместок во размена за стекнатиот субјект е еднаков на делот од наградата на стекнатиот субјект кој ѝ се припишува на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата.
- B58 Делот од заменетата награда што може да ѝ се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата претставува пазарно засновано мерење на наградата на стекнатиот субјект помножено со показателот на делот од завршениот период за стекнување на наградата со поголемиот износ од вкупниот период за стекнување, односно реалниот период за стекнување на наградата на стекнатиот субјект. Периодот за искористување на наградата е периодот во кој сите специфицирани услови на стекнување треба да бидат задоволени. Условите за стекнување се дефинирани во МСФИ 2.

¹ Во точките B56–B62 терминот „награди за плаќања со акции“ се однесува на стекнати или нестекнати трансакции за плаќања со акции.

МСФИ 3

- B59** Делот од неискористената заменета награда што може да ѝ се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата, и заради тоа е признаен како трошок за награда на вработените во финансиските извештаи изготвени по настанување на комбинацијата, е еднаков на вкупното пазарно засновано мерење на заменетата награда намалено за припишаниот износ на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата. Поради тоа, стекнувачот го припишува секој вишок на пазарното засновано мерење на заменетата награда над пазарното засновано мерење на заменетата награда на стекнатиот субјект за услугата која е извршена по настанување на комбинацијата и го признава тој вишок како трошок за награда на вработените во финансиските извештаи изготвени по настанување на комбинацијата. Стекнувачот треба да го припише делот на заменетата награда на услугата која е извршена по настанување на комбинацијата, без оглед на тоа дали вработените ги извршиле сите услуги што се потребни за остварување на нивните награди пред датумот на стекнување.
- B60** Делот од неискористените заменети награди што може да ѝ се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата, како и делот што може да ѝ се припише на услугата која е извршена по настанување на комбинацијата, треба да ја одрази најдобрата расположлива проценка за бројот на заменети награди за кои се очекува да бидат стекнати. На пример, доколку пазарно заснованото мерење на делот на заменетата награда што може да ѝ се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата е ПЕ100 и стекнувачот очекува дека ќе бидат остварени само 95 проценти од наградата, износот вклучен во пренесениот надоместок во деловната комбинација изнесува ПЕ95. Промените во проценетиот број на заменетите награди кои се очекува да бидат стекнати, се одразуваат во трошоците за награди на вработените за периодите во кои промените или загубите не се случуваат како прилагодувања на пренесениот надоместок во текот на деловната комбинација. Слично на тоа, ефектите на другите настани, какви што се модификации или краен исход од наградите со услови на успешност, кои се случуваат по датумот на стекнување се евидентираат во согласност со МСФИ 2 во утврдувањето на трошоците за награди на вработените за периодот во кој се случил настанот.
- B61** Истите барања за определување на деловите на заменетата награда што може да ѝ се припише на услугата која е извршена по настанување на комбинацијата и услугата која е извршена по настанување на комбинацијата се применуваат без оглед на тоа дали заменетата награда е класифицирана како обврска или сопственички инструмент во согласност со одредбите на МСФИ 2. Сите промени во пазарно заснованите мерења на наградите класифицирани како обврски по датумот на стекнување и поврзаните ефекти на данокот на добивка се признаваат во финансиските извештаи на стекнувачот изготвени по настанување на комбинацијата во периодот(ите) во кој(и) се случила промената.
- B62** Ефектите на данокот на добивка за заменетите награди на плаќањата со акции треба да бидат признаени во согласност со одредбите на МСС 12 *Данок на добивка*.

Трансакции на стекнатиот субјект за плаќања по основ на акции кои се подмирени со капитал

- B62A** Стекнатиот субјект може да има неподмирени трансакции на плаќање по основ на акции кои стекнувачот не ги заменил за свои трансакции за плаќање по основ на акции. Доколку се стекнати, таквите трансакции на стекнатиот субјект за плаќање по основ на акции се дел од малцинското учество во стекнатиот субјект и се мерат според нивниот пазарен износ. Доколку не се стекнати, тие се мерат според нивниот пазарен износ како датумот на стекнување да бил датумот на кој тие биле пренесени во согласност со точките 19 и 30.
- B62B** Мерењето според пазарни услови на нестекнати трансакции за плаќање по основ на акции се алоцира на малцинското учество врз основа на показателот на делот од завршениот период за стекнување на наградата со поголемиот износ од вкупниот период за стекнување односно реалниот период за стекнување на наградата на стекнатиот субјект. Состојбата се алоцира на услуги што се извршени по настанувањето на комбинацијата.

Други МСФИ кои даваат упатство за последователно мерење и евидентирање (примена на точка 54)

- B63** Примери за други МСФИ кои даваат упатство за последователно мерење и евидентирање на стекнатите средства и преземените, односно настанатите обврски во деловната комбинација, вклучуваат:

МСФИ 3

- (а) МСС 38 кој пропишува евидентирање на нематеријални средства што можат да се идентификуваат, стекнати за време на деловна комбинација. Стекнувачот го мери гудвилот според износот евидентиран на датумот на стекнување намален за акумулираните загуби поради оштетување. МСС 36 *Обезвреднување на средствата* пропишува евидентирање на загуби поради обезвреднување.
- (б) [Се брише]
- (в) МСС 12 пропишува последователно евидентирање на одложените даночни средства (вклучувајќи и непризнаени одложени даночни средства) и обврски што се стекнати за време на деловната комбинација.
- (г) МСФИ 2 дава упатство за последователно мерење и евидентирање на делот на заменетите награди за плаќање со акции издадени од страна на стекнувачот кои се припишуваат на идните услуги од вработените.
- (д) МСФИ 10 дава упатство за евидентирање на промените во сопственичкото учество на матичното друштво во подружницата по стекнување на контролата.

Обелоденувања (примена на точките 59 и 61)

- Б64 Заради задоволување на целите на точка 59, стекнувачот треба да ги обелодени следниве информации за секоја деловна комбинација која се случува во текот на периодот на известување:
- (а) Името и опис на стекнатиот субјект.
 - (б) Датумот на стекнување.
 - (в) Процентот на стекнато гласачко сопственичко учество.
 - (г) Основните причини за деловната комбинација и опис на тоа како стекнувачот ја стекнал контролата во стекнатиот субјект.
 - (д) Квалитативен опис на факторите што придонесле за признавање на гудвилот, како што се очекуваното заемно дејство на стекнатиот субјект и стекнувачот, нематеријалните средства кои не се квалификуваат за поединечно признавање или други фактори.
 - (ѓ) Објективната вредност на датумот на стекнување на целосниот пренесен надоместок и објективната вредност на датумот на стекнување на секоја главна класа на надоместокот, како што се:
 - (i) готовина;
 - (ii) други материјални и нематеријални средства, вклучувајќи го деловното работење или подружницата на стекнувачот;
 - (iii) настанати обврски, како на пример, обврска за условен надоместок; и
 - (iv) учества во капиталот на стекнувачот, вклучувајќи го бројот на инструментите или издадените учества, односно учествата што можат да се издаваат и методот на утврдување на објективната вредност на тие инструменти или учества.
 - (е) За аранжманите за условен надоместок и средствата за обесштетување:
 - (i) износот кој е признаен на датумот на стекнување;
 - (ii) опис на аранжманот и основите за утврдување на износот на плаќањето; и
 - (iii) проценка на обемот на аутпутот (недисконтиран) или, доколку обемот на аутпутот не може да се процени, фактот и причините поради кои обемот не може да се процени. Доколку максималниот износ на плаќање е неограничен, стекнувачот треба да го обелодени тој факт.
 - (ж) За стекнатите побарувања:
 - (i) објективната вредност на побарувањата;
 - (ii) бруто-побарувањата според договорот; и
 - (iii) најдобрата проценка на датумот на стекнување на договорните готовински текови за кои не се очекува да бидат наплатени.

Обелоденувањата треба да бидат дадени за главните класи на побарувања, како што се заемите, директниот финансиски лизинг и кои било други класи на побарувања.

МСФИ 3

- (s) Признаениот износ за секоја главна класа на стекнати средства и преземени обврски на датумот на стекнување.
- (н) За секоја условена обврска признаена во согласност со точка 23, потребните информации според точка 85 од МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*. Доколку условената обврска не е признаена поради тоа што нејзината објективна вредност не може веродостојно да се измери, стекнувачот треба да ги обелодени:
- (i) информациите што се бараат според точката 86 од МСС 37; и
 - (ii) причините кои објаснуваат зошто обврската не може веродостојно да се измери.
- (j) Вкупниот износ на гудвилот кој се очекува да биде одбитна ставка за даночни цели.
- (к) За трансакциите што се признаени одвоено од стекнувањето на средствата и преземањето на обврските во деловната комбинација во согласност со точка 51:
- (i) опис на секоја трансакција;
 - (ii) како стекнувачот ја евидентирал секоја трансакција;
 - (iii) признаените износи за секоја трансакција и линиската ставка во финансиските извештаи во кои секој износ бил признаен; и
 - (iv) доколку трансакцијата претставува ефективно подмирување на претходно постоечкиот однос, користениот метод за одредување на износот на подмирување.
- (л) Обелоденувањето на поединечно признаените трансакции кое се бара според (к), треба да го вклучи износот на трошоците поврзани со стекнувањето и, одвоено, износот на тие трошоци кои се признаени како расход и линиската ставка или ставки во извештајот за сеопфатна добивка во кој тие трошоци се признаени. Износот на сите други трошоци што не се признаени како расход, исто така, треба да биде обелоденет како и начинот на кој тие биле признаени.
- (љ) При поволна набавка (види ги точките 34—36):
- (i) износот на која било добивка признаена во согласност со точка 34 и линиската ставка на извештајот за сеопфатна добивка во кој е признаена добивката; и
 - (ii) опис на причините поради кои настанала добивката.
- (м) За секоја деловна комбинација во која стекнувачот поседува помалку од 100 проценти од сопственичкото учество во стекнатиот субјект на датумот на стекнување:
- (i) износот на машинското учество во стекнатиот субјект кој е признаен на датумот на стекнување, како и основите за мерење за тој износ; и
 - (ii) за секое машинско учество во стекнатиот субјект мерено според објективната вредност, техниките на вреднување и клучните инпути од моделот користени во одредување на таа вредност.
- (н) Во деловна комбинација која е стекната низ фази:
- (i) објективната вредност на датумот на стекнување на учества во капиталот во стекнатиот субјект кои се поседувани од страна на стекнувачот веднаш пред датумот на стекнување; и
 - (ii) износот на секоја добивка или загуба признаена како резултат на повторното мерење до објективната вредност на учества во капиталот во стекнатиот субјект кои се поседувани од страна на стекнувачот пред деловната комбинација (види точка 42) и линиската ставка во извештајот за сеопфатна добивка во кој добивката или загубата била признаена.
- (њ) Следниве информации:
- (i) износите на приходите и добивката или загубата на стекнатиот субјект од датумот на стекнување кои се вклучени во консолидираниот извештај за сеопфатна добивка за периодот на известување; и
 - (ii) приходите и добивката или загубата на комбинираниот субјект за тековниот известувачки период, земајќи предвид дека датумот на стекнување за сите деловни комбинации што се случиле во текот на годината е всушност датумот на почетокот на периодот за годишното известување.

МСФИ 3

Доколку обелоденувањето на која било информација што е барана од оваа потточка е непрактично, стекнувачот треба да го обелодени тој факт и да објасни зошто е обелоденувањето непрактично. Овој МСФИ го употребува поимот „непрактично“ со истото значење како што е дадено во МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки*.

- Б65 За поединечно нематеријални деловни комбинации што се случуваат во текот на периодот на известување земени заедно се материјално значајните, стекнувачот треба да ја обелодени збирната информација како што се бара во точката Б64(д)—(њ).
- Б66 Доколку датумот на стекнување на деловната комбинација е по завршувањето на периодот на известување, но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, стекнувачот треба да ја обелодени информацијата што се бара според точка Б64, освен доколку почетното евидентирање на деловната комбинација е некомплетно во времето кога финансиските извештаи се одобрени за издавање. Во таква ситуација, стекнувачот треба да опише кои обелоденувања не можат да се направат и да ги обелодени причините зошто тоа не можело да се направи.
- Б67 Заради задоволување на целите на точка 61, стекнувачот треба да ги обелодени следниве информации за секоја материјално значајна деловна комбинација, односно сите индивидуално нематеријални деловни комбинации кои заедно претставуваат материјално значајни:
- (а) Доколку почетното евидентирање за деловната комбинација е некомплетно (види точка 45) за одредени средства, обврски, неконтролирани учества или ставки што требало да се земат предвид, а поради тоа одредени износи се евидентирани провизорно во финансиските извештаи треба да се обелодени:
 - (i) причините поради кои е некомплетно почетното евидентирање за деловната комбинација;
 - (ii) средствата, обврските, учества во капиталот или ставките што треба да се земат предвид за кои почетното евидентирање е некомплетно; и
 - (iii) природата и износот на која било прилагодување во текот на периодот на мерење признаена во периодот на известување во согласност со точка 49.
 - (б) За секој известувачки период по датумот на стекнување додека субјектот не го наплати, продаде или на поинаков начин го изгуби правото на средство по основ на Условен надоместок, или додека субјектот не ја намира обврската по основ на Условен надоместок или обврската е откажана или истече:
 - (i) промени во признаените износи, вклучувајќи ги и разликите што произлегуваат од подмирувањето;
 - (ii) промени во обемот на резултатите (недисконтирани), како и причините поради кои се случиле тие промени; и
 - (iii) техниките на вреднување и клучните инпути на моделот кои се користеле за мерење на условениот надомест.
 - (в) За условените обврски што се признаени во деловната комбинација, стекнувачот треба да обелодени информации што се бараат според точките 84 и 85 од МСС 37 за секоја класа на резервирање.
 - (г) Усогласување на сметководствената вредност на гудвилот на почетокот и на крајот на периодот на известување, прикажувајќи ги одделно:
 - (i) бруто-износот и акумулираните загуби поради обезвреднување на почетокот на периодот на известување.
 - (ii) дополнителниот гудвил признаен во текот на периодот на известување, освен гудвилот кој е вклучен во групата за отуѓување кој, на датумот на стекнување, ги задоволува критериумите да биде класифициран како чуван за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење*.
 - (iii) прилагодувањата како резултат на последователно признавање на одложени даночни средства во текот на периодот на известување во согласност со точка 67.
 - (iv) гудвилот вклучен во групата за отуѓување класифициран како чуван за продажба во согласност со МСФИ 5 и гудвилот кој е отпишан во текот на периодот на известување без претходно да биде вклучен во групата за отуѓување класифицирана како чувана за продажба.

МСФИ 3

- (v) загубите поради обезвреднување признаени во текот на периодот на известување во согласност со МСС 36. (МСС 36 бара обелоденување на информации за надоместливиот износ и обезвреднувањето на гудвилот како дополнување на ова барање.)
 - (vi) нето-курсните разлики што се јавуваат за време на периодот на известување во согласност со МСС 21 *Ефекти на промени на девизните курсеви*.
 - (vii) други промени во сметководствената вредност за време на периодот на известување.
 - (viii) бруто-износот и акумулираните загуби поради обезвреднување на крајот на периодот на известување.
- (д) Износот и објаснувањето за секоја добивка односно загуба признаена за време на периодот на известување која истовремено:
- (i) се однесува на стекнатите средства што можат да се идентификуваат или преземените обврски во деловната комбинација која била извршена во тековниот или во претходниот известувачки период; и
 - (ii) според големината, природата и фреквентноста треба да бидат обелоденети за подобро разбирање на финансиските извештаи.

Преодни одредби за деловните комбинации кои вклучуваат заеднички субјекти или единствен договор (примена на точка 66)

- Б68 Точката 64 укажува дека овој МСФИ се применува перспективно на деловните комбинации за кои датумот на стекнување е на или по почнувањето на првиот известувачки период кој започнува на или по 1 јули 2009 година. Порана примена е дозволена. Меѓутоа, субјектот треба да го примени овој МСФИ само на почетокот на годишниот известувачки период кој започнува на или по 30 јуни 2007 година. Доколку субјектот го примени овој МСФИ пред неговиот датум на примена, субјектот треба да го обелодени тој податок и во исто време да го примени МСС 27 (како што беше изменет во 2008 година).
- Б69 Барањето за перспективна примена на овој МСФИ ги има следниве ефекти врз деловната комбинација која вклучува заеднички субјекти или единствен договор доколку датумот на стекнување за таа деловна комбинација е пред примената на овој МСФИ:
- (а) *Класификација*—Субјектот треба да продолжи да ги класифицира претходните деловни комбинации во согласност со претходните сметководствени политики на субјектот за овие комбинации.
 - (б) *Претходно признаен гудвил*—На почетокот на првиот известувачки период во кој овој МСФИ е применет, сметководствената вредност на гудвилот кој произлегува од претходните деловни комбинации треба да претставува негова сметководствена вредност на тој датум во согласност со претходните сметководствени политики на субјектот. При определувањето на тој износ, субјектот треба да елиминира каква било акумулирана амортизација на тој гудвил, како и кое било соодветно намалување на гудвилот. Не треба да се прават други прилагодувања во сметководствената вредност на гудвилот.
 - (в) *Гудвил претходно признаен како намалување од капиталот*—Претходните сметководствени политики на субјектот може да резултирале во признавање на гудвил кој произлегувал од претходните деловни комбинации како намалување на капиталот. Во оваа ситуација субјектот не треба да го признае тој гудвил како средство на почетокот на првиот известувачки период во кој овој МСФИ е применет. Дополнително, субјектот не треба да го признае во добивката или загубата, кој било дел од тој гудвил при неговото отуѓување во целост или само дел од деловно работење на кој се однесува гудвилот, односно обезвреднување на единица која генерира готовина на која се однесува гудвилот.
 - (г) *Последователно евидентирање на гудвилот*—Од почетокот на првиот известувачки период во кој е применет овој МСФИ, субјектот треба да прекине со амортизацијата на гудвилот кој произлегува од претходната деловна комбинација и да го тестира за обезвреднување во согласност со МСС 36.
 - (д) *Претходно признаен негативен гудвил*—Субјектот кој ја евидентирал претходната деловна комбинација со примена на методот на набавка постои можност да признае одложен кредит за вишокот на неговото учество во нето-објективната вредност на средствата и

МСФИ 3

обврските на стекнатиот субјект што можат да се идентификуваат над трошоците за тоа учество (понекогаш наречен негативен гудвил). Доколку е ова случај, субјектот треба да ја отпише сметководствената вредност на тој одложен кредит на почетокот на првиот известувачки период во кој овој МСФИ е применет преку соодветна прилагодување на почетната состојба на задржаната добивка на тој датум.

МСФИ 5

**Меѓународен стандард за финансиско известување 5
Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати
работења****Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да го специфицира сметководството за средства кои се чуваат за продажба и презентирањето и прикажувањето и обелоденувањето на *прекинатото работење*. Овој МСФИ посебно бара:
- (а) средствата кои ги задоволуваат критериумите да бидат класифицирани како такви кои се чуваат за продажба, да бидат мерени по пониската од сметководствената и објективната вредност намалена за трошоците на продажба и депрецијацијата на таквите средства да престане да се врши; и
 - (б) средствата кои ги задоволуваат критериумите да бидат класифицирани како такви кои се чуваат за продажба да бидат презентирани одвоено во извештајот за финансиската состојба, а резултатите од прекинатото работење да бидат презентирани одвоено во извештајот за сеопфатна добивка.

Опфат

- 2 Барањата за класификација и презентирање на овој МСФИ се применуваат на сите признаени *нетековни средства*¹ и групи за отуѓување кај субјектот. Барањата за мерење на овој МСФИ се применуваат на сите признаени нетековни средства и групи за отуѓување (како што е дадено во точка 4), освен за оние средства наведени во точка 5 кои ќе продолжат да се мерат во согласност со споменатиот Стандард.
- 3 Средствата класифицирани како нетековни во согласност со МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* нема повторно да се класифицираат како *тековни средства* додека не ги задоволат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба во согласност со овој МСФИ. Средствата на група кои субјектот вообичаено би ги сметал за нетековни, а кои се стекнати исклучиво со цел за препродажба, нема да се класифицираат како тековни освен доколку не ги задоволуваат критериумите за класификација како такви кои се чуваат за продажба, во согласност со овој МСФИ.
- 4 Понекогаш субјектот отуѓува група средства, можеби со некои директно поврзани обврски, заедно во една трансакција. Таквата група за отуѓување може да биде група *единици кои генерираат готовина*, една единица која генерира готовина, или дел од единица која генерира готовина.² Групата може да ги вклучи сите средства и сите обврски на субјектот, вклучувајќи и тековни средства, тековни обврски и средства кои точка 5 ги исклучува од барањата за мерење на овој МСФИ. Доколку нетековно средство кое е во рамките на опфатот на барањата за мерење на овој МСФИ претставува дел од група за отуѓување, барањата за мерење на овој МСФИ се применуваат за групата како целина, така што групата ќе се мери според пониската од нејзината сметководствена и објективна вредност, намалена за трошоците за продажба. Барањата за мерење на поединечните средства и обврски во рамките на групата за отуѓување се дадени во точките 18, 19 и 23.
- 5 Одредбите за мерење на овој МСФИ³ не се применуваат за следниве средства што се покриени со наведените стандарди, или како поединечни средства, или како дел од група за отуѓување:
- (а) Одложени даночни средства (МСС 12 *Даноци на добивка*).

¹ За средства класифицирани во согласност со презентирањето според ликвидноста, нетековните средства се средства што вклучуваат износи кои се очекува да бидат надоместени за повеќе од дванаесет месеци по известувачкиот период. Точка 3 се применува на класификацијата на таквите средства.

² Меѓутоа, штом готовинските текови од средството или групата средства се очекува да произлегуваат главно од продажба наместо од континуирано користење, тие стануваат помалку зависни од готовинските текови што произлегуваат од други средства, а групата за отуѓување која била дел од единица која генерира готовина, станува одделна единица која генерира готовина.

³ Освен точките 18 и 19, кои бараат средствата кои се во прашање да бидат мерени во согласност со други применливи МСФИ.

МСФИ 5

- (б) Средства кои произлегуваат од придобивки за вработените (МСС 19 *Придобивки за вработените*).
 - (в) Финансиски средства во рамките на опфатот на МСФИ 9, *Финансиски инструменти*.
 - (г) Нетековни средства кои се евидентираат во согласност со моделот на објективна вредност во МСС 40, *Инвестициски недвижности*.
 - (д) Нетековни средства кои се измерени по објективна вредност намалена за трошоците за продажба во согласност со МСС 41 *Земјоделство*.
 - (е) Групи договори во рамките на опфатот на МСФИ 17, *Договори за осигурување*.
- 5А Барањата за класификација, презентирање и мерење во овој МСФИ применливи на нетековно средство (или група за отуѓување) што е класифицирано како такво кое се чува за продажба, исто така, се применуваат на нетековно средство (или група за отуѓување) што е класифицирано како такво кое се чува за распределба на сопствениците во нивната улога на сопственици (се чува за распределба на сопствениците).
- 5Б Овој МСФИ ги специфицира обелоденувањата што се бараат во однос на нетековни средства (или групи за отуѓување) кои се класифицирани како такви кои се чуваат за продажба или прекинато работење. Обелоденувања во друго МСФИ не се применуваат на таквите средства (или групи за отуѓување), освен доколку таквите МСФИ го бараат следново:
- (а) специфични обелоденувања во однос на нетековни средства (или групи за отуѓување) кои се класифицирани како такви кои се чуваат за продажба или прекинато работење; или
 - (б) обелоденувања во врска со мерења на средства и обврски во рамките на групата за отуѓување кои не се во опфатот на барањето за мерење од МСФИ 5 и таквите обелоденувања не се веќе прикажани во други белешки кон финансиските извештаи.

Дополнителни обелоденувања во врска со нетековни средства (или групи за отуѓување) кои се класифицираат како такви кои се чуваат за продажба или прекинато работење можеби ќе биде неопходно да се усогласат со општите барања од МСС 1, поконкретно со точките 15 и 125 од тој Стандард.

Класификација на нетековни средства (или групи за отуѓување) како такви кои се чуваат за продажба или се чуваат за распределба на сопственици

- 6 **Субјектот ќе класифицира нетековно средство (или група за отуѓување) како такво кое се чува за продажба, доколку неговата сметководствена вредност ќе биде надоместена главно преку трансакција на продажба наместо преку континуирано користење.**
- 7 За ова да биде случај, средството (или групата за отуѓување) мора да биде расположливо за продажба веднаш во неговата сегашна состојба, само под услови кои се вообичаени и карактеристични за продажби на такви средства (или групи за отуѓување) и неговата продажба мора да биде *многу веројатна*.
- 8 За продажбата да биде многу веројатна, соодветно ниво на раководство мора да се обврзе на план за продажба на средството (или групата за отуѓување) и мора да е започната активна програма за лоцирање на купувач и извршување на планот. Понатаму, средството (или групата за отуѓување) мора да биде активно рекламирано за продажба по цена која е разумна во однос на неговата тековна објективна вредност. Покрај тоа, треба да се очекува дека продажбата ќе се квалификува за признавање како извршена продажба во рамките на една година од датумот на класификацијата, освен како што е дозволено со точка 9, а бараните активности за извршување на планот треба да укажат дека не е веројатно дека ќе бидат направени значајни промени на планот или дека планот ќе биде повлечен. Веројатноста за одобрување од страна на акционерите (доколку се бара во законодавството) треба да се земе предвид како дел од проценката дали е продажбата многу веројатна.
- 8А Субјектот кој се обврзал на план за продажба кој вклучува губење контрола врз подружница, ќе ги класифицира сите средства и обврски на таа подружница како такви, кои се чуваат за продажба кога се исполнети критериумите наведени во точките 6–8, независно дали субјектот ќе задржи мажцинско учество во неговата поранешна подружница по продажбата.
- 9 Некои настани или околности може да го продолжат периодот за извршување на продажбата над една година. Продолжувањето на периодот потребен за извршување на продажбата не го спречува

МСФИ 5

средството (или групата за отуѓување) да биде класифицирано како такво кое се чува за продажба, доколку одложувањето е предизвикано од настани или околности што не се под контрола на субјектот и доколку постојат доволно докази дека субјектот останува обврзан на неговиот план да го продаде средството (или групата за отуѓување). Ова ќе биде случај кога се задоволени критериумите во Додаток Б.

- 10 Трансакциите на продажба вклучуваат размена на нетековни средства за други нетековни средства кога размената има комерцијална суштина во согласност со МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*.
- 11 Кога субјектот ќе стекне нетековно средство (или група за отуѓување) исклучиво со цел за негово последователно отуѓување, субјектот ќе го класифицира тоа нетековно средство (или групата за отуѓување) како такво кое се чува за продажба на датумот на стекнувањето, само доколку е задоволено барањето за една година од точка 8 (освен како што е дозволено со точка 9) и доколку е многу веројатно дека сите други критериуми во точките 7 и 8 кои не се задоволени на тој датум, ќе бидат задоволени во рамките на краток период по стекнувањето (вообичаено во рамките на три месеци).
- 12 Доколку критериумите во точките 7 и 8 се задоволени по датумот на известувачкиот период, субјектот нема да го класифицира нетековното средство (или групата за отуѓување) како такво кое се чува за продажба во финансиските извештаи кога ќе бидат издадени. Сепак, кога тие критериуми ќе бидат задоволени по известувачкиот период, но пред одобрувањето за издавање на финансиските извештаи, субјектот ќе ги обелодени информациите специфицирани во точките 41(а), (б) и (г) во белешките.
- 12А Нетековно средство (или група за отуѓување) се класифицира како такво кое се чува за распределба на сопствениците кога субјектот се обврзал да го распредели средството (или групата за отуѓување) на сопствениците. За ова да биде случај, средствата мора да бидат расположливи за распределба веднаш во нивната сегашна состојба и распределбата мора да биде многу веројатна. За распределбата да биде многу веројатна, мора да започнале дејствија за извршување на распределбата кои треба да се очекува да завршат во рамките на една година од датумот на класификацијата. Дејствијата кои се бараат за извршување на распределбата треба да укажуваат дека не е веројатно дека ќе се направат значајни промени во распределбата или дека распределбата ќе биде повлечена. Веројатноста за одобрување од страна на акционерите (доколку се бара во законодавството) треба да се земе предвид како дел од проценката дали распределбата е многу веројатна.

Нетековни средства кои треба да се напуштат

- 13 Субјектот нема да класифицира нетековно средство (или група за отуѓување) кое треба да се напушти, како такво, кое се чува за продажба. Тоа е така бидејќи неговата сметководствена вредност ќе биде надоместена главно преку негово континуирано користење. Меѓутоа, доколку групата за отуѓување која треба да се напушти ги задоволува критериумите во точка 32(а)-(в), субјектот ќе ги презентира резултатите и готовинските текови на групата за отуѓување како прекинато работење, во согласност со точките 33 и 34, на датумот на кој таа престанува да се користи. Нетековни средства (или групи за отуѓување) кои треба да се напуштат вклучуваат нетековни средства (или групи за отуѓување) кои треба да се користат до крајот на нивниот економски век, и нетековни средства (или групи за отуѓување) кои треба да се затворат, наместо да се продадат.
- 14 Субјектот нема да евидентира нетековно средство кое привремено не се користи како да било напуштено.

Мерење на нетековни средства (или групи за отуѓување) класифицирани како такви кои се чуваат за продажба**Мерење на нетековни средства (или група за отуѓување)**

- 15 Субјектот ќе мери нетековно средство (или група за отуѓување) класифицирано како такво кое се чува за продажба, по пониската од неговата сметководствена вредност и објективната вредност намалена за трошоците за продажба.

МСФИ 5

- 15A** Субјектот ќе мери нетековно средство (или група за отуѓување) класифицирано како такво кое се чува за распределба на сопствениците по пониската од неговата сметководствена вредност и објективната вредност намалена за трошоците за распределба.⁴
- 16 Доколку ново стекнато средство (или група за отуѓување) ги задоволува критериумите да биде класифицирано како такво кое се чува за продажба (види точка 11), примената на точка 15 ќе резултира во мерење на средството (или групата за отуѓување) при почетното признавање, по пониската од неговата сметководствена вредност, доколку не е така класифицирано (на пример, набавна вредност) и неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба. Оттука, доколку средството (или групата за отуѓување) е стекнато како дел од деловна комбинација, тоа ќе биде мерено по објективна вредност намалена за трошоците за продажба.
- 17 Кога се очекува продажбата да се случи по една година, субјектот ќе ги мери трошоците за продажба по нивната сегашна вредност. Секое зголемување на сегашната вредност на трошоците за продажба кое ќе произлезе од одминувањето на времето, ќе биде презентирано во добивка или загуба како трошок на финансирање.
- 18 Непосредно пред почетната класификација на средството (или групата за отуѓување) како такво кое се чува за продажба, сметководствената вредност на средството (или сите средства и обврски во групата) ќе се мерат во согласност со применливите МСФИ.
- 19 При последователно повторно мерење на групата за отуѓување, сметководствените вредности на сите средства или обврски кои не се во рамките на опфатот на барањата за мерење на овој МСФИ, но се вклучени во групата за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за продажба, ќе бидат повторно мерени во согласност со применливите МСФИ, пред објективната вредност намалена за трошоците за продажба на групата за отуѓување да биде повторно измерена.

Признавање на загуби поради обезвреднување и обратни трансакции

- 20 Субјектот ќе признае загуба поради обезвреднување за секое почетно или последователно опишување на средството (или групата за отуѓување) до објективната вредност намалена за трошоците за продажба, до степенот до кој таа не е признаена во согласност со точка 19.
- 21 Субјектот ќе признае добивка за секое последователно зголемување на објективната вредност намалена за трошоците за продажба на средството, но не над кумулативната загуба поради обезвреднување која била признаена или во согласност со овој МСФИ, или претходно во согласност со МСС 36 *Обезвреднување на средства*.
- 22 Субјектот ќе признае добивка за секое последователно зголемување на објективната вредност намалена за трошоците за продажба на групата за отуѓување:
- (а) до степенот до кој таа не била признаена во согласност со точка 19; но
 - (б) не над кумулативната загуба поради обезвреднување која била признаена или во согласност со овој МСФИ, или претходно во согласност со МСС 36, на нетековните средства кои се во рамките на опфатот на барањата за мерење на овој МСФИ.
- 23 Загубата поради обезвреднување (или секоја последователна добивка) признаена за група за отуѓување, ќе ја намали (или зголеми) сметководствената вредност на нетековните средства во групата кои се во рамките на опфатот на барањата за мерење на овој МСФИ, по редоследот на распределба даден во точките 104(а) и (б) и 122 од МСС 36 (ревизиран во 2004 година).
- 24 Добивка или загуба која не е претходно признаена до датумот на продажбата на нетековно средство (или група за отуѓување) ќе биде признаена на датумот на отпис. Барањата што се однесуваат на отпис се дадени во:
- (а) точките 67–72 на МСС 16 (изменет во 2003 година) за недвижности, постројки и опрема, и
 - (б) точките 112–117 на МСС 38 *Нематеријални средства* (изменет во 2004 година) за нематеријални средства.
- 25 Субјектот нема да депрецира (или амортизира) нетековно средство додека тоа е класифицирано како такво кое се чува за продажба или додека е дел од група за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба. Каматата и другите расходи што може да се припишат на обврските на групата за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба, и понатаму ќе се признаваат.

⁴ Трошоците да се изврши распределбата се инкрементални трошоци кои може директно да ѝ се припишат на распределбата, исклучувајќи финансиски трошоци и расход за данокот на добивка.

МСФИ 5

Промени во план за продажба или во план за распределба на сопственици

- 26 Доколку субјектот класифицирал средство (или група за отуѓување) како такво кое се чува за продажба или за распределба на сопственици, но критериумите во точките 7–9 (кое се чува за продажба) или во точката 12А (кое се чува за распределба на сопственици) повеќе не се исполнети, субјектот ќе престане да го класифицира средството (или групата за отуѓување) како нешто кое се чува за продажба или за распределба на сопственици (како што е соодветно). Во такви случаи, субјектот ќе го следи упатството во точките 27–29 за да ја евидентира оваа промена, освен кога се применува точка 26А.
- 26А Доколку субјектот врши повторна класификација на средство (или на група за отуѓување) директно од она кое се чува за продажба во она кое се чува за распределба на сопственици, или директно од она кое се чува за распределба на сопственици во она кое се чува за продажба, тогаш ваквата промена во класификацијата се смета за продолжување на првичниот план за отуѓување. Во таков случај, субјектот:
- (а) Нема да го следи упатството во точките 27–29 за да ја евидентира оваа промена. Субјектот треба ги примени барањата за класифицирање, презентирање и мерење од овој МСФИ кои се применливи на новиот метод на отуѓување.
 - (б) Треба да го измери нетековното средство (или група за отуѓување) така што ќе ги следи барањата во точка 15 (доколку повторно се класифицира како средство кое се чува за продажба) или 15А (доколку повторно да се класифицира како средство кое се чува за распределба на сопственици) и да го признае кое било намалување или зголемување на објективната вредност, намалено за трошоци за продажба/трошоци за распределба на нетековните средства (или група за отуѓување), така што ќе ги следи барањата во точките 20–25.
 - (в) Не треба да го менува датумот на класифицирање согласно точките 8 и 12А. Ова не го исклучува продолжувањето на временскиот период што е потребен за комплетирање на продажбата или на распределбата на сопствениците доколку се исполнети условите во точка 9.
- 27 Субјектот треба да мери нетековно средство (или група за отуѓување) кое престанува да се класифицира како такво кое се чува за продажба или како такво кое се чува за распределба на сопственици (или престанува да биде вклучено во група за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за продажба или која е класифицирана како таква која се чува за распределба на сопственици) според пониската од:
- (а) Неговата сметководствена вредност пред средството (или групата за отуѓување) да биде класифицирано како такво кое се чува за продажба или како такво кое се чува за распределба на сопственици, прилагодена за каква било депрецијација, амортизација или ревалоризација кои би биле признаени доколку средството (или групата за отуѓување) не беше класифицирано како такво кое се чува за продажба или како такво кое се чува за распределба на сопственици, и
 - (б) Неговиот *надоместлив износ* на датумот на последователната одлука да не се продава или распределува.⁵
- 28 Субјектот треба да ја вклучи секоја потребна корекција на сметководствената вредност на нетековно средство кое престанува да се класифицира како такво кое се чува за продажба во добивка или загуба⁶ од континуирано работење во периодот во кој критериумите во точките 7–9 или 12 А, соодветно, повеќе не се задоволени. Финансиските извештаи за периодите по направената класификација како средство кое се чува за продажба или како средство кое се чува за распределба на сопственици треба соодветно да се изменат доколку групата за отуѓување или нетековното средство кои повеќе не се класифицираат како такви кои се чуваат за продажба или како такви кои се чуваат за распределба на сопственици е подружница, заедничко работење, заеднички контролиран субјект, придружен субјект, или дел од учество во заеднички потфат или во придружен субјект. Субјектот треба да го презентира тоа прилагодување во истиот дел на извештајот за

⁵ Доколку нетековното средство е дел од единица која генерира готовина, неговиот надоместлив износ е сметководствената вредност што би била признаена по распределбата на секоја загуба поради обезвреднување која произлегува од таа единица која генерира готовина, во согласност со МСС 36.

⁶ Освен ако средството е недвижност, постројка и опрема или нематеријално средство кое било ревалоризирано во согласност со МСС 16 или МСС 38 пред да се класифицира како такво кое се чува за продажба, во кој случај корекцијата ќе се третира како зголемување или намалување на ревалоризација.

МСФИ 5

сеопфатна добивка кој се користи за презентирање на добивка или загуба, доколку има, признаена во согласност со точка 37.

- 29 Доколку субјектот отстрани поединечно средство или обврска од група за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за продажба, преостанатите средства и обврски на групата за отуѓување кои треба да се продадат ќе продолжат да се мерат како група, само доколку групата ги задоволува критериумите во точките 7–9. Доколку субјектот отстрани поединечно средство или обврска од група за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за распределба на сопственици, преостанатите средства и обврски на групата за отуѓување кои треба да се распределат треба и понатаму да се мерат како група само доколку групата го исполнува критериумот во точка 12А. Во спротивно, преостанатите нетековни средства на групата, кои поединечно ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба (или како такви кои се чуваат за распределба на сопственици) треба да се мерат поединечно, по пониската од нивната сметководствена вредност и објективна вредност намалена за трошоците за продажба (или трошоците за распределба) на тој датум. Сите нетековни средства кои не го задоволуваат критериумот за средства што се чуваат за продажба треба да престанат да се класифицираат како такви кои се чуваат за продажба согласно точка 26. Сите нетековни средства кои не го задоволуваат критериумот за средства што се чуваат за распределба на сопственици треба да престанат да се класифицираат како такви кои се чуваат за распределба на сопственици согласно точка 26.

Презентирање и обелоденување

- 30 Субјектот треба да презентира и обелоденува информации што ќе им овозможат на корисниците на финансиски извештај евалуација на финансиските ефекти на прекинато работење и отуѓувања на нетековни средства (или групи за отуѓување).

Презентирање на прекинато работење

- 31 Дадена компонента на субјект се состои од работење и готовински текови кои можат јасно да се разликуваат, оперативно и за целите на финансиското известување, од остатокот на субјектот. Со други зборови, компонента на субјект ќе биде единица која генерира готовина или група единици кои генерираат готовина додека се чува за користење.
- 32 Прекинато работење претставува компонента на субјектот која е или отуѓена или е класифицирана како таква која се чува за продажба, и
- (а) претставува одделна главна линија на деловно работење или географска област на работењето,
 - (б) претставува дел од еден координиран план за отуѓување на одделна главна линија на деловното работење или географска област на работењето, или
 - (в) претставува подружница стекната исклучиво со цел за препродажба.
- 33 Субјектот треба да обелодени:
- (а) Еден износ во извештајот за сеопфатна добивка, кој се состои од вкупниот износ на:
 - (i) добивката или загубата на прекинатото работење по оданочување, и
 - (ii) добивката или загубата по оданочувањето, признаена при мерењето, до објективната вредност намалена за трошоците за продажба или на отуѓувањето на средствата или групата(те) за отуѓување кои го сочинуваат прекинатото работење.
 - (б) Анализа на единствениот износ под (а) во:
 - (i) приходот, расходите и добивката или загубата од прекинатото работење пред оданочување;
 - (ii) поврзаниот расход за данок на добивка како што се бара со точка 81(ж) на МСС 12.
 - (iii) добивката или загубата признаена при мерењето до објективна вредност намалена за трошоците за продажба или на отуѓувањето на средствата или групата(те) за отуѓување кои го сочинуваат прекинатото работење; и
 - (iv) поврзаниот расход за данок на добивка како што се бара со точка 81(ж) на МСС 12.

МСФИ 5

- Анализата може да се презентира во белешките или во извештајот за сеопфатна добивка. Доколку е презентирани во извештајот за сеопфатна добивка, треба да биде презентирани во делот идентификуван како дел кој се однесува на прекинато работење, т.е. одвоено од континуираното работење. Анализата не се бара за групите за отуѓување кои се штотуку стекнати подружници кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба при стекнувањето (види точка 11).
- (в) Нето-готовинските текови што може да им се припишат на оперативните, инвестициските и финансирачките активности на прекинатото работење. Ваквите обелоденувања можат да бидат презентирани или во белешките, или во самите финансиски извештаи. Овие обелоденувања не се бараат за групите за отуѓување кои се штотуку стекнати подружници кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба при стекнувањето (види точка 11).
- (г) Износот на приход од континуирано работење и од прекинато работење кој може да им се припише на сопствениците на матичното друштво. Ваквите обелоденувања можат да бидат презентирани или во белешките, или во извештајот за сеопфатна добивка.
- 33А Доколку субјектот ги презентира ставките на добивка или загуба во одделен извештај како што е опишано во точка 10А на МСС 1 (изменет во 2011 година), делот кој е идентификуван како дел што се однесува на прекинато работење е презентирани во тој извештај.
- 34 Субјектот повторно треба да ги презентира обелоденувањата во точка 33 за претходни периоди презентирани во финансиските извештаи, така што обелоденувањата треба да се однесуваат на целото работење кое било прекинато до датумот на известувачкиот период, за последниот презентирани период.
- 35 Прилагодувањата во тековниот период, на износи кои биле претходно презентирани во прекинато работење, а кои се директно поврзани со отуѓувањето на прекинато работење во претходен период, треба да бидат класифицирани одвоено во прекинато работење. Природата и износот на таквите прилагодувања треба да бидат обелоденети. Примери на околности во кои ваквите прилагодувања може да се јават ги вклучуваат следниве:
- (а) Разрешување на неизвесностите што произлегуваат од условите на трансакцијата за отуѓување, како што се разрешувањето на прилагодувања на куповната цена и прашањето на обесштетување на купувачот.
- (б) Разрешување на неизвесностите што произлегуваат од, и се директно поврзани со работењето на компонентата пред нејзиното отуѓување, како што се облигациите што ги задржува продавачот за заштита на околната и гаранција за производот.
- (в) Намирување на облигациите според план за придобивки за вработените, под услов намирувањето да е директно поврзано со трансакцијата на отуѓување.
- 36 Доколку субјектот престане да класифицира дадена компонента на субјектот како таква која се чува за продажба, резултатите од работењето на таа компонента, претходно презентирани во прекинато работење во согласност со точките 33–35, треба повторно да се класифицираат и да бидат вклучени во добивката од континуираното работење за сите презентирани периоди. Износите за претходните периоди треба да бидат опишани како да се повторно презентирани.
- 36А Субјект кој се обврзал на план за продажба кој вклучува губење контрола врз подружница, треба да ги обелодени информациите што се бараат со точките 33–36 кога подружницата е група за отуѓување која ја исполнува дефиницијата за прекинато работење во согласност со точка 32.

Добивки и загуби поврзани со континуирано работење

- 37 Секоја добивка или загуба при повторното мерење на нетековно средство (или група за отуѓување) класифицирано како такво кое се чува за продажба, кое не ја задоволува дефиницијата за прекинато работење, треба да биде вклучена во добивката или загубата од континуирано работење.

Презентирање на нетековно средство или група за отуѓување класифицирани како такви кои се чуваат за продажба

- 38 Субјектот треба да презентира нетековно средство класифицирано како такво кое се чува за продажба, и средства на група за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба, одделно од другите средства во извештајот за финансиската состојба. Обврските на групата за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба, треба да бидат презентирани одделно од другите обврски во извештајот за финансиската состојба. Тие средства и обврски нема да се

МСФИ 5

пребиваат и презентираат како еден износ. Главните класи на средства и обврски класифицирани како такви кои се чуваат за продажба, треба да бидат одделно обелоденети или во извештајот за финансиската состојба или во белешките, освен како што е дозволено со точка 39. Субјектот треба да го презентира одделно секој кумулативен приход или расход признаен во останата сеопфатна добивка, поврзан со нетековно средство (или група за отуѓување) класифицирано како такво кое се чува за продажба.

- 39 Доколку групата за отуѓување претставува штотуку стекната подружница која ги задоволува критериумите за класифицирање како таква која се чува за продажба при стекнување (види точка 11), не се бара обелоденување на главните групи на средства и обврски.
- 40 Субјектот нема повторно да ги класифицира или повторно да ги презентира износите презентирани за нетековните средства или за средствата и обврските на групите за отуѓување класифицирани како такви кои се чуваат за продажба, во извештајот за финансиската состојба за претходни периоди за да ја одрази класификацијата во извештајот за финансиската состојба за последниот презентирани период.

Дополнителни обелоденувања

- 41 Субјектот треба да ги обелодени следниве информации во белешките во периодот во кој нетековно средство (или група за отуѓување) било или класифицирано како такво кое се чува за продажба, или било продадено:
- (а) опис на нетековното средство (или групата за отуѓување);
 - (б) опис на фактите и околностите на продажбата, или кон водат до очекуваното отуѓување, и очекуваниот начин и временски распоред на тоа отуѓување;
 - (в) добивката или загубата признаена во согласност со точките 20–22 и, доколку не е одделно презентирани во извештајот за сеопфатна добивка, делот во извештајот за сеопфатна добивка кој ја вклучува таа добивка или загуба;
 - (г) доколку е применливо, известувачкиот сегмент во кој нетековното средство (или група за отуѓување) е презентирани во согласност со МСФИ 8 *Оперативни сегменти*.
- 42 Доколку се применува или точка 26 или точка 29, субјектот треба да обелодени, во периодот на одлуката, да се промени планот за продавање на нетековното средство (или групата за отуѓување), опис на фактите и околностите кои довеле до одлуката и влијанието на одлуката врз резултатите од работењето за периодот и за секој презентирани претходен период.

Преодни одредби

- 43 Овој МСФИ треба да се применува во идни периоди на нетековни средства (или групи за отуѓување) кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба, како и на работење кое ги задоволува критериумите да се класифицира како прекинато по датумот на стапување во сила на овој МСФИ. Субјектот може да ги применува барањата на овој МСФИ кај сите нетековни средства (или групи за отуѓување) кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба, и кај работење кое ги задоволува критериумите да се класифицира како прекинато по кој било датум пред датумот на стапување во сила на овој МСФИ, сè додека вреднувањата и другите информации потребни за примена на овој МСФИ биле добиени во времето кога тие критериуми биле првобитно задоволени.

Датум на стапување во сила

- 44 Субјектот треба да го применува овој МСФИ за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува овој МСФИ за период кој почнува пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 44А МСС 1 (изменет во 2007 година) ја измени терминологијата користена насекаде во МСФИ. Покрај тоа, тој ги измени точките 3 и 38 и додаде точка 33А. Субјектот треба да ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (изменет во 2007 година) за поран период, измените треба да се применуваат за тој поран период.

МСФИ 5

- 44Б МСС 27 *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи* (изменет во 2008 година) додаде точка 33(г). Субјектот треба да ја применува таа измена за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 27 (изменет во 2008 година) за поран период, измената треба да се применува за тој поран период. Измената треба да се применува ретроспективно.
- 44В Точките 8А и 36А беа додадени со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Субјектот треба да ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2009 година. Дозволена е порана примена. Сепак, субјектот нема да ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат пред 1 јули 2009 година освен ако, исто така, не го применува МСС 27 (изменет во јануари 2008 година). Доколку субјектот ги применува измените пред 1 јули 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да ги применува измените за идни периоди од датумот на кој тој прво го применил МСФИ 5, предмет на преодните одредби во точка 45 на МСС 27 (изменет во јануари 2008 година).
- 44Г Точките 5А, 12А и 15А беа додадени и точката 8 беше изменета со КТМФИ 17 *Распределби на безготовински средства на сопствениците* во ноември 2008 година. Тие измени треба да се применуваат во идни периоди на нетековни средства (или групи за отуѓување) кои се класифицирани како такви кои се чуваат за распределба на сопствениците во годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2009 година. Не се дозволува ретроактивна примена. Дозволена е примена пред тој датум. Доколку субјектот ги применува измените за период кој почнува пред 1 јули 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт и, исто така, треба да ги примени МСФИ 3 *Деловни комбинации* (изменет во 2008 година), МСС 27 (изменет во јануари 2008 година) и КТМФИ 17.
- 44Д Точката 5Б е додадена со *Подобрувањата на МСФИ* издаден во април 2009 година. Субјектот треба да ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2010 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 44Ѓ [Се брише]
- 44Е МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, издаден во мај 2011 година, ја измени точката 28. Субјектот треба да ја применува таа измена кога го применува МСФИ 11.
- 44Ж МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*, издаден во мај 2011 година, ги измени дефиницијата за објективна вредност и дефиницијата за надоместлив износ во Додаток А. Субјектот треба да ги применува тие измени кога го применува МСФИ 13.
- 44З *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ја измени точка 33А. Субјектот треба да ја применува таа измена кога го применува МСС 1 со нејзините измени од јуни 2011 година.
- 44С [Се брише]
- 44И МСФИ 9, како што е издаден во јули 2014 година, ја измени точка 5 и ги избриша точките 44Ѓ и 44С. Субјектот треба да ги применува тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 44Ј *Циклус на годишни подобрувања 2012–2014 година*, издаден во септември 2014 година, ги измени точките 26–29 и ја додаде точка 26А. Субјектот треба перспективно да ги применува тие измени во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* на измените во методот на отуѓување кои се појавуваат во годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 44К МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 5. Субјектот треба да ја применува таа измена кога го применува МСФИ 17.

Повлекување на МСС 35

- 45 Овој МСФИ го заменува МСС 35 *Работење кое се прекинува*.

МСФИ 5

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ.

Единица која генерира готовина	Најмалата група средства која може да се идентификува, а која генерира готовина кои се во голема мера независни од готовинските приливи од други средства или групи средства.
Компонента на субјект	Работење и готовински текови кои јасно можат да се издвојат од остатокот на субјектот, оперативно и за цели на финансиско известување.
Трошоци за продажба	Дополнителни трошоци кои директно можат да се припишат на отуѓувањето на средство (или група за отуѓување), исклучувајќи ги финансиските трошоци и расходот за данокот на добивка.
Тековно средство	Субјект треба да класифицира средство како тековно кога: (а) тоа очекува да го реализира средството, или има намера да го продаде или троши, во неговиот вообичаен оперативен циклус. (б) го чува средството главно за цели на тргување. (в) очекува да го реализира средството во рамките на дванаесет месеци по известувачкиот период. (г) средството е готовина или еквиваленти на готовина (како што е дефинирано во МСС 7), освен ако средството не е ограничено да може да се разменува или користи за намирување обврска за најмалку дванаесет месеци по известувачкиот период.
Прекинато работење	Компонента на субјект која била отуѓена или е класифицирана како таква која се чува за продажба и: (а) Претставува одделна главна линија на деловно работење или географска област на работење, (б) претставува дел од еден координиран план за отуѓување на одделна главна линија на деловно работење или географска област на работење, или (в) претставува подружница стекната исклучиво со цел за препродажба.
Група за отуѓување	Група средства што треба да бидат отуѓени, со продажба или на друг начин, заедно како група во една трансакција, и обврски кои директно се поврзани со тие средства што треба да бидат, исто така, пренесени со таа трансакција. Групата вклучува гудвил стекнат во деловна комбинација доколку групата е единица која генерира готовина на која ѝ е распределен гудвил во согласност со барањата на точките 80–87 на МСС 36 <i>Обезвредување на средства</i> (изменет 2004 година) или доколку е работење во рамките на таква единица која генерира готовина.
Објективна вредност	<i>Објективна вредност</i> е цената која би била добиена при продажба на некое средство или би била платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење. (Види МСФИ 13.)
Цврсто обврзување за набавка	Договор помеѓу неповрзани странки, обврзувачки за двете страни и вообичаено правно обврзувачки, кој ги (а) специфицира сите значителни услови, вклучувајќи ги и цената и временскиот распоред на трансакциите, и (б) вклучува елементи со кои се обесхрабрува неисполнувањето на условите од договорот од страна на договорните странки кое е доволно големо што го прави многу веројатно исполнувањето на договорот.
Многу веројатно	Значително повеќе веројатно отколку веројатно .
Нетековно средство	Средство кое не ја исполнува дефиницијата за тековно средство .

МСФИ 5

Веројатно	Повеќе е веројатно отколку неверојатно.
Надоместлив износ	Поголемиот износ од објективната вредност на средството намалена за трошоците за продажба и неговата употребна вредност .
Употребна вредност	Сегашна вредност на проценетите идни готовински текови кои се очекуваат да произлезат од континуираната употреба на средството и од неговото отуѓување на крајот на неговиот корисен век на употреба.

МСФИ 5

Додаток Б
Додаток за примена*Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ.***Продолжување на периодот кој е потребен за завршување на продажбата**

- Б1 Како што е забележено во точка 9, продолжување на периодот кој е потребен за завршување на продажба не спречува некое средство (или група за отуѓување) да бидат класифицирани како такви кои се чуваат за продажба доколку одложувањето го предизвикале настани или околности кои се надвор од контролата на субјектот и постои доволно доказ дека субјектот и понатаму останува посветен на планот за продажба на средството (или групата за отуѓување). Изземање од барањето за една година во точка 8 треба да се примени во следниве ситуации во кои такви настани и околности се јавуваат:
- (а) На датумот кога субјектот самиот се обврзува на план за продажба на нетековно средство (или група за отуѓување), тоа разумно очекува дека други (не купувачот) треба да наметнат услови за преносот на средството (или групата за отуѓување) кои треба да го продолжат периодот што се бара за завршување на продажбата, и:
 - (i) дејствијата кои се неопходни за да се одговори на тие услови не би можеле да почнат додека не се добие *цврсто обврзување за набавка*, и
 - (ii) цврсто обврзување за набавка е многу веројатно во рамките на една година.
 - (б) Субјект добива цврсто обврзување за набавка и, како резултат на тоа, купувачот или други неочекувано наметнуваат услови на преносот на нетековното средство (или групата за отуѓување), претходно класифицирани како такви кои се чуваат за продажба со кои треба да се продолжи периодот што е потребен за завршување на продажбата, и:
 - (i) навремени дејствија неопходни да се одговори на условите што се случиле, и
 - (ii) се очекува поволен исход од факторите на одложување.
 - (в) За време на почетниот едногодишен период, се јавуваат околности кои претходно се сметале за неверојатни и, како резултат на тоа, нетековно средство (или група за отуѓување), претходно класифицирано како такво кое се чува за продажба, не е продадено до крајот на тој период, и:
 - (i) за време на почетниот едногодишен период субјектот презел дејствие кое е неопходно да одговори на промените во околностите,
 - (ii) со нетековното средство (или групата за отуѓување) активно се тргува на пазар по цена која е разумна, имајќи ги предвид промените во околностите, и
 - (iii) критериумите во точките 7 и 8 се исполнети.

МСФИ 6

**Меѓународен стандард за финансиско известување 6
Истражување за и вреднување на минерални ресурси****Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да го специфицира финансиското известување за *истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси*.
- 2 Посебно, овој МСФИ бара:
 - (а) Ограничени подобрувања на постоечките сметководствени практики за *издатоците за истражување и вреднување*.
 - (б) Субјектите кои признаваат *средства на истражување и вреднување* да ги проценуваат таквите средства за обезвреднување во согласност со овој МСФИ, како и да го мерат секое обезвреднување во согласност со МСС 36 *Обезвреднување на средства*.
 - (в) Обелоденувања коишто ги идентификуваат и објаснуваат износите во финансиските извештаи на субјектот, кои произлегуваат од истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси, и им помагаат на корисниците на тие финансиски извештаи да ги разберат износот, временскиот распоред и извесноста на идните готовински текови од какви било признаени средства на истражување и вреднување.

Опфат

- 3 Субјектот ќе го применува овој МСФИ кај издатоците за истражување и вреднување коишто ги прави.
- 4 Овој МСФИ не третира други аспекти на сметководството на субјекти кои се занимаваат со истражување за и вреднување на минерални ресурси.
- 5 Субјектот нема да го применува овој МСФИ на направените издатоци:
 - (а) Пред истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси, како што се издатоците направени пред субјектот да ги стекне законските права да истражува конкретна област.
 - (б) Откако техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на даден минерален ресурс може да се демонстрираат.

Признавање на средства на истражување и вреднување**Времено ослободување од МСС 8, точки 11 и 12**

- 6 Кога ги развива своите сметководствени политики, субјектот кој признава средства на истражување и вреднување, ќе ја применува точка 10 од МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.
- 7 Точките 11 и 12 од МСС 8 наведуваат извори на авторитативни барања и упатства кои се бараат од раководството да ги разгледува при развивањето на сметководствена политика за дадена ставка, доколку друг МСФИ не е применлив конкретно за таа ставка. Зависно од точките 9 и 10 подолу, овој МСФИ го ослободува субјектот од примена на овие точки во неговите сметководствени политики за признавањето и мерењето на средствата на истражување и вреднување.

Мерење на средства на истражување и вреднување**Мерење при признавање**

- 8 Средствата на истражување и вреднување ќе бидат мерени по набавна вредност.

МСФИ 6

Елементи на набавната вредност на средствата на истражување и вреднување

- 9 Субјектот ќе утврди сметководствена политика која специфицира кои издатоци се признаени како средства на истражување и вреднување и ќе ја применува таа политика конзистентно. При ваквото утврдување, субјектот го зема предвид степенот до кој издатокот може да се поврзе со пронаоѓањето на конкретни минерални ресурси. Следниве се примери на издатоци што може да бидат вклучени во почетното мерење на средствата на истражување и вреднување (листата не е исцрпна):
- (а) Стекнување права за истражување;
 - (б) Топографски, геолошки, геохемиски и геофизички истражувања;
 - (в) Истражувачко дупчење;
 - (г) Ископување;
 - (д) Вадење примероци; и
 - (ѓ) Активности поврзани со вреднување на техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на минерален ресурс.
- 10 Издатоците поврзани со развојот на минералните ресурси нема да се признаваат како средства на истражување и вреднување. *Концепциската рамка за финансиско известување* и МСС 38 *Нематеријални средства*, обезбедуваат упатства за признавањето на средствата што произлегуваат од развојот.
- 11 Во согласност со МСС 37, *Резервирања, условени обврски и условени средства*, субјектот признава какви било облигации за отстранување и реставрирање, кои се создаваат во текот на конкретен период како последица на преземањето на истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси.

Мерење по признавање

- 12 По признавањето, субјектот ќе го применува или моделот на набавна вредност или моделот на ревалоризација на средствата на истражување и вреднување. Доколку се применува моделот на ревалоризација (било моделот во МСС 16, *Недвижности, постројки и опрема*, било моделот во МСС 38), тој ќе биде конзистентен со класификацијата на средствата (види точка 15).

Промени во сметководствени политики

- 13 Субјектот може да ги промени своите сметководствени политики за издатоците за истражување и вреднување, доколку промената ги прави финансиските извештаи порелевантни за потребите на корисниците во донесувањето економски одлуки, и не помалку веродостојни, или пак ги прави поверодостојни, и не помалку релевантни за тие потреби. Субјектот ќе просудува за релевантноста и веродостојноста користејќи ги критериумите на МСС 8.
- 14 За да ја оправда промената во своите сметководствени политики за издатоците за истражување и вреднување, субјектот треба да покаже дека таквата промена повеќе ги доближува неговите финансиски извештаи до задоволувањето на критериумите на МСС 8, но промената не мора да постигне целосно придржување кон тие критериуми.

Презентирање**Класификација на средствата на истражување и вреднување**

- 15 Субјектот ќе ги класифицира средствата на истражување и вреднување како материјални или нематеријални според природата на стекнатите средства, и ќе ја применува таа класификација конзистентно.
- 16 Некои средства на истражување и вреднување се третираат како нематеријални (на пример, права на дупчење), а други како материјални (на пример, возила и опрема за дупчење). До степенот до кој дадено материјално средство се консумира при развојот на нематеријално средство, износот кој го одразува тоа консумирање е дел од набавната вредност на нематеријалното средство. Сепак,

МСФИ 6

користењето на материјално средство за развивање на нематеријално средство не го менува материјалното средство во нематеријално средство.

Рекласификација на средства на истражување и вреднување

- 17 Средството на истражување и вреднување повеќе нема да се класифицира како такво, кога техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на минерален ресурс можат да се демонстрираат. Средствата на истражување и вреднување треба да се проценат за обезвреднување и каква било загуба поради обезвреднување треба да се признае пред рекласификацијата.

Обезвреднување**Признавање и мерење**

- 18 Средствата на истражување и вреднување треба да се проценат за обезвреднување кога фактите и околностите укажуваат дека сметководствената вредност на средството на истражување и вреднување може да го надмине неговниот надоместлив износ. Кога фактите и околностите укажуваат дека сметководствената вредност го надминува надоместливиот износ, субјектот ќе ја мери, презентира и обелодени секоја резултирачка загуба поради обезвреднување во согласност со МСС 36, освен како што е пропишано со точка 21 подолу.
- 19 Само за целите на средствата на истражување и вреднување ќе се применува точка 20 на овој МСФИ наместо точките 8–17 на МСС 36, кога ќе се идентификува дека средството на истражување и вреднување може да биде обезвреднето. Точка 20 го користи терминот „средства“, но се применува подеднакво за одделни средства на истражување и вреднување или за единица која генерира готовина.
- 20 Еден или повеќе од следниве факти и околности укажуваат дека субјектот треба да ги тестира средствата на истражување и вреднување за обезвреднување (листата не е исцрпна):
- (а) Периодот во кој субјектот има право да истражува во конкретната област завршил во текот на периодот или ќе заврши во блиска иднина и не се очекува да биде обновен.
 - (б) Суштинскиот издаток за понатамошно истражување за и вреднување на минерални ресурси во конкретната област не е ниту буџетиран ниту планиран.
 - (в) Истражувањето за и вреднувањето на минерални ресурси во конкретната област не довеле до откривање на комерцијално оправдани количества минерални ресурси, и субјектот одлучил да ги прекине таквите активности во конкретната област.
 - (г) Постојат доволно податоци кои укажуваат дека, иако е веројатно дека ќе продолжи развојот во конкретната област, не е веројатно дека сметководствената вредност на средството на истражување и вреднување ќе биде надоместена целосно преку успешниот развој или преку продажба.

Во кој било од случаите, или во слични случаи, субјектот треба да спроведе тест за обезвреднување во согласност со МСС 36. Секоја загуба поради обезвреднување се признава како расход во согласност со МСС 36.

Специфицирање на нивото на кое средствата на истражување и вреднување се проценуваат за обезвреднување

- 21 Субјектот ќе утврди сметководствена политика за распределба на средствата на истражување и вреднување по единици кои генерираат готовина или групи единици кои генерираат готовина, со цел проценка на таквите средства за обезвреднување. Секоја единица која генерира готовина или група единици на кои им е распределено средство на истражување и вреднување, нема да биде поголема од оперативен сегмент, утврден во согласност со МСФИ 8 *Оперативни сегменти*.
- 22 Нивото идентификувано од страна на субјектот за целите на тестирање за обезвреднување на средствата на истражување и вреднување, може да се состои од една или повеќе единици кои генерираат готовина.

МСФИ 6

Обелоденување

- 23 Субјектот треба да обелодени информации што ги идентификуваат и објаснуваат износите признаени во неговите финансиски извештаи, кои произлегуваат од истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси.
- 24 За да се придржува кон точка 23, субјектот треба да го обелодени следново:
- (а) Неговите сметководствени политики за издатоците за истражување и вреднување, вклучувајќи го и признавањето на средствата на истражување и вреднување.
 - (б) Износите на средствата, обврските, приходите и расходите и оперативните и инвестициски готовински текови што произлегуваат од истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси.
- 25 Субјектот ќе ги третира средствата на истражување и вреднување како посебна група средства и ќе ги прави обелоденувањата што се бараат со МСС 16 или МСС 38, конзистентно со начинот на кој се класифицирани самите средства.

Датум на стапување во сила

- 26 Субјектот ќе го применува овој МСФИ за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Се поттикнува и порана примена. Доколку субјектот го применува овој МСФИ за период кој почнува пред 1 јануари 2006 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 26А *Измените на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ- стандардите*, издадено во 2018 година, ја изменија точка 10. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена доколку во исто време субјектот, исто така, ги примени и сите други измени направени со *Измените на упатувањата на Концепциската рамка во МСФИ- стандардите*. Субјектот треба да ја применува МСФИ 6 ретроактивно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*. Сепак, доколку субјектот определи дека ретроактивната примена би била непрактична или би подразбирала несоодветни трошоци или напори, тој ќе ги примени измените во МСФИ 6 преку упатување на точките 23–28, 50–53 и 54Г од МСС 8.

Преодни одредби

- 27 Доколку е непрактично да се применува конкретно барање од точка 18 на споредбени информации што се однесуваат на годишни периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2006 година, субјектот ќе го обелодени тој факт. МСС 8 го објаснува поимот „непрактично“.

IFRS 6

Додаток А
Дефинирани поими*Овој додаток е составен дел на овој МСФИ***средства на
истражување и
вреднување****Издатоци за истражување и вреднување** коишто се признаени како средства во согласност со сметководствената политика на субјектот.**издатоци за
истражување и
вреднување**Издатоци направени од страна на субјектот во врска со **истражување за и вреднување на минералните ресурси** пред да бидат утврдени техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на дадениот минерален ресурс.**истражување за и
вреднување на
минерални ресурси**

Истражување за минерални ресурси, вклучувајќи минерали, нафта, природен гас и слични необновливи ресурси откако субјектот ќе се стекне со законски права да врши истражување на конкретна област, како и по утврдувањето на техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на дадениот минерален ресурс.

МСФИ 7

**Меѓународен стандард за финансиско известување 7
Финансиски инструменти: Обелоденувања****Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да бара од субјектите да обезбедат обелоденувања во нивните финансиски извештаи кои ќе им овозможат на корисниците да ги вреднуваат:
 - (а) значајноста на финансиските инструменти за финансиската состојба и резултат на субјектот; и
 - (б) природата и степенот на ризиците што произлегуваат од финансиските инструменти на коишто е изложен субјектот во текот на периодот и на крајот на периодот на известување, и како субјектот управува со тие ризици.
- 2 Принципите во овој МСФИ ги надополнуваат принципите за признавање, мерење и презентирање на финансиски средства и финансиски обврски во МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање* и МСФИ 9 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

Опфат

- 3 Овој МСФИ треба да го применуваат сите субјекти за сите видови финансиски инструменти, освен:
 - (а) Оние учества во подружници, придружни субјекти и заеднички потфати кои се евидентираат согласно МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи* или МСС 28 *Инвестиции во придружни претпријатија и заеднички потфати*. Меѓутоа, во некои случаи, МСФИ 10, МСС 27 или МСС 28 бараат, или му дозволуваат на субјектот да го евидентира учеството во подружница, придружен субјект или заеднички потфат користејќи го МСФИ 9; во тие случаи, субјектите треба да ги применуваат барањата на овој МСФИ и, за оние кои се мерени според објективна вредност, барањата од МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*. Субјектите, исто така, треба да го применуваат овој МСФИ за сите деривативи кои се поврзани со учества во подружници, придружен субјект и заеднички потфати, освен доколку деривативот ја исполнува дефиницијата за сопственички инструмент во МСС 32.
 - (б) Правата и облигациите на работодавачите што произлегуваат од плановите за придобивки за вработените, за кои се применува МСС 19, *Придобивки за вработените*.
 - (в) [Се брише]
 - (г) Договори за осигурување како што се дефинирани во МСФИ 17 *Договори за осигурување* или договори за инвестирање со својства на дискреционо учество во рамките на опфатот на МСФИ 17. Сепак, овој МСФИ се однесува на:
 - (i) деривативите што се вградени во договорите во рамките на опфатот на МСФИ 17, доколку МСФИ 9 бара од субјектот да ги евидентира одделно.
 - (ii) компонентите на инвестирање кои се одвоени од договорите во рамките на опфатот на МСФИ 17, доколку МСФИ 17 бара такво одвојување, освен ако одвоената компонента на инвестирање е договор за инвестирање со својства на дискреционо учество.
 - (iii) правата и облигациите на издавачот што произлегуваат од договори за осигурување кои ја исполнуваат дефиницијата за *договори за финансиска гаранција*, доколку издавачот го применува МСФИ 9 во признавањето и мерењето на договорите. Сепак, издавачот треба да го примени МСФИ 17 доколку издавачот избере, согласно точка 7(д) од МСФИ 17, да го применува МСФИ 17 во признавање и мерење на договорите.
 - (iv) правата и облигациите на субјектот кои се финансиски инструменти што произлегуваат од договори за кредитни картички, или слични договори кои овозможуваат кредитни аранжмани или аранжмани за плаќање, кои ги издава субјектот и кои ја исполнуваат дефиницијата за договор за осигурување доколку субјектот го примени МСФИ 9 на тие права и обврски согласно точка 7(ж) од МСФИ 17 и точка 2.1(д)(iv) од МСФИ 9.

МСФИ 7

- (v) правата и облигациите на субјектот кои се финансиски инструменти што произлегуваат од договори за осигурување кои ги издава субјектот и кои го ограничуваат надоместокот за осигурени настани до износот кој инаку би бил потребен за подмирува на облигацијата на носителот на полисата создадена со договорот, доколку субјектот избере, согласно точка 8А од МСФИ 17, на таквите договори да го примени МСФИ 9, наместо МСФИ 17.
- (д) Финансиските инструменти, договори и облигации кај трансакции за плаќање врз основа на акции за кои се применува МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*, освен што овој МСФИ се применува за договори во рамките на опфатот на МСФИ 9.
- (ѓ) Инструментите за кои се бара да се класифицираат како сопственички инструменти согласно точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г од МСС 32.
- 4 Овој МСФИ се однесува на признаени и непризнаени финансиски инструменти. Признаените финансиски инструменти вклучуваат финансиски средства и финансиски обврски кои се во рамките на опфатот на МСФИ 9. Непризнаените финансиски инструменти вклучуваат некои финансиски инструменти кои, иако се надвор од опфатот на МСФИ 9, се во рамките на опфатот на овој МСФИ.
- 5 Овој МСФИ се применува за договори за купување или продавање нефинансиска ставка која е во рамките на опфатот на МСФИ 9.
- 5А Барањето за обелоденување на кредитен ризик од точките 35А–35Л се однесува на оние права за кои МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи* специфицира дека се евидентираат согласно МСФИ 9 за целите на признавање на добивки или загуби од обезвреднување. Кое било упатување на финансиски средства или финансиски инструменти во овие точки да ги вклучуваат тие права, освен ако не е наведено поинаку.

Класи на финансиски инструменти и ниво на обелоденување

- 6 Кога овој МСФИ бара обелоденувања според класа на финансиски инструмент, субјектот треба да ги групира финансиските инструменти во класи кои се соодветни на природата на информациите кои се обелоденети и кои ги земаат предвид карактеристиките на тие финансиски инструменти. Субјектот треба да обезбеди доволно информации за да се овозможи усогласување на линиските ставки коишто се презентирани во извештајот за финансиска состојба.

Значајност на финансиските инструменти за финансиската состојба и резултат

- 7 Субјектот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ја вреднуваат значајноста на финансиските инструменти за неговата финансиска состојба и резултат.

Извештај за финансиска состојба**Категории на финансиски средства и финансиски обврски**

- 8 Сметководствените вредности на секоја од следниве категории, како што се дефинирани во МСФИ 9, треба да бидат обелоденети било во извештајот за финансиската состојба или во белешките:
- (а) Финансиски средства кои се мерат според објективна вредност низ добивка или загуба, кои ги покажуваат одделно (i) оние што се назначени како такви при почетното признавање или последователно согласно точка 6.7.1 од МСФИ 9; (ii) оние што се измерени како такви согласно изборот во точка 3.3.5 од МСФИ 9; (iii) оние што се измерени како такви согласно изборот во точка 33А од МСС 32 и (iv) оние што задолжително се измерени според објективна вредност преку добивка или загуба согласно МСФИ 9.
- (б)–(г) [Се брише]
- (д) Финансиски обврски според објективна вредност низ добивка или загуба, со одделно прикажување на (i) оние што се назначени како такви при почетното признавање или последователно согласно точка 6.7.1 од МСФИ 9 и (ii) оние што ја исполнуваат дефиницијата за такви кои се чуваат за тргување во МСФИ 9.

МСФИ 7

- (г) Финансиски средства кои се мерат според амортизирана набавна вредност.
- (е) Финансиски обврски кои се мерат според амортизирана набавна вредност.
- (ж) Финансиски средства кои се мерат според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка, со одделно прикажување на (i) финансиски средства кои се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка согласно точка 4.1.2А од МСФИ 9; и (ii) инвестиции во сопственички инструменти назначени како такви при почетното признавање согласно точка 5.7.5 од МСФИ 9.

Финансиски средства или финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба

- 9 Доколку субјектот назначил финансиско средство (или група финансиски средства) како измерени според објективната вредност преку добивка или загуба, кои инаку би биле измерени според објективната вредност преку останата сеопфатна добивка или амортизирана набавна вредност, тогаш субјектот треба да ги обелодени:
- (а) Максималната *кредитна изложеност* (види точка 3б (а)) на финансиското средство (или група финансиски средства) на крајот на периодот на известување.
 - (б) Износот за којшто сите поврзани кредитни деривативи или слични инструменти ја намалуваат таа максимална кредитна изложеност (види точка 3б(б)).
 - (в) Износот на промената, во текот на периодот и кумулативно, на објективната вредност на финансиското средство (или на група финансиски средства), којашто може да им се припише на промените во кредитниот ризик на финансиските средства утврдена на еден од следниве начини:
 - (i) како износот на промената во неговата објективна вредност која не може да им се припише на промените во пазарните услови од кои произлегува *пазарен ризик*; или
 - (ii) со користење алтернативен метод со кој субјектот верува дека на поверодостоен начин го претставува износот на промената во неговата објективна вредност која може да им се припише на промените на кредитниот ризик на средството.Промените на пазарните услови од кои произлегува пазарен ризик вклучуваат промени на видена реперна каматна стапка, цена на стоката, девизен курс или индекс на цени или стапки.
 - (г) Износот на промената во објективната вредност на сите поврзани кредитни деривативи или слични инструменти која настанала во текот на периодот и кумулативно од моментот на назначувањето на заемот или побарувањето.
- 10 Доколку субјектот назначил финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба согласно точка 4.2.2 од МСФИ 9 и има обврска да ги прикаже ефектите од промените во кредитниот ризик на таа обврска во останата сеопфатна добивка (види точка 5.7.7 од МСФИ 9), субјектот треба ги обелодени:
- (а) Износот на промената, кумулативно, во објективната вредност на финансиската обврска која може да им се припише на промените на кредитниот ризик на таа обврска (види точки Б5.7.13–Б5.7.20 од МСФИ 9 за упатство за определување на ефектите од промените во кредитниот ризик на таа обврска);
 - (б) Разликата помеѓу сметководствената вредност на финансиската обврска и износот којшто согласно договорот субјектот ќе треба да му го плати на имателот на облигацијата при доспевање.
 - (в) Кои било преноси на кумулативна добивка или загуба во капиталот во текот на периодот, вклучително и причините за таквите преноси.
 - (г) Доколку обврската е опишана во текот на периодот, износот (доколку го има) прикажан во останата сеопфатна добивка кој бил реализиран при отписот.
- 10А Доколку субјектот назначил финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба согласно точка 4.2.2 од МСФИ 9 и има обврска да ги прикаже сите промени во објективната вредност на таа обврска (вклучително и ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската) во добивка или загуба (види точки 5.7.7 и 5.7.8 од МСФИ 9), субјектот треба да ги обелодени:
- а) износот на промената, во текот на периодот, како и кумулативно, во објективната вредност на финансиската обврска која може да им се припише на промените на кредитниот ризик

МСФИ 7

- на таа обврска (види точки Б5.7.13–Б5.7.20 од МСФИ 9 за упатство за определување на ефектите од промените во кредитниот ризик на таа обврска); и
- (б) разликата помеѓу сметководствената вредност на финансиската обврска и износот којшто согласно договорот субјектот ќе треба да му го плати на имателот на облигацијата при доспевање.
- 11 Субјектот треба, исто така, да обелодени:
- (а) Детален опис на методите што биле користени за да биде согласно барањата во точките 9(в), 10(а) и 10А(а) или во точка 5.7.7(а) од МСФИ 9, вклучително и објаснување за тоа зошто е соодветен методот.
- (б) Доколку субјектот верува дека обелоденувањето што го има дадено, било во извештајот за финансиската состојба или во белешките, за да биде согласно барањата во точките 9(в), 10(а) или 10А(а) или во точка 5.7.7(а) од МСФИ не ја претставува верно промената во објективната вредност на финансиското средство или финансиската обврска, која може да се припише на промените во нивниот кредитен ризик, причините за доаѓањето до тој заклучок и факторите за кои субјектот верува дека се релевантни.
- (в) Детален опис на методологијата или методологиите што биле користени за да се определи дали прикажувањето на ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската во останата сеопфатна добивка би довело до сметководствено несогласување или би го зголемило таквото сметководствено несовпаѓање во добивка или загуба (види точки 5.7.7 и 5.7.8 од МСФИ 9). Доколку субјектот има обврска да ги прикаже ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската во добивка или загуба (види точка 5.7.8 од МСФИ 9), обелоденувањето мора да содржи детален опис на економскиот однос опишан во точка Б5.7.6 од МСФИ 9.

Инвестиции во сопственички инструменти определени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка

- 11А Доколку субјектот назначил инвестиции во сопственички инструменти да бидат измерени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка, како што е дозволено со точка 5.7.5 од МСФИ 9, субјектот треба да обелодени:
- (а) Кои инвестиции во сопственички инструменти биле назначени да бидат измерени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка.
- (б) Причините за користење на ова алтернативно прикажување.
- (в) Објективната вредност на секоја таква инвестиција на крајот на периодот на известување.
- (г) Дивидендите што се признаени во текот на периодот, со одделно прикажување на оние што се однесуваат на инвестициите што се отпишани во текот на периодот на известување и оние што се однесуваат на инвестициите што биле чувани на крајот на периодот на известување.
- (д) Какви било преноси на кумулативна добивка или загуба во капиталот во текот на периодот, вклучувајќи ги и причините за таквите преноси.
- 11Б Доколку субјектот отпишал инвестиции во сопственички инструменти мерени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во текот на периодот на известување, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) Причините за отуѓување на инвестициите.
- (б) Објективната вредност на инвестициите на датумот на отпис.
- (в) Кумулативната добивка или загуба при отуѓување.

Рекласификација

- 12–12А [Се брише]
- 12Б Субјектот треба да обелодени дали, во сегашниот или во претходни периоди на известување, направил рекласификација на кои било финансиски средства согласно точка 4.4.1 од МСФИ 9. За секој таков настан, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) Датумот на таквата рекласификација.

МСФИ 7

- (б) Детално објаснување на промените во деловниот модел и квалитативен опис на ефектите од таквата промена врз финансиските извештаи на субјектот.
- (в) Износот кој е рекласифициран во и од секоја категорија.
- 12В За секој известувачки период што следува по направена рекласификација, па сè до моментот на нивниот опис, субјектот треба да направи обелоденување за средствата што биле рекласифицирани од категоријата на објективна вредност преку добивка или загуба така што нивното мерење се врши според амортизирана набавна вредност или објективна вредност преку останата сеопфатна добивка согласно точка 4.4.1 од МСФИ 9:
- (а) ефективната каматна стапка определена на датумот на направената рекласификација; и
- (б) приходот од камата кој е признат.
- 12Г Доколку, од датумот на последниот годишен извештај, субјектот рекласифицирал финансиски средства од категоријата на објективна вредност преку останата сеопфатна добивка така што тие се мерат според амортизирана набавна вредност, или од категоријата на објективна вредност преку добивка или загуба така што тие се мерат според амортизирана набавна вредност или објективна вредност преку останата сеопфатна добивка, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) објективната вредност на финансиските средства на крајот на периодот на известување; и
- (б) објективната вредност на добивката или загубата кои би биле признаени во добивка или загуба или во останата сеопфатна добивка во текот на периодот на известување доколку нефинансиските средства не биле рекласифицирани.
- 13 [Се брише]

Пребивање на финансиски средства и финансиски обврски

- 13А Обелоденувањата во точките 13Б–13Д ги дополнуваат другите барања за обелоденување во овој МСФИ и се задолжителни за сите признати финансиски инструменти кои се пребиваат согласно точка 43 од МСС 32. Овие обелоденувања, исто така, се применуваат и на признати финансиски инструменти кои се предмет на важечки главен аранжман за пребивање или сличен договор, без разлика на тоа дали тие се пребиени согласно точка 42 од МСС 32.
- 13Б Субјектот треба да обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат ефектите или потенцијалните ефекти од аранжмани за порамнување врз финансиската состојба на субјектот. Ова ги вклучува ефектите или потенцијалните ефекти на правата на пребивање кои се поврзани со признатите финансиски средства на субјектот и со признатите финансиски обврски кои се во опфатот на точка 13А.
- 13В За да ја исполни целта од точка 13Б, субјектот треба одделно да ги обелодени, на крајот на периодот на известување, следниве квантитативни информации за признати финансиски средства и признати финансиски обврски кои се во опфатот на точка 13А:
- (а) износите на тие признаени финансиски средства и признаени финансиски обврски;
- (б) износите што се пребиени согласно критериумите во точка 42 од МСС 32 кога се определуваат нето-износите прикажани во извештајот за финансиска состојба;
- (в) нето-износите што се прикажани во извештајот за финансиска состојба;
- (г) износите кои се предмет на важечки главен аранжман за пребивање или сличен договор, кои не се на друг начин опфатени во точка 13В(б), вклучувајќи ги и:
- (i) износите што се однесуваат на признати финансиски инструменти кои не исполнуваат некои или сите од критериумите за пребивање од точка 42 од МСС 32; и
- (ii) износите што се однесуваат на финансиски обезбедување (вклучувајќи и готовинско обезбедување); и
- (е) Нето-износот по направеното одземање на износите во (г) од износите во (в) погоре.
- Информациите што се бараат со оваа точка треба да бидат прикажани во табеларен формат, одделно за финансиски средства и за финансиска обврска, освен ако не е посоодветен некој друг формат.
- 13Г Вкупниот износ обелоденет согласно точка 13В(г) за инструмент треба да биде ограничен на износот од точка 13В(в) за тој инструмент.
- 13Д Субјектот треба да вклучи опис, во обелоденувањето, на правата на пребивање поврзани со признатите финансиски средства и признатите финансиски обврски на субјектот кои се предмет на

МСФИ 7

важечки аранжмани за главно пребивање и слични договори кои се обелоденети согласно точка 13В(г), вклучувајќи ја и природата на тие права.

- 13Г Доколку информациите што се бараат со точките 13Б–13Д се обелоденуваат во повеќе од една белешка кон финансиските извештаи, субјектот треба да ја назначи поврзаноста на тие белешки.

Обезбедување

- 14 Субјектот треба да ги обелодени:
- (а) сметководствената вредност на финансиските средства коишто ги заложил како обезбедување за обврски или условени обврски, вклучувајќи ги износите што биле рекласифицирани согласно точка 3.2.23(а) од МСФИ 9; и
 - (б) условите и барањата поврзани со неговиот залог.
- 15 Кога субјектот поседува обезбедување (на финансиски или нефинансиски средства) и му е дозволено да го продаде или повторно да го заложува обезбедување во отсуство на неизвршување на плаќање од страна на сопственикот на обезбедување, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) објективната вредност на обезбедувањето кое го поседува;
 - (б) објективната вредност на сите такви продадени или повторно заложени обезбедувања и дали субјектот има облигација да ги врати; и
 - (в) условите и барањата коишто се поврзани со користење на обезбедување.

Сметка за исправка за кредитни загуби

- 16 [Се брише]
- 16А Сметководствената вредност на финансиски средства кои се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка согласно точка 4.1.2А од МСФИ 9 не се намалува за исправка на вредност за загуба, и субјектот не треба одделно да ја прикаже исправката на вредност за загуба во извештајот за финансиска состојба како намалување на сметководствената вредност на финансиското средство. Меѓутоа, субјектот треба да ја обелодени исправката на вредност за загуба во белешките кон финансиските извештаи.

Сложени финансиски инструменти со повеќекратни вградени деривативи

- 17 Доколку субјектот издал инструмент којшто содржи и компонента на обврска и компонента на капиталот (види ја точка 28 на МСС 32), и инструментот има повеќекратни вградени деривативи чии вредности се меѓузависни (како што е отповиклив конвертибилен должнички инструмент), субјектот треба да го обелодени постоењето на тие својства.

Неизвршувања и прекршувања

- 18 За *обврските за заеми* кои се признаени на крајот на периодот на известување, субјектот треба да обелодени:
- (а) детали за какви било неизвршени плаќања во текот на периодот на главница, камата, фонд за исплата на долгови, или услови за откуп на тие обврски по основ на заеми;
 - (б) сметководствената вредност на доспеаните неплатени обврски за заеми на крајот на периодот на известување; и
 - (в) дали неизвршеното плаќање било поправено, или роковите на обврските за заеми биле повторно договорени, пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање.
- 19 Доколку, во текот на периодот, постоеле прекршувања на роковите од договорот за заем кои се поинакви од оние што се опишани во точка 18, субјектот треба да ја обелодени истата информација како што се бара според точка 18 доколку тие прекршувања му овозможиле на давател на заем да бара забрзана отплата (освен доколку прекршувањето не било поправено, или роковите на заемот биле повторно договорени, на или пред крајот на периодот на известување).

МСФИ 7

Извештај за сеопфатна добивка**Ставки на приход, расход, добивки или загуби**

- 20 Субјектот треба да ги обелодени следниве ставки на приход, расход, добивки или загуби во извештајот за сеопфатна добивка или во белешките:
- (a) Нето-добивки или загуби од:
 - (i) финансиски средства или финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба, покажувајќи ги одделно оние од финансиски средства или финансиски обврски коишто се назначени како такви при почетното признавање или последователно, согласно точка 6.7.1 од МСФИ 9, и оние од финансиски средства или финансиски обврски кои задолжително се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба согласно МСФИ 9 (на пример, финансиски обврски кои ја исполнуваат дефиницијата за финансиски обврски кои се чуваат за тргување во МСФИ 9). За финансиски обврски назначени како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба, субјектот треба одделно да ги прикаже износот на добивка или загуба признаен во останата сеопфатна добивка и износот признаен во добивка или загуба.
 - (ii)–(iv) [Се брише]
 - (v) финансиски обврски мерени според амортизирана набавна вредност.
 - (vi) финансиски средства мерени според амортизирана набавна вредност.
 - (vii) инвестиции во сопственички инструменти определени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка согласно точка 5.7.5 од МСФИ 9.
 - (viii) финансиски средства мерени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка согласно точка 4.1.2A од МСФИ 9, со одделно прикажување на износот на добивка или загуба признаен во останата сеопфатна добивка во текот на периодот и износот кој е рекласифициран по направен отпис од акумулирана останата сеопфатна добивка или загуба за периодот.
 - (б) Вкупниот приход од камати и вкупниот расход за камати (пресметан со примена на метод на ефективна камата) за финансиски средства што се мерат според амортизирана набавна вредност или што се мерени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка согласно точка 4.1.2A од МСФИ 9 (покажувајќи ги тие износи одделно); или финансиски обврски што не се мерени според објективна вредност преку добивка или загуба.
 - (в) Приходи и расход од надоместоци (а кои износи не се вклучени во утврдувањето на ефективната каматна стапка) кои произлегуваат од:
 - (i) финансиски средства или финансиски обврски кои не се според објективна вредност преку добивка или загуба; и
 - (ii) трустови и други фидуцијарни активности кои резултираат во чување или инвестирање средства за сметка на поединци, трустови, планови за користи при пензионирање и други институции.
 - (г) [Се брише]
 - (д) [Се брише]
- 20А Субјектот треба да обелодени анализа на добивката или загубата призната во извештајот за сеопфатна добивка која произлегува од отписот на финансиски средства мерени според амортизирана набавна вредност, со одделно прикажување на добивките и загубите што произлегуваат од отписот на тие финансиски средства. Ова обелоденување треба да ги вклучува причините за отпис на тие финансиски средства.

Други обелоденувања**Сметководствени политики**

- 21 Согласно точка 117 на МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (како што е изменет во 2007 година), субјектот обелоденува информации за својата материјална сметководствена политика. Информациите за основата (или основите) за мерење за финансиски инструменти кои биле

МСФИ 7

користени за подготовка на финансиските извештаи се очекува да бидат информации за материјална сметководствена политика.

Сметководство за хеџинг

- 21А Субјектот треба да ги примени барањата за обелоденување во точките 21Б–24Г за оние изложености на ризик за кои субјектот прави хеџирање и за кои одбрал да применува сметководство за хеџинг. Обелоденувањата според сметководството за хеџинг треба да дадат информации во врска со:
- (а) стратегијата за управување со ризик на субјектот и како таа се применува на управување со ризик;
 - (б) како активностите за хеџинг на субјектот можат да влијаат на износот, роковите и несигурноста на нсговите идни готовински тексови; и
 - (в) ефектот кој сметководството за хеџинг го имал врз извештајот за финансиска состојба, извештајот за сеопфатна добивка и извештајот за промена во капиталот на субјектот.
- 21Б Субјектот треба да ги презентира бараните обелоденувања во една белешка или во посебен дел на неговите финансиски извештаи. Меѓутоа, субјектот не треба да ги дуплира информациите кои се веќе презентирани на друго место, под услов информациите да бидат вклучени преку посочување од финансиските извештаи на некој друг извештај, како што е коментар на раководството или извештај за ризик, што им се достапни на корисниците на финансиските извештаи под истите услови, како и финансиските извештаи, и во исто време. Без информациите што се вклучени преку посочување, финансиските извештаи не се целосни.
- 21В Кога точките 22А–24Г бараат од субјектот да го одвои обелоденувањето на информациите според категории на ризик, субјектот треба да ја определи секоја категорија на ризик врз основа на изложеностите на ризик за кои субјектот одлучил да прави хеџинг и на кои се применува сметководство за хеџинг. Субјектот треба да ги определи категориите на ризик доследно за сите обелоденувања на сметководство за хеџинг.
- 21Г За да ги исполни целите во точка 21А, субјектот треба (освен ако во продолжение не е наведено поинаку) да определи колку детали ќе обелодени, колку треба да се стави акцент на различни аспекти на барањата за обелоденување, соодветното ниво на групирање или расчленување, и дали корисниците на финансиските извештаи имаат потреба од дополнителни објаснувања за да можат да ги оценат квантитативните информации што се обелоденети. Меѓутоа, субјектот треба да го користи истото ниво на групирање или расчленување што го користи и за барањата за обелоденување на поврзани информации од овој МСФИ и МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*.

Стратегија за управување со ризик

- 22 [Се брише]
- 22А Субјектот треба да ја објасни својата стратегија за управување со ризик за секоја категорија на изложеност на ризик за која одлучил да хеџира и за која се применува сметководство за хеџинг. Ова објаснување треба да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да оценат (на пример):
- (а) Како настанува секој ризик.
 - (б) Како управува субјектот со секој ризик; ова вклучува дали субјектот хеџира некоја ставка во целост за сите ризици, или хеџира компонента на ризик (или компоненти) на некоја ставка и зошто.
 - (в) Степенот на изложености на ризик со кој управува субјектот.
- 22Б За да ги исполни барањата од точка 22А, информациите треба да содржат (и не се ограничени само на) опис на:
- (а) инструментите за хеџинг кои се користат (и како се користат) за хеџирање на изложеностите на ризик;
 - (б) како го определува субјектот економскиот однос помеѓу хеџираната ставка и хеџираниот инструмент со цел проценка на ефективност на хеџингот; и
 - (в) како го определува субјектот показателот за хеџинг и кои се изворите на неефективност на хеџингот.

МСФИ 7

- 22Б Кога субјектот назначува конкретна компонента на ризик како хеџирана ставка (види точка 6.3.7 од МСФИ 9), субјектот треба, освен обелоденувањата што се бараат со точките 22А и 22Б, да ги обелодени и квалитативните или квантитативните информации во врска со следново:
- (а) како ја определил субјектот компонентата за ризик која е определена како хеџирана ставка (вклучувајќи и опис на природата на односот помеѓу компонентата за ризик и ставката во целина); и
 - (б) како се однесува компонентата на ризик на ставката во целина (на пример, определена компонента за ризик која историски е покриена во просек 80 проценти од промените во објективната вредност на ставката во целина).

Износ, рокови и неизвесност на идните готовински текови

- 23 [Се брише]
- 23А Освен ако не се применува изземањето од точка 23В, субјектот треба да обелодени квантитативни информации според категорија на ризик за да им овозможи на корисниците на неговите финансиски извештаи да направат проценка на условите и барањата на инструментите за хеџинг и како тие влијаат на износот, роковите и неизвесноста на идните готовински текови на субјектот.
- 23Б За да ги исполни барањата од точка 23А, субјектот треба да прикаже детална анализа во која се обелоденети:
- (а) профилот на временските рокови на номиналниот износ на хеџинг инструментот; и
 - (б) доколку е применливо, просечната цена или стапка (на пример, утврдените или термински цени итн.) на хеџинг инструментот.
- 23В Во ситуации кои субјектот често ги „ресетира“ (т.е. ги прекинува и повторно ги започнува) хеџинг односите поради хеџинг инструментот и хеџираната ставка често се менуваат (т.е. субјектот користи динамичен процес во кој изложеноста и хеџинг инструментите што се користат за управување со таа изложеност не остануваат исти подолго време—како во случајот во точка Б6.5.24(б) од МСФИ 9), субјектот:
- (а) е изземен од обврската да обезбеди обелоденувања што се бараат со точките 23А и 23Б.
 - (б) треба да обелодени:
 - (i) информации за тоа која е основната стратегија за управување со ризик во врска со тие хеџинг односи;
 - (ii) опис на тоа како ја одразува својата стратегија за управување со ризик со користење на сметководство за хеџинг и назначување на тие специфични хеџинг односи; и
 - (iii) индикација за тоа колку често хеџинг односот се прекинува и повторно се започнува како дел од процесот на субјектот во врска со тие хеџинг односи.
- 23Г Субјектот треба да обелодени, според категории на ризик, опис на изворите на неефективност на хеџингот кои се очекува да влијаат на хеџинг односот во неговото времетраење.
- 23Д Доколку во хеџинг односот се појават други избори на неефективност на хеџингот, субјектот треба да ги обелодени тие извори според категории на ризик и да ја објасни резултирчката неефективност на хеџингот.
- 23Г За хеџинг на готовински текови, субјектот треба да обелодени опис на која било прогнозирана трансакција за која било употребено сметководство за хеџинг во претходните периоди, но кој повеќе не се очекува да се случи во иднина.

Ефекти на сметководството за хеџинг на финансиската состојба и резултат

- 24 [Се брише]
- 24А Субјектот треба да ги обелодени, во табеларен формат, следниве износи што се однесуваат на ставките назначени како хеџинг инструменти, одделно, според категоријата на ризик за секој вид хеџинг (хеџинг на објективна вредност, хеџинг на готовински тек или хеџинг на нето-инвестирање во работење со странство):

МСФИ 7

- (а) сметководствената вредност на инструментите за хеџинг (финансиски средства одделно од финансиски обврски);
- (б) линиската ставка во извештајот на финансиска состојба која го содржи инструментот за хеџирање;
- (в) промената на објективната вредност на инструментот за хеџирање која се користи како основа за признавање на неефективноста на хеџингот за периодот; и
- (г) номиналните износи (вклучувајќи ги количествата, како што се тони или кубни метри) на инструментите за хеџинг.
- 24Б Субјектот треба да ги обелодени, во табеларен формат, следниве износи што се однесуваат на хеџирани ставки, одделно, според категоријата на ризик за секој вид хеџинг, на следниов начин:
- (а) За хеџирања на објективна вредност:
- (i) сметководствената вредност на хеџираната ставка признаена во извештајот за финансиска состојба (прикажување средства одделно од обврски);
- (ii) акумулираниот износ на прилагодувањата на хеџингот на објективната вредност на хеџирана ставка вклучен во сметководствената вредност на хеџираната ставка признаена во извештајот за финансиска состојба (прикажување средства одделно од обврски);
- (iii) линиската ставка во извештајот за финансиска состојба која ја вклучува хеџираната ставка;
- (iv) промената на вредноста на хеџираната ставка која се користи како основа за признавање на неефективноста на хеџингот за периодот; и
- (v) акумулираниот износ на прилагодувањата на хеџингот на објективната вредност кои преостануваат во извештајот за финансиска состојба за кои било хеџирани ставки кои престанале да бидат прилагодени за хеџинг добивки и загуби согласно точка 6.5.10 од МСФИ 9.
- (б) за хеџирања на готовински текови и хеџирања на нето-инвестиции во работење со странство:
- (i) промената на вредноста на хеџираната ставка која се користи како основа за признавање на неефективноста на хеџингот за периодот (т.е. за хеџирања на готовински текови, промената на вредноста која била користена за да се одреди неефективноста на хеџингот која била признаена согласно точка 6.5.11(в) од МСФИ 9);
- (ii) состојби на резерва на хеџинг на готовински текови и на резерва за преведување на работење со странство за континуирани хеџирања кои се евидентираат согласно точките 6.5.11 и 6.5.13(а) од МСФИ 9; и
- (iii) состојбите кои преостануваат во резерва на хеџинг на готовински текови и во резерва за преведување на работење со странство од какви било хеџинг односи за кои повеќе не се применува сметководство за хеџинг.
- 24В Субјектот треба да ги обелодени, во табеларен формат, следниве износи, одделно, според категоријата на ризик за секој тип хеџирања, на следниов начин:
- (а) За хеџирања на објективна вредност:
- (i) неефективност на хеџинг—т.е. разликата помеѓу добивките или загубите на инструментот за хеџирање и хеџираната ставка—признати во добивка или загуба (или останата сеопфатна добивка за хеџирања на сопственички инструмент за кој субјектот избрал да ги презентира промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка согласно точка 5.7.5 од МСФИ 9); и
- (ii) линиската ставка во извештајот за сеопфатна добивка која ја вклучува неефективноста на хеџингот која била призната.
- (б) За хеџирања на готовински текови и хеџирања на нето-инвестиции во работење со странство:
- (i) добивки или загуби по основ на хеџирање за периодот за известување кои биле признати во останата сеопфатна добивка;
- (ii) неефективноста на хеџингот призната во добивка или загуба;

МСФИ 7

- (iii) линиската ставка во извештајот за сеопфатна добивка која ја вклучува признатата неефективност на хеџингот;
 - (iv) износот кој е рекласифициран од резерва на хеџинг на готовински текови или резерва за преведување на работење со странство во добивка или загуба како исправка поради рекласификација (види МСС 1) (правење разлика помеѓу износите за кои претходно било користено сметководство за хеџинг но за кои повеќе не се очекува хеџинг на идни готовински текови, и износите што биле пренесени поради тоа што хеџираната ставка влијаела на добивката или загубата);
 - (v) линиската ставка во извештајот за сеопфатна добивка која ја вклучува исправката поради рекласификација (види МСС 1); и
 - (vi) за хеџирања на нето-состојби, добивките или загубите по основ на хеџирање признати во одвоена линиска ставка во извештајот за сеопфатна добивка (види точка 6.6.4 од МСФИ 9).
- 24Г Кога обемот на хеџинг односите на кои се применува исклучокот од точка 23В не ги прикажува на веродостоен начин нормалните количества во текот на периодот (т.е. обемот на датумот на известување не ги одразува обемот во текот на периодот), субјектот треба да го обелодени тој факт и причината зошто верува дека количествата не се прикажани на веродостоен начин.
- 24Г Субјектот треба да прикаже усогласување на секоја компонента на капитал и анализа на останата сеопфатна добивка согласно МСС 1 кои, кога се земаат заедно:
- (a) ги прикажуваат, како минимум, разликите помеѓу износите што се однесуваат на обелоденувањата во точка 24В(б)(i) и (б)(iv), како и износите што се евидентирани согласно точка 6.5.11(г)(i) и (г)(iii) од МСФИ 9;
 - (б) ги прикажуваат разликите помеѓу износите што се поврзани со временската вредност на опциите за хеџирање на хеџирани ставки што се поврзани со трансакции и износи што се поврзани со временска вредност на опции за хеџирање на хеџирани ставки кои се однесуваат на временски периоди кога субјектот прави евидентирање на временската вредност на опција согласно точка 6.5.15 од МСФИ 9; и
 - (в) ги прикажуваат разликите помеѓу износите што се поврзани со термински елементи на термински договори и распоните на девизна основа на финансиски инструменти кои се користат за хеџирање на хеџирани ставки поврзани со трансакции и износи што се поврзани со термински елементи на термински договори и распоните на девизна основа на финансиски инструменти кои се користат за хеџирање на хеџирани ставки што се однесуваат на временските периоди кога субјектот ги евидентира тие износи согласно точка 6.5.16 од МСФИ 9.
- 24Д Субјектот треба да ја обелодени информацијата која се бара во точка 24Г, одделно, според категорија на ризик. Ваквото расчленување според ризик може да се прикаже во белешките кон финансиските извештаи.
- Опција за назначување на кредитна изложеност како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба**
- 24Г Доколку субјектот назначи финансиски инструмент, или негов дел, како мерен според објективна вредност преку добивка или загуба затоа што користи кредитен дериватив за да управува со кредитниот ризик на тој финансиски инструмент, субјектот треба да обелодени:
- (a) за кредитни деривативи кои биле користени за управување со кредитен ризик на финансиски инструменти назначени како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба согласно точка 6.7.1 од МСФИ 9, усогласување на секој од номиналните износи на објективната вредност на почетокот и на крајот од периодот;
 - (б) добивката или загубата призната во добивка или загуба при назначување на финансиски инструмент, или негов дел, како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба согласно точка 6.7.1 од МСФИ 9; и
 - (в) кога се прекинува со мерење на финансиски инструмент, или негов дел, според објективна вредност преку добивка или загуба, објективната вредност на тој финансиски инструменти која станала новата сметководствена вредност согласно точка 6.7.4 од МСФИ 9 и поврзаниот номинален износ или износ на капитал (освен за обезбедување споредливи

МСФИ 7

информации согласно МСС 1, субјектот нема обврска да продолжи со ваквото обелоденување во наредни периоди).

Неизвесност која произлегува од реформа за реперната каматна стапка

- 24Е За хеџинг односи на кои субјектот ги применува изземањата определени во точките 6.8.4–6.8.12 од МСФИ 9 или точките 102Г–102Л од МСС 39, субјектот треба да обелодени:
- (а) значителните реперни каматни стапки на кои се изложени хеџинг односите на субјектот;
 - (б) степенот на изложеност на ризик со кој управува субјектот, кој е директно засегнат од реформа за реперна каматна стапка;
 - (в) како субјектот управува со процесот на премин кон алтернативни реперни стапки;
 - (г) опис на значителни претпоставки или расудувања што ги направил субјектот во примената на овие точки (на пример, претпоставки или расудувања во врска со тоа кога неизвесноста која произлегува од реформа за реперна каматна стапка повеќе не е присутна во однос на временскиот рок и износот на готовински текови што се базираат на реперна каматна стапка); и
 - (д) номиналниот износ на инструментите за хеџинг во тие хеџинг односи.

Дополнителни обелоденувања кои се однесуваат на реформа за реперна каматна стапка

- 24Ж За да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат ефектите од реформата за реперна каматна стапка врз финансиските инструменти и стратегијата за управување со ризик на субјектот, субјектот треба да обелодени информации во врска со:
- (а) природата и степенот на ризици на кои е изложен субјектот а кои произлегуваат од финансиски инструменти предмет на реформа за реперна каматна стапка, и како субјектот управува со тие ризици; и
 - (б) напредокот на субјектот за завршување на преминот кон алтернативни реперни стапки и како управува со преминот.
- 24С За да ги исполни целите во точка 24Ж, субјектот треба да обелодени:
- (а) како управува субјектот со преминот кон алтернативни реперни стапки, неговиот напредок на датумот на известување и ризиците на кои е изложен а кои произлегуваат од финансиските инструменти поради преминот;
 - (б) квантитативни информации, раздвоени според значително реперна каматна стапка, предмет на реформа за реперна каматна стапка, во врска со финансиски инструменти кои допрва треба да преминат кон алтернативни реперни стапки на крајот на периодот на известување, со одделно прикажување на:
 - (i) недеривативните финансиски средства;
 - (ii) недеривативните финансиски обврски; и
 - (iii) деривативите; и
 - (в) Доколку ризиците идентификувани во точка 24С(а) резултирале со промени во стратегијата за управување со ризици на субјектот (види точка 22А), опис на тие промени.

Објективна вредност

- 25 Освен како што е наведено во точка 29, за секоја класа на финансиски средства и финансиски обврски (види точка 6), субјектот треба да ја обелодени објективната вредност на таа класа на средства и обврски на начин којшто дозволува таа да биде споредена со нивната сметководствена вредност.
- 26 При обелоденување на објективните вредности, субјектот треба да ги групира финансиските средства и финансиските обврски во класи, но треба да ги пребие само до степенот до којшто нивните сметководствени вредности се пребиени во извештајот за финансиска состојба.
- 27–27Б [Се брише]
- 28 Во некои случаи, субјектот не признава добивка или загуба при почетно признавање на финансиско средство или финансиска обврска затоа што објективната вредност ниту е поткрепена со котирана

МСФИ 7

цена на активен пазар за идентично средство или обврска (т.е. инпут на ниво 1), ниту е заснована на техника за вреднување која користи само податоци од видливи пазари (види точка Б5.1.2А од МСФИ 9). Во такви случаи, субјектот треба да обелодени, по класа на финансиско средство или финансиска обврска:

- (а) Неговата сметководствена политика за признавање на разликата во добивката или загубата помеѓу објективната вредност при почетното признавање и цената на трансакцијата за да се одрази промената во факторите (вклучувајќи време) коишто учесниците на пазарот би ги зеле предвид при утврдување на цената на средството или обврската (види точка Б5.1.2А(б) од МСФИ 9).
 - (б) Збирната разлика која треба да се признае во добивката или загубата на почетокот и на крајот на периодот и усогласувањето на промените во состојбата на оваа разлика.
 - (в) Зошто субјектот заклучил дека цената на трансакцијата не била најдобар доказ за објективна вредност, вклучувајќи и опис на доказите кои ја поддржуваат објективната вредност.
- 29 Не се бараат обелоденувања на објективната вредност:
- (а) кога сметководствената вредност е разумно приближна на објективната вредност, на пример, за финансиски инструменти како што се краткорочни побарувања од купувачите или обврски кон добавувачите; или
 - (б) [се брише]
 - (в) [се брише]
 - (г) за обврски по основ на лизинг.
- 30 [Се брише]

Природа и степен на ризици кои произлегуваат од финансиски инструменти

- 31 Субјектот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат природата и степенот на ризици коишто произлегуваат од финансиските инструменти на кои е изложен субјектот на крајот на периодот на известување.
- 32 Обелоденувањата што се бараат во точките 33–42 се фокусираат на ризиците што произлегуваат од финансиските инструменти и како се управува со нив. Овие ризици вообичаено вклучуваат, но не се ограничени на, кредитен ризик, *ликвидносен ризик* и пазарен ризик.
- 32А Обезбедувањето квалитативни обелоденувања во контекст на квантитативни обелоденувања им овозможува на корисниците да ги поврзат поврзаните обелоденувања и така да формираат општа слика за природата и степенот на ризиците што произлегуваат од финансиските инструменти. Меѓусебниот однос помеѓу квалитативните и квантитативните обелоденувања придонесува за обелоденување на информации на начин којшто им овозможува на корисниците подобро да ја оценат изложеноста на ризик на субјектот.

Квалитативни обелоденувања

- 33 За секој вид ризик што произлегува од финансиски инструменти, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) изложеностите на ризик и од каде произлегуваат тие;
 - (б) неговите цели, политики и процеси за управување со ризикот и методите користени за да се измери ризикот; и
 - (в) сите промени во (а) или (б) од претходниот период.

Квантитативни обелоденувања

- 34 За секој вид ризик што произлегува од финансиски инструменти, субјектот треба да обелодени:
- (а) Збирни квантитативни податоци за неговата изложеност на тој ризик на крајот на периодот на известување. Ова обелоденување треба да се заснова на информациите коишто му се интерно обезбедени на клучниот раководен персонал на субјектот (како што е дефинирано

МСФИ 7

- во МСС 24, *Обелоденувања за поврзани страни*), на пример, одборот на директори или главниот извршен директор на субјектот.
- (б) Обелоденувањата што се бараат со точките 35А-42, до степенот до кој тие не се дадени во (а).
- (в) Концентрации на ризик, доколку не е очигледно од обелоденувањата направени согласно (а) и (б).
- 35 Доколку обелоденетите квантитативни податоци на крајот на периодот на известување не ја претставуваат изложеноста на ризик на субјектот во текот на периодот, субјектот треба да обезбеди дополнителни информации коишто ја претставуваат изложеноста на ризик.

Кредитен ризик**Опфат и цели**

- 35А Субјектот треба да ги примени барањата за обелоденување во точките 35Г-35Л на финансиски инструменти на кои се применуваат барањата за обезвреднување во МСФИ 9. Меѓутоа:
- (а) за побарувања од купувачите, договорни средства и побарувања од лизинг, точката 35S(a) се применува на оние побарувања од купувачите, договорни средства или побарувања од лизинг на кои очекуваните кредитни загуби за време на животниот век се признати согласно точка 5.5.15 од МСФИ 9, доколку тие финансиски средства се модифицираат повеќе од 30 дена по доспевањето; и
- (б) точката 35И(б) не се применува на побарувања од лизинг.
- 35Б Обелоденувањата за кредитен ризик направени согласно точките 35Г-35Л треба да им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат ефектите од кредитниот ризик врз износот, роковите и неизвесноста на идните готовински текови. За да се оствари оваа цел, обелоденувањата на кредитниот ризик треба да дадат:
- (а) информации во врска со практиките за управување со кредитен ризик на субјектот и на кој начин тие се однесуваат на признавањето и мерењето на очекуваните кредитни загуби, вклучувајќи и методи, претпоставки и информации што се користат за мерење на очекуваните кредитни загуби;
- (б) квантитативни и квалитативни информации што им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги оценат износите содржани во финансиските извештаи кои произлегуваат од очекувани кредитни загуби, вклучувајќи и промени во износот на очекувани кредитни загуби и причините за тие промени; и
- (в) информации во врска со изложеноста на субјектот на кредитен ризик (т.е. кредитниот ризик вграден во финансиските средства на субјектот и обврските за продолжување на кредит), вклучувајќи и значителни концентрации на кредитен ризик.
- 35В Субјектот не треба да дуплира информации кои се веќе прикажани на друго место, не треба да ги дуплира информациите кои се веќе презентирани на друго место, под услов информациите да бидат вклучени преку посочување од финансиските извештаи на некои други извештаи, како што е коментар на раководството или извештај за ризик, кои им се достапни на корисниците на финансиските извештаи под исти услови, како и финансиските извештаи, и во исто време. Без информациите што се вклучени преку посочување, финансиските извештаи не се целосни.
- 35Г За да ги исполни целите во точка 35Б, субјектот треба (освен доколку не е наведено поинаку) да разгледа колку детали ќе обелодени, колку треба да се стави акцент на различни аспекти на барањата за обелоденување, соодветното ниво на групирање или расчленување, и дали корисниците на финансиските извештаи имаат потреба од дополнителни објаснувања за да можат да ги оценат квантитативните информации што се обелоденети.
- 35Д Доколку обелоденувањата направени согласно точките 35Г-35Л не се доволни за да се исполнат целите од точка 35Б, субјектот треба да обелодени дополнителни информации кои се неопходни за да ги исполни тие цели.

Практики на управување со кредитни ризици

- 35Г Субјектот треба да ги објасни своите практики за управување со кредитен ризик и на кој начин се однесуваат тие на признавањето и мерењето на очекуваните кредитни загуби. За да ја исполни оваа

МСФИ 7

цел, субјектот треба да обелодени информации што ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да разберат и оценат:

- (а) Како утврдил субјектот дали кредитниот ризик на финансиските инструменти значително се зголемил од нивното почетно признавање, вклучувајќи дали и како:
 - (i) финансиските инструменти се смета дека имаат низок кредитен ризик согласно точка 5.5.10 од МСФИ 9, вклучувајќи ги и класите на финансиските инструменти на кои тој се применува; и
 - (ii) била побинена претпоставката во точка 5.5.11 од МСФИ 9, според која имало значителни зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање кога поминале повеќе од 30 дена од рокот на доспевање на финансиските средства;
 - (б) дефинициите на субјектот за неизвршување, вклучувајќи ги и причините за избирање на тие дефиниции;
 - (в) како било направено групирањето на инструментите доколку очекуваните кредитни загуби биле мерени на колективна основа;
 - (г) како утврдил субјектот дека финансиските средства се такви чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби;
 - (д) политиката на субјектот за отпис на средства, вклучувајќи ги и индикаторите дека нема разумни очекувања за надоместување на средствата и информациите во врска со политиката за финансиските средства што се отпишани но коишто и понатаму се предмет на присилно извршување; и
 - (е) како се применети барањата од точка 5.5.12 од МСФИ 9 за измена на договорни готовински текови на финансиски средства, вклучително и како субјектот:
 - (i) определува дали кредитниот ризик за финансиско средство кое било изменето додека исправките на вредност за загуби биле мерени според износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот, се подобрил до степен до кој таквата исправка на вредност за загуби се враќа на тоа да биде мерена според износот што е еднаков на кредитните загуби што се очекувани во период од дванаесет месеци, согласно точка 5.5.5 од МСФИ 9; и
 - (ii) го следи степенот до кој исправката на вредност за загуби за финансиски средства кои ги исполнуваат критериумите во (i) е последователно повторно мерена според износот што е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот согласно точка 5.5.3 од МСФИ 9.
- 35Е Субјектот треба да ги објасни инпутите, претпоставките и техниките за проценка што ги користи за да ги примени барањата во Дел 5.5 од МСФИ 9. За таа цел, субјектот треба да обелодени:
- (а) Основата за инпути, претпоставките и техниките на проценка што се користат за:
 - (i) мерење на очекуваните кредитни загуби за дванаесет месеци и за време на животниот век на кредитот;
 - (ii) определување дали кредитниот ризик на финансиските инструменти значително се зголемил од почетното признавање; и
 - (iii) да определи дали финансиското средство е финансиско средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби.
 - (б) како информациите кои се ориентирани кон иднината се вградени во определувањето на очекуваните кредитни загуби, вклучувајќи и употреба на макроекономски информации; и
 - (в) промените во техниките што се користат за проценка или на значителните претпоставки што биле направени во текот на периодот на известување и причините за тие промени.

Квантитативни и квалитативни информации во врска со износите кои произлегуваат од очекуваните кредитни загуби

- 35Ж За да ги објасни промените во исправката на вредност за загуби и причините за тие промени, субјектот треба да прикаже, според класа на финансиски инструмент, усогласување помеѓу почетната состојба и завршната состојба на исправката на вредност за загуби, во табела, со одделно прикажување на промените во текот на периодот за:

МСФИ 7

- (а) исправката на вредност за загуби мерена според износ кој е еднаков на очекувана кредитна загуба за период од 12 месеци;
- (б) исправката на вредност за загуби мерени според износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век за:
- (i) финансиски инструменти кај кои кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање но кои не се финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби;
 - (ii) финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби на датумот на известување (но кои не се купени или создадени финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби); и
 - (iii) побарувања од купувачите, договорни средства или побарувања од лизинг за кои исправките на вредност за загуби се мерат согласно точка 5.5.15 од МСФИ 9.
- (в) финансиски средства кои се купени или создадени финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби. Освен усогласувањето, субјектот треба да го обелодени и вкупниот износ на недисконтирани очекувани кредитни загуби при почетно признавање на финансиските средства кои почетно се признати во текот на периодот на известување.
- 35S За да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат промените во исправката на вредност за загуби обелоденети согласно точка 35Ж, субјектот треба да прикаже објаснување за тоа како значителните промени во бруто- сметководствената вредност на финансиските инструменти во текот на периодот придонесле за промените во исправката на вредност за загуби. Информацијата треба да се наведе одделно за финансиските инструменти кои претставуваат исправка на вредност за загуби, онака како што е наведено во точка 35Ж(а)–(в), и треба да ги вклучи релевантните квалитативни и квантитативни информации. Примери за промени во бруто-сметководствената вредност на финансиските инструменти кои придонесле за промената во исправката на вредност за загуби може да вклучуваат:
- (а) промени поради тоа што финансиските инструменти настанале или биле стекнати во текот на периодот на известување;
 - (б) измената на договорни готовински текови за финансиските средства кои не резултираат со отпис на тие финансиски средства согласно МСФИ 9;
 - (в) промени поради финансиски инструменти кои повеќе не се признаваат (вклучувајќи ги и оние што биле отпишани) во текот на периодот на известување; и
 - (г) промени што произлегуваат од тоа дали исправката на вредност за загуби се мери според износ кој е еднаков на очекувана кредитна загуба за дванаесет месеци или за време на животниот век на кредитот.
- 35И За да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат природата и ефектите од измените на договорните готовински текови за финансиски средства кои не резултирале со отпис, како и ефектот од таквите измени врз мерењето на очекуваните кредитни загуби, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) амортизираната набавна вредност пред измените и нето-добивката или загубата од измената призната за финансиски средства за кои договорните готовински текови биле изменети во текот на периодот на известување додека исправката на вредност за загуби е мерена во износ кој е еднаков на очекувани кредитни загуби за време на животниот век на кредитот; и
 - (б) бруто-сметководствената вредност на крајот на периодот на известување на финансиските средства што биле изменети по почетното признавање во време кога исправката на вредност за загуби била мерена според износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот и за кои исправката на вредност за загуби се сменила во текот на периодот на известување во износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за период од дванаесет месеци.
- 35J За да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат ефектите од обезбедување и од други подобрувања на кредитоспособноста врз износите што произлегуваат од очекуваните кредитни загуби, субјектот треба да ги обелодени, според класа на финансиски инструмент:
- (а) Износот кој најдобро ја прикажува неговата максимална кредитна изложеност на крајот на периодот на известување без да се земаат предвид кое било чувано обезбедување или други

МСФИ 7

- подобрувања на кредитоспособноста (на пример, договори за пребивање кои не се квалификуваат за пребивање согласно МСС 32).
- (б) Наративен опис на обезбедување кое се чува како обезбедување и други подобрувања на кредитоспособноста, вклучувајќи:
- (i) опис на природата и квалитетот на обезбедување кое се чува;
 - (ii) објаснување на кои било значителни промени во квалитетот на тоа обезбедување или на кредитните поволности што се случиле како резултат на влошување или промени на политиките за обезбедување на субјектот во текот на периодот на известување; и
 - (iii) информации за финансиските инструменти за кои субјектот не признал исправка на вредност за загуба поради обезбедување.
- (в) Квантитативни информации во врска со обезбедување кој се чува како обезбедување и други подобрувања на кредитоспособноста (на пример, квантитативно искажување на степенот до кој обезбедување и другите подобрувања на кредитоспособноста го намалуваат кредитниот ризик) за финансиските средства на кои им е намалена вредноста по основ на кредитни загуби.
- 35К Субјектот треба да го обелодени договорниот износ кој не е намирен за финансиски средства кои биле опишани во текот на периодот на известување и кои и понатаму се предмет на присилно извршување.

Кредитна изложеност

- 35Л За да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ја проценат изложеноста на кредитен ризик на субјектот и да ги разберат значителните концентрации на кредитен ризик, субјектот треба да ги обелодени, по *оценки за рејтинг на кредитен ризик*, бруто-сметководствената вредност на финансиските средства и изложеноста на кредитен ризик на обврските за заеми и на договорите за финансиска гаранција. Овие информации треба да се обезбедат одделно за финансиски инструменти:
- (а) за кои исправката на вредност за загуби се мери според износот кој е еднаков на кредитните загуби што се очекувани во период од дванаесет месеци;
 - (б) за кои исправката на вредност за загуби се мери според износот кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот и кои се:
 - (i) финансиски инструменти за кои кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање но кои не се финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби;
 - (ii) финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби на датумот на известување (но кои не се купени или создадени финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби); и
 - (iii) побарувања од купувачи, договорни средства или побарувања од лизинг за кои исправките на вредност за загуби се мерат согласно точка 5.5.15 од МСФИ 9.
 - (в) Кои се купени или создадени финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби.
- 35Лб За побарувања од купувачи, договорни средства и побарувања од лизинг на кои субјектот ја применува точката 5.5.15 од МСФИ 9, информациите што се дадени согласно точка 35Л може да се засноваат на матрица на резервирање (види точка Б5.5.35 од МСФИ 9).
- 36 За сите финансиски инструменти кои се во опфатот на овој МСФИ, но на кои не се применуваат барањата за безвреднување од МСФИ 9, субјектот треба да обелодени, според класа на финансиски инструмент:
- (а) Износот кој најдобро ја претставува неговата максимална кредитна изложеност на крајот на периодот на известување без да се зема предвид кое било чувано обезбедување или други подобрувања на кредитоспособноста (на пр., договори за порамнување кои не се квалификуваат за пребивање согласно МСС 32); вакво обелоденување не се бара за финансиски инструменти чија сметководствена вредност најдобро ја прикажува максималната кредитна изложеност.
 - (б) Опис на обезбедување кој се чува како обезбедување и на други подобрувања на кредитоспособноста, и нивниот финансиски ефект (т.е. квантитативно изразување на

МСФИ 7

степенот до кој обезбедување и другите подобрувања на кредитоспособноста го намалуваат кредитниот ризик) во однос на износот кој најдобро ја прикажува максималната кредитна изложеност (било да е обелоденет согласно (а) или е претставуван од сметководствената вредност на финансиски инструмент).

(в) [Се брише]

(г) [Се брише]

37 [Се брише]

Обезбедување и други добиени подобрувања на кредитоспособноста

38 Кога субјектот добива финансиски или нефинансиски средства во текот на периодот преку стекнување владение врз обезбедување којшто го чува како обезбедување или повикување на други подобрувања на кредитоспособноста (на пр., гаранции), и таквите средства ги задоволуваат критериумите за признавање во други МСФИ-стандарди, субјектот треба да обелодени за тие средства кои се чувани на датумот на известување:

(а) природата и сметководствената вредност на добиените средства; и

(б) кога средствата не се лесно конвертибилни во готовина, неговите политики за отуѓување на такви средства или за нивно користење во работењето.

Ликвидносен ризик

39 Субјектот треба да обелодени:

(а) Анализа на доспевањето на недеривативните финансиски обврски (вклучително и издадени договори за финансиска гаранција) која ги покажува преостанатите договорни доспевања.

(б) Анализа на доспевањето на деривативните финансиски обврски. Анализата на доспевање треба да ги вклучи преостанатите договорни доспевања за тие деривативни финансиски обврски за кои договорните доспевања се од суштинска важност за разбирање на временските рокови на готовинските текови (види точка Б11Б).

(б) Опис на тоа како управува со ликвидносниот ризик кој се подразбира во (а) и (б).

Пазарен ризик**Анализа на сензитивност**

40 Освен доколку субјектот се придржува кон точка 41, тој треба да обелодени:

(а) анализа на сензитивност на секој вид пазарен ризик на којшто е изложен субјектот на крајот на периодот на известување, покажувајќи како добивката или загубата и капиталот би биле засегнати од промените на променливата величина на релевантниот ризик кои биле разумно веројатни на тој датум;

(б) методите и претпоставките што биле користени при изготвувањето на анализата на сензитивност; и

(в) промените во користените методи и претпоставки во споредба со претходниот период, и причините за таквите промени.

41 Доколку субјектот изготвува анализа на сензитивност, како што е вредност според ризик, која ги одразува меѓузависностите помеѓу променливи на ризикот (на пр., каматни стапки и девизни курсеви) и ја користи за да управува со финансиските ризици, субјектот може да ја користи анализата на сензитивност наместо анализата специфицирана во точка 40. Субјектот, исто така, треба да обелодени:

(а) објаснување за користениот метод при изготвувањето на таквата анализа на сензитивност и за главните параметри и претпоставки на кои се засноваат обезбедените податоци; и

(б) објаснување за целта на користениот метод и за ограничувањата кои може да резултираат во информации што не ја одразуваат целосно објективната вредност на засегнатите средства и обврски.

МСФИ 7

Други обелоденувања за пазарниот ризик

- 42 Кога анализата на сензитивност којашто е обелоденета согласно точка 40 или 41 не го претставува ризикот кој е вграден во финансискиот инструмент (на пример, бидејќи изложеноста на крајот на годината не ја одразува изложеноста во текот на годината), субјектот треба да го обелодени тој факт и причината поради која верува дека анализата на сензитивност не го претставува ризикот.

Пренеси на финансиски средства

- 42А Барањата за обелоденување во точките 42Б–42Ж кои се однесуваат на пренеси на финансиски средства ги дополнуваат другите барања за обелоденување од овој МСФИ. Субјектот треба да ги презентира обелоденувањата што се бараат со точките 42Б–42Ж во една белешка во своите финансиски извештаи. Субјектот треба да ги обезбеди барањите обелоденувања за сите пренесени финансиски средства што не се опишани и за кое било континуирано инволвирање со пренесено средство, кои постојат на датумот на известување, без разлика на тоа кога се случила поврзаната трансакција за пренос. За целите на примена на барањата за обелоденување во тие точки, субјектот ги пренесува сите или дел од финансиското средство (пренесеното финансиско средство) доколку, и само доколку, субјектот или:
- (а) ги пренесува договорните права за добивање на готовинските текови од тоа финансиско средство; или
 - (б) ги задржува договорните права за добивање на готовинските текови од тоа финансиско средство, но презема договорна обврска да го плати готовинскиот тек на еден или повеќе приматели во аранжман.
- 42Б Субјектот треба да обелодени информации што им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи:
- (а) да го разберат односот помеѓу пренесените финансиски средства кои не се опишани во целост и нивните поврзани обврски; и
 - (б) да ја проценат природата на континуираното инволвирање на субјектот во опишаните финансиски средства и на ризиците поврзани со тоа.
- 42В За целите на примена на барањата за обелоденување во точките 42Д–42Ж, субјектот има континуирано инволвирање во пренесено финансиско средство доколку, како дел од преносот, субјектот задржува кои било од договорните права или облигации вградени во пренесеното финансиско средство или се стекнува со нови договорни права и облигации кои се однесуваат на пренесеното финансиско средство. За целите на примена на барањата за обелоденување во точките 42Д–42Ж, следниве нема да се сметаат за континуирано инволвирање:
- (а) вообичаени изјави и гаранции што се однесуваат на измамнички пренос и концепти на разумност, искрена намера и добра деловна практика кои би можеле да го понишат преносот како резултат на правна мерка;
 - (б) термински договори, договори за опции и други договори за повторно стекнување на пренесеното финансиско средство за кое договорната цена (или цената на извршување) е објективната вредност на пренесеното финансиско средство; или
 - (в) аранжман според кој субјектот ги задржува договорните права да ги добива готовинските текови на финансиското средство, но презема договорна обврска да ги исплаќа готовинските текови на еден или повеќе субјекти, каде што се исполнети условите од точка 3.2.5(а)–(в) од МСФИ 9.

Пренесени финансиски средства кои не се целосно опишани

- 42Г Субјектот е можно да пренел финансиски средства на таков начин што еден дел од пренесените финансиски средства (или во целост) не се квалификува за опис. За да ги исполни целите од точка 42Б(а), субјектот треба да обелодени, на секој датум за известување и за секоја класа на пренесени финансиски средства кои не се целосно опишани:
- (а) Природата на пренесените средства.
 - (б) Природата на ризиците и наградите од сопственост на кои е изложен субјектот.

МСФИ 7

- (в) Опис на природата на односот помеѓу пренесените средства и поврзаните обврски, вклучувајќи ги и ограничувањата за располагање со пренесените средства од страна на субјектот кој известува а кои произлегуваат од преносот.
- (г) Кога другата договорна страна (договорни страни) во однос на поврзаните обврски има (имаат) право само на надомест од пренесените средства, распоред во кој се прикажани објективната вредност на пренесените средства, објективната вредност на поврзаните обврски и нето-состојбата (разликата помеѓу објективната вредност на пренесените средства и поврзаните обврски).
- (д) Кога субјектот продолжува да ги признава сите пренесени средства, сметководствените вредности на пренесените средства и поврзаните обврски.
- (ѓ) Кога субјектот продолжува да ги признава средствата до степен на негово континуирано инволвирање (види ги точките 3.2.6(в)(ii) и 3.2.16 од МСФИ 9), вкупната сметководствена вредност на првобитните средства пред преносот, сметководствената вредност на средствата кои субјектот продолжува да ги признава и сметководствената вредност на поврзаните обврски.

Пренесени финансиски средства кои се целосно отпишани

- 42Д За да ги исполни целите од точка 42Б(б), кога субјектот ги отпишува во целост пренесените финансиски средства (види точка 3.2.6(а) и (в)(i) од МСФИ 9) но има континуирано инволвирање во нив, субјектот треба најмалку да обелодени, за секој вид континуирано инволвирање на секој датум на известување:
- (а) Сметководствената вредност на средствата и обврските што се признати во извештајот за финансиската состојба на субјектот и кои претставуваат континуирана инволвираност на субјектот во отпишаните финансиски средства, и линиските ставки во кои е призната сметководствената вредност на тие средства и обврски.
 - (б) Објективната вредност на средствата и обврските кои претставуваат континуирана инволвираност на субјектот во отпишаните финансиски средства.
 - (в) Износот кој најдобро ја прикажува максималната изложеност на загуби на субјектот од неговото континуирано инволвирање во отпишаните финансиски средства, и информации кои покажуваат како е утврдена максималната изложеност на загуба.
 - (г) Недисконтираните готовински одливи кои би можеле да бидат потребни, или ќе бидат потребни, за повторен откуп на отпишани финансиски средства (на пример, цена утврдена во договор за опција) или други износи што му се исплаќаат на примателот во однос на пренесените средства. Доколку готовинскиот одлив е променлив, во тој случај износот кој се обелоденува треба да се заснова на условите што постојат на секој датум на известување.
 - (д) Анализа на доспевање на недисконтирани готовински одливи кои би можеле да бидат потребни, или ќе бидат потребни, за повторен откуп на отпишаните финансиски средства или други износи што му се исплаќаат на примателот во однос на пренесените средства, која ги покажува преостанатите договорни доспевања од континуираната инволвираност на субјектот.
 - (ѓ) Квалитативни информации кои објаснуваат и ги поддржуваат квантитативните обелоденувања што се бараат во (а)–(д).
- 42Г Субјектот може групно да ги прикаже информациите што се бараат со точка 42Д во однос на конкретно средство доколку субјектот има повеќе од еден вид континуирана инволвираност во тоа отпишано финансиско средство, и да го прикаже под само еден вид континуирана инволвираност.
- 42Е Освен тоа, субјектот треба да ги обелодени, за секој вид континуирана инволвираност:
- (а) Добивката или загубата кои се признати на датумот на пренос на средствата.
 - (б) Признатите приходи и расходи, како во периодот на известување така и кумулативно, од континуираната инволвираност на субјектот во отпишаното финансиско средство (на пример, промени на објективната вредност на деривативни инструменти).
 - (в) Доколку вкупниот износ на приливи од активноста на пренос (која се квалификува за отпис) во периодот на известување не е подеднакво распределена во текот на периодот на известување (на пример, доколку суштински дел на вкупниот износ на активноста за пренос се случи во последните денови на периодот на известување):

МСФИ 7

- (i) кога се случила најголемата активност за пренос во рамките на тој известувачки период (на пример, последните пет дена пред крајот на периодот на известување),
- (ii) износот (на пример, поврзани добивки или загуби) кој е признаен од активност на пренос во тој дел од периодот на известување, и
- (iii) вкупниот износ на приливи од активността за пренос во тој дел од периодот на известување.

Субјектот треба да ги прикаже овие информации за секој период за кој се презентира извештај за сеопфатна добивка.

Дополнителни информации

- 42Ж Субјектот треба да обелодени какви било дополнителни информации кои тој смета дека се потребни за да се исполнат целите за обелоденување од точка 42Б.

Прва примена на МСФИ 9

- 423 Во периодот на известување, кој го вклучува датумот на започнување на примена на МСФИ, субјектот треба да ги обелодени следниве информации за секоја класа финансиски средства и финансиски обврски на датумот на прва примена:

- (а) Оригиналната категорија на мерење и сметководствената вредност кои се утврдени согласно МСС 39 или согласно претходна верзија на МСФИ 9 (доколку субјектот избрал пристап дека примената на МСФИ 9 вклучува повеќе од еден датум на прва примена за различни барања);
- (б) Новата категорија на мерење и сметководствената вредност утврдени согласно МСФИ 9;
- (в) Износот на кои било финансиски средства и финансиски обврски во извештајот за финансиска состојба кои биле претходно назначени како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба но кои повеќе не се означени на тој начин, при што се прави разлика помеѓу оние за кои МСФИ 9 бара од субјектот повторно да ги класифицира и оние за кои субјектот избрал повторно да ги класифицира на датумот на прва примена.

Согласно точка 7.2.2 од МСФИ 9, зависно од пристапот избран од субјектот за примена на МСФИ 9, преминот може да вклучува повеќе од еден датум на прва примена. Поради тоа, оваа точка може да резултира со обелоденување на повеќе од еден датум на прва примена. Субјектот треба да ги презентира тие квантитативни обелоденувања во табела, освен ако не е посоодветно да се користи некој друг формат.

- 42S Во периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена на МСФИ 9, субјектот треба да обелодени квалитативни информации што ќе им овозможат на корисниците да разберат:

- (а) Како ги применил барањата за класифицирање од МСФИ 9 на оние финансиски средства чија класификација се сменила како резултат на примената на МСФИ 9.
- (б) Причините за какво било назначување или престанување со назначување на финансиски средства или финансиски обврски како финансиски средства или финансиски обврски кои се мерени според објективна вредност преку добивка или загуба на датумот на прва примена.

Согласно точка 7.2.2 од МСФИ 9, зависно од пристапот избран од субјектот за примена на МСФИ 9, преминот може да вклучува повеќе од еден датум на прва примена. Поради тоа, оваа точка може да резултира со обелоденување на повеќе од еден датум на прва примена.

- 42И Во периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува барањата за класифицирање и мерење на финансиски средства од МСФИ 9 (т.е. кога субјектот преминува од МСС 39 кон МСФИ 9 за финансиски средства), субјектот треба да ги презентира обелоденувањата наведени во точките 42J–42M од овој МСФИ, како што се бара со точка 7.2.15 од МСФИ 9.

- 42J Кога тоа се бара од точка 42И, субјектот треба да ги обелодени промените во класифицирањето на финансиските средства и финансиските обврски на датумот на прва примена на МСФИ 9, со одделно прикажување на:

МСФИ 7

- (а) промените во сметководствените вредности врз основа на нивните категории на мерење согласно МСС 39 (т.е. кои не се резултат од промена на атрибутот на мерење при премин кон МСФИ 9); и
- (б) промените во сметководствените вредности што произлегуваат од промена на атрибутот на мерење при премин кон МСФИ 9.
- Обелоденувањата во оваа точка не треба да се прават по годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ги применува барањата за класифицирање и мерење на финансиски средства од МСФИ 9.
- 42К Кога тоа се бара во точка 42И, субјектот треба да ги обелодени следниве нешта за финансиски средства и финансиски обврски кои биле рекласифицирани така што се мерат според амортизирана набавна вредност и, доколку станува збор за финансиски средства, кои биле рекласифицирани од објективната вредност преку добивка или загуба така што се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка, како резултат на преминот кон МСФИ 9:
- (а) објективната вредност на финансиските средства или финансиските обврски на крајот на периодот на известување; и
- (б) објективната вредност на добивката или загубата која била призната во добивката или загубата или на останата сеопфатна добивка во текот на периодот на известување доколку финансиските средства или финансиските обврски не би биле рекласифицирани.
- Обелоденувањата во оваа точка не треба да се прават по годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ги применува барањата за класифицирање и мерење на финансиски средства од МСФИ 9.
- 42Л Кога тоа се бара во точка 42И, субјектот треба да ги обелодени следниве нешта за финансиски средства и финансиски обврски кои биле рекласифицирани од категоријата на објективна вредност преку добивка или загуба, како резултат на преминот кон МСФИ 9:
- (а) ефективната каматна стапка утврдена на датумот на прва примена; и
- (б) приходите или расходите од камата што биле признати.
- Доколку субјектот ја третира објективната вредност на некое финансиско средство или финансиска обврска како нова бруто-сметководствена вредност на датумот на прва примена (види точка 7.2.11 од МСФИ 9), обелоденувањата во оваа точка треба да се прават за секој известувачки период сè до отпис. Во спротивно, обелоденувањата во оваа точка не треба да се прават по завршувањето на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ги применува барањата за класифицирање и мерење на финансиски средства во МСФИ 9.
- 42Љ Кога субјектот ги презентира обелоденувањата утврдени во точките 42И–42Л, таквите обелоденувања, како и обелоденувањата од точка 25 од овој МСФИ мора да дозволат усогласување помеѓу:
- (а) категориите на мерење презентирани согласно МСС 39 и МСФИ 9; и
- (б) класата на финансискиот инструмент на датумот на прва примена.
- 42М На датумот на прва примена на Дел 5.5 од МСФИ 9, од субјектот се бара да обелодени информации што ќе дозволат усогласување на исправките за завршни обезвреднувања согласно МСС 39 и на резервирањата согласно МСС 37 на почетните исправки на вредност за загуби утврдени согласно МСФИ 9. За финансиски средства, ваквото обелоденување треба да биде обезбедено од соодветните категории на мерење на финансиски средства согласно МСС 39 и МСФИ 9, и одделно ќе го прикажат ефектот на промените во категоријата на мерење врз исправката на вредност за загуби на тој датум.
- 42Н Во периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена на МСФИ 9, субјектот нема обврска да ги обелоденува износите на линиските ставки што би биле пријавени согласно барањата за класифицирање и мерење (кои ги вклучуваат барањата во однос на мерење на амортизирана набавна вредност на финансиски средства и обезвреднување содржани во Деловите 5.4 и 5.5 од МСФИ 9) од стандардите:
- (а) МСФИ 9 за претходни периоди; и
- (б) МСС 39 за тековниот период.
- 42Њ Согласно точка 7.2.4 од МСФИ 9, доколку не е можно (како што е дефинирано во МСС 8), на датумот на прва примена на МСФИ 9, субјектот да направи проценка на изменетата временска вредност на паричниот елемент согласно точките Б4.1.9Б–Б4.1.9Г на МСФИ 9 врз основа на фактите

МСФИ 7

и околностите што постоеле на датумот на првично признавање на финансиското средство, субјектот треба да направи проценка на субјектот, треба да направи проценка на карактеристиките на договорните готовински текови на тоа финансиско средство врз основа на фактите и околностите што постоеле на датумот на првично признавање на финансиското средство, без да ги зема предвид барањата што се однесуваат на измена на временската вредност на паричните елементи во точките Б4.1.9Б–Б4.1.9Г на МСФИ 9. Субјектот треба да ја обелодени сметководствената вредност, на датумот на известување, на оние финансиски средства чишто карактеристики на договорните готовински текови биле проценети врз основа на фактите и околностите што постоеле на датумот на првично признавање на финансиското средство, без да ги зема предвид барањата што се однесуваат на измена на временската вредност на паричните елементи во точките Б4.1.9Б–Б4.1.9Г на МСФИ 9, сè додека тие финансиски средства не бидат отпишани.

- 42О Согласно точка 7.2.5 од МСФИ 9, доколку не е можно (како што е дефинирано во МСС 8), на датумот на прва примена, субјектот да направи проценка на тоа дали објективната вредност на карактеристика на плаќање однапред била незначителна согласно точката Б4.1.12(в) од МСФИ 9 врз основа на фактите и околностите што постоеле на датумот на почетно признавање на финансиското средство, субјектот треба да направи проценка на карактеристиките на договорните готовински текови на тоа финансиско средства врз основа на фактите и околностите што постоеле на датумот на првично признавање на финансиското средство без да ги зема предвид барањата што се однесуваат на исклучокот за карактеристика на плаќање однапред во точката Б4.1.12 од МСФИ 9. Субјектот треба да ја обелодени сметководствената вредност, на датумот на известување, на оние финансиски средства чишто карактеристики на договорните готовински текови биле проценети врз основа на фактите и околностите што постоеле на датумот на првично признавање на финансиското средство, без да ги зема предвид барањата што се однесуваат на измена на карактеристиките на плаќање однапред во точката Б4.1.12 од МСФИ 9, сè додека тие финансиски средства не бидат отпишани.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 43 Субјектот треба да го применува овој МСФИ за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2007 година. Негова порана примена се охрабрува. Доколку субјектот го применува овој МСФИ за претходен период, треба да го обелодени тој факт.
- 44 Доколку субјектот го применува овој МСФИ за годишни периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2006 година, тогаш субјектот не треба да презентира споредливи информации за обелоденувањата што се бараат според точките 31–42 во врска со природата и степенот на ризици кои произлегуваат од финансиските инструменти.
- 44А МСС 1 (како што е изменет во 2007 година) ја измени терминологијата што се користи во МСФИ. Како дополнително, тој ги измени точките 20, 21, 23(в) и (г), 27(в) и Б5 од Додатокот Б. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го примени МСС 1 (изменет во 2007 година) за претходен период, измените треба да бидат применети за тој претходен период.
- 44Б Во МСФИ 3 (како што е изменет во 2008 година) е избришана точката 3(в). Субјектот треба да ја примени таа измена за периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2009 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 3 (изменет во 2008 година) за претходен период, измените треба да бидат применети за тој претходен период. Меѓутоа, измената не се применува на условен надоместок кој произлегол од деловна комбинација чишто датум на стекнување и претходи на примената на МСФИ 3 (изменет во 2008 година). Наместо тоа, субјектот треба да го евидентира тој надоместок согласно точките 65А–65Д од МСФИ 3 (како што е изменет во 2010 година).
- 44В Субјектот треба да ја примени измената наведена во точка 3 за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот ги применува одредбите за *Финансиски инструмент кој може да се продаде повротно на издавачот и обврски кои произлегуваат при ликвидација* (измени на МСС 32 и МСС 1), кои се издадени во февруари 2008 година, за претходен период, измените наведени во точка 3 треба да бидат применети за тој претходен период.
- 44Г Точка 3(а) беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* кои беа издадени во мај 2008 година. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт и треба да ги примени измените во точка 1 од МСС 28, точка 1 од МСС 31 и точка 4 од МСС 32 кои се издадени во мај 2008 година и за тој претходен период. На субјектот му е дозволено да ги применува измените перспективно.
- 44Д [Се брише]

МСФИ 7

44Г [Се брише]

44Е *Подобрување на обелодувања во врска со финансиски инструменти* (измени на МСФИ 7), издаден во март 2009 година, ги измени точките 27, 39 и Б11 и ги додаде точките 27А, 27Б, Б10А и Б11А–Б11Г. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Субјектот не треба да ги обезбеди обелодувањата што се бараат со измените за:

- (а) кој било годишен или меѓупериод, вклучувајќи кој било извештај на финансиска состојба, презентираан во рамките на годишен споредбен период кој завршува пред 31 декември 2009 година, или
- (б) кој било извештај за финансиска состојба на почетокот на најраниот споредбен период, за датум кој завршил пред декември 2009 година.

Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.¹

44Ж–44S [Се брише]

44И Точката 44Б беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2010 година. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2010 година. Дозволена е порана примена.

44Ј *Подобрувања на МСФИ* издаден во мај 2010 година ја додаде точка 32А и ги измени точките 34 и 36–38. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

44К *Обелодувања—Преноси на финансиски средства* (измени на МСФИ 7), издаден во октомври 2010 година, ја избриша точка 13 и ги додаде точките 42А–42Ж и Б29–Б39. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2011 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува измените за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот не треба да ги обезбеди обелодувањата што се бараат со тие измени за кој било презентираан период кој започнува пред датумот на прва примена на измените.

44Л [Се брише]

44Љ МСФИ 10 и МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, издаден во мај 2011 година, ја измени точка 3. Субјектот треба да ја примени таа измена кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.

44М МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ги измени точките 3, 28 и 29 и Додаток А и ги избриша точките 27–27Б. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 13.

44Н *Презентирање на ставки од останата сеопфатна добивка* (измени на МСС 1), издаден во јуни 2011 година, ја измени точка 27Б. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСС 1 како што е изменет во јуни 2011 година.

44Њ *Обелодувања—Пребивање на финансиски средства и финансиски обврски* (измени на МСФИ 7), издаден во декември 2011 година, ги додаде точките 13А–13Г и Б40–Б53. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Субјектот треба да ги обезбеди обелодувањата што се бараат со овие измени ретроактивно.

44О–44Т [Се брише]

44Ќ *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ја измени точка 3. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена на *Субјекти кои инвестираат*. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, тој треба истовремено да ги примени и сите други измени содржани во *Субјекти кои инвестираат*.

44У [Се брише]

44Ф МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42В–42Е, Додаток А и точките Б1, Б5, Б9, Б10, Б22 и Б27, ги избриша точките 12, 12А, 16, 22–24, 37, 44Д, 44Г, 44Ж–44S, 44Л, 44О–44Т, 44У, Б4 и Додаток Г и ги додаде точките 5А, 10А, 11А, 11Б, 12Б–12Г, 16А, 20А, 21А–21Г, 22А–22В, 23А–23Г, 24А–24Е, 35А–35Л, 423–42О, 443А и Б8А–Б8S. Субјектот треба

¹ Точката 44Е беше изменета како последица на *Ограничено извештавање од споредбени обелодувања од МСФИ 7 за субјекти кои за прв пат ги применуваат МСФИ* (измени на МСФИ) издаден во јануари 2010 година. Одборот ја измени точка 44Е за да ги појасни неговите заклучоци и планираниот премин за *Подобрување на обелодувања во врска со финансиски инструменти* (измени на МСФИ 7).

МСФИ 7

да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9. Тие измени не треба да се применуваат на споредливи информации што се обезбедени за периоди пред датумот на прва примена на МСФИ 9.

- 44X Согласно точка 7.1.2 од МСФИ 9, за годишни периоди на известување пред 1 јануари 2018 година, субјектот може да одбере да ги применува порано само барањата за презентирање добивки и загуби на финансиски обврски назначени според објективна вредност преку добивка или загуба во точките 5.7.1(в), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5–Б5.7.20 од МСФИ 9, без притоа да ги применува другите барања од МСФИ 9. Доколку субјектот одбрал да ги примени само тие точки од МСФИ 9, тој треба да го обелодени тој факт и на редовна основа да ги обезбедува поврзаните обелоденувања определени во точките 10–11 од овој МСФИ (како што е изменет од МСФИ 9 (2010 година)).
- 44AA *Годишни подобрувања на МСФИ- стандарди од циклус 2012–2014*, издаден во септември 2014 година, ги измени точките 44Њ и Б30 и ја додаде точка Б30А. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроактивно согласно МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година, освен што субјектот не треба да ги применува измените на точките Б30 и Б30А за презентираен период кој започнува пред годишниот период за кој субјектот прв пат ги применува тие измени. Дозволена е порана примена на измените на точките 44Њ, Б30 и Б30А. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 44BB *Иницијатива за обелоденување* (измени на МСС 1), издаден во декември 2014 година, ги измени точките 21 и Б5. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена на овие измени.
- 44BV МСФИ 16 *Лизинг*, издаден во јануари 2016 година, ги измени точките 29 и Б11Г. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 44ГГ МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ги измени точките 3, 8 и 29 и ја избриша точка 30. *Измени на МСФИ 17*, издаден во јуни 2020 година, дополнително ја измени точка 3. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 17.
- 44ДД *Реформа за реперна каматна стапка*, кој ги измени МСФИ 9, МСС 39 и МСФИ 7, издаден во септември 2019 година, ги додаде точките 24Ж и 44ГГ. Субјектот треба да ги примени овие измени кога ги применува измените на МСФИ 9 или МСС 39.
- 44ГГ Во периодот на известување во кој субјектот за прв пат го применува *Реформа за реперна каматна стапка*, издаден во септември 2019 година, субјектот нема обврска да ги презентира квантитативните информации што се бараат со точка 28(г) од МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.
- 44ЕЕ *Реформа за реперна каматна стапка—Фаза 2*, кој ги измени МСФИ 9, МСС 39, МСФИ 7, МСФИ 4 и МСФИ 16, издаден во август 2020 година, ги додаде точките 24З–24С и 44ЖЖ. Субјектот треба да ги примени овие измени кога ги применува измените на МСФИ 9, МСС 39, МСФИ 4 или МСФИ 16.
- 44ЖЖ Во периодот на известување во кој субјектот за прв пат го применува *Реформа за реперна каматна стапка—Фаза 2*, субјектот нема обврска да ги обелодени информациите кои инаку би се барале со точка 28(г) од МСС 8.
- 44ЗЗ *Обелоденување на сметководствени политики*, кој ја измени Изјава за пракса 2, *Донесување одлуки за материјалност* на МСС 1 и МСФИ, и беше издаден во февруари 2021 година, ги измени точките 21 и Б5. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува измената за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Повлекување на МСС 30

- 45 Овој МСФИ го заменува МСС 30 *Обелоденувања во финансиските извештаи на банките и слични финансиски институции*.

МСФИ 7

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на овие МСФИ.

кредитен ризик	Ризикот дека едната страна во финансискиот инструмент ќе предизвика финансиска загуба кај другата страна поради неисполнување на облигациите.
оценки за рејтинг на кредитен ризик	Рангирање на кредитен ризик врз основа на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќање кај финансискиот инструмент.
валутен ризик	Ризикот дека објективната вредност или идните готовински текови на финансискиот инструмент ќе варираат како резултат на промените во курсевите на странските валути.
каматен ризик	Ризикот дека објективната вредност или идните готовински текови на финансискиот инструмент ќе варираат како резултат на промените на пазарните каматни стапки.
ликвидносен ризик	Ризик дека субјектот ќе се соочи со тешкотии при исполнување на облигациите поврзани со финансиски обврски кои се подмируваат со испорака на готовина или друго финансиско средство.
обврски за заеми	Обврски за заеми се финансиски обврски кои не се краткорочни обврски спрема добавувачи под нормални кредитни услови.
пазарен ризик	Ризикот дека објективната вредност или идните готовински текови на финансискиот инструмент ќе флукутираат поради промена на цените на пазарот. Пазарниот ризик се состои од три типа ризици: валутен ризик , каматен ризик и друг ценовен ризик .
друг ценовен ризик	Ризикот дека објективната вредност или идните готовински текови на финансискиот инструмент ќе флукутираат поради промена на цените на пазарот (освен оние што настануваат од ризикот на каматната стапка или валутниот ризик), било тие промени да се предизвикани од фактори специфични за поединечен финансиски инструмент или неговиот издавач, или фактори кои влијаат на сите слични финансиски инструменти со кои се тргува на пазарот.

Следниве поими се дефинирани во точка 11 од МСС 32, точка 9 од МСС 39, Додаток А од МСФИ 9 или Додаток А од МСФИ 13 и се користат во овој МСФИ со значењата што се наведени во МСС 32, МСС 9, МСФИ 9 и МСФИ 13.

- амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска
- договорни средства
- финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби
- отпис
- дериватив
- дивиденди
- метод на ефективна камата
- сопственички инструмент
- очекувани кредитни загуби
- објективна вредност
- финансиско средство
- договор за финансиска гаранција
- финансиски инструмент
- финансиска обврска

МСФИ 7

- финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба
- прогнозирана трансакција
- бруто-сметководствена вредност на финансиско средство
- хединг инструмент
- кои се чуваат за тргување
- добивки или загуби поради обезвреднување
- исправка на вредност за загуба
- доспеано
- купени или создадени финансиски средства чија вредност е намалена по основ на кредитни загуби
- датум на рекласификација
- редовен начин на купување или продажба.

МСФИ 7

Додаток Б
Упатство за примена*Овој додаток е составен дел на овие МСФИ.***Класи на финансиски инструменти и ниво на обелоденување (точка 6)**

- Б1 Точка 6 бара субјектот да ги групира финансиските инструменти во класи кои одговараат на природата на информациите што се обелоденуваат и да ги земе предвид карактеристиките на тие финансиски инструменти. Класите опишани во точка 6 се утврдуваат од страна на субјектот, и според тоа се разликуваат од категориите на финансиски инструменти кои се специфицирани во МСФИ 9 (кои одредуваат како се мерат финансиските инструменти и каде се признаваат промените во објективната вредност).
- Б2 При утврдувањето на класите на финансиски инструмент, субјектот треба најмалку да ги:
- (а) Раздвои инструментите што се мерат според амортизирана набавна вредност од оние инструменти што се мерат според објективна вредност.
 - (б) Третира како посебна класа или класи оние финансиски инструменти што се надвор од опфатот на овој МСФИ.
- Б3 Во зависност од околностите, субјектот одлучува колкав обем на информации ќе обезбеди за да ги задоволи барањата на овој МСФИ, колкав акцент ќе стави на различните аспекти на тие барања и како ќе ги сумира информациите за да може да ја прикаже севкупната слика без да ги комбинира информациите што имаат различни карактеристики. Неопходно е да се направи рамнотежа помеѓу преоптоварени финансиски извештаи со премногу информации кои може да не им се од помош на корисниците на финансиските извештаи и прикривање на значајни информации како резултат на сумирање на податоците во преголем обем. На пример, субјектот не треба да прикрие значајни информации така што ќе ги вклучи помалку голем износ на некој незначителен податок. Слично на тоа, субјектот не треба да обелоденува информации што се сумирани во толкава мера така што се прикриваат значајни разлики помеѓу поединечните трансакции или поврзаните ризици.
- Б4 [Се брише]

Други обелоденувања - сметководствени политики (точка 21)

- Б5 Точка 21 бара обелоденување на информации во врска со материјалната сметководствена политика кои се очекува да вклучат информации во врска со основата (или основите) за мерење на финансиски инструменти која се користи при изготвувањето на финансиските извештаи. Во однос на финансиските инструменти, таквото обелоденување може да вклучува:
- (а) За финансиски обврски назначени како според објективна вредност преку добивка или загуба:
 - (i) природата на финансиските обврски кои субјектот ги назначил како според објективна вредност преку добивка или загуба;
 - (ii) критериумите за назначување на таквите финансиски обврски при почетното признавање; и
 - (iii) како субјектот ги задоволил условите за таквото назначување кои се наведени во точка 4.2.2 од МСФИ 9.
 - (aa) За финансиски средства назначени како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба:
 - (i) природата на финансиските средства кои субјектот ги назначил како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба; и
 - (ii) како субјектот ги задоволил критериумите во точка 4.1.5. од МСФИ 9 за таквото назначување.
 - (б) [Се брише]

МСФИ 7

- (в) Дали финансиските средства што произлегуваат од редовен начин на набавка или продажба се евидентирани според датумот на тргување или датумот на подмирува (види точка 3.1.2 од МСФИ 9).
- (г) [Се брише]
- (д) Како се утврдуваат нето-добивките или нето-загубите за секоја категорија финансиски инструмент (види точка 20(a)), на пример, дали нето-добивките или нето-загубите за ставките кои се евидентирани според објективна вредност преку добивка или загуба вклучуваат приходи од камати или дивиденди.
- (ф) [Се брише]
- (е) [Се брише]

Точка 122 од МСС 1 (како што е изменет во 2007 година) исто така, бара субјектите да ги обелоденат, во резимето на значајни сметководствени политики или во другите белешки, расудувањата, освен оние што вклучуваат проценки, кои раководството ги извршило во процесот на применување на сметководствените политики на субјектот и кои имаат најзначајно влијание врз износите што се признаени во финансиските извештаи.

Природа и степен на ризици кои произлегуваат од финансиски инструменти (точки 31-42)

- Б6 Обелоденувањата што се бараат во точките 31-42 треба да се прикажат или во финансиските извештаи или да бидат инкорпорирани со посочување во финансиските извештаи на некој друг извештај, како коментари на раководството или извештај за ризиците, кои ќе им бидат достапни на корисниците на финансиските извештаи под истите услови и во исто време како и финансиските извештаи. Без инкорпорирање на посочените информации, финансиските извештаи не се комплетни.

Квантитативни обелоденувања (точка 34)

- Б7 Точка 34(a) бара обелоденување на резимето на квантитативни податоци во однос на изложеноста на субјектот на ризици врз основа на информациите кои интерно му се обезбедуваат на клучниот раководен персонал на субјектот. Кога субјектот користи неколку методи за управување со изложеноста на ризиците, субјектот треба да обелодени информации со користење на методот или методите кои обезбедуваат најрелевантни и веродостојни информации. МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* ги разгледува релевантноста и веродостојноста.
- Б8 Точка 34(в) бара обелоденувања во однос на концентрација на ризикот. Концентрациите на ризикот произлегуваат од финансиските инструменти кои имаат слични карактеристики и се под слично влијание на промените во економските и другите услови. Идентификацијата на концентрациите на ризик бара расудување со земање предвид на околностите на субјектот. Обелоденувањето на концентрациите на ризик треба да вклучуваат:
- (а) опис за тоа како раководството ги утврдува концентрациите;
 - (б) опис на заедничките карактеристики со кои се идентификува секоја концентрација (на пример договорна страна, географска област, валута или пазар); и
 - (в) износот на изложеноста на ризик која е поврзана со сите финансиски инструменти кои ја имаат таа заедничка карактеристика.

Практики на управување со кредитен ризик (точки 35Г-35Е)

- Б8А Точка 35Г(б) бара обелоденување на информации за тоа како субјектот ги дефинирал неизвршувањето на плаќањата за различни финансиски инструменти и причините за изборот на тие дефиниции. Согласно точка 5.5.9 од МСФИ 9, определувањето на тоа дали очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот треба да се признаат се заснова на зголемувањето на ризикот од неизвршување на плаќањата, кој се случува по почетното признавање. Информациите во врска со дефинициите на субјектот за неизвршување на плаќања кои ќе им помогнат на корисниците на финансиските извештаи да разберат како ги применил субјектот очекуваните барања за кредитни загуби во МСФИ 9, може да вклучуваат:

МСФИ 7

- (а) квалитативни и квантитативни фактори кои се земаат предвид при дефинирање на неизвршување на плаќања;
- (б) дали се применети различни дефиниции на различни типови финансиски инструменти; и
- (в) претпоставки во врска со „стапката на излекување“ (т.е. за бројот на финансиските средства кои повторно се стекнуваат со функционален статус) откако се случило неизвршување на плаќања во врска со финансиското средство.
- Б8Б** За да им помогне на корисниците на финансиските извештаи во проценката на политиките за реструктурирање и модификација на субјектот, точката 35F(г)(ii) бара обелоденување на информациите за тоа како субјектот го следи степенот до кој исправката на вредност за загуби од финансиски средства кои претходно биле обелоденети согласно точка 35F(г)(i) се последователно мерени според износот кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот согласно точка 5.5.3 од МСФИ 9. Квантитативните информации кои ќе им помогнат на корисниците да го разберат последователното зголемување на кредитниот ризик кај модифицирани финансиски средства може да вклучуваат информации во врска со модифицирани финансиски средства кои ги исполнуваат критериумите од точка 35F(г)(i) за кои исправката на вредност за загуби е вратена на мерење според износот кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот (т.е. стапка на влопување).
- Б8В** Точка 35E(a) бара обелоденување на информации во врска со основата за инпут и претпоставки, како и на техниките за правење проценка што биле користени за примена на барањата за обезвреднување од МСФИ 9. Претпоставките на субјектот и инпутите што се користат за мерење на очекуваните кредитни загуби, или за да се определи степенот на зголемување на кредитниот ризик од почетното признавање, може да вклучуваат информации што се добиени од интерни историски информации или извештаи за оценување и претпоставки во врска со очекуваниот животен век на финансиските инструменти и периодот на продажба на обезбедување.

Промени во исправката на вредност за загуби (точка 35Ж)

- Б8Г** Согласно точка 35Ж, субјектот има обврска да ги објасни причините за промените во исправката на вредноста за загуби во текот на периодот. Освен усогласувањето помеѓу почетната состојба и завршната состојба на исправката на вредност за загуби, можно е да треба да се даде наративно објаснување на промените. Ова наративно објаснување може да вклучува анализа на причините за промени во исправката на вредност за загуби во текот на периодот, вклучувајќи:
- (а) составот на портфолиото;
- (б) обемот на финансиските инструменти што се купени или создадени; и
- (в) сериозноста на очекуваните кредитни загуби.

- Б8Д** За обврски по основ на заем и договори за финансиски гаранции, исправката на вредност за загуби се признава како резервирање. Субјектот треба да обелодени информации во врска со промените во исправката на вредност за загуби за финансиски средства одделно од оние во врска со обврските за заеми и договори за финансиски гаранции. Меѓутоа, доколку финансиски инструмент истовремено вклучува компонента на заем (т.е. финансиско средство) и одобрен неповлечен заем (т.е. обврска по основ на заем), и субјектот не може одделно да ги идентификува очекуваните кредитни загуби за компонентата за обврска по основ на кредити од оние за компонентата на финансиско средство, очекуваните кредитни загуби за обврска по основ на заем треба да бидат признати заедно со исправката на вредност за финансиското средство. До степен до кој комбинираниите очекувани кредитни загуби ја надминуваат бруто-сметководствената вредност на финансиското средство, очекуваните кредитни загуби треба да бидат признати како резервирање.

Обезбедување (точка 35И)

- Б8Г** Точка 35И бара обелоденување на информации што ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат ефектите од обезбедување и од други подобрувања на кредитоспособноста врз износот на очекувани кредитни загуби. Субјектот нема обврска ниту да обелодени информации во врска со објективната вредност на обезбедување и на другите подобрувања на кредитоспособноста, ниту има обврска квантитативно да ја искаже точната вредност на обезбедување кој бил вклучен во пресметката на очекуваните кредитни загуби (т.е. загуба поради неизвршување на плаќања).
- Б8Е** Наративниот опис на обезбедување и на неговите ефекти врз износите на очекувани кредитни загуби би можел да вклучува информации во врска со следново:

МСФИ 7

- (а) главните видови обезбедување кој се чува како обезбедување и други подобрувања на кредитоспособноста (примери за подобрувања на кредитоспособноста се гаранции, кредитни деривативи и договори за порамнување кои не се квалификуваат за пребивање согласно МСС 32);
- (б) обемот на обезбедување кој се чува и други подобрувања на кредитоспособноста и неговата значајност во смисла на исправка на вредноста за загуби;
- (в) политиките и процесите за вреднување и управување со обезбедување и со другите подобрувања на кредитоспособноста;
- (г) главните видови страни во договорите за обезбедување и други подобрувања на кредитоспособноста и нивниот бонитет; и
- (д) информациите во врска со концентрациите на ризик во рамките на обезбедување и другите подобрувања на кредитоспособноста.

Кредитна изложеност (точки 35К–35Л)

- Б8Ж Точка 35К бара обелоденување на информации во врска со изложеноста на субјектот на кредитен ризик и за значителни концентрации на кредитен ризик на датумот на известување. Концентрација на кредитен ризик постои тогаш кога одреден број договорни страни се наоѓаат во ист географски регион или се ангажирани во слични активности и имаат слични економски карактеристики кои ќе доведат до тоа на нивната способност да ги исполнат договорните обврски да биде под влијание, на сличен начин, од промените во економските или други услови. Субјектот треба да обезбеди информации што им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да разберат дали има групи или портфолија на финансиски инструменти со одредени карактеристики кои би можеле да влијаат на голем дел од таа група финансиски инструменти, како што е концентрација на одредени ризици. Ова би можело да вклучува, на пример, групирања на заемите според вредност, или концентрирања по основ на географска област, стопанска дејност или видови субјекти кои емитуваат акции.
- Б8З Бројот на оценките за рангирање на кредитен ризик што се користи за обелоденување на информациите согласно точка 35К треба да биде доследен на бројот со кој субјектот го известува клучниот раководен персонал за целите на управување со кредитен ризик. Доколку минати информации се единствените достапни информации специфични за корисникот на заем, и субјектот користи минати информации за да процени дали кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање согласно точка 5.5.11 од МСФИ 9, субјектот треба да прикаже анализа според состојбата со изминување на рокот на доспеаност за тие финансиски средства.
- Б8С Кога субјектот ги измерил очекуваните кредитни загуби на колективна основа, субјектот можеби повеќе нема да биде во можност да ја распредели бруто- сметководствената вредност на поединечни финансиски средства или изложеноста на кредитен ризик на обврските по основ на заем и договорите за финансиски гаранции на оценките за рангирање на кредитен ризик за кои се признаваат очекувани кредитни загуби за време на животниот век на кредитот. Во овој случај, субјектот треба да го примени барањето од точка 35К на оние финансиски инструменти што можат директно да се распределат на оценка за рангирање на кредитен ризик и одделно да ја обелодени бруто-сметководствената вредност на финансиските инструменти за кои очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на кредитот биле измерени на колективна основа.

Максимална кредитна изложеност (точка 36(а))

- Б9 Точките 35И(а) и 36(а) бараат обелоденување на износот кој најдобро ја презентира максималната кредитна изложеност на субјектот. За финансиско средство, ова е вообичаено бруто-сметководствената вредност, нето од:
- (а) Сите износи што се пребиени во согласност со МСС 32; и
 - (б) Сите исправки на вредност признаени согласно МСФИ 9.
- Б10 Активностите кои посочуваат на кредитниот ризик и поврзаната максимална кредитна изложеност вклучуваат, но не се ограничени на:
- (а) Давање заеми на купувачи и пласман на депозити во други субјекти. Во овие случаи, максималната кредитна изложеност е сметководствената вредност на поврзаните финансиски средства.
 - (б) Склучување договори за деривативи, на пример договори за девизи, каматни свопови и кредитни деривативи. Кога резултиракното средство се мери според објективната

МСФИ 7

вредност, максималната кредитна изложеност на крајот на периодот на известување ќе биде еднаква на сметководствената вредност.

- (в) Давање финансиски гаранции. Во овој случај, максималната кредитна изложеност е максималниот износ кој субјектот можеби би требало да го плати доколку се побара исплата на гаранцијата, што може да е значително поголем износ од оној што е признаен како обврска.
- (г) Создавање обврска за заем која е неотповиклива во текот на животниот век на кредитниот капацитет или е отповиклива само како реакција на значајни неповолни промени. Доколку издавачот не може да ја подмири обврската за заемот на нето-основа во готовина или со друг финансиски инструмент, максималната кредитна изложеност е полниот износ на обврската. Ова е резултат на неизвесноста за тоа дали износот на неповлечениот дел од заемот може да се повлече во иднина. Овој износ може да биде значајно поголем од износот кој е признаен како обврска.

Квантитативни обелоденувања на ликвидносен ризик (точки 34(а) и 39(а) и (б))

- Б10А Согласно точка 34(а), субјектот обелоденува збирни квантитативни податоци во врска со неговата изложеност на ликвидносен ризик врз основа на информациите коишто му се интерно обезбедени на клучниот раководен персонал. Субјектот треба да објасни како ги утврдил тие податоци. Доколку одливите на готовина (или друго финансиско средство) кои се вклучени во тие податоци може или:
- (а) да се случи значително порано отколку што укажуваат податоците на тоа, или
 - (б) би бил во значително поинакви износи од оние на кои укажуваат податоците (на пример, за дериватив кој е прикажан во податоците по основ на нето-подмирување но за кој другата договорна страна има опција да бара подмирува на бруто-основа),
- субјектот треба да го обелодени тој факт и да обезбеди квантитативни информации коишто им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да го проценат степенот на овој ризик, освен ако информации не се веќе вклучени во анализите на договорните доспевања кои се бараат со точка 39(а) или (б).
- Б11 При подготовката на анализите на доспевање што се бараат со точка 39(а) и (б), субјектот користи свое расудување за да одреди соодветен број временски разграничувања. На пример, субјектот би можел да определи дека се соодветни следниве временски разграничувања:
- (а) не подоцна од еден месец;
 - (б) подоцна од еден месец и не подоцна од три месеци;
 - (в) подоцна од три месеци и не подоцна од една година; и
 - (г) подоцна од една година и не подоцна од пет години.
- Б11А При исполнувањето на барањата од точка 39(а) и (б), не треба да одвојува вграден дериватив од хибриден (комбиниран) финансиски инструмент. За таков инструментот, субјектот треба да ја примени точка 39(а).
- Б11Б Точка 39(б) бара од субјектот да обелодени квантитативна анализа на доспевања за деривативни финансиски обврски која ги покажува преостанатите договорни доспевања доколку договорните доспевања се од суштинска важност за разбирање на временскиот рок на готовинските текови. На пример, ова би било случај за:
- (а) Каматен своп со преостанато доспевање од пет години кај хеџирање на готовински тек за финансиско средство или обврска со променлива стапка.
 - (б) Сите одобрени заеми.
- Б11В Точка 39(а) и (б) бара од субјектот да обелодени анализи на доспевање за финансиски обврски кои ги покажуваат преостанатите договорни доспевања за некои финансиски обврски. Во ова обелоденување:
- (а) Кога друга договорна страна може да избере кога да го плати износот, обврската се распределува на најраниот период во кој може да биде побарано од субјектот да го плати тој износ. На пример, финансиски обврски за кои не може да се бара од субјектот да ги исплати по видување (на пример, депозит по видување) се вклучени во најраното временско разграничување.

МСФИ 7

- (б) Кога субјектот има обврска да овозможи износи да бидат расположливи на рати, секоја рата се распределува на најраниот период во кој може да се побара од субјектот да го плати тој износ. На пример, неповлечена обврска за заем е вклучена во временското разграничување во кое е содржан најраниот датум на кој може да се повлече обврската.
- (в) За договори за издадени финансиски гаранции, максималниот износ на гаранцијата се распределува на најраниот период во кој може да се активира гаранцијата.
- Б11Г Договорните износи обелоденети во анализите на доспевање, како што се бара во точка 39(а) и (б) се договорните недисконтирани готовински текови, на пример:
- (а) бруто-обврски по основ на лизинг (пред одземањето на финансиските трошоци);
- (б) цените определени во термински договори за купување финансиски средства со готовина;
- (в) нето-износи на каматни свопови со флукуирачко плаќање и фиксно примање кои се разменуваат за нето-готовински текови;
- (г) договорни износи кои ќе бидат разменети во деривативен финансиски инструмент за кој се разменуваат бруто-готовински текови; и
- (е) бруто-обврски по основ на заеми.
- Таквите недисконтирани готовински текови се разликуваат од износот содржан во извештајот за финансиската состојба затоа што износот во тој извештај се заснова на дисконтирани готовински текови. Кога износот што треба да се плати не е фиксен, износот што се обелоденува треба да се утврди преку упатување на условите што постојат на крајот на периодот на известување. На пример, кога износот што треба да се плати варира заедно со промените во индексот, обелоденетиот износ може да се заснова на нивото на индексот на крајот од периодот.
- Б11Д Точка 39(в) бара од субјектот да опише како тој управува со ликвидносниот ризик кој е вграден во ставките обелоденети во квантитативните обелоденувања што се бараат во точка 39(а) и (б). Субјектот треба да обелодени анализа на доспевање на финансиските средства што ги чува за управување со ликвидносен ризик (на пример, финансиски средства кои лесно можат да се продадат или од кои се очекува да генерираат готовински приливи за покривање на одливи на готовина во врска со финансиски обврски), доколку таа информација е потребна за да им овозможи на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги проценат природата и степенот на ликвидносниот ризик.
- Б11Е Други фактори кои субјектот би можел да ги земе предвид при обелоденувањето што се бара во точка 39(в) вклучуваат, но не се ограничени на, тоа дали субјектот:
- (а) има обврски по основ на инструменти за позајмување (на пример, комерцијални записи) или други кредитни линии (на пример, неискористени кредитни капацитети) што може да ги повлече за да ги намира потребите од ликвидност;
- (б) чува депозити во централни банки со кои може да ги намира потребите од ликвидност;
- (в) има мошне диверзифицирани извори на финансирање;
- (г) има значителни концентрации на ликвидносен ризик било во своите средства или во своите извори на финансирање;
- (д) има процеси на внатрешна контрола и планови за управување со ризик за ликвидност во случај на неизвесност;
- (е) има инструменти кои содржат услови за забрзана отплата (на пример, поради влошување на кредитниот рејтинг на субјектот);
- (ж) има инструменти кои би можеле да бараат реализација на обезбедувањето (на пример, повици за доплата кај деривативи);
- (з) има инструменти кои му дозволуваат на субјектот да избере дали ќе ги намира своите финансиски обврски со испорака на готовина (или со друго финансиско средство) или преку предавање на сопствени акции; или
- (з) има инструменти кои се предмет на главен аранжман за пребивање.

Б12–Б16 [Се брише]

Пазарен ризик - анализа на сензитивност (точки 40 и 41)

- Б17 Точка 40(а) бара анализа на сензитивност на секој вид пазарен ризик на којшто е изложен субјектот. Во согласност со точка Б3, субјектот одлучува како ќе ги сумира информациите за да може да ја

МСФИ 7

прикаже севкупната слика без притоа да ги комбинира информациите што имаат различни карактеристики во однос на изложеноста на ризикот од значително различни економски опкружувања. На пример:

- (а) Субјектот кој тргува со финансиски инструменти може да ги обелодени овие информации посебно за финансиски инструменти што се чуваат за тргување и оние што не се чуваат за тргување.
- (б) Субјектот нема да ја сумира неговата изложеност на пазарни области во области на хиперинфлација со неговата изложеност на истиот пазарен ризик во области кои имаат многу мала стапка на инфлација.

Доколку субјектот е изложен само на еден вид пазарен ризик само во едно економско опкружување, тој не би покажал одделни информации.

Б18 Точка 40(а) бара анализата на сензитивност да покаже како добивката или загубата и капиталот би биле засегнати од промените на релевантните променливи на ризикот кои би биле разумно веројатни (на пример, каматните стапки кои преовладуваат на пазарот, девизните курсеви, цените на капиталот или цените на стоките). За оваа цел:

- (а) Не се бара од субјектите да утврдат колкава би им била добивката или загубата за периодот доколку биле различни релевантните променливи на ризикот. Наместо тоа, субјектите го обелоденуваат влијанието на добивката или загубата и капиталот на крајот на периодот на известување, под претпоставка дека на крајот на периодот би настанала разумно веројатна промена во релевантните променливи на ризикот и дека била применета на изложеноста на ризикот која постоела на тој датум. На пример, доколку субјектот има обврска со променлива стапка на крајот на годината, субјектот треба да го обелодени влијанието на добивката или загубата (т.е. расходот за камата) за тековната година доколку каматните стапки се менувале за разумно веројатни износи.
- (б) Не се бара од субјектите да го обелоденат влијанието на добивката или загубата и капиталот за секоја промена во рамките на опсегот на разумно веројатни промени на релевантната променлива на ризикот. Доволно би било обелоденување на влијанијата на промените и границите на разумно веројатниот опсег.

Б19 При утврдувањето на тоа што е разумно веројатна промена на релевантната променлива на ризикот, субјектот треба да ги разгледа:

- (а) Економските опкружувања во кои тој работи. Разумно веројатна промена не треба да ги вклучува најдалечните или сценаријата во „најлош“ случај или „стрес тестови“. Понатаму, доколку стапката на промената на основната променлива на ризикот е стабилна, субјектот не треба да ја менува избраната разумна веројатна промена на променливата на ризикот. На пример, да претпоставиме дека каматните стапки се 5 проценти и субјектот утврдува дека флукуацијата во каматните стапки од ± 50 базични поени е разумно веројатна. Тој треба да го обелодени влијанието на добивката или загубата и капиталот доколку каматните стапки се променат на 4,5 проценти или на 5,5 проценти. Во следниот период, каматните стапки се зголемиле на 5,5 проценти. Субјектот продолжува да верува дека каматните стапки може да флукуираат за ± 50 базични поени (т.е. дека стапката на промената на каматните стапки е стабилна). Субјектот треба да го обелодени влијанието на добивката или загубата и капиталот доколку каматните стапки се променеа на 5 проценти или на 6 проценти. Не се бара од субјектот да ја ревидира неговата оценка дека каматните стапки може да флукуираат разумно за ± 50 базични поени, освен доколку не постои доказ дека степенот на променливост на каматните стапки се зголемил во значителна мера.
- (б) Временската рамка за која тој ги изготвува оценките. Анализата на сензитивност треба да ги покаже влијанијата од промените за кои се смета дека се разумно веројатно во текот на периодот сè до следниот пат кога субјектот ќе ги прикаже овие обелоденувања, што најчесто е следниот годишен известувачки период.

Б20 Точка 41 му дозволува на субјектот да користи анализа на сензитивност која ги одразува меѓузависностите помеѓу променливите на ризикот, како што е методологијата „вредност според ризик“, доколку тој ја користи за да управува со неговата изложеност на финансиските ризици. Ова важи дури и ако таквата методологија го мери само потенцијалот за загуба и не го мери потенцијалот за добивка. Таков субјект може да биде усогласен со точка 41(а) со обелоденување на видот на моделот „вредност според ризик“ што е користен (на пример, дали моделот се потпира на симулациите Монте Карло), објаснување за тоа како работи моделот и главните претпоставки (на пример, периодот на чување и ниво на доверба). Субјектите може, исто така, да го обелоденат периодот на историско следење и упросечувањата што се применети на податоците што се следени

МСФИ 7

во рамките на тој период, и кој степен на променливост и кои корелации се користени (или, алтернативно, Монте Карло-симулациите за распределба на веројатноста).

- B21 Субјектот треба да обезбеди анализа на сензитивност за целокупниот негово деловно работење, но може да обезбеди различни видови анализи на сензитивност за различни класи на финансиски инструменти.

Каматен ризик

- B22 *Каматен ризик* произлегува од каматоносни финансиски инструменти кои се признаваат во извештајот за финансиска состојба (на пример, должнички инструменти кои се стекнати или издадени) и од некои финансиски инструменти кои не се признаени во извештајот за финансиска состојба (на пример, некои обврски за заеми).

Валутен ризик

- B23 *Валутен ризик* (или ризик од девизен курс) произлегува од финансиски инструменти кои се деноминирани во странска валута, т.е. во валута која е различна од функционалната валута во која тие се мерат. За целите на овој МСФИ, валутниот ризик не произлегува од финансиски инструменти кои се не-монетарни ставки или од финансиски инструменти кои се деноминирани во функционална валута.

- B24 Анализата на сензитивност се обелоденува за секоја валута на која изложеноста на субјектот е значителна.

Друг ценовен ризик

- B25 *Друг ценовен ризик* произлегува од финансиските инструменти поради промените во, на пример, цените на стоките или цените на капиталот. За да биде во согласност со точка 40, субјектот може да го обелодени влијанието на намалувањето на специфичниот берзански индекс, цената на стоката или друга променлива на ризикот. На пример, доколку субјектот издаде гаранции остаточна вредност, кои се финансиски инструменти, субјектот го обелоденува зголемувањето или намалувањето на вредноста на средствата за кои се однесува гаранцијата.

- B26 Два примера на финансиски инструменти кои влијаат на зголемување на ценовниот ризик на капиталот се (а) поседување на капитал на друг субјект и (б) инвестирање во труст кое за возврат поседува инвестирање во сопственички инструменти. Други примери вклучуваат термински договори и опции за купување или продавање на одредени количества на некој сопственички инструмент и свопови кои се индексирани за цените на капиталот. Објективните вредности на таквите финансиски инструменти се под влијание на промените на пазарната цена на основните сопственички инструменти.

- B27 Во согласност со точка 40(а), сензитивност на добивката или загубата (која, на пример, произлегува од инструменти кои се мерени според објективна вредност преку добивка или загуба) се обелоденува одделно од сензитивност на останата сеопфатна добивка (која, на пример, произлегува од инвестиции во сопственички инструменти чии примени во објективната вредност се презентирани во останата сеопфатна добивка).

- B28 Финансиски инструменти кои субјектот ги класифицира како сопственички инструменти не се мерат повторно. Ниту добивката или загубата ниту, пак, капиталот нема да бидат под влијание на ризикот на цената на капиталот кој е поврзан со тие инструменти. Соодветно, не се бара анализа на сензитивност за таквите инструменти.

Отпис (точки 42В–42Ж)**Континуирано инволвирање (точка 42В)**

- B29 Проценката на континуираното инволвирање во пренесено финансиско средство за целите на барањата за обелоденување во точките 42Д–42Ж се прави на ниво на субјектот кој известува. На пример, доколку подружница ѝ пренесе на неповрзана трета страна финансиско средство, во кое матичното друштво на подружницата има континуирано инволвирање, подружницата не го вклучува инволвирањето на матичното друштво во проценката на тоа дали има континуирано инволвирање во пренесеното средство во неговите поединечни или индивидуални финансиски извештаи (на пример, кога подружницата е субјектот кој известува). Меѓутоа, матичното друштво

МСФИ 7

би го вклучило своето континуирано инволвирање (или континуираното инволвирање на друг член на групата) во финансиско средство пренесено од неговата подружница кога прави определување на тоа дали има континуирано инволвирање во пренесеното средство во своите консолидирани финансиски извештаи (на пример, кога групата е субјектот кој известува).

Б30 Субјектот нема континуирано инволвирање во пренесено финансиско средство доколку, како дел од преносот, тоа ниту задржува кои било од договорните права или облигации што се вградени во пренесеното финансиско средство, ниту стекнува какви било нови договорни права или облигации кои се однесуваат на пренесеното финансиско средство. Субјектот нема континуирано инволвирање во пренесено финансиско средство доколку нема ниту учество во идните резултати од работењето на пренесеното финансиско средство, ниту обврска под кои било околности да врши плаќања во иднина во однос на пренесеното финансиско средство. Терминот „плаќање“ во овој контекст ги вклучува готовинските текови на пренесеното финансиско средство кои субјектот ги наплаќа и за кои има обврска да ги реинвестира во примателот.

Б30А Кога субјект пренесува финансиско средство, субјектот може да го задржи правото на сервисирање на тоа финансиско средство за надомест кој е вклучен, на пример, во договор за сервисирање. Субјектот го проценува договорот за сервисирање согласно насоките во точките 42В и Б30 за да одлучи дали субјектот има континуирано инволвирање како резултат на договорот за сервисирање а за целите на барањата за обелоденување. На пример, сервисер ќе има континуирано инволвирање во пренесеното финансиско средство за целите на барањата за обелоденување доколку надоместокот за сервисирање зависи од износот или временскиот рок на готовинските текови кои се наплатени од пренесеното финансиско средство. Слично на ова, сервисер има континуирано инволвирање за целите на барањата за обелоденување доколку фиксен надоместок не е платен во целост поради нефункционалност на пренесеното финансиско средство. Во овие примери, сервисерот има учество во идните резултати од работењето на пренесеното финансиско средство. Оваа проценка е независна од тоа дали од надоместокот кој треба да се добие се очекува да биде адекватна компензација за извршеното сервисирање.

В31 Континуирано инволвирање во пренесено финансиско средство може да резултира од договорни одредби во договорот за пренос или во посебен договор склучен со примателот или со трета страна а во врска со преносот.

Пренесени финансиски средства кои не се отпишани во целост (точка 42Г)

Б32 Точка 42Г бара обелоденување во случаи кога еден дел или сите пренесени финансиски средства не се квалификуваат за отпис. Овие обелоденувања се бараат за секој датум на известување на кој субјектот продолжува да ги признава пренесените финансиски средства, без разлика на тоа кога се случиле преносите.

Видови континуирана инволвираност (точки 42Д–42Ж)

Б33 Точките 42Д–42Ж бараат квалитативни и квантитативни обелоденувања за секој вид континуирана инволвираност во отпишани финансиски средства. Субјектот треба групно да ја прикаже својата континуирана инволвираност по видови кои се репрезентативни за изложеноста на субјектот на ризици. На пример, субјектот може групно да ја прикаже својата континуирана инволвираност по видови финансиски инструмент (на пример, гаранции или куповни опции) или видови пренос (на пример, факторинг на побарувања, секјуритизација и кредитирање на хартии од вредност).

Анализа на доспевање на недисконтирани готовински одливи за повторен откуп на пренесени средства (точка 42Е(д))

Б34 Точка 42Д(д) бара од субјектот да обелодени анализа на доспевање на недисконтирани готовински одливи за повторен откуп на отпишани финансиски средства или други износи што му се плаќаат на примателот во однос на отпишаните финансиски средства, која ќе ги покаже преостанатите договорни доспевања на континуираната инволвираност на субјектот. Оваа анализа прави разлика помеѓу готовински текови што треба задолжително да се платат (на пример, термински договори), готовински текови за кои субјектот би можел да има обврска да ги плати (на пример, запишани опции кои даваат право на продажба) и готовински текови кои субјектот може да избере да ги плати (на пример, набавени куповни опции).

МСФИ 7

Б35 Субјектот треба да користи свое расудување за да одреди соодветен број временски разграничувања при подготовката на анализата на доспевање која се бара со точка 42Д(д). На пример, субјектот би можел да определи дека се соодветни следниве временски разграничувања:

- (а) не подоцна од еден месец;
- (б) подоцна од еден месец и не подоцна од три месеци;
- (в) подоцна од три месеци и не подоцна од шест месеци;
- (г) подоцна од шест месеци и не подоцна од една година;
- (д) подоцна од една година и не подоцна од три години;
- (е) подоцна од три години и не подоцна од пет години; и
- (е) подоцна од пет години.

Б36 Доколку постои опсег на можни доспевања, готовинските текови се вклучуваат врз основа на најраниот датум на кој субјектот може да има обврска или право за плаќање.

Квалитативни информации (точка 42Д(г))

Б37 Квалитативните информации што се бараат со точка 42Д(г) вклучуваат опис на опишаните финансиски средства и на природата и целта на континуираното инволвирање што било задржано по пренесувањето на тие средства. Тие, исто така, вклучуваат и опис на ризиците на кои е изложен субјектот, вклучувајќи:

- (а) Опис на тоа како управува субјектот со ризикот кој е вграден во неговата континуирана инволвираност во опишаните финансиски средства.
- (б) Дали субјектот има обврска да сноси загуби пред други страни, и рангирањето и износите на загубите што ги сносат страните чие учество е од понизок ранг во споредба со учеството на субјектот во средството (т.е. неговото континуирано инволвирање во средството).
- (в) Опис на кои било начини на кои се активираат облигациите за давање финансиска поддршка или повторен откуп на пренесеното финансиско средство.

Добивка или загуба при отпис (точка 42Е(а))

Б38 Точка 42Е(а) бара од субјектот да ги обелодени добивките или загубите при отпис поврзани со финансиските средства во кои субјектот има континуирана инволвираност. Субјектот треба да обелодени доколку добивката или загубата при отпис се случиле поради тоа што објективните вредности на компонентите на средствата што биле претходно признати (т.е. учество во опишано средство и учеството кое е задржано од субјектот) биле различни од објективната вредност на претходно признатото средство во целина. Во таква ситуација, субјектот треба, исто така, да обелодени и дали мерењата на објективната вредност вклучиле значително инпут кои не се засновани на податоци од видливи пазари, како што е опишано во точка 27А.

Дополнителни информации (точка 42Ж)

Б39 Обелоденувањата што се бараат во точките 42Г–42Е е можно да не бидат доволни за да се исполнат целите за обелоденување од точка 42Б. Доколку е таков случајот, субјектот треба да обелодени дали се неопходни дополнителни информации за да се исполнат целите за обелоденување. Субјектот треба да одлучи, имајќи ги предвид неговите околности, колку дополнителни информации е потребно да се обезбедат за да се задоволат потребите од информирање на корисниците и колкав акцент става на разните аспекти на тие дополнителни информации. Неопходно е да се изнајде рамнотежа помеѓу финансиските извештаи што се прептоварени со многу детали, кои можеби нема да им помогнат на корисниците на финансиските извештаи, и недоволно презентирање на информациите поради нивното преголемо групирање.

МСФИ 7

**Пребивање на финансиски средства и финансиски обврски
(точки 13А–13Г)****Опфат (точка 13А)**

- Б40 Обелоденувањата во точките 13Б–13Д се бараат за сите признати финансиски инструменти што се пребиени согласно точка 42 од МСС 32. Освен тоа, финансиските инструменти се во рамките на опфатот на барањата за обелоденување во точките 13Б–13Д, доколку тие се предмет на важечки главен аранжман за пребивање или сличен договор кој опфаќа слични финансиски инструменти и трансакции, без разлика на тоа дали финансиските инструменти се пребиени согласно точка 42 од МСС 32.
- Б41 Сличните договори што се наведени во точките 13А и Б40 вклучуваат деривативни договори за порамнување, глобални главни договори за повторно купување, глобални главни договори за кредитирање на хартии од вредност и сите други права поврзани со финансиско обезбедување. Сличните финансиски инструменти и трансакции наведени во точка Б40 вклучуваат деривативи, договори за продажба и повторно купување, договори за повратна продажба и повторно купување, договори за заеми по основ на хартии од вредност и договори за кредитирање на хартии од вредност. Примери за финансиски инструменти кои не спаѓаат во опфатот на точка 13А се заеми и депозити на клиенти во истата институција (освен ако не се пребиени во извештајот на финансиска состојба), како и финансиски инструменти кои се предмет само на договор за обезбедување.

Обелоденување на квантитативни информации за признати финансиски средства и признати финансиски обврски во рамките на опфатот на точка 13А (точка 13В)

- Б42 Финансиски инструменти кои се обелоденети согласно точка 13В може да бидат предмет на различни барања за мерење (на пример, обврска која е поврзана со договор за повторно откупување може да биде мерена според амортизираната набавна вредност, додека дериватив ќе се мери според објективна вредност). Субјектот треба да ги вклучи инструментите според нивните признати вредности и да ги опише сите резултирачки разлики во мерењето кај поврзаните обелоденувања.

Обелоденување на бруто-износи на признати финансиски средства и признати финансиски обврски во рамките на опфатот на точка 13А (точка 13В(а))

- Б43 Износите што се бараат според точка 13В(а) се однесуваат на признати финансиски инструменти кои се пребиени согласно точка 42 од МСС 32. Износите што се бараат според точка 13В(а), исто така, се однесуваат на признати финансиски инструменти кои се предмет на важечки главен аранжман за пребивање или сличен договор, без разлика на тоа дали ги исполнуваат критериумите за пребивање или не. Меѓутоа, обелоденувањата што се бараат со точка 13В(а) не се однесуваат на кои било износи што се признаени како резултат на договори за обезбедување кои не ги исполнуваат критериумите за пребивање од точка 42 од МСС 32. Наместо тоа, таквите износи се бара да бидат обелоденети согласно точка 13В(г).

Обелоденување на износите што се пребиени согласно критериумите во точка 42 од МСС 32 (точка 13В(б))

- Б44 Точка 13В(б) бара од субјектите да ги обелоденат износите што се пребиени согласно точка 42 од МСС 32 кога се определуваат нето-износите што се прикажуваат во извештајот за финансиска состојба. Износите на признатите финансиски средства и на признатите финансиски обврски кои се предмет на пребивање со истиот аранжман, ќе бидат прикажани и во обелоденувањата за финансиски средства и во обелоденувањата за финансиски обврски. Меѓутоа, износите што се обелоденети (во, на пример, табела) се ограничени на износите што се предмет на пребивање. На пример, субјектот е можно да има признато деривативно средство и призната деривативна обврска кои ги исполнуваат критериумите за пребивање од точка 42 од МСС 32. Доколку бруто-износот на деривативното средство е поголем од бруто-износот на деривативната обврска, табелата за обелоденување на финансиското средство ќе го вклучи целиот износ на деривативното средство (согласно точка 13В(а)) и целиот износ на деривативната обврска (согласно точка 13В(б)). Меѓутоа, иако табелата за обелоденување на финансиската обврска ќе го вклучи целиот износ на

МСФИ 7

деривативната обврска (согласно точка 13В(а)), таа ќе го вклучува само износот на деривативното средство (согласно точка 13В(б)) кој е еднаков на износот на деривативната обврска.

Обелоденување на нето-износите кои се прикажани во извештајот на финансиска состојба (точка 13В(в))

- Б45 Доколку субјектот има инструменти кои го исполнуваат опфатот на овие обелоденувања (како што е наведено во точка 13А) но кои не ги исполнуваат критериумите за пребивање од точка 42 од МСС 32, износите што треба да бидат обелоденети според точка 13В(в) би биле еднакви на износите што треба да бидат обелоденети според точка 13В(а).
- Б46 Износите кои се бара да бидат обелоденети според точка 13В(в) мора да бидат усогласени со износите од поединечните линиски ставки прикажани во извештајот на финансиска состојба. На пример, доколку субјектот определил дека групирањето или расчленувањето на износите од поединечните линиски ставки прикажани во финансиските извештаи даваат порелевантни информации, субјектот мора да направи усогласување на групираниите или расчленетите износи кои се обелоденети во точка 13В(в) со износите од поединечните линиски ставки прикажани во извештајот на финансиска состојба.

Обелоденувања на износите кои се предмет на важечки главен аранжман за пребивање или сличен договор а кои инаку не се вклучени во точка 13В(б) (точка 13В(г))

- Б47 Точка 13В(г) бара субјектите да обелоденат износи кои се предмет на важечки главен аранжман за пребивање или сличен договор кои на друг начин не се вклучени во точка 13В(б). Точката 13В(г)(i) се однесува на износи што се поврзани со признати финансиски инструменти кои не исполнуваат некои, или не ги исполнуваат сите, критериуми за пребивање од точка 42 од МСС 32 (на пример, сегашни права на пребивање кои не го исполнуваат критериумот во точка 42(б) од МСС 32, или условни права на пребивање кои можат да се извршат и спроведат само во случај на неизвршување на плаќања, или само во случај на несолвентност или стечај на која било од договорните страни).
- Б48 Точка 13В(г)(ii) се однесува на износи што се поврзани со финансиско обезбедување, вклучувајќи готовинско обезбедување, кој е или примен или даден под залог. Субјектот треба да ја обелодени објективната вредност на оние финансиски инструменти кои биле дадени под залог или биле примени како обезбедување. Износите што се обелоденуваат согласно точка 13В(г)(ii) треба да се однесуваат на вистинското примено или заложено обезбедување, а не на кои било резултатски обврски или побарувања што се признати во врска со враќање или примање назад на такво обезбедување.

Ограничувања на износите што се обелоденети во точка 13В(г) (точка 13Г)

- Б49 Кога се прави обелоденување на износи согласно точка 13В(г), субјектот мора да ги земе предвид ефектите на прекумерното обезбедување преку финансиски инструмент. За да го направи тоа, субјектот мора најпрвин да ги одземе износите што се обелоденети согласно точка 13В(г)(i) од износот кој е обелоденет согласно точка 13В(в). Потоа, субјектот треба да ги ограничи износите што се обелоденуваат согласно точка 13В(г)(ii) на останатиот износ во точка 13В(в) за поврзаниот финансиски инструмент. Меѓутоа, доколку правата на обезбедување можат да се извршат сеопфатно за финансиски инструменти, таквите права може да вдат вклучени во обелоденувањето предвидено согласно точка 13Г.

Опис на правата на пребивање кои се предмет на важечки главен аранжман за пребивање и слични аранжмани (точка 13Д)

- Б50 Субјектот треба да ги опише видовите права на пребивање и слични аранжмани обелоденети согласно точка 13В(г), вклучувајќи ја и природата на тие права. На пример, субјектот треба да ги опише своите условни права. За инструменти кои се предмет на права на пребивање кои не зависат од иден настан но кои не ги исполнуваат останатите критериуми од точка 42 од МСС 32, субјектот треба да ја опише причината или причините зошто не се исполнети критериумите. За кој било примено или заложено обезбедување, субјектот треба да ги опише условите од договорот за обезбедување (на пример, кога постои ограничување на обезбедување).

МСФИ 7

Обелоденување според видови финансиски инструменти или според договорна страна

- Б51 Квантитативните обелоденувања што се бараат според точка 13В(а)–(д) може да се групираат според вид на финансиски инструмент или трансакција (на пример, деривативи, договори за повторно купување и повратно повторно купување или договори за заеми по основ на хартии од вредност и договори за кредитирање на хартии од вредност).
- Б52 Алтернативно, субјектот може да ги групира квантитативните обелоденувања што се бараат според точка 13В(а)–(в) по видови финансиски инструменти, а квантитативните обелоденувања што се бараат според точка 13В(в)–(д) по договорни страни. Доколку субјектот ги обезбеди бараните информации по договорна страна, субјектот нема обврска да ги идентификува договорните страни по име. Меѓутоа, означувањето на договорните страни (договорна страна А, договорна страна Б, договорна страна В итн.) треба да остане доследно од година на година за годините кои се презентирани со цел да се обезбеди споредливост. Квалитативните обелоденувања треба да се разгледуваат на начин што може да се дадат дополнителни информации во врска со видовите договорни страни. Кога обелоденувањето на износите од точка 13В(в)–(д) се прави по договорна страна, износите кои се поединечно значајни во смисла на вкупни износи на другите договорни страни треба одделно да се обелоденат, додека преостанатите поединечни незначителни износи за други договорни страни треба групно да се прикажат во една линиска ставка.

Друго

- Б53 Конкретните обелоденувања што се бараат според точките 13В–13Д се минимални барања. За да ја исполни целта од точка 13б, субјектот можеби ќе треба да ги дополни со дополнителни (квалитативни) обелоденувања, зависно од условите на важечките главни аранжмани за пребивање и поврзаните договори, вклучително и природата на правата на пребивање и нивното влијание или потенцијално влијание на финансиската состојба на субјектот.

МСФИ 8

Меѓународен стандард за финансиско известување 8
Оперативни сегменти**Основен принцип**

- 1 Субјектот ќе обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат природата и финансиските ефекти на деловните активности со кои тој се занимава и економското опкружување во кое тој работи.

Опфат

- 2 Овој МСФИ ќе се применува на:
 - (а) Посебните или поединечни финансиски извештаи на субјектот:
 - (i) со чии должнички или сопственички инструменти се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари); или
 - (ii) кој ги поднесува, или е во постапка на поднесување на неговите финансиски извештаи до комисијата за хартии од вредност или друга регулаторна организација заради емисија на која било класа на инструменти на јавен пазар; и
 - (б) Консолидирани финансиски извештаи на група со матично друштво:
 - (i) со чии должнички или сопственички инструменти се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари); или
 - (ii) кој ги поднесува, или е во постапка на поднесување на консолидираните финансиски извештаи до комисијата за хартии од вредност или друга регулаторна организација заради издавање на која било класа инструменти на јавен пазар.
- 3 Доколку субјект, од кој не се бара да го применува овој МСФИ, ќе одлучи да обелодени информации за сегменти кои не се во согласност со овој МСФИ, тој нема да ги опише информациите како информации за сегменти.
- 4 Доколку некој финансиски извештај содржи и консолидирани финансиски извештаи на некое матично друштво кои се во опфатот на овој МСФИ и поединечни финансиски извештаи на тоа матично друштво, информации за сегменти се бараат само во консолидираните финансиски извештаи.

Оперативни сегменти

- 5 Оперативен сегмент е таква компонента на субјектот:
 - (а) која се занимава со такви деловни активности од кои може да се остварат приходи и да настанат трошоци (вклучувајќи ги приходите и трошоците поврзани со трансакции со други компоненти на истиот субјект),
 - (б) чии оперативни резултати редовно ги разгледува главниот носител на оперативни одлуки со цел за донесување одлуки во врска со ресурсите што се алоцираат на тој сегмент и оценка на неговите перформанси, и
 - (в) за која се достапни посебни финансиски информации.Еден оперативен сегмент може да се занимава со деловни активности од кои во иднина ќе заработува приход, на пример, активностите за започнување на деловното работење може да претставуваат оперативни сегменти пред остварување на приход.
- 6 Секој дел на субјектот неопходно не претставува оперативен сегмент или дел на оперативен сегмент. На пример, седиштето на една корпорација или некои функционални сектори може да не остваруваат приходи или, пак, да остваруваат приходи кои се само споредни во однос на активностите на субјектот и не би претставувале оперативни сегменти. За целите на овој МСФИ,

МСФИ 8

- плановите за придобивки на вработените по престанок на вработувањето не претставуваат оперативни сегменти.
- 7 Терминот „главен носител на оперативни одлуки“ идентификува функција, а не неопходно раководител со одредена титула. Таа функција врши алокација на ресурсите и оценка на успешноста на оперативните сегменти на субјектот. Често главниот носител на оперативните одлуки во субјектот е главниот извршен директор или главниот оперативен директор но, на пример, би можело да биде и група извршни директори или други.
- 8 За многу субјекти, трите карактеристики на оперативни сегменти опишани во точка 5 јасно ги идентификуваат нивните оперативни сегменти. Сепак, субјектот може да генерира извештаи во кои неговите деловни активности се прикажуваат на различни начини. Доколку главниот носител на оперативни одлуки користи повеќе од една група информации за сегменти, други фактори може да идентификуваат само една група компоненти коишто ги сочинуваат оперативните сегменти на субјектот, вклучувајќи ги природата на секоја компонента, постоењето на раководители одговорни за нив, и информации презентирани на одборот на директори.
- 9 Вообичаено, оперативниот сегмент има раководител на сегмент, кој е директно одговорен на главниот носител на оперативни одлуки и одржува редовен контакт со него со цел да се разгледаат оперативните активности, финансиските резултати, прогнозите или плановите за сегментот. Терминот „раководител на сегмент“ идентификува функција, а не неопходно раководител со одредена титула. Главниот носител на оперативни одлуки може, исто така, да биде раководител на сегмент на некои оперативни сегменти. Еден раководител може да биде раководител на повеќе оперативни сегменти. Доколку карактеристиките во точка 5 се применуваат на повеќе групи компоненти на организацијата но раководителите на сегмент се сметаат одговорни само за една група, таа група компоненти формира оперативен сегмент.
- 10 Карактеристиките во точка 5 може да се применуваат на две или повеќе групи компоненти кои се преклопуваат и за кои раководителите се сметаат за одговорни. Таа структура понекогаш се нарекува матрична форма на организација. На пример, во некои субјекти, некои раководители се одговорни за различни линии на производи или услуги ширум светот, додека други раководители се одговорни за определени географски подрачја. Главниот извршен носител на одлуки редовно ги проверува оперативните резултати на двете групи компоненти, и финансиските информации се расположливи за двете. Во таква ситуација субјектот ќе одреди која група компоненти претставува оперативен сегмент со повикување на основниот принцип.

Сегмент за известување

- 11 Субјектот ќе известува одвоено информации за секој оперативен сегмент кој:
- (а) бил идентификуван во согласност со точките 5–10 или е резултат на групирање на два или повеќе такви сегменти во согласност со точка 12, и
 - (б) го надминува квантитативниот праг во точка 13.
- Точките 14–19 наведуваат други ситуации во кои треба да се прикажат одвоени информации за оперативен сегмент.

Критериуми за групирање

- 12 Оперативните сегменти често покажуваат слична долгорочна финансиска успешност доколку имаат слични економски карактеристики. На пример, за два оперативни сегмента би се очекувале слични долгорочни просечни бруто-маржи доколку нивните економски карактеристики би биле слични. Два или повеќе оперативни сегменти може да се групираат во единствен оперативен сегмент доколку таквото групирање е конзистентно со основниот принцип на овој МСФИ, сегментите имаат слични економски карактеристики и сегментите се слични во однос на секое од следниве:
- (а) природата на производите и услугите;
 - (б) природата на производствениот процес;
 - (в) видот и групата на корисникот на нивните производи и услуги;
 - (г) методите што се користат за дистрибуција на нивните производи или обезбедување на нивните услуги, и
 - (д) доколку е применливо, природата на регулаторното опкружување, на пример, банкарство, осигурување или јавни комунални услуги.

МСФИ 8

Квантитативни прагови

- 13 Субјектот ќе известува одвоено информации за оперативен сегмент кој го исполнува кој било од следниве квантитативни прагови:
- (а) Искажаниот приход, вклучувајќи ги и двете, продажба на надворешни купувачи и продажба или трансфери помеѓу сегменти, изнесува 10 проценти или повеќе од вкупниот приход, внатрешен и надворешен, од сите оперативни сегменти.
 - (б) Апсолутниот износ на неговата прикажана добивка или загуба изнесува 10 проценти или повеќе од повисокиот од следниве два износи, во апсолутен износ, од (i) вкупно прикажана добивка на сите оперативни сегменти кои не прикажале загуба и (ii) вкупно прикажана загуба на сите оперативни сегменти кои прикажале загуба.
 - (в) Неговите средства изнесуваат 10 проценти или повеќе од вкупните средства на сите оперативни сегменти.
- Оперативните сегменти кои не исполнуваат кој било од квантитативните прагови може да се сметаат за сегменти за кои одвоено се известува и обелоденува, доколку раководството верува дека информациите за сегментот би биле корисни за корисниците на финансиски извештаи.
- 14 Субјектот може да ги комбинира информациите за оперативните сегменти кои не ги исполнуваат квантитативните прагови со информации за други оперативни сегменти кои не ги исполнуваат квантитативните прагови за да создадат известувачки сегмент, само ако оперативните сегменти имаат слични економски карактеристики и заеднички им се повеќето од критериумите за групирање наведени во точка 12.
- 15 Доколку вкупниот надворешен приход прикажан од оперативни сегменти формира помалку од 75 проценти од приходот на субјектот, дополнителни оперативни сегменти ќе се идентификуваат како сегмент за известување (дури иако тие не ги исполнуваат критериумите во точка 13) сè додека најмалку 75 проценти од приходот на субјектот не е вклучен во сегментите за кои се известува.
- 16 Информациите за останатите деловни активности и оперативни сегменти за кои не се известува ќе бидат комбинирани и обелоденети во категоријата „сите останати сегменти“ одвоено од останатите ставки за усогласување во усогласувањата што се бараат со точка 28. Треба да се опишат изворите на приход вклучени во категоријата „сите останати сегменти“.
- 17 Доколку раководството оцени дека еден оперативен сегмент идентификуван како известувачки сегмент во претходен период е од континуирано значење, информациите за тој сегмент ќе продолжат да се известуваат одвоено во тековниот период дури иако тој повеќе не ги исполнува критериумите за известувачки сегмент во точка 13.
- 18 Доколку оперативен сегмент се идентификува како известувачки сегмент во тековниот период во согласност со квантитативните прагови, податоците за сегментот за претходен период кои се презентираат за споредливи цели ќе бидат повторно прикажани за да го одразат новиот известувачки сегмент како засебен сегмент, дури иако тој сегмент не ги задоволил критериумите за известувачки сегмент во точка 13 во претходниот период, освен кога неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен.
- 19 Може да постои практично ограничување на бројот на известувачките сегменти кои субјектот одвоено ги обелоденува над кои информациите за сегменти би станале премногу детални. Иако не е определено прецизно ограничување, ако бројот на сегменти, за кои треба да се известува во согласност со точките 13–18 се зголеми над десет, субјектот треба да разгледа дали е достигнато некакво практично ограничување.

Обелоденување

- 20 Субјектот ќе обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат природата и финансиските ефекти на деловните активности со кои тој се занимава и економското опкружување во кое тој работи.
- 21 За да се исполни принципот опишан во точка 20, субјектот ќе го обелодени следново за секој период за кој се презентира извештај за сеопфатна добивка:
- (а) општи информации како што се опишани во точка 22;
 - (б) информации за добивката или загубата на известувачкиот сегмент вклучувајќи одредени приходи и расходи кои се вклучени во прикажаната добивка или загуба на сегментот,

МСФИ 8

средствата на сегментот, обврските на сегментот и основата за мерење, како што е опишано во точките 23–27; и

- (в) усогласување на вкупниот износ на приход на сегментот, прикажаната добивка или загуба на сегментот, средствата на сегментот, обврските на сегментот и други материјални ставки на сегментот со соодветни износи на субјектот како што е опишано во точка 28.

Усогласување на износите во извештајот за финансиската состојба на известувачките сегменти со износите во извештајот за финансиската состојба на субјектот се бара за секој датум на кој се прикажува извештај за финансиската состојба. Информациите за претходни периоди ќе бидат повторно прикажани како што е опишано во точките 29 и 30.

Општи информации

22 Субјектот ќе ги обелодени следниве општи информации:

- (а) факторите што се користеле за идентификување на известувачките сегменти на субјектот, вклучувајќи ја основата на организацијата (на пример, дали раководството избрало да го организира субјектот според разлики во производи и услуги, географски подрачја, регулаторни опкружувања, или комбинација на фактори, и дали оперативните сегменти биле групирани);
- (aa) одлуките донесени од раководството при примената на критериумите за групирање во точка 12. Ова вклучува краток опис на оперативните сегменти кои биле групирани на овој начин и економските индикатори кои биле проценети во утврдувањето дека групираниите оперативни сегменти споделуваат слични економски карактеристики; и
- (б) видови производи и услуги од кои се остварува приходот на секој известувачки сегмент.

Информации за добивка или загуба, средства и обврски

23 Субјектот ќе известува за мерењето на добивката или загубата и вкупните средства за секој известувачки сегмент. Субјектот ќе известува за мерењето на обврските за секој известувачки сегмент доколку таков износ редовно му се дава на главниот носител на оперативни одлуки. Субјектот, исто така, ќе го обелодени следново за секој известувачки сегмент доколку одредените износи се вклучени во мерењето на добивката или загубата на сегментот и се прегледани од страна на главниот носител на оперативни одлуки, или на друг начин редовно му се обезбедуваат на главниот носител на оперативни одлуки, дури иако не се вклучени во износот на добивката или загубата:

- (а) приходи од надворешни купувачи;
- (б) приходи од трансакции со други оперативни сегменти на истиот субјект;
- (в) приход од камата;
- (г) расход за камата;
- (д) депрецијација и амортизација;
- (ф) материјални ставки на приходи и расходи обелоденети во согласност со точка 97 на МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (ревизиран во 2007 година);
- (е) учество на субјектот во добивката или загубата на придружени субјекти и заеднички вложувања евидентирани според методот на капитал;
- (ж) даночен расход или приход; и
- (з) материјални непарични ставки кои не се депрецијација и амортизација.

Субјектот го прикажува приходот од камата одвоено од расходот за камата за секој известувачки сегмент, освен кога поголемиот дел од приходот на сегментот не е од камата и главниот носител на оперативни одлуки се потпира главно на нето-приходот од камата за да ја оцени успешноста на сегментот и да донесе одлуки за ресурсите што треба да му се алоцираат на сегментот. Во таква ситуација, субјектот може да го прикаже приходот од камата на сегментот нето од расходот за камата и ќе обелодени дека тоа го направил.

24 Субјектот ќе го обелодени следното за секој известувачки сегмент доколку одредените износи се вклучени во износот по кој е извршено мерењето на средствата на сегментот и кои се прегледани од страна на главниот носител на оперативни одлуки, или на друг начин редовно му се обезбедуваат на

МСФИ 8

главниот носител на оперативни одлуки, дури иако не се вклучени во мерењето на средствата на сегментот:

- (а) износот на вложување во придружени субјекти и заеднички вложувања евидентирани според методот на капитал, и
- (б) износите на додатоци на нетековни средства¹ кои не се финансиски инструменти, одложени даночни средства, средства за придобивки по престанок на работниот однос (види МСС 19 *Придобивки за вработените*) и права што произлегуваат од договорите за осигурување.

Мерење

- 25 Износот на секоја известувачка ставка на сегментот ќе биде износот по кој е извршено мерењето за кое се известува главниот носител на оперативни одлуки со цел за донесување одлуки за алокацијата на ресурси на сегментот и за да ја оцени неговата успешност. Направените корекции и елиминациите кога се изготвуваат финансиските извештаи на субјектот и алокацијата на приходи и расходи, и добивките или загубите ќе се вклучат во утврдувањето на добивката или загубата на сегментот, само доколку се вклучени во мерењето на добивката или загубата на сегментот која ја користел главниот носител на оперативни одлуки. Слично, само тие средства и обврски кои се вклучени во износот по кој е извршено мерењето на средствата на сегментот и обврските на сегментот, а кои ги користел главниот извршен носител на оперативни одлуки, ќе бидат прикажани за тој сегмент. Доколку се алоцираат износи на прикажаната добивка или загуба на сегментот, средствата или обврските, тие износи ќе се алоцираат на разумна основа.
- 26 Доколку главниот носител на оперативни одлуки користи само едно мерење на добивка или загуба на оперативен сегмент, средства на сегмент или обврски на сегмент, кога ја оценува успешноста на сегментот и одлучува за алокацијата на ресурси, добивката или загубата, средствата и обврските на сегментот ќе бидат прикажани по тоа мерење. Доколку главниот носител на оперативни одлуки користи повеќе од едно мерење на добивката или загубата на оперативен сегмент, средствата на сегментот или обврските на сегментот, прикажаните износи ќе бидат тие кои раководството верува дека се утврдени во согласност со принципите за мерење кои се најконзистентни со тие што се користени во мерењето на коресподентните износи во финансиските извештаи на субјектот.
- 27 Субјектот ќе обезбеди објаснување за мерењето на добивката или загубата на сегментот, средствата на сегментот и обврските на сегментот за секој известувачки сегмент. Како минимум, субјектот ќе го обелодени следново:
- (а) Сметководствената основа на сите трансакции помеѓу известувачките сегменти.
 - (б) Природата на секоја разлика помеѓу мерењето на добивката или загубата на известувачките сегменти и добивката или загубата на субјектот пред даночен расход или приход и прекинато работење (доколку не е јасно од усогласувањата опишани во точка 28). Тие разлики би можеле да вклучуваат сметководствени политики и политики за алокација на трошоци на централно ниво кои се неопходни за разбирање на информациите на известувачкиот сегмент.
 - (в) Природата на секоја разлика помеѓу мерењата на средствата на известувачките сегменти и средствата на субјектот (доколку не е јасно од усогласувањата опишани во точка 28). Тие разлики би можеле да вклучуваат сметководствени политики и политики за алокација на заеднички користени средства кои се неопходни за разбирање на информациите на известувачкиот сегмент.
 - (г) Природата на секоја разлика помеѓу мерењата на обврските на известувачките сегменти и обврските на субјектот (доколку не е јасно од усогласувањата опишани во точка 28). Тие разлики би можеле да вклучуваат сметководствени политики и политики за алокација на заеднички користени обврски кои се неопходни за разбирање на информациите на известувачкиот сегмент.
 - (д) Природата на секоја промена во начините на мерење кои се користени за утврдување на добивката или загубата на известувачкиот сегмент во однос на претходни периоди и ефектот, доколку постои, на тие промени врз мерењето на добивката или загубата на сегментот.

¹ За средства кои се класифицирани според пристапот на ликвидност, нетековни средства се средства што вклучуваат износи кои се очекува дека ќе бидат надоместени по повеќе од дванаесет месеци по периодот на известување.

МСФИ 8

- (f) Природата и ефектот на секоја асиметрична алокација на сегмент за известување. На пример, субјектот може да алоцира расход за депрецијација на некој сегмент без притоа да му го алоцира поврзаното средство кое подлежи на депрецијација.

Усогласувања

28 Субјектот ќе направи усогласувања на секое од следниве:

- (a) Збирот на приходите од известувачките сегменти со приходот на субјектот.
- (б) Збирот на измерените износи на добивката или загубата од известувачките сегменти со добивката или загубата на субјектот пред расход за данок (даночен приход) и прекинатото работење. Сепак, доколку субјектот им алоцира на известувачките сегменти ставки какви што се даночен расход (даночен приход), субјектот може да го усогласува збирот на износите по кои е извршено мерењето на добивката или загубата на сегментите со добивката или загубата на субјектот по тие ставки.
- (в) Збирот на средствата на известувачките сегменти со средствата на субјектот доколку средствата на субјектот се прикажуваат во согласност со точка 23.
- (г) Збирот на обврските на известувачките сегменти со обврските на субјектот, доколку обврските на сегментот се прикажуваат во согласност со точка 23.
- (д) Збирот на износите на известувачките сегменти за секоја обелоденета останата материјална ставка со коресподентниот износ за субјектот.

Сите материјални ставки што се усогласуваат одвоено ќе се идентификуваат и опишат. На пример, износот на секоја материјална корекција која е потребна за да се усогласи добивката или загубата на известувачкиот сегмент со добивката или загубата на субјектот и која произлегува од различни сметководствени политики одвоено ќе се идентификува и опише.

Повторно прикажување на претходно објавени информации

- 29 Доколку субјектот ја менува структурата на неговата интерна организација на начин кој предизвикува промена во составот на неговите сегмент за известување, коресподентните информации за претходни периоди, вклучувајќи меѓу периоди, ќе бидат повторно прикажани, освен кога информациите не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен. Утврдувањето дали се расположливи информациите и дали трошокот за нивното добивање би бил прекумерен, ќе се направи за секоја поединечна ставка за обелоденување. По промената во составот на неговите сегмент за известување, субјектот ќе обелодени дали тој повторно ги прикажал коресподентните ставки на информациите за сегментите за претходните периоди.
- 30 Доколку субјектот ја менува структурата на неговата интерна организација на начин кој предизвикува промена во составот на неговите сегмент за известување и доколку информациите за сегментите за претходни периоди, вклучувајќи меѓу периоди, нема повторно да се прикажат за да ја одразат промената, субјектот ќе обелодени, во годината во која се случила промената, информации за сегментите за тековен период врз основа на двете, старата и новата основа за поделба по сегменти, освен кога неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен.

Обелоденувања за целиот субјект

- 31 Точките 32– 34 се применуваат на сите субјекти кои се предмет на овој МСФИ, вклучувајќи ги субјектите кои имаат само еден известувачки сегмент. Деловните активности на некои субјекти не се организирани врз основа на разликите во поврзаните производи и услуги или во разликите во географските подрачја на работење. Таквите сегмент за известување на еден субјект може да прикажуваат приходи од широк опсег на суштински различни производи и услуги, или повеќе сегмент за известување може да ги обезбедува во најголем дел истите производи и услуги. Слично, известувачките сегменти на субјектот може да држат средства во различни географски подрачја или да прикажуваат приходи од купувачи во различни географски подрачја, или повеќе сегмент за известување може да работат во исто географско подрачје. Информациите што се бараат во точките 32– 34 ќе се обезбедат само доколку тие не се обезбедени како дел од информациите на известувачкиот сегмент што се бараат со овој МСФИ.

МСФИ 8

Информации за производи и услуги

- 32 Субјектот ќе прикажува приходи од надворешни купувачи за секој производ и услуга, или за секоја група слични производи и услуги, освен кога неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен, во кој случај тој факт треба да се обелодени. Износите на прикажаните приходи ќе бидат засновани на финансиските информации што се користат за составување на финансиските извештаи на субјектот.

Информации за географски подрачја

- 33 Субјектот ќе ги прикажува следниве информации за географски подрачја, освен кога неопходни информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен:
- (а) Приходи од надворешни купувачи (i) кои се припишуваат на земјата на седиштето на субјектот и (ii) кои се припишуваат на сите странски земји вкупно од кои субјектот остварува приходи. Доколку приходот од надворешни купувачи кој ѝ се припишува на поединечна странска земја е материјален, тој приход ќе се обелодени одвоено. Субјектот ќе ја обелодени основата за припишување на приходи од надворешни купувачи на поединечни земји.
 - (б) Нетековни средства², кои не се финансиски инструменти, одложени даночни средства, средства за придобивки по престанок на работниот однос и права што произлегуваат од договори за осигурување (i) лоцирани во земјата на седиштето на субјектот и (ii) лоцирани во сите странски земји како вкупен износ во кои субјектот држи средства. Доколку средствата во некоја поединечна странска земја се материјални, тие средства ќе бидат обелоденети одвоено.

Прикажаните износи ќе бидат засновани на финансиски информации што се користени за составување на финансиските извештаи на субјектот. Доколку неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен, тој факт треба да се обелодени. Субјектот може да обезбеди, покрај информациите што се бараат со оваа точка, под зборови на географски информации за групи земји.

Информации за главните купувачи

- 34 Субјектот ќе обезбеди информации за степенот на неговото потпирање на неговите главни купувачи. Доколку приходите од трансакциите со само еден надворешен купувач изнесуваат 10 проценти или повеќе од приходите на субјектот, субјектот ќе го обелодени тој факт, вкупниот износ на приходи од секој таков купувач, и идентитетот на сегментот или сегментите кои ги прикажуваат тие приходи. Субјектот нема потреба да го обелоденува идентитетот на главниот купувач или износот на приход од таков купувач за кој секој сегмент известува. За целите на овој МСФИ, група субјекти за која известувачкиот субјект знае дека е под заедничка контрола, ќе се смета за единствен купувач. Сепак, потребна е одлука за да се процени дали владата (вклучувајќи владини агенции и слични тела, дали се локални, национални или меѓународни) и субјектите за кои известувачкиот субјект знае дека се под контрола на таа влада ќе се сметаат за единствен купувач. Во правeњето на оваа проценка, известувачкиот субјект ќе го земе предвид степенот на економска интеграција помеѓу тие субјекти.

Преодни одредби и датум на стапување во сила

- 35 Субјектот ќе го применува овој МСФИ во неговите годишни финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволено е претходно усвојување. Доколку субјектот го усвојува овој МСФИ во неговите финансиски извештаи за период пред 1 јануари 2009 година, тој ќе го обелодени тој факт.
- 35А Точката 23 беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издадена во април 2009 година. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2010 година. Дозволено е претходно усвојување. Доколку субјектот ја применува измената за поран период, тој ќе го обелодени тој факт.

²

За средства кои се класифицирани според пристапот на ликвидност, нетековни средства се средства што вклучуваат износи кои се очекува дека ќе бидат надоместени по повеќе од дванаесет месеци по периодот на известување.

МСФИ 8

- 36 Информации за сегменти за претходни години кои се прикажуваат како споредбени информации за првата година на примена (вклучувајќи и примена на измената на точка 23 направена во април 2009 година) повторно ќе бидат прикажани за да се усогласат со барањата на овој МСФИ, освен кога неопходни информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен.
- 36А МСС 1 (ревидиран во 2007 година) ја измени терминологијата која се користи насекаде во МСФИ. Покрај тоа, тој ја измени точка 23(г). Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (ревидиран во 2007 година) за поран период, измените ќе се применат за тој поран период.
- 36Б МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни* (како што е ревидиран во 2009 година) ја измени точка 34 за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Доколку субјектот го применува МСС 24 (ревидиран во 2009 година) за поран период, тој ќе ја примени измената на точка 34 за тој поран период.
- 36В *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ги измени точките 22 и 28. Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2014 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за поран период, тој ќе го обелодени тој факт.

Повлекување на МСС 14

- 37 Овој МСФИ го заменува МСС 14 *Известување за сегмент*.

IFRS 8

Додаток А
Дефиниран поим

Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ.

оперативен сегмент

Оперативен сегмент е таква компонента на субјектот:

- (а) која се занимава со такви деловни активности од кои може да се остварат приходи и да настанат трошоци (вклучувајќи ги приходите и трошоците поврзани со трансакции со други компоненти на истиот субјект),
- (б) чии оперативни резултати редовно ги разгледува главниот носител на оперативни одлуки со цел за донесување одлуки во врска со ресурсите што се алоцираат на тој сегмент и оценка на неговите перформанси, и
- (в) за која се достапни посебни финансиски информации.



СЛУЖБЕН ВЕСНИК



на Република Северна Македонија

www.slvesnik.com.mk

contact@slvesnik.com.mk

Издавач: **ЈП Службен весник на Република Северна Македонија, ц.о. – Скопје**
бул. „Партизански одреди“ бр. 29, поштенски фах 51.
в.д. Директор и одговорен уредник – Дејанчо Цветановски
телефон: +389-2-55 12 400
телефакс: +389-2-55 12 401

Претплатата за 2024 година изнесува 16.650 денари.
„Службен весник на Република Северна Македонија“ излегува по потреба.
Рок за рекламации: 15 дена.
Жиро-сметка: 300000000188798.
Депонент на Комерцијална банка, АД – Скопје.
Печат: Печатница Серафимовски ДОО Скопје.

ISSN 0354-1622

Цената на овој број е 450 денари.

СЛУЖБЕН ВЕСНИК

на Република Северна Македонија

Број 75

3 април 2024, среда

година LXXX

www.slvesnik.com.mk

contact@slvesnik.com.mk



СОДРЖИНА

Стр.

ВТОР ДЕЛ

МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ

1581. **Продолжение на Првиот дел од Правилник за начинот на водење сметководство..... 586-1200**

МСФИ 8

**Меѓународен стандард за финансиско известување 8
Оперативни сегменти****Основен принцип**

- 1 Субјектот ќе обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат природата и финансиските ефекти на деловните активности со кои тој се занимава и економското опкружување во кое тој работи.

Опфат

- 2 Овој МСФИ ќе се применува на:
- (а) Посебните или поединечни финансиски извештаи на субјектот:
- (i) со чии должнички или сопственички инструменти се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари); или
- (ii) кој ги поднесува, или е во постапка на поднесување на неговите финансиски извештаи до комисијата за хартии од вредност или друга регулаторна организација заради емисија на која било класа на инструменти на јавен пазар; и
- (б) Консолидирани финансиски извештаи на група со матично друштво:
- (i) со чии должнички или сопственички инструменти се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари); или
- (ii) кој ги поднесува, или е во постапка на поднесување на консолидирани финансиски извештаи до комисијата за хартии од вредност или друга регулаторна организација заради издавање на која било класа инструменти на јавен пазар.
- 3 Доколку субјект, од кој не се бара да го применува овој МСФИ, ќе одлучи да обелодени информации за сегменти кои не се во согласност со овој МСФИ, тој нема да ги опише информациите како информации за сегменти.
- 4 Доколку некој финансиски извештај содржи и консолидирани финансиски извештаи на некое матично друштво кои се во опфатот на овој МСФИ и поединечни финансиски извештаи на тоа матично друштво, информации за сегменти се бараат само во консолидираниите финансиски извештаи.

Оперативни сегменти

- 5 Оперативен сегмент е таква компонента на субјектот:
- (а) која се занимава со такви деловни активности од кои може да се остварат приходи и да настанат трошоци (вклучувајќи ги приходите и трошоците поврзани со трансакции со други компоненти на истиот субјект),
- (б) чии оперативни резултати редовно ги разгледува главниот носител на оперативни одлуки со цел за донесување одлуки во врска со ресурсите што се алоцираат на тој сегмент и оценка на неговите перформанси, и
- (в) за која се достапни посебни финансиски информации.
- Еден оперативен сегмент може да се занимава со деловни активности од кои во иднина ќе заработува приход, на пример, активностите за започнување на деловното работење може да претставуваат оперативни сегменти пред остварување на приход.
- 6 Секој дел на субјектот неопходно не претставува оперативен сегмент или дел на оперативен сегмент. На пример, седиштето на една корпорација или некои функционални сектори може да не остваруваат приходи или, пак, да остваруваат приходи кои се само споредни во однос на активностите на субјектот и не би претставувале оперативни сегменти. За целите на овој МСФИ,

МСФИ 8

- плановите за придобивки на вработените по престанок на вработувањето не претставуваат оперативни сегменти.
- 7 Терминот „главен носител на оперативни одлуки“ идентификува функција, а не неопходно раководител со одредена титула. Таа функција врши алокација на ресурсите и оценка на успешноста на оперативните сегменти на субјектот. Често главниот носител на оперативните одлуки во субјектот е главниот извршен директор или главниот оперативен директор но, на пример, би можело да биде и група извршни директори или други.
- 8 За многу субјекти, трите карактеристики на оперативни сегменти опишани во точка 5 јасно ги идентификуваат нивните оперативни сегменти. Сепак, субјектот може да генерира извештаи во кои неговите деловни активности се прикажуваат на различни начини. Доколку главниот носител на оперативни одлуки користи повеќе од една група информации за сегменти, други фактори може да идентификуваат само една група компоненти коишто ги сочинуваат оперативните сегменти на субјектот, вклучувајќи ги природата на секоја компонента, постоењето на раководители одговорни за нив, и информации презентирани на одборот на директори.
- 9 Вообичаено, оперативниот сегмент има раководител на сегмент, кој е директно одговорен на главниот носител на оперативни одлуки и одржува редовен контакт со него со цел да се разгледаат оперативните активности, финансиските резултати, прогнозите или плановите за сегментот. Терминот „раководител на сегмент“ идентификува функција, а не неопходно раководител со одредена титула. Главниот носител на оперативни одлуки може, исто така, да биде раководител на сегмент на некои оперативни сегменти. Еден раководител може да биде раководител на повеќе оперативни сегменти. Доколку карактеристиките во точка 5 се применуваат на повеќе групи компоненти на организацијата но раководителите на сегмент се сметаат одговорни само за една група, таа група компоненти формира оперативен сегмент.
- 10 Карактеристиките во точка 5 може да се применуваат на две или повеќе групи компоненти кои се преклопуваат и за кои раководителите се сметаат за одговорни. Таа структура понекогаш се нарекува матрична форма на организација. На пример, во некои субјекти, некои раководители се одговорни за различни линии на производи или услуги широм светот, додека други раководители се одговорни за определени географски подрачја. Главниот извршен носител на одлуки редовно ги проверува оперативните резултати на двете групи компоненти, и финансиските информации се расположливи за двете. Во таква ситуација субјектот ќе одреди која група компоненти претставува оперативен сегмент со повикување на основниот принцип.

Сегмент за известување

- 11 Субјектот ќе известува одвоено информации за секој оперативен сегмент кој:
- (а) бил идентификуван во согласност со точките 5–10 или е резултат на групирање на два или повеќе такви сегменти во согласност со точка 12, и
 - (б) го надминува квантитативниот праг во точка 13.
- Точките 14–19 наведуваат други ситуации во кои треба да се прикажат одвоени информации за оперативен сегмент.

Критериуми за групирање

- 12 Оперативните сегменти често покажуваат слична долгорочна финансиска успешност доколку имаат слични економски карактеристики. На пример, за два оперативни сегмента би се очекувале слични долгорочни просечни бруто-маржи доколку нивните економски карактеристики би биле слични. Два или повеќе оперативни сегменти може да се групираат во единствен оперативен сегмент доколку таквото групирање е конзистентно со основниот принцип на овој МСФИ, сегментите имаат слични економски карактеристики и сегментите се слични во однос на секое од следниве:
- (а) природата на производите и услугите;
 - (б) природата на производствениот процес;
 - (в) видот и групата на корисникот на нивните производи и услуги;
 - (г) методите што се користат за дистрибуција на нивните производи или обезбедување на нивните услуги, и
 - (д) доколку е применливо, природата на регулаторното опкружување, на пример, банкарство, осигурување или јавни комунални услуги.

МСФИ 8

Квантитативни прагови

- 13 Субјектот ќе известува одвоено информации за оперативен сегмент кој го исполнува кој било од следниве квантитативни прагови:
- (а) Искажаниот приход, вклучувајќи ги и двете, продажба на надворешни купувачи и продажба или трансфери помеѓу сегменти, изнесува 10 проценти или повеќе од вкупниот приход, внатрешен и надворешен, од сите оперативни сегменти.
 - (б) Апсолутниот износ на неговата прикажана добивка или загуба изнесува 10 проценти или повеќе од повисокиот од следниве два износи, во апсолутен износ, од (i) вкупно прикажана добивка на сите оперативни сегменти кои не прикажале загуба и (ii) вкупно прикажана загуба на сите оперативни сегменти кои прикажале загуба.
 - (в) Неговите средства изнесуваат 10 проценти или повеќе од вкупните средства на сите оперативни сегменти.
- Оперативните сегменти кои не исполнуваат кој било од квантитативните прагови може да се сметаат за сегменти за кои одвоено се известува и обелоденува, доколку раководството верува дека информациите за сегментот би биле корисни за корисниците на финансиски извештаи.
- 14 Субјектот може да ги комбинира информациите за оперативните сегменти кои не ги исполнуваат квантитативните прагови со информации за други оперативни сегменти кои не ги исполнуваат квантитативните прагови за да создадат известувачки сегмент, само ако оперативните сегменти имаат слични економски карактеристики и заеднички им се повеќето од критериумите за групирање наведени во точка 12.
- 15 Доколку вкупниот надворешен приход прикажан од оперативни сегменти формира помалку од 75 проценти за приходот на субјектот, дополнителни оперативни сегменти ќе се идентификуваат како сегмент за известување (дури иако тие не ги исполнуваат критериумите во точка 13) сè додека најмалку 75 проценти од приходот на субјектот не е вклучен во сегментите за кои се известува.
- 16 Информациите за останатите деловни активности и оперативни сегменти за кои не се известува ќе бидат комбинирани и обелоденети во категоријата „сите останати сегменти“ одвоено од останатите ставки за усогласување во усогласувањата што се бараат со точка 28. Треба да се опишат изворите на приход вклучени во категоријата „сите останати сегменти“.
- 17 Доколку раководството оцени дека еден оперативен сегмент идентификуван како известувачки сегмент во претходен период е од континуирано значење, информациите за тој сегмент ќе продолжат да се известуваат одвоено во тековниот период дури иако тој повеќе не ги исполнува критериумите за известувачки сегмент во точка 13.
- 18 Доколку оперативен сегмент се идентификува како известувачки сегмент во тековниот период во согласност со квантитативните прагови, податоците за сегментот за претходен период кои се презентираат за споредливи цели ќе бидат повторно прикажани за да го одразат новиот известувачки сегмент како засебен сегмент, дури иако тој сегмент не ги задоволил критериумите за известувачки сегмент во точка 13 во претходниот период, освен кога неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен.
- 19 Може да постои практично ограничување на бројот на известувачките сегменти кои субјектот одвоено ги обелоденува над кои информациите за сегменти би станале премногу детални. Иако не е определено прецизно ограничување, ако бројот на сегменти, за кои треба да се известува во согласност со точките 13–18 се зголеми над десет, субјектот треба да разгледа дали е достигнато некакво практично ограничување.

Обелоденување

- 20 **Субјектот ќе обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат природата и финансиските ефекти на деловните активности со кои тој се занимава и економското опкружување во кое тој работи.**
- 21 За да се исполни принципот опишан во точка 20, субјектот ќе го обелодени следново за секој период за кој се презентира извештај за сеопфатна добивка:
- (а) општи информации како што се опишани во точка 22;
 - (б) информации за добивката или загубата на известувачкиот сегмент вклучувајќи одредени приходи и расходи кои се вклучени во прикажаната добивка или загуба на сегментот,

МСФИ 8

средствата на сегментот, обврските на сегментот и основата за мерење, како што е опишано во точките 23–27; и

- (в) усогласување на вкупниот износ на приход на сегментот, прикажаната добивка или загуба на сегментот, средствата на сегментот, обврските на сегментот и други материјални ставки на сегментот со соодветни износи на субјектот како што е опишано во точка 28.

Усогласување на износите во извештајот за финансиската состојба на известувачките сегменти со износите во извештајот за финансиската состојба на субјектот се бара за секој датум на кој се прикажува извештај за финансиската состојба. Информациите за претходни периоди ќе бидат повторно прикажани како што е опишано во точките 29 и 30.

Општи информации

22 Субјектот ќе ги обелодени следниве општи информации:

- (а) факторите што се користеле за идентификување на известувачките сегменти на субјектот, вклучувајќи ја основата на организацијата (на пример, дали раководството избрало да го организира субјектот според разлики во производи и услуги, географски подрачја, регулаторни окружувања, или комбинација на фактори, и дали оперативните сегменти биле групирани);
- (aa) одлуките донесени од раководството при примената на критериумите за групирање во точка 12. Ова вклучува краток опис на оперативните сегменти кои биле групирани на овој начин и економските индикатори кои биле проценети во утврдувањето дека групираниите оперативни сегменти споделуваат слични економски карактеристики; и
- (б) видови производи и услуги од кои се остварува приходот на секој известувачки сегмент.

Информации за добивка или загуба, средства и обврски

23 Субјектот ќе известува за мерењето на добивката или загубата и вкупните средства за секој известувачки сегмент. Субјектот ќе известува за мерењето на обврските за секој известувачки сегмент доколку таков износ редовно му се дава на главниот носител на оперативни одлуки. Субјектот, исто така, ќе го обелодени следново за секој известувачки сегмент доколку одредените износи се вклучени во мерењето на добивката или загубата на сегментот и се прегледани од страна на главниот носител на оперативни одлуки, или на друг начин редовно му се обезбедуваат на главниот носител на оперативни одлуки, дури иако не се вклучени во износот на добивката или загубата:

- (а) приходи од надворешни купувачи;
- (б) приходи од трансакции со други оперативни сегменти на истиот субјект;
- (в) приход од камата;
- (г) расход за камата;
- (д) депрецијација и амортизација;
- (ф) материјални ставки на приходи и расходи обелоденети во согласност со точка 97 на МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (ревизиран во 2007 година);
- (е) учество на субјектот во добивката или загубата на придружени субјекти и заеднички вложувања евидентирани според методот на капитал;
- (ж) даночен расход или приход; и
- (з) материјални непарични ставки кои не се депрецијација и амортизација.

Субјектот го прикажува приходот од камата одвоено од расходот за камата за секој известувачки сегмент, освен кога поголемиот дел од приходот на сегментот не е од камата и главниот носител на оперативни одлуки се попира главно на нето-приходот од камата за да ја оцени успешноста на сегментот и да донесе одлуки за ресурсите што треба да му се алоцираат на сегментот. Во таква ситуација, субјектот може да го прикаже приходот од камата на сегментот нето од расходот за камата и ќе обелодени дека тоа го направил.

24 Субјектот ќе го обелодени следното за секој известувачки сегмент доколку одредените износи се вклучени во износот по кој е извршено мерењето на средствата на сегментот и кои се прегледани од страна на главниот носител на оперативни одлуки, или на друг начин редовно му се обезбедуваат на

МСФИ 8

главниот носител на оперативни одлуки, дури иако не се вклучени во мерењето на средствата на сегментот:

- (а) износот на вложување во придружени субјекти и заеднички вложувања евидентирани според методот на капитал; и
- (б) износите на додатоци на нетековни средства¹ кои не се финансиски инструменти, одложени даночни средства, средства за придобивки по престанок на работниот однос (види МСС 19 *Придобивки за вработените*) и права што произлегуваат од договорите за осигурување.

Мерење

- 25 Износот на секоја известувачка ставка на сегментот ќе биде износот по кој е извршено мерењето за кое се известува главниот носител на оперативни одлуки со цел за донесување одлуки за алокацијата на ресурси на сегментот и за да ја оцени неговата успешност. Направените корекции и елиминациите кога се изготвуваат финансиските извештаи на субјектот и алокацијата на приходи и расходи, и добивките или загубите ќе се вклучат во утврдувањето на добивката или загубата на сегментот, само доколку се вклучени во мерењето на добивката или загубата на сегментот која ја користел главниот носител на оперативни одлуки. Слично, само тие средства и обврски кои се вклучени во износот по кој е извршено мерењето на средствата на сегментот и обврските на сегментот, а кои ги користел главниот извршен носител на оперативни одлуки, ќе бидат прикажани за тој сегмент. Доколку се алоцираат износи на прикажаната добивка или загуба на сегментот, средствата или обврските, тие износи ќе се алоцираат на разумна основа.
- 26 Доколку главниот носител на оперативни одлуки користи само едно мерење на добивка или загуба на оперативен сегмент, средства на сегмент или обврски на сегмент, кога ја оценува успешноста на сегментот и одлучува за алокацијата на ресурси, добивката или загубата, средствата и обврските на сегментот ќе бидат прикажани по тоа мерење. Доколку главниот носител на оперативни одлуки користи повеќе од едно мерење на добивката или загубата на оперативен сегмент, средствата на сегментот или обврските на сегментот, прикажаните износи ќе бидат тие кои раководството верува дека се утврдени во согласност со принципите за мерење кои се најконзистентни со тие што се користени во мерењето на коресподентните износи во финансиските извештаи на субјектот.
- 27 Субјектот ќе обезбеди објаснување за мерењето на добивката или загубата на сегментот, средствата на сегментот и обврските на сегментот за секој известувачки сегмент. Како минимум, субјектот ќе го обелодени следново:
- (а) Сметководствената основа на сите трансакции помеѓу известувачките сегменти.
 - (б) Природата на секоја разлика помеѓу мерењето на добивката или загубата на известувачките сегменти и добивката или загубата на субјектот пред даночен расход или приход и прекинато работење (доколку не е јасно од усогласувањата опишани во точка 28). Тие разлики би можеле да вклучуваат сметководствени политики и политики за алокација на трошоци на централно ниво кои се неопходни за разбирање на информациите на известувачкиот сегмент.
 - (в) Природата на секоја разлика помеѓу мерењата на средствата на известувачките сегменти и средствата на субјектот (доколку не е јасно од усогласувањата опишани во точка 28). Тие разлики би можеле да вклучуваат сметководствени политики и политики за алокација на заеднички користени средства кои се неопходни за разбирање на информациите на известувачкиот сегмент.
 - (г) Природата на секоја разлика помеѓу мерењата на обврските на известувачките сегменти и обврските на субјектот (доколку не е јасно од усогласувањата опишани во точка 28). Тие разлики би можеле да вклучуваат сметководствени политики и политики за алокација на заеднички користени обврски кои се неопходни за разбирање на информациите на известувачкиот сегмент.
 - (д) Природата на секоја промена во начините на мерење кои се користени за утврдување на добивката или загубата на известувачкиот сегмент во однос на претходни периоди и ефектот, доколку постои, на тие промени врз мерењето на добивката или загубата на сегментот.

¹ За средства кои се класифицирани според пристапот на ликвидност, нетековни средства се средства што вклучуваат износи кои се очекува дека ќе бидат надоместени по повеќе од дванаесет месеци по периодот на известување.

МСФИ 8

- (г) Природата и ефектот на секоја асиметрична алокација на сегмент за известување. На пример, субјектот може да алоцира расход за депресијација на некој сегмент без притоа да му го алоцира поврзаното средство кое подлежи на депресијација.

Усогласувања

28 Субјектот ќе направи усогласувања на секое од следниве:

- (а) Збирот на приходите од известувачките сегменти со приходот на субјектот.
- (б) Збирот на измерените износи на добивката или загубата од известувачките сегменти со добивката или загубата на субјектот пред расход за данок (даночен приход) и прекинатото работење. Сепак, доколку субјектот им алоцира на известувачките сегменти ставки какви што се даночен расход (даночен приход), субјектот може да го усогласува збирот на износите по кои е извршено мерењето на добивката или загубата на сегментите со добивката или загубата на субјектот по тие ставки.
- (в) Збирот на средствата на известувачките сегменти со средствата на субјектот доколку средствата на субјектот се прикажуваат во согласност со точка 23.
- (г) Збирот на обврските на известувачките сегменти со обврските на субјектот, доколку обврските на сегментот се прикажуваат во согласност со точка 23.
- (д) Збирот на износите на известувачките сегменти за секоја обелоденета останата материјална ставка со коресподентниот износ за субјектот.

Сите материјални ставки што се усогласуваат одвоено ќе се идентификуваат и опишат. На пример, износот на секоја материјална корекција која е потребна за да се усогласи добивката или загубата на известувачкиот сегмент со добивката или загубата на субјектот и која произлегува од различни сметководствени политики одвоено ќе се идентификува и опише.

Повторно прикажување на претходно објавени информации

- 29 Доколку субјектот ја менува структурата на неговата интерна организација на начин кој предизвикува промена во составот на неговите сегмент за известување, коресподентните информации за претходни периоди, вклучувајќи меѓу периоди, ќе бидат повторно прикажани, освен кога информациите не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен. Утврдувањето дали се расположливи информациите и дали трошокот за нивното добивање би бил прекумерен, ќе се направи за секоја поединечна ставка за обелоденување. По промената во составот на неговите сегмент за известување, субјектот ќе обелодени дали тој повторно ги прикажал коресподентните ставки на информациите за сегментите за претходните периоди.
- 30 Доколку субјектот ја менува структурата на неговата интерна организација на начин кој предизвикува промена во составот на неговите сегмент за известување и доколку информациите за сегментите за претходни периоди, вклучувајќи меѓу периоди, нема повторно да се прикажат за да ја одразат промената, субјектот ќе обелодени, во годината во која се случила промената, информации за сегментите за тековен период врз основа на двете, старата и новата основа за поделба по сегменти, освен кога неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен.

Обелоденувања за целиот субјект

- 31 Точките 32–34 се применуваат на сите субјекти кои се предмет на овој МСФИ, вклучувајќи ги субјектите кои имаат само еден известувачки сегмент. Деловните активности на некои субјекти не се организирани врз основа на разликите во поврзаните производи и услуги или во разликите во географските подрачја на работење. Таквите сегмент за известување на еден субјект може да прикажуваат приходи од широк опсег на суштински различни производи и услуги, или повеќе сегмент за известување може да ги обезбедува во најголем дел истите производи и услуги. Слично, известувачките сегменти на субјектот може да држат средства во различни географски подрачја или да прикажуваат приходи од купувачи во различни географски подрачја, или повеќе сегмент за известување може да работат во исто географско подрачје. Информациите што се бараат во точките 32–34 ќе се обезбедат само доколку тие не се обезбедени како дел од информациите на известувачкиот сегмент што се бараат со овој МСФИ.

МСФИ 8

Информации за производи и услуги

- 32 Субјектот ќе прикажува приходи од надворешни купувачи за секој производ и услуга, или за секоја група слични производи и услуги, освен кога неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен, во кој случај тој факт треба да се обелодени. Износите на прикажаните приходи ќе бидат засновани на финансиските информации што се користат за составување на финансиските извештаи на субјектот.

Информации за географски подрачја

- 33 Субјектот ќе ги прикажува следниве информации за географски подрачја, освен кога неопходни информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен:
- (а) Приходи од надворешни купувачи (i) кои се припишуваат на земјата на седиштето на субјектот и (ii) кои се припишуваат на сите странски земји вкупно од кои субјектот остварува приходи. Доколку приходот од надворешни купувачи кој ѝ се припишува на поединечна странска земја е материјален, тој приход ќе се обелодени одвоено. Субјектот ќе ја обелодени основата за припишување на приходи од надворешни купувачи на поединечни земји.
 - (б) Нетековни средства², кои не се финансиски инструменти, одложени даночни средства, средства за придобивки по престанок на работниот однос и права што произлегуваат од договори за осигурување (i) лоцирани во земјата на седиштето на субјектот и (ii) лоцирани во сите странски земји како вкупен износ во кои субјектот држи средства. Доколку средствата во некоја поединечна странска земја се материјални, тие средства ќе бидат обелоденети одвоено.

Прикажаните износи ќе бидат засновани на финансиски информации што се користени за составување на финансиските извештаи на субјектот. Доколку неопходните информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен, тој факт треба да се обелодени. Субјектот може да обезбеди, покрај информациите што се бараат со оваа точка, под збирови на географски информации за групи земји.

Информации за главните купувачи

- 34 Субјектот ќе обезбеди информации за степенот на неговото потпирање на неговите главни купувачи. Доколку приходите од трансакциите со само еден надворешен купувач изнесуваат 10 проценти или повеќе од приходите на субјектот, субјектот ќе го обелодени тој факт, вкупниот износ на приходи од секој таков купувач, и идентитетот на сегментот или сегментите кои ги прикажуваат тие приходи. Субјектот нема потреба да го обелоденува идентитетот на главниот купувач или износот на приход од таков купувач за кој секој сегмент известува. За целите на овој МСФИ, група субјекти за која известувачкиот субјект знае дека е под заедничка контрола, ќе се смета за единствен купувач. Сепак, потребна е одлука за да се процени дали владата (вклучувајќи владини агенции и слични тела, дали се локални, национални или меѓународни) и субјектите за кои известувачкиот субјект знае дека се под контрола на таа влада ќе се сметаат за единствен купувач. Во правeњето на оваа проценка, известувачкиот субјект ќе го земе предвид степенот на економска интеграција помеѓу тие субјекти.

Преодни одредби и датум на стапување во сила

- 35 Субјектот ќе го применува овој МСФИ во неговите годишни финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Дозволено е претходно усвојување. Доколку субјектот го усвојува овој МСФИ во неговите финансиски извештаи за период пред 1 јануари 2009 година, тој ќе го обелодени тој факт.
- 35А Точката 23 беше изменета со *Подобрувања на МСФИ* издадена во април 2009 година. Субјектот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2010 година. Дозволено е претходно усвојување. Доколку субјектот ја применува измената за поран период, тој ќе го обелодени тој факт.

² За средства кои се класифицирани според пристапот на ликвидност, нетековни средства се средства што вклучуваат износи кои се очекува дека ќе бидат надоместени по повеќе од дванаесет месеци по периодот на известување.

МСФИ 8

- 36 Информации за сегменти за претходни години кои се прикажуваат како споредбени информации за првата година на примена (вклучувајќи и примена на измената на точка 23 направена во април 2009 година) повторно ќе бидат прикажани за да се усогласат со барањата на овој МСФИ, освен кога неопходни информации не се расположливи и трошокот тие да се добијат би бил прекумерен.
- 36А МСС 1 (ревидиран во 2007 година) ја измени терминологијата која се користи насекаде во МСФИ. Покрај тоа, тој ја измени точка 23(г). Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (ревидиран во 2007 година) за поран период, измените ќе се применат за тој поран период.
- 36Б МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни* (како што е ревидиран во 2009 година) ја измени точка 34 за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Доколку субјектот го применува МСС 24 (ревидиран во 2009 година) за поран период, тој ќе ја примени измената на точка 34 за тој поран период.
- 36В *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите од циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ги измени точките 22 и 28. Субјектот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јули 2014 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за поран период, тој ќе го обелодени тој факт.

Повлекување на МСС 14

- 37 Овој МСФИ го заменува МСС 14 *Известување за сегмент*.

IFRS 8

Додаток А
Дефиниран поим

Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ.

оперативен сегмент

Оперативен сегмент е таква компонента на субјектот:

(а) која се занимава со такви деловни активности од кои може да се остварат приходи и да настанат трошоци (вклучувајќи ги приходите и трошоците поврзани со трансакции со други компоненти на истиот субјект),

(б) чии оперативни резултати редовно ги разгледува главниот носител на оперативни одлуки со цел за донесување одлуки во врска со ресурсите што се алоцираат на тој сегмент и оценка на неговите перформанси, и

(в) за која се достапни посебни финансиски информации.

МСФИ 9

**Меѓународен стандард за финансиско известување 9
Финансиски инструменти****Поглавје 1 Цел**

- 1.1 Целта на овој Стандард е да воспостават принципи за финансиско известување за *финансиските средства* и *финансиските обврски* што ќе ги презентираат релевантните информации кои се корисни за корисниците на финансиските извештаи, врз основа на кои тие прават проценки за износите, временскиот распоред и неизвесноста на идните готовински текови на субјектот.

Поглавје 2 Опфат

- 2.1 Овој Стандард треба да го применуваат сите субјекти за сите видови финансиски инструменти освен:

- (а) **Оние учества во подружници, поврзани субјекти и заеднички вложувања кои се евидентираат согласно МСФИ 10 Консолидирани финансиски извештаи, МСС 27 Поединечни финансиски извештаи или МСС 28 Инвестиции во придружени субјекти и заеднички потфати.** Меѓутоа, во некои случаи, МСФИ 10, МСС 27 или МСС 28 бараат или му дозволуваат на субјектот да го евидентира учеството во подружница, придружено претпријатие или заеднички потфат во согласност со некои или со сите барања на овој Стандард. Субјектите, исто така, треба да го применуваат овој Стандард за деривативи по основ на учество во подружница, поврзан субјект или заеднички потфат, освен ако дериватот ја исполнува дефиницијата за сопственички инструмент на субјектот содржана во МСС 32 Финансиски инструменти: Презентирање.
- (б) **Права и обврски од наеми на кои се применува МСФИ 16 Наеми.** Меѓутоа:
- (i) побарувањата по основ на финансиски наем (т.е. нето-вложувања во финансиски лизинг) и побарувањата по основ на оперативен наем кои се признати од давателот на лизинг се предмет на барањата за отпишување и обезвреднување од овој Стандард;
- (ii) обврски по основ на наем кои се признати од корисник на лизинг се предмет на барањата за отпишување од точка 3.3.1 од овој Стандард; и
- (iii) деривативи кои се вградени во наеми се предмет на барањата за вградени деривативи од овој Стандард.
- (в) **Права и обврски на работодавачите според планови за користи на вработените, на кои се применува МСС 19 Придобивки за вработените.**
- (г) **Финансиски инструменти издадени од субјектот кој ја исполнува дефиницијата за сопственички инструмент од МСС 32 (вклучувајќи опции и варианти) или кои се бара да се класифицираат како сопственички инструмент во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г од МСС 32.** Меѓутоа, имателот на такви сопственички инструменти ќе го примени овој Стандард на тие инструменти, освен ако тие не се квалификуваат за иземање според (а).
- (д) **Права и обврски што произлегуваат од договор за осигурување како што е дефинирано во МСФИ 17 Договори за осигурување, или договор за инвестиција со својства на дискреционо учество во рамките на опфатот на МСФИ 17.** Меѓутоа, овој Стандард се применува на:
- (i) деривативи кои се вградени во договори во рамките на опфатот на МСФИ 17, доколку тие деривативи самите не се договори во рамките на опфатот на МСФИ 17.
- (ii) вложувачки компоненти кои се одвоени од договори во рамките на опфатот на МСФИ 17, доколку МСФИ 17 бара такво одвојување, освен ако одвоената инвестициска компонента е договор за инвестиција со својства на дискреционо учество во рамките на опфатот на МСФИ 17.
- (iii) **права и обврски на издавачот што произлегуваат од договори за осигурување кои ја исполнуваат дефиницијата за договор за финансиска**

МСФИ 9

гаранција. Меѓутоа, доколку издавач на договор за финансиски гаранции претходно јасно потврди дека тој ги смета таквите договори како договори за осигурување и користел сметководство кое е применливо на договори за осигурување, издавачот може да избере или да го примени овој Стандард или МСФИ 17 на такви договори за финансиски гаранции (види точки Б2.5–Б2.6). Издавачот може да направи таков избор за секој договор поединечно, но еднаш направениот избор за секој договор е неотповиклив.

- (iv) права и обврски на субјектот кои се финансиски инструменти и кои произлегуваат од договори за кредитни картички или од слични договори кои овозможуваат кредитни аранжмани или аранжмани за плаќање што ги издава субјектот и кои ја исполнуваат дефиницијата за договор за осигурување но кои точката 7(ж) од МСФИ ги изема од опфатот на МСФУ 17. Меѓутоа, ако, и само ако, покриеноста со осигурување е договорен услов на таков финансиски инструмент, субјектот треба да ја одвои таа компонента и на неа да го примени МСФИ 17 (види точка 7(ж) од МСФИ 17).
 - (v) права и обврски на субјектот кои се финансиски инструменти кои произлегуваат од договори за осигурување што ги издава субјектот и кои го ограничуваат надоместокот за осигурени настани до износот кој инаку би бил потребен за намирање на обврската на носителот на полисата создадена со договорот, доколку субјектот избере, согласно точка 8А од МСФИ 17, на таквите договори да го примени МСФИ 9, наместо МСФИ 17.
 - (f) Секој термински договор склучен помеѓу стекнувач и акционер продавач за купување или продажба на стекнат субјект кој ќе резултира со деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3 *Деловни комбинации* на идеен датум на стекнување. Рокот на терминскиот договор не треба да надмине разумен период кој е вообичаено неопходен за да се обезбедат евентуалните потребни одобренија и да се заокружи трансакцијата.
 - (e) Обврски по основ на заеми, освен оние обврски по основ на заеми кои се опишани во точка 2.3. Меѓутоа, издавач на обврски по основ на заеми ќе ги примени барањата за обезвреднување на овој Стандард на обврски по основ на заеми кои инаку не се во рамките на опфатот на овој Стандард. Исто така, сите обврски по основ на заеми се предмет на барањата за отпишување од овој Стандард.
 - (ж) Финансиски инструменти, договори и обврски кај трансакции за плаќање врз основа на акции за кои се применува МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*, освен за договори во рамките на опфатот на точките 2.4–2.7 на овој Стандард на кои се применува овој Стандард.
 - (з) Права на плаќања со цел да му се надоместат на субјектот расходи се бараат од него да ги направи со цел намирање на обврската која тој ја признава како резервирање согласно МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*, или, за кои, во некој претходен период, субјектот признал резервирање во согласност со МСС 37.
 - (с) Права и обврски во рамките на опфатот на МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти* кои се финансиски инструменти, освен оние за кои во МСФИ 15 е наведено дека се евидентирани во согласност со овој Стандард.
- 2.2 Барањата за обезвреднување од овој Стандард треба да се применат на оние права за кои МСФИ 15 специфицира дека се евидентираат во согласност со овој Стандард за целите на признавање на добивки или загуби по основ на обезвреднување.
- 2.3 Следниве обврски по основ на заеми се во рамките на опфатот на овој Стандард:
- (a) Обврски по основ на заем кои субјектот ги назначува како финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба (види точка 4.2.2.). Субјектот кој има мината практика на продавање на средствата кои резултираат од неговите обврски по основ на заем накусо по настанувањето, ќе го примени овој Стандард на сите свои обврски по основ на заем во истата класа.
 - (б) Обврски по основ на заем што можат да се намират нето во готовина или преку испорачување или издавање на друг финансиски инструмент. Овие обврски по основ на заем се деривативи. Обврска по основ на заем не се смета за нето намирена само затоа што заемот се исплаќа на рати (на пример, хипотекарен кредит за обезбедување

МСФИ 9

- недвижен имот во изградба кој се исплатува на рати согласно тоа како напредува изградбата).
- (в) Обврски за обезбедување заем со каматна стапка која е пониска од пазарната каматна стапка (види точка 4.2.1(г)).
- 2.4 Овој Стандард треба да се применува на оние договори за купување или продажба на нефинансиска ставка што можат да се намират нето во готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, како договорите да се финансиски инструменти, со изземање на оние договори што се склучени и кои и понатаму се чуваат за целите на примање и давање на нефинансиска ставка во согласност со очекуваните потреби на субјектот во врска со купување, продажба или користење. Меѓутоа, овој Стандард треба да се применува на оние договори кои субјектот ги определува како договори што се измерени според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 2.5.
- 2.5 Договор за купување или продавање на нефинансиска ставка која може да биде намирена во готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, како договорот да е финансиски инструмент, може неоповикливо да се определи како измерен според објективна вредност преку добивка или загуба, дури и ако бил склучен за целите на примање и давање на нефинансиска ставка во согласност со очекуваните потреби на субјектот во врска со купување, продажба или користење. Ваквото назначување е достапно само при склучување на договорот и само доколку ја елиминира или значително ја намалува недоследноста во признавање (ова понекогаш се нарекува „сметководствено несогласување“), која инаку би се појавила од непризнавање на тој договор затоа што е исклучен од опфатот на овој Стандард (види точка 2.4).
- 2.6 Постојат различни начини според кои еден договор за купување или за продавање на нефинансиска ставка може да биде намирена нето во готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти. Тие вклучуваат:
- (а) кога условите на договорот ѝ дозволуваат на која било од страните да врши намирување во готовина или во друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти;
- (б) кога способноста за намирување нето во готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, не е јасно наведена во условите на договорот, но субјектот има практика да намирува слични договори нето во готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти (било со другата договорна страна, со склучување договори за пребивање или продажба на договорите пред нивното извршување или истекување);
- (в) кога, за слични договори, субјектот има практика на испорака на основниот инструмент и негова продажба кратко време по испораката со цел генерирање добивка од краткорочните флукуации на цената или дилерските маржи; и
- (г) кога нефинансиското средство кое е предмет на договорот може веднаш да се впаричи.
- Договор на кој се применуваат (б) или (в) не е склучен за целите на примање и давање на нефинансиска ставка во согласност со очекуваните потреби на субјектот во врска со купување, продажба или користење, и според тоа, спаѓа во опфатот на овој Стандард. Овие договори на кои се применува точка 2.4. се предмет на проценка со цел да се определи дали тие биле склучени и понатаму се чуваат за целите на примање и давање на нефинансиска ставка во согласност со очекуваните потреби на субјектот во врска со купување, продажба или користење, и според тоа, тие спаѓаат во опфатот на овој Стандард.
- 2.7 Запишана опција на купување или продавање на нефинансиска ставка која може да биде намирена нето во готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, во согласност со точка 2.6(а) или 2.6(г) е во рамките на опфатот на овој Стандард. Таквиот договор не може да биде склучен за целите на примање и давање на финансиската ставка во согласност со очекуваните потреби на субјектот во врска со купување, продажба или користење.

Поглавје 3 Признавање и отпишување

3.1 Почетно признавање

- 3.1.1 Субјектот ќе признае финансиско средство или финансиска обврска во неговиот извештај на финансиска состојба кога, и само кога, субјектот станува страна на договорните одредби на

МСФИ 9

инструментот (види точки Б3.1.1 и Б3.1.2). Кога субјектот за прв пат признава финансиско средство, субјектот ќе го класифицира тоа средство во согласност со точките 4.1.1–4.1.5 и ќе го мери во согласност со точките 5.1.1–5.1.3. Кога субјектот за прв пат признава финансиска обврска, субјектот ќе ја класифицира таа обврска во согласност со точките 4.2.1 и 4.2.2 и ќе ја мери во согласност со точка 5.1.1.

Редовен начин на купување или продажба на финансиски средства

- 3.1.2 *Редовниот начин на купување или продажба на финансиски средства* треба да се признае и отпише, како што е применливо, со користење на сметководство на датум на тргување или сметководство на датум на намирување (види точки Б3.1.3–Б3.1.6).

3.2 Отпишување на финансиски средства

- 3.2.1 Во консолидирани финансиски извештаи, точките 3.2.2–3.2.9, Б3.1.1, Б3.1.2 и Б3.2.1–Б3.2.17 се применуваат на консолидирано ниво. Поради тоа, субјектот најпрвин ги консолидира финансиските извештаи на сите подружници во согласност со МСФИ 10 и потоа ги применува тие точки на резултантната група.

- 3.2.2 **Пред да се направи проценка дали и до кој степен *отпишување* е соодветно според точките 3.2.3–3.2.9, субјектот утврдува дали тие точки треба да се применат на дел на финансиско средство (или на дел од класа на слични финансиски средства) или на финансиско средство (или на класа на слични финансиски средства) во целост, на следниов начин.**

- (а) Точките 3.2.3–3.2.9 се применуваат на дел на финансиско средство (или на дел од класа на слични финансиски средства) само ако делот кој се зема предвид за отпишување исполнува еден од следниве три услови.
- (i) Делот вклучува само конкретно идентификувани готовински текови од финансиско средство (или од класа на слични финансиски средства). На пример, кога субјектот склучува каматен стрип при што другата страна се стекнува со правото на готовински текови по основ на камата но не и на готовински текови по основ на главнина на должнички инструмент, точките 3.2.3–3.2.9 се применуваат на паричните текови по основ на камата.
 - (ii) Делот се состои само од целосно пропорционален (про рата) удел во готовински текови од финансиско средство (или класа на слични финансиски средства). На пример, кога субјектот склучува договор при што другата страна се стекнува со правата на 90 проценти учество во сите готовински текови од должничкиот инструмент, точките 3.2.3–3.2.9 се применуваат на 90 проценти од тие готовински текови. Доколку има неколку договорни страни, секоја од договорните страни нема обврска да има пропорционално учество во паричните текови, под услов субјектот кој го врши преносот да има целосно пропорционално учество.
 - (iii) Делот се состои само од целосно пропорционален (про рата) удел на конкретно идентификувани готовински текови од финансиско средство (или класа на слични финансиски средства). На пример, кога субјектот склучува договор при што другата страна се стекнува со правата на 90 проценти учество во сите готовински текови по основ на камата од финансиско средство, точките 3.2.3–3.2.9 се применуваат на 90 проценти од тие готовински текови по основ на камата. Доколку има неколку договорни страни, секоја од договорните страни нема обврска да има пропорционално учество во конкретно идентификуваните готовински текови, под услов субјектот кој го врши преносот да има целосно пропорционално учество.
- (б) Во сите други случаи, точките 3.2.3–3.2.9 се применуваат на финансиското средство во целост (или во целост на групата на слични финансиски средства). На пример, кога субјектот ги пренесува (i) правата на првите или последните 90 проценти од наплатата на пари од финансиско средство (или група на финансиски средства), или (ii) правата на 90 проценти од паричните текови од група на побарувања, но му обезбедува гаранција на купувачот дека ќе му ги надомести кредитните загуби најмногу до 8 проценти од износот на главнината на побарувањата, точките 3.2.3–

МСФИ 9

3.2.9 целосно се применуваат на финансиското средство (или во целост на класа на слични финансиски средства).

Во точките 3.2.3–3.2.12, поимот „финансиско средство“ се однесува или на дел на финансиско средство (или на дел од класа на слични финансиски средства), како што е идентификувано во (а) погоре, или, во спротивно, на финансиско средство (или на класа на слични финансиски средства) во целост.

- 3.2.3 Субјектот ќе отпише финансиско средство само тогаш кога:
- (а) договорните права на паричните текови од финансиското средство ќе истечат, или
 - (б) субјектот го пренесува финансиското средство како што е определено во точките 3.2.4 и 3.2.5 и преносот се квалификува за отпишување во согласност со точка 3.2.6.
- (види точка 3.1.2 за редовен начин на продажба на финансиски средства.)
- 3.2.4 Субјектот пренесува финансиско средство само доколку, или:
- (а) ги пренесува договорните права на добивање на паричните текови од финансиското средство, или
 - (б) ги задржува договорните права за добивање на паричните текови од финансиското средство, но презема обврска по основ на договор да ги плати паричните текови на еден или повеќе приматели според аранжман кој ги исполнува условите од точка 3.2.5.
- 3.2.5 Кога субјектот ги задржува договорните права за добивање на паричните текови од („оригинално средство“), но презема обврска по основ на договор да ги плати тие готовински текови на еден или на повеќе субјекти („крајните приматели“), субјектот ја третира трансакцијата како пренос на финансиско средство само доколку се исполнети следниве три услови.
- (а) Субјектот нема обврска да им плаќа износ на крајните приматели освен ако субјектот наплати еквивалентен износ од оригинално средство. Краткорочните аванси дадени од субјектот на кои субјектот има право на целосен поврат на износот што бил позајмен, плус доспеаната камата пресметана според пазарните услови, не го прекршуваат овој услов.
 - (б) Според условите од договорот за пренос, на субјектот му е забрането да го продава или да го дава под залог оригинално средство, освен како обезбедување за крајните приматели за обврската да им плаќа со готовински текови.
 - (в) Субјектот има да обврска да ги назначи сите готовински текови што ги наплаќа за сметка на крајните приматели без поголемо одложување. Освен тоа, субјектот нема овластување да реинвестира такви готовински текови, освен кога се работи за вложувања во готовина или парични еквиваленти (како што е дефинирано во МСС 7 *Извештај за готовински текови*) за време на краткотрајниот меѓу период на нампирување од датумот на наплатата до датумот на бараното назначување до крајните приматели, и каматите што се добиени од таквите вложувања, исто така, се пренесуваат до крајните приматели.
- 3.2.6 Кога субјектот пренесува финансиско средство (види точка 3.2.4), субјектот ќе го процени степенот до кој тој ги задржал ризиците и наградите од сопственоста врз финансиското средство. Во овој случај:
- (а) Доколку субјектот суштински ги пренесе сите ризици и награди од сопственоста врз финансиското средство, субјектот ќе го отпише финансиското средство и ќе ги признае одделно како средства или обврски сите права и обврски што се создадени или задржани при преносот.
 - (б) Доколку субјектот суштински ги задржи сите ризици и награди од сопственоста врз финансиското средство, субјектот ќе продолжи да го признава финансиското средство.
 - (в) Доколку субјектот ниту ги пренесува ниту ги задржува суштински сите ризици и награди од сопственоста врз финансиското средство, субјектот ќе определи дали тој ја задржал контролата врз финансиското средство. Во овој случај:
 - (i) Доколку субјектот не ја задржал контролата, тој ќе го отпише финансиското средство и ќе ги признае одделно како средства или обврски сите права и обврски што се создадени или задржани при преносот.

МСФИ 9

- (ii) Доколку субјектот ја задржал контролата, тој ќе продолжи да го признава финансиското средство до степен на неговата континуирана инволвираност во финансиското средство (види точка 3.2.16).
- 3.2.7 Пренесувањето на ризици и награди (види точка 3.2.6) се вреднува така што се споредува изложеноста на субјектот, пред и по преносот, со промената на износите и временските рокови на нето-паричните текови на пренесеното средство. Субјектот суштински ги задржал сите ризици и награди од сопственост врз финансиско средство доколку неговата изложеност на промена на сегашната вредност на идните нето-готовински текови од финансиското средство значително не се промени како резултат на преносот (на пример, поради тоа што субјектот продал финансиско средство кое е предмет на договор според кој субјектот повторно ќе го купи тоа средство по фиксна цена или по продажна цена, плус приход за давателот на заем). Субјектот суштински ги пренел сите ризици и награди од сопственост врз финансиско средство доколку неговата изложеност на таквата променливост повеќе не е значајна во однос на вкупната променливост на нето-сегашната вредност на идните нето-готовински текови поврзани со финансиското средство (на пример, затоа што субјектот продал финансиско средство кое е предмет на опција за негово повторно купување според неговата *објективна вредност* во времето на тоа повторно купување, или пренел целосно пропорционален удел на паричните текови од поголемо финансиско средство по основ на аранжман, како што е под учество во заем, кој ги исполнува условите од точка 3.2.5).
- 3.2.8 Често ќе биде очигледно дали субјектот ги пренел или суштински ги задржал сите ризици и награди од сопственост и нема да има потреба да се прават какви било пресметки. Во други случаи, ќе биде неопходно да се пресмета и да се спореди изложеноста на субјектот на примената на него-сегашната вредност на идните нето-готовински текови пред и по преносот. Пресметувањето и споредувањето се прават со користење на соодветна актуелна каматна пазарна стапка како дисконтна стапка. Се зема предвид секоја разумно можна промена на нето- паричните текови, при што поголема тежина им се дава на оние исходи кои е поверојатно дека ќе се случат.
- 3.2.9 Дали субјектот ја задржал контролата (види точка 3.2.6(в)) врз пренесеното средство, зависи од практичната можност да го продаде средството. Доколку примателот има практична можност да го продаде средството во целост на неповрзана трета страна и е во можност еднострано да ја реализира таквата способност без притоа да мора да наметнува дополнителни ограничувања на преносот, субјектот не ја задржал контролата. Во сите други случаи, се смета дека субјектот ја задржал контролата.

Преноси кои се квалификуваат за отпишување

- 3.2.10 Доколку субјектот пренесува финансиско средство пренос кој се квалификува за отпишување во целост и го задржува правото на сервисирање на финансиското средство за надомест, субјектот треба да го признае или средството по основ на сервисирање или обврската за сервисирање за тој договор за давање услуги. Доколку надоместокот што треба да се добие не се очекува адекватно да му надомести на субјектот за вршење на сервисирањето, обврската за сервисирање за давање услуги треба да се признае според нејзината објективна вредност. Доколку надоместокот што треба да се добие се очекува да биде поголем од адекватно надоместување за сервисирањето, средството по основ на сервисирање треба да се признае поради правата на сервисирање и во износ кој е определен врз основа на распределба на сметководствениот износ на поголемото финансиско средство во согласност со точка 3.2.13.
- 3.2.11 Доколку, како резултат на преносот, финансиско средство е отпишано во целост но преносот резултира со тоа субјектот да добие ново финансиско средство или да презема нова финансиска обврска, или обврска за сервисирање, субјектот треба да го признае новото финансиско средство, финансиска обврска или обврската за сервисирање според објективната вредност.
- 3.2.12 При отпишување на финансиско средство во целост, разликата помеѓу:
- (а) сметководствената вредност (измерена на датумот на отпишување); и
 - (б) добиениот надоместок (вклучувајќи и секое ново добиено средство намалено за секоја нова преземена обврска)
- треба да се признаат во добивка или загуба.
- 3.2.13 Доколку пренесеното средство е дел од поголемо финансиско средство (на пример, кога субјектот пренесува готовински текови по основ на камата кои се дел од должнички инструмент, види точка 3.2.2(а)) и делот кој бил пренесен се квалификува за отпишување во целост, претходната сметководствена вредност на поголемото финансиско средство треба да се распредели помеѓу делот кој продолжува да биде признаен и делот кој е отпишан, врз основа

МСФИ 9

на релативните објективни вредност на тие делови на датумот на пренос. За оваа цел, средството кое било задржано по основ на сервисирање треба да биде третирано како дел кој продолжува да биде признаен. Разликата помеѓу:

- (а) сметководствената вредност (мерена на датумот на отпишување) се распределува на делот кој е отпишан и
- (б) добиениот надоместок за отпишаниот дел (вклучувајќи секоје ново добиено средство намалено за секоја нова преземена обврска)

треба да се признаат во добивка или загуба.

- 3.2.14 Кога субјектот ја распределува претходната сметководствена вредност на големо финансиско средство помеѓу делот кој продолжува да се признава и делот кој е отпишан, треба да се измери објективната вредност на делот кој продолжува да се признава. Кога субјектот има историја на продавање делови кои се слични со делот кој продолжува да се признава или доколку постојат други пазарни трансакции за такви делови, последните цени на тие трансакции овозможуваат најдобра проценка на неговата објективна вредност. Кога нема котирани цени или скорешни пазарни трансакции за да ја поддржат објективната вредност на делот кој продолжува да се признава, најдобра проценка на објективната вредност е разликата помеѓу објективната вредност на големото финансиско средство во целина и добиениот надоместок од примателот за делот кој е отпишан.

Преноси кои не се квалификуваат за отпишување

- 3.2.15 Доколку пренос не резултира со отпишување затоа што субјектот суштински ги задржал сите ризици и награди од сопственост на пренесеното средство, субјектот ќе продолжи да го признава во целост пренесеното средство и ќе признае финансиска обврска за добиениот надоместок. Во наредни периоди, субјектот ќе го признае секој приход по основ на пренесеното средство и секој расход направен по основ на финансиската обврска.

Континуирано инволвирање во пренесени средства

- 3.2.16 Доколку субјектот ниту ги пренесува ниту ги задржува суштински сите ризици и награди од сопственоста врз пренесеното средство, и ја задржува контролата врз пренесеното средство, субјектот ќе продолжи да го признава пренесеното средство до степен на негово континуирано инволвирање. Степенот на континуирано инволвирање на субјектот во пренесеното средство е степенот до кој субјектот е изложен на промени во вредноста на пренесеното средство. На пример:
- (а) Кога континуираното инволвирање на субјектот е во форма на дадена гаранција за пренесеното средство, степенот на континуирано инволвирање на субјектот е помалото од (i) сметководствениот износ на средството и (ii) максималниот износ на добиениот надоместок за кој е можно од субјектот да биде побарано да го плати („износ на гаранцијата“).
 - (б) Кога континуираното инволвирање на субјектот е во форма на запишани или купени опции (или двете) на пренесеното средство, степенот на континуирано инволвирање на субјектот е износот на пренесеното средство кој субјектот може да го реоткупи. Меѓутоа, во случај на запишана опција која дава право на продажба на средство кое се мери според објективна вредност, степенот на континуирано инволвирање на субјектот е ограничено на понискиот износ од објективната вредност на пренесеното средство и цената на извршување на опцијата (види точка Б3.2.13).
 - (в) Кога континуираното инволвирање на субјектот е во форма на опција која се намира со готовина или слични одредби за пренесеното средство, степенот на континуирано инволвирање на субјектот се мери на истиот начин како и тоа кое резултира со опции што не се намираат со готовина, како што е наведено во (б) погоре.
- 3.2.17 Кога субјектот продолжува да го признава средството до степен на неговото континуирано инволвирање, субјектот исто така ја признава и поврзаната обврска. И покрај другите стандарди за мерење од овој Стандард, пренесеното средство и поврзаната обврска се мерат според основа која ги одразува правата и обврските што се задржани од субјектот. Поврзаната обврска се мери на таков начин што него-сметководствената вредност на пренесеното средство и пренесената обврска е:

МСФИ 9

- (а) амортизираната набавна вредност на правата и обврските што се задржани од субјектот, доколку пренесеното средство се мери според амортизирана набавна вредност, или
- (б) еднаква на објективната вредност на правата и обврските што се задржани од субјектот кога се мерат одвоено, доколку пренесеното средство се мери според објективна вредност.
- 3.2.18 Субјектот ќе продолжи да го признава секој приход што произлегува од пренесеното средство до степен на неговото континуирано инволвирање и ќе ги признае сите расходи што се случиле по основ на пренесената обврска.
- 3.2.19 За целите на последователно мерење, промените на објективната вредност на пренесеното средство и на пренесената обврска кон се признати сметководствено се евидентираат во согласност со точка 5.7.1, и не треба меѓусебно да се пребиваат.
- 3.2.20 Доколку континуираното инволвирање на субјектот е само во еден дел од финансиско средство (на пример, кога субјектот задржува опција да реоткупи дел од пренесеното средство, или задржува остаточно учество кој не резултира со задржување на суштински сите ризици и награди од сопственост и субјектот ја задржува контролата), субјектот ја распределува претходната сметководствена вредност на финансиското средство помеѓу делот кој субјектот продолжува да го признава како континуирано инволвирање, и делот кој субјектот повеќе не го признава врз основа на релативните објективни вредности на тие делови на датумот на пренос. За оваа цел, се применуваат барањата од точка 3.2.14. Разликата помеѓу:
- (а) сметководствената вредност (мерена на датумот на отпишување) која е распределена на делот кој повеќе не се признава и
- (б) добениот надоместок за делот кој повеќе не се признава
- треба да се признаат во добивка или загуба.
- 3.2.21 Доколку пренесеното средство се мери според амортизирана набавна вредност, можноста што ја дава овој Стандард за назначување финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба не е применлива на пренесената обврска.

Сите преноси

- 3.2.22 Доколку пренесено средство продолжува да се признава, средството и пренесената обврска не треба да се пребиваат. Слично на тоа, субјектот не треба да врши пребивање на секој приход што може да произлезе од пренесеното средство со секој расход направен по основ на пренесената обврска (види точка 42 од МСС 32).
- 3.2.23 Доколку пренесувачот му обезбеди на примателот непарично обезбедување (како што се должнички или сопственички инструменти), сметководственото евидентирање на обезбедувањето од страна на пренесувачот и примателот зависи од тоа дали примателот го има правото да го продаде или повторно да го заложн обезбедувањето, и од тоа дали пренесувачот не извршува плаќања. Пренесувачот и примателот треба да го евидентираат обезбедувањето на следниов начин:
- (а) Доколку примателот го има правото, врз основа на договор или обичајно, да го продаде или повторно да го заложн обезбедувањето, пренесувачот повторно ќе го класифицира тоа средство во неговиот извештај за финансиска состојба (на пример, како средство дадено на заем, заложени сопственички инструменти или заложени побарувања со право на реоткуп), одделно од други средства.
- (б) Доколку примателот го продаде обезбедувањето што му е даден во залог, примателот ќе ги признае приходите од продажбата и ја мери обврската според објективната вредност, по основ на неговата обврска да го врати обезбедувањето.
- (в) Доколку пренесувачот не изврши плаќања предвидени со условите од договорот и повеќе нема право да го откупи обезбедувањето, пренесувачот ќе го отпише обезбедувањето и примателот ќе го признае обезбедувањето како негово средство кое на почетокот, измерено според објективна вредност, или, доколку веќе го продал обезбедувањето, ќе ја отпише својата обврска да го врати обезбедувањето.
- (г) Освен, како што е наведено во (в), пренесувачот ќе продолжи да го евидентира обезбедувањето како негово средство, и примателот не треба да го признае обезбедувањето како средство.

МСФИ 9

3.3 Отпишување на финансиски обврски

- 3.3.1 Субјектот треба да отстрани финансиска обврска (или дел од финансиска обврска) од неговите извештаи за финансиска состојба кога, и само кога, таа обврска е згасната—т.е. кога обврската предвидени со договорот не е исполнета или е откажана или е истечена.
- 3.3.2 Размена помеѓу постоечки корисник на заем и заеодавател на должнички инструменти со суштински различни услови треба да се евидентира како згаснување на првичната финансиска обврска и признавање на нова финансиска обврска. Слично на тоа, суштинска измена на условите на постоечка финансиска обврска или на некој нејзин дел (која може или не може да се припише на финансиска потешкотија на должникот) треба да се евидентира како згаснување на првичната финансиска обврска и признавање на нова финансиска обврска.
- 3.3.3 Разликата помеѓу сметководствената вредност на финансиска обврска (или дел на финансиска обврска) која е згасната или пренесена на друга страна и надоместокот кој бил платен, вклучувајќи ги и сите пренесени непарични средства или преземени обврски, треба да се признаат во добивка или загуба.
- 3.3.4 Доколку субјектот реоткупи дел од финансиска обврска, субјектот треба да ја распредели претходната сметководствена вредност на финансиската обврска помеѓу делот кој продолжува да се признава и делот кој е отпишан врз основа на релативните објективни вредности на тие делови на датумот на реоткуп. Разликата помеѓу (а) сметководствената вредност која е распределена на делот кој е отпишан и (б) надоместокот кој бил платен, вклучувајќи ги и сите пренесени непарични средства или преземени обврски, за делот кој е отпишан треба да се признае во добивка или загуба.
- 3.3.5 Некои субјекти работат, било внатрешно или надворешно, со вложувачки фонд кој им овозможува на вложувачите поволности кои се определени од единици во фондот и ги признава финансиските обврски за износите што треба да им бидат платени на тие вложувачи. Слично на тоа, некои субјекти издаваат групи договори за осигурување со карактеристики на директно учество и тие субјекти ги поседуваат основните ставки. Некои такви фондови или основни ставки ја вклучуваат финансиската обврска на субјектот (на пример, издадена корпоративна обврзница). И покрај другите барања во овој Стандард за отпишување на финансиски обврски, субјектот може да избере да не направи отпишување на својата финансиска обврска која е вклучена во таков фонд или претставува основна ставка кога, и само кога, субјектот ја реоткупил својата финансиска обврска за такви цели. Наместо тоа, субјектот може да избере да продолжи да го евидентира тој инструмент како финансиска обврска и да го евидентира инструментот кој бил повторно откупен како инструментот да е финансиско средство, и да го мери според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со овој Стандард. Таквиот избор е неоповиклив и се прави поединечно за секој инструмент. За целите на овој избор, договори за осигурување вклучуваат договори за инвестирање со својства на дискреционо учество. (Види МСФИ 17 за поимите што се користат во овој став кои се дефинирани во тој Стандард.)

Поглавје 4 Класифицирање**4.1 Класифицирање на финансиски средства**

- 4.1.1 Освен ако се применува точка 4.1.5, субјектот треба да класифицира финансиски средства како последователно мерени според амортизирана набавна вредност, објективна вредност преку останата сеопфатна добивка или објективна вредност врз основа на следниве две:
- (а) деловниот модел на субјектот за управување со финансиските средства и
 - (б) карактеристиките на договорните готовински текови на финансиското средство.
- 4.1.2 Финансиско средство треба да се мери според амортизирана набавна вредност доколку се исполнети следниве два услова:
- (а) финансиското средство се чува во рамките на деловен модел чија цел е да се чуваат финансиски средства со цел наплата на договорни готовински текови и
 - (б) договорните услови на финансиското средство предизвикуваат, на наведените датуми, готовински текови кои се исклучиво отплати на главнина и камати за ненамирен износ на главнина.

Точките Б4.1.1–Б4.1.26 содржат упатство за тоа како да се применуваат на овие услови.

МСФИ 9

- 4.1.2А Финансиско средство треба да се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка доколку се исполнети следниве два услова:
- (а) финансиското средство се чува во рамките на деловен модел чија цел се постигнува преку (и двете) наплата на договорни готовински текови и продажба на финансиски средства и
 - (б) договорните услови на финансиското средство предизвикуваат, на наведените датуми, готовински текови кои се исклучиво отплати на главнина и камати за ненамирен износ на главнина.
- Точките Б4.1.1–Б4.1.26 содржат упатство за тоа како да се применуваат на овие услови.
- 4.1.3 За целите на примена на точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б):
- (а) Главнина е објективната вредност на финансиското средство при почетно признавање. Точка Б4.1.7Б содржи дополнително упатство за значењето на поимот главнина.
 - (б) Камата се состои од надоместок за временската вредност на парите, за кредитен ризик што е поврзан со ненамирениот износ на главнината за време на определен временски период и за други основни ризици и трошоци поврзани со заеми, како за профитна маржа. Точките Б4.1.7А и Б4.1.9А–Б4.1.9Д содржат дополнително упатство за значењето на поимот камата, вклучувајќи и за значењето на поимот временска вредност на парите.
- 4.1.4 Финансиско средство треба да се мери според објективна вредност преку добивка или загуба освен ако тоа се мери според амортизирана набавна вредност во согласност со точка 4.1.2 или според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А. Меѓутоа, субјектот може да направи неотповиклив избор при почетно признавање за одредени вложувања во *сопственички инструмент* кои во спротивно би биле мерени според објективна вредност преку добивка или загуба за да презентира последователни промени во објективната вредност во останата сеопфатна добивка (види точки 5.7.5–5.7.6).

Опција за назначување на финансиско средство според објективна вредност преку добивка или загуба

- 4.1.5 И покрај точките 4.1.1–4.1.4, субјектот може, при почетно признавање, неотповикливо да назначи финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување ја елиминира или значително ја намалува недоследноста при мерењето или признавањето (што понекогаш се нарекува „сметководствена неусогласеност“), која инаку би се појавила од мерење средства или обврски или од признавање добивки и загуби за тие средства на различни основи (види точки Б4.1.29–Б4.1.32).

4.2 Класифицирање на финансиски обврски

- 4.2.1 Субјектот треба да ги класифицира сите финансиски обврски како последователно мерени според амортизирана набавна вредност, освен за:
- (а) *Финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба*. Таквите обврски, вклучувајќи и *derivativi* кои се обврски, треба последователно да се мерат според објективна вредност.
 - (б) Финансиски обврски кои настануваат кога пренос на финансиско средство не се квалификува за отпишување или кога се применува пристапот на континуирано инволвирање. Точките 3.2.15 и 3.2.17 се применуваат на мерењата на таквите финансиски обврски.
 - (в) *Договори за финансиска гаранција*. По почетното признавање, издавачот на таков договор треба (освен ако се применува точка 4.2.1(а) или (б)) последователно да го измери според вредноста која е поголема од следниве две:
 - (i) износот на *исправката на вредноста за загуби* определен во согласност со Дел 5.5 и

МСФИ 9

- (ii) износот кој е почетно признат (види точка 5.1.1) намален за, кога е соодветно, кумулативниот износ на приходи кој е признат во согласност со принципите на МСФИ 15.
- (г) Обврски да се обезбеди заем со каматна стапка која е пониска од пазарната. Издавач на ваква обврска треба (освен ако се применува точка 4.2.1(а)) последователно да ја измери според вредноста која е поголема од следниве две:
 - (i) износот на исправката на вредноста за загуби утврден во согласност со Дел 5.5 и
 - (ii) износот кој е почетно признат (види точка 5.1.1) намален за, кога е соодветно, кумулативниот износ на приходи кој е признат во согласност со принципите на МСФИ 15.
- (е) Условен надоместок признат од стекнувач во деловна комбинација на кој се применува МСФИ 3. Таквиот условен надоместок треба последователно да биде измерен според објективната вредност при што промените се признати во добивка или загуба.

Опција за назначување на финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба

- 4.2.2 Субјектот може, при почетно признавање, неотповикливо да назначи финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба кога е тоа дозволено со точка 4.3.5, или кога тоа резултира со порелевантни информации затоа што:
- (а) ја елиминира или значително ја намалува недоследноста при мерењето или признавањето (што понекогаш се нарекува „сметководствена неусогласеност“), која инаку би се појавила од мерење средства или обврски или признавање добивки и загуби за тие средства на различни основи (види точки Б4.1.29–Б4.1.32); или
 - (б) група финансиски обврски или финансиски средства и финансиски обврски се управува и нејзините перформанси се вреднуваат по основ на објективна вредност, во согласност со документирани стратегии за управување со ризик или за инвестирање, а информации во врска со групата се обезбедуваат интерно на таа основа до клучниот раководен персонал на субјектот (како што е дефинирано во МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни*), на пример одборот на директори или главниот извршен директор на субјектот (види точки Б4.1.33–Б4.1.36).

4.3 Вградени деривативи

- 4.3.1 Вграден дериватив е компонента на хибриден (комбиниран) договор кој, исто така, вклучува и недеривативен основен договор — со ефект дека некои од паричните текови на комбинираниот инструмент варираат на начин што е сличен како кај самостоен дериватив. Вграден дериватив предизвикува некои или сите готовински текови, кои инаку би се барале со договорот, да се менуваат според специфицирана каматна стапка, цена на финансиски инструмент, цена на стока, девизен курс, кредитен рејтинг или кредитен индекс, или друга променлива вредност, под услов, во случај на нефинансиска променлива вредност, таа променлива вредност да не е специфична за некоја од договорните страни. Дериватив кој е поврзан со приклучен на *финансиски инструмент* но кој, според договор, може да биде пренесен независно од тој инструмент, или има различна друга договорна страна, не претставува вграден дериватив, туку посебен финансиски инструмент.

Хибридни договори со основни договори на финансиско средство

- 4.3.2 Доколку хибриден договор содржи основен договор кој претставува средство во рамките на опфатот на овој Стандард, субјектот треба да ги примени барањата од точките 4.1.1–4.1.5 на целиот хибриден договор.

МСФИ 9

Други хибридни договори

- 4.3.3** Доколку хибриден договор содржи основен договор кој не претставува средство во рамките на опфатот на овој Стандард, вграден дериватив треба да се одвои од основниот договор и да се евидентира како дериватив според овој Стандард ако, и само ако:
- (а) економските карактеристики и ризиците на вградедниот дериватив не се тесно поврзани со економските карактеристики и ризиците на основниот договор (види точки Б4.3.5 и Б4.3.8);
 - (б) одвоен инструмент со исти услови како и вградедниот дериватив би ја исполнил дефиницијата за дериватив; и
 - (в) хибридниот (комбиниран) договор не се мери според објективна вредност со промени во објективната вредност признати во добивка или загуба (т.е. дериватив кој е вграден во финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба не се одвојува).
- 4.3.4** Доколку вградедниот дериватив се одвои, основниот договор треба да се евидентира во согласност со соодветните стандарди. Овој Стандард не се занимава со тоа дали вграден дериватив треба да биде презентира како одделна ставка во извештајот за финансиска состојба.
- 4.3.5** И покрај точките 4.3.3 и 4.3.4, доколку договор содржи еден или повеќе вградени деривативи и основниот договор не е средство во рамките на опфатот на овој Стандард, субјектот може да го назначи целиот хибриден (комбиниран) договор според објективна вредност преку добивка или загуба освен ако:
- (а) вградедниот (вградените) дериватив(и) не ги менуваат значително паричните текови кон инаку би се барале според договорот; или
 - (б) е јасно, со малку или без анализа, кога за првпат се смета сличен хибриден (комбиниран) инструмент дека одвојување на вграден (вградените) дериватив(и) е забрането, како што е опцијата за авансно плаќање вградена во заем кој му дозволува на имателот однапред да го исплати заемот приближно за неговата амортизирана набавна вредност.
- 4.3.6** Доколку од субјектот се бара со овој Стандард да одвои вграден дериватив од неговиот основен договор, но не е во можност одделно да го измери вградедниот дериватив било на датумот на стекнување или на крајот на наредниот период на финансиско известување, субјектот треба да го назначи целиот хибриден (комбиниран) договор според објективна вредност преку добивка или загуба.
- 4.3.7** Доколку субјектот не е во можност веродостојно да ја измери објективната вредност на вграден дериватив врз основа на неговите услови и барања, објективната вредност на вградедниот дериватив ќе биде разликата помеѓу објективната вредност на хибридниот (комбиниран) договор и објективната вредност на основниот договор. Доколку субјектот не е во можност да ја измери објективната вредност на вградедниот дериватив со користење на овој метод, се применува точката 4.3.6 и хибридниот (комбиниран) договор се назначува според објективна вредност преку добивка или загуба.

4.4 Рекласификација

- 4.4.1** Кога, и само кога, субјектот го менува својот деловен модел за управување со финансиски средства, субјектот треба повторно да ги класифицира сите засегнати финансиски средства во согласност со точките 4.1.1–4.1.4. Види ги точките 5.6.1–5.6.7, Б4.4.1–Б4.4.3 и Б5.6.1–Б5.6.2 за дополнително упатство за рекласифицирање на финансиски средства.
- 4.4.2** Субјектот не треба повторно да ги класифицира финансиските обврски.
- 4.4.3** Следниве промени во околностите не бараат рекласифицирање за потребите на точките 4.4.1–4.4.2:
- (а) ставка која претходно била назначен и ефективен хединг инструмент во хединг на готовински текови или хедирања на нето-инвестирање а која повеќе не се квалификува како таква;
 - (б) ставка која станува назначен и ефективен хединг инструмент во хединг на готовински текови или хедирања на нето-инвестирање; и

МСФИ 9

- (в) промени во мерењето во согласност со Дел 6.7.

Поглавје 5 Мерење

5.1 Почетно мерење

- 5.1.1 Освен за побарувања од купувачи во рамките на опфатот на точка 5.1.3, при почетно признавање, субјектот треба да го измери финансиското средство или финансиската обврска според неговата, т.е. нејзината објективна вредност, зголемено или намалено, во случај на финансиско средство или финансиска обврска кои не се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба, за *транзакциски трошоци* кои директно можат да се припишат на стекнување или издавање на финансиското средство или финансиската обврска.
- 5.1.1A Меѓутоа, доколку објективната вредност на финансиското средство или финансиската обврска при почетно признавање се разликува од цената на трансакцијата, субјектот треба да ја примени точка Б5.1.2А.
- 5.1.2 Кога субјектот користи сметководствено евидентирање на датум на намирување за средство што е последователно мерено според амортизирана набавна вредност, средството почетно се признава според неговата објективна вредност на датумот на тргување (види точки Б3.1.3–Б3.1.6).
- 5.1.3 Без оглед на барањето во точка 5.1.1, при почетно признавање, субјектот треба да ги измери побарувањата од купувачи според нивната цена на трансакција (како што е дефинирано во МСФИ 15) доколку побарувањата од купувачи не содржат значителна финансиска компонента во согласност со МСФИ 15 (или кога субјектот го применува практичното средство во согласност со точка Б3 од МСФИ 15).

5.2 Последователно мерење на финансиски средства

- 5.2.1 По почетното признавање, субјектот треба да го мери финансиското средство во согласност со точките 4.1.1–4.1.5 според:
- (а) амортизирана набавна вредност;
 - (б) објективна вредност преку останата сеопфатна добивка; или
 - (в) објективна вредност преку добивка или загуба.
- 5.2.2 Субјектот треба да ги примени барањата за безвреднување од Дел 5.5 на финансиски средства кои се мерат според амортизирана набавна вредност во согласност со точка 4.1.2 и на финансиски средства кои се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А.
- 5.2.3 Субјектот треба да ги примени барањата за сметководство за хеџинг од точките 6.5.8–6.5.14 (и, доколку е применливо, точките 89–94 од МСС 39 *Финансиски инструменти: Признавање и мерење* или сметководство за хеџинг според објективна вредност за портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка) на финансиско средство кое се назначува како хеџирана ставка.¹

5.3 Последователно мерење на финансиски обврски

- 5.2.1 По почетното признавање, субјектот треба да ја мери финансиската обврска во согласност со точките 4.2.1–4.2.2.
- 5.3.2 Субјектот треба да ги примени барањата за сметководство за хеџинг од точките 6.5.8–6.5.14 (и, доколку е применливо, точките 89–94 од МСС 39 за хеџинг според објективна вредност за портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка) на финансиска обврска која се назначува како хеџирана ставка.

¹ Во согласност со точка 7.2.21, субјектот може да избере како своја сметководствена политика да продолжи да ги применува барањата за сметководство за хеџинг од МСС 39 наместо барањата од Поглавје 6 од овој Стандард. Доколку субјектот го направил овој избор, повикувањата во овој Стандард на конкретни барања за сметководство за хеџинг во Поглавје 6 не се релевантни. Наместо тоа, субјектот ќе ги применува релевантните барања за сметководство за хеџинг од МСС 39.

МСФИ 9

5.4 Мерење на амортизирана набавна вредност

Финансиски средства

Метод на ефективна камата

5.4.1 Приходот од камата треба да се пресметува со користење на *методот на ефективна камата* (види Додаток А и точките Б5.4.1–Б5.4.7). Овој приход треба да се пресмета со примена на *ефективна каматна стапка на бруто-сметководствената вредност на финансиското средство, освен за:*

- (а) *Купени или создадени кредитно - обезвреднети финансиски средства. За овие финансиски средства, субјектот треба да ја примени кредитно прилагодена ефективна каматна стапка на амортизираната набавна вредност на финансиското средство од почетното признавање.*
- (б) *Финансиските средства кои не се купени или создадени кредитно-обезвреднети финансиски средства но кои последователно станале финансиски средства чија вредност е намалена поради кредитни загуби. За тие финансиски средства, субјектот треба да ја примени ефективната каматна стапка на амортизираната набавна вредност на финансиското средство во последователни периоди на известување.*

5.4.2 Субјектот кој, во периодот на известување, пресметува приходи од камата со примена на методот на ефективна камата на амортизираната набавна вредност на финансиско средство во согласност со точка 5.4.1(б), треба, во последователни периоди на известување, да го пресмета приходот од камата со примена на ефективна каматна стапка на бруто- сметководствената вредност доколку кредитниот ризик на финансискиот инструмент се подобри така што финансиското средство повеќе не е средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби и подобрувањето може објективно да се доведе во врска со настан што се случил откако биле применети барања од точка 5.4.1(б) (како што е подобрување на кредитниот рејтинг на корисникот на заем).

Измена на договорни готовински текови

5.4.3 Кога договорните готовински текови на финансиското средство повторно се договорени или се менуваат на друг начин, и повторното договарање или менување не резултира со отпишување на тоа финансиско средство во согласност со овој Стандард, субјектот треба повторно да ја пресмета бруто-сметководствената вредност на финансиското средство и треба да ја признае *добивката или загубата од модифицирање* во добивката или загубата. Бруто-сметководствената вредност на финансиското средство треба повторно да се пресмета како сегашна вредност на повторно договорените или изменетите договорни готовински текови кои се дисконтирани според првобитната ефективна каматна стапка на финансиското средство (или кредитно прилагодена ефективна каматна стапка за купени или создадени кредитно-обезвреднети финансиски средства) или, кога е применлив, ревидираната ефективна каматна стапка пресметана во согласност со точка 6.5.10. Сите трошоци или надоместоци што настанале прават исправка на сметководствената вредност на изменетите финансиски средства и се амортизираат низ преостанатиот период на изменетото финансиско средство.

Отпис

5.4.4 Субјектот треба директно да ја намали бруто-сметководствената вредност на финансиското средство кога субјектот нема разумни очекувања за надоместување на финансиското средство во целост или во некој негов дел. Отписот претставува настан на отпишување (види точка Б3.2.16(г)).

Промени во основата за одредување на договорните готовински текови како резултат на реформа на стандардно мерило за каматна стапка

5.4.5 Субјектот треба да ги примени точките 5.4.6–5.4.9 на финансиско средство или финансиска обврска ако, и само ако, основницата за одредување на договорните готовински текови на тоа финансиско средство или финансиска обврска се промени како резултат на реформа на стандардно мерило за каматна стапка. За оваа цел, поимот „реформа на стандардно мерило за каматна стапка“ се однесува

МСФИ 9

на реформа на стандардно мерило за каматна стапка на целиот пазар, како што е опишано во точка 6.8.2.

- 5.4.6 Основата за одредување на договорните готовински текови на финансиско средство или финансиска обврска може да се промени:
- (а) со измена на договорните услови кои се специфицирани при почетното признавање на финансискиот инструмент (на пример, договорните услови се изменети за да го заменат стандардното мерило за каматна стапка на кое се прави повикување со алтернативно стандардно мерило за стапка);
 - (б) на начин што не бил разгледуван—или размислуван— во договорните услови при почетното признавање на финансискиот инструмент, без измена на договорните услови (на пример, методот за пресметување на стандардното мерило за каматна стапка без измена на договорните услови); и/или
 - (в) поради активирање на постоечки договорен услов (на пример, активирање на постоечка одредба за враќање на претходен начин („fallback“)).
- 5.4.7 Како практично средство, субјектот треба да ја примени точка Б5.4.5 да евидентира промена во основата за одредување на договорните готовински текови на финансиско средство или финансиска обврска кое се бара со реформата на стандардното мерило за каматна стапка. Ова практично средство се применува само на оние промени и само до степен до кој промената се бара со реформата на стандардното мерило за каматна стапка (види, исто така, и точка 5.4.9). За оваа цел, промена во основата за одредување на договорните готовински текови се бара со реформа на стандардно мерило за каматна стапка ако, и само ако, се исполнети следниве два условия:
- (а) промената е неопходна како директна последица на реформата на стандардно мерило за каматна стапка; и
 - (б) новата основа за одредување на договорните готовински текови е економски еквивалентна на претходната основа (т.е. основата која постоела веднаш пред да се случи промената).
- 5.4.8 Примери за промени кои предизвикуваат воведување на нова основа за одредување на договорните готовински текови која е економски еквивалентна на претходната основа (т.е. основата која постоела веднаш пред да се случи промената) е следниве:
- (а) замена на постоечко стандардно мерило за каматна стапка кое се користи за определување на договорните готовински текови на финансиско средство или финансиска обврска со алтернативно стандардно мерило за стапка—или имплементација на таквата реформа на стандардно мерило за каматна стапка преку измена на методот што се користи за пресметување на стандардното мерило за каматна стапка—со додавање фиксен распон што е неопходно за да се надомести за основната разлика помеѓу постојното стандардно мерило за каматна стапка и алтернативното стандардно мерило за стапка;
 - (б) промени на периодот на ресетирање, датумите на ресетирање или на бројот на деновите помеѓу датумите на купонски плаќања со цел да се спроведе реформата на стандардно мерило за каматна стапка; и
 - (в) додавање на резервирање за враќање на претходен начин во договорните услови на финансиското средство или финансиската обврска за да се овозможи спроведување на секоја промена опишана во (а) и (б) погоре.
- 5.4.9 Доколку се прават промени на финансиското средство или на финансиската обврска, како дополнување на промените на основата за одредување на договорните готовински текови што се бараат со реформата на стандардното мерило за каматна стапка, субјектот треба најпрвин да го примени практичното средство од точка 5.4.7 на промените што се бараат со реформата на стандардното мерило за каматна стапка. Потоа, субјектот треба да ги примени применливите барања од овој Стандард на сите дополнителни промени на кои не се применува практичното средство. Доколку дополнителната промена не резултира со отпишување на финансиското средство или финансиската обврска, субјектот треба да ја примени точка 5.4.3 или точка Б5.4.6, како што е применливо, за да ја евидентира таа дополнителна промена. Доколку дополнителната промена резултира со отпишување на финансиското средство или финансиската обврска, субјектот треба да ги примени барањата за отпишување.

МСФИ 9

5.5 Обезвреднување

Признавање на очекувани кредитни загуби

Општ пристап

- 5.5.1 Субјектот треба да признае исправка на вредност за загуби во врска со *очекуваните кредитни загуби на финансиско средство кое се мери во согласност со точките 4.1.2 или 4.1.2А, побарување од наем, средство по основ на договор или обврска по основ на заем и договор за финансиска гаранција на кои се применуваат барањата за обезвреднување во согласност со точките 2.1(е), 4.2.1(в) или 4.2.1(г).*
- 5.5.2 Субјектот треба да ги примени барањата за обезвреднување за признавањето и мерењето на исправката на вредност за загуби за финансиски средства што се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А. Меѓутоа, исправката на вредност за загуби треба да се признае во останата сеопфатна добивка и не треба да се намалува сметководствената вредност на финансиското средство во извештајот за финансиска состојба.
- 5.5.3 **Согласно точките 5.5.13–5.5.16, на секој датум на известување, субјектот треба да ја измери исправката на вредност за загуби за финансиски инструмент по износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век доколку кредитниот ризик за тој финансиски инструмент значително се зголемил од почетното признавање.**
- 5.5.4 Целта на барањата за обезвреднување е да се признаат очекуваните кредитни загуби за време на животниот век за сите финансиски инструменти за кои имало значителни зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање — било да се проценети на поединечна или колективна основа — земајќи ги предвид сите разумни и поткрепувачки информации, вклучително и оние што се ориентирани кон иднината.
- 5.5.5 **Согласно точките 5.5.13–5.5.16, доколку, на датумот на известување, кредитниот ризик на финансиски инструмент не се зголемил значително од почетното признавање, субјектот треба да ја мери исправката на вредност за загуби за тој финансиски инструмент по износ еднаков на 12-месечни очекувани кредитни загуби.**
- 5.5.6 За обврски по основ на заем и договори за финансиски гаранции, датумот на кој субјектот станува страна на неотповикливата обврска треба да се смета за датум на почетно признавање за целите на примена на барањата за обезвреднување.
- 5.5.7 Доколку субјектот, во претходниот известувачки период, ја измерил исправката на вредност за загуби за финансиски инструмент според износ кој е еднаков на очекувани кредитни загуби за време на животниот век, но утврдува, на сегашниот датум на известување, дека точката 5.5.3 повеќе не е исполнета, субјектот треба да ја измери исправката на вредност за загуби според износ кој е еднаков на 12-месечни очекувани кредитни загуби на сегашниот датум на известување.
- 5.5.8 Субјектот треба да го признае во добивка или загуба, како *добивка или загуба од обезвреднување*, износот на очекувани кредитни загуби (или анулирања) кои се бараат за да се коригира исправката на вредност за загуби на датумот на известување на износ кој се бара да биде признат во согласност со овој Стандард.

Утврдување на значителни зголемувања на кредитниот ризик

- 5.5.9 На секој датум на известување, субјектот треба да процени дали кредитниот ризик на финансискиот инструмент значително се зголемил од почетното признавање. Кога ја прави проценката, субјектот треба да ја користи промената на ризикот од неизвршување на плаќања која се случува за време на очекуваниот животен век на финансискиот инструмент, наместо промената на износот на очекуваните кредитни загуби. За да ја направи таа проценка, субјектот треба да го спореди ризикот од неизвршување на плаќања кој се случува кај финансискиот инструмент од датумот на известување со ризикот од неизвршување на плаќања кој се појавува кај финансискиот инструмент од датумот на првично признавање и да ги разгледа разумните и поткрепувачки информации што се достапни без непотребни трошоци или напори а кои укажуваат на значителни зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање.
- 5.5.10 Субјектот може да претпостави дека кредитниот ризик на финансиски инструмент не се зголемил значително од првичното признавање доколку се утврди дека финансискиот инструмент има помал кредитен ризик на датумот на известување (види точки Б5.5.22–Б5.5.24).

МСФИ 9

- 5.5.11 Доколку се достапни разумни и поткрепувачки информации кои се ориентирани кон иднината без непотребни трошоци или напори, субјектот не може целосно да се потпира на *минати* информации кога утврдува дали кредитниот ризик значително се зголемил од првичното признавање. Меѓутоа, кога информациите кои се повеќе ориентирани кон иднината од состојбата по истекот на рокот (било на поединечна или колективна основа) не се достапни без непотребни трошоци или напори, субјектот може да користи минати информации за да утврди дали имало значителни зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање. Без разлика на начинот на кој субјектот прави проценка на значителни зголемувања на кредитниот ризик, постои претпоставка која може да се побие дека кредитниот ризик на финансиско средство значително се зголемил од почетното признавање тогаш кога договорните плаќања се досеани повеќе од 30 дена. Субјектот може да ја побие оваа претпоставка доколку субјектот има разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори, кои покажуваат дека кредитниот ризик не се зголемил значително од првичното признавање, иако договорните плаќања се досеани повеќе од 30 дена. Кога субјектот утврдил дека имало значителни зголемувања на кредитен ризик пред договорните плаќања да доспеат повеќе од 30 дена, претпоставката која може да се побие не се применува.

Изменети финансиски средства

- 5.5.12 Доколку договорните готовински текови во однос на финансиското средство биле повторно договорени или изменети и финансиското средство не било отпишано, субјектот треба да процени дали имало значително зголемување на кредитниот ризик на финансискиот инструмент во согласност со точка 5.5.3 така што ќе ги спореди:
- (а) ризикот од неизвршување на плаќања кој се појавува на датумот на известување (врз основа на изменетите договорни услови); и
 - (б) ризикот од неизвршување на плаќања кој се појавува при почетно признавање (врз основа на првичните, неизменети договорни услови).

Купени или создадени кредитно-обезвреднети финансиски средства

- 5.5.13 Без оглед на точките 5.5.3 и 5.5.5, на датумот на известување, субјектот треба да ги признае само кумулативните промени кај очекуваните кредитни загуби за време на животниот век од почетното признавање како исправка на вредноста за загуби за купени или создадени обезвреднети финансиски средства.
- 5.5.14 На секој датум на известување, субјектот треба да го признае, во добивка или загуба, износот на промена кај очекуваните кредитни загуби за време на животниот век како добивка или загуба од обезвреднување. Субјектот треба да ги признае повољните промени во очекуваните кредитни загуби за време на животниот век како добивка по основ на обезвреднување, дури и ако очекуваните кредитни загуби за време на животниот век се помали од износот на очекуваните кредитни загуби кои биле вклучени во проценетите готовински текови при почетно признавање.

Поедноставен пристап за побарувања од купувачи, договорни средства и побарувања од наеми

- 5.5.15 Без оглед на точките 5.5.3 и 5.5.5, субјектот треба секогаш да ја мери исправката на вредност за загуби според износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век за:
- (а) Побарувања од купувачи или договорни средства кои се резултат на трансакции што спаѓаат во рамките на опфатот на МСФИ 15, и кои:
 - (i) не содржат значајна компонента за финансирање во согласност со МСФИ 15 (или кога субјект го применува практичното средство во согласност со точка 63 од МСФИ 15); или
 - (ii) содржат значајна компонента за финансирање во согласност со МСФИ 15, доколку субјектот избере како своја сметководствена политика мерење на исправката на вредност за загуби по износ кој е еднаков на очекувани кредитни загуби за време на животниот век. Таа сметководствена политика треба да се применува на сите такви побарувања од купувачи или договорни средства, но може да се применува и одделно на побарувања од купувачи и договорни средства.

МСФИ 9

- (б) Побарувања од наеми кои резултираат од трансакции кои се во рамките на опфатот на МСФИ 16, доколку субјектот избере како своја сметководствена политика мерење на исправката на вредност за загуби по износ кој е еднаков на очекувани кредитни загуби за време на животниот век. Таа сметководствена политика треба да се применува на сите такви побарувања од наеми, но може да се применува и одделно на финансиски и оперативни побарувања од наеми.
- 5.5.16 Субјектот може да ја избере својата сметководствена политика за побарувања од купувачи, побарувања од наеми и договорни средства независно една од друга.

Мерење на очекувани кредитни загуби

- 5.5.17 Субјектот треба да ги мери очекуваните кредитни загуби од финансиски инструмент на начин кој одразува:
- (а) непристрасен и износ пондериран според веројатност кој е утврден со проценување на опсег на можни исходи;
 - (б) временската вредност на парите; и
 - (в) разумни и поткрепувачки информации што се достапни без непотребни трошоци или напори на датумот на известување во врска со минати настани, идни услови и прогнози на идните економски услови.
- 5.5.18 Кога ги мери очекуваните кредитни загуби, субјектот не мора неопходно да го идентификува секое можно сценарио. Меѓутоа, субјектот треба да го разгледа ризикот или веројатноста од тоа дека ќе се случи кредитна загуба така што ќе ја одрази веројатноста дека ќе се случи кредитна загуба и веројатноста дека нема да се случи кредитна загуба, дури и ако веројатноста да се случи кредитна загуба е многу мала.
- 5.5.19 Максималниот период кој треба да се земе предвид кога се мерат очекуваните кредитни загуби е максималниот период на договорот (вклучувајќи ги и опциите за продолжување) во кој субјектот е изложен на кредитен ризик, а не подолг период, дури и ако тој подолг период е во согласност со деловната практика.
- 5.5.20 Меѓутоа, некои финансиски инструменти вклучуваат и компонента на заем и компонента на неповлечена обврска, и договорната способност на субјектот да бара отплата и да ја поништи неповлечената обврска не ја ограничува изложеноста на субјектот на кредитни загуби за договорниот известувачки период. За такви финансиски инструменти, и само за тие финансиски инструменти, субјектот треба да ги мери очекуваните кредитни загуби во текот на периодот во кој субјектот е изложен на кредитен ризик и очекуваните кредитни загуби не би биле намалени со активности за управување со кредитен ризик, дури и ако тој период се продолжи и по максималниот период на договорот.

5.6 Рекласификација на финансиски средства

- 5.6.1 Доколку субјектот рекласифицира финансиски средства во согласност со точка 4.4.1, тој треба перспективно да ја примени рекласификацијата од *датумот на рекласификација*. Субјектот не треба повторно да ги прикажува сите претходно признати добивки, загуби (вклучително и добивка по основ на обезвреднувања или загуби) или камата. Во точките 5.6.2–5.6.7 се наведени барањата за прилагодувања за рекласификација.
- 5.6.2 Доколку субјектот рекласифицира финансиско средство од категорија на мерење според амортизирана набавна вредност во категорија на мерење според објективна вредност преку добивка или загуба, неговата објективна вредност се мери според датумот на рекласификација. Секоја добивка или загуба која произлегува од разликата помеѓу претходната амортизирана набавна вредност на финансиското средство и објективната вредност се признава во добивка или загуба.
- 5.6.3 Доколку субјектот рекласифицира финансиско средство од категорија на мерење според објективна вредност преку добивка или загуба во категорија на мерење според амортизирана набавна вредност, неговата објективна вредност на датумот на рекласификација станува негова нова бруто-сметководствена вредност. (Види точка Б5.6.2 за упатство за определување на ефективна каматна стапка и исправка на вредност за загуби на датумот на рекласификација).

МСФИ 9

- 5.6.4 Доколку субјектот рекласифицира финансиско средство од категоријата на амортизирана набавна вредност во категорија на мерење на објективна вредност преку останата сеопфатна добивка, неговата објективна вредност се мери според датумот на рекласификација. Секоја добивка или загуба која произлегува од разликата помеѓу претходната амортизирана набавна вредност на финансиското средство и објективната вредност се признава во останата сеопфатна добивка. Ефективната каматна стапка и мерењето на очекуваните кредитни загуби не се коригираат како резултат на рекласификацијата (види точка Б5.6.1.).
- 5.6.5 Доколку субјектот рекласифицира финансиско средство од категоријата на објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во категоријата на мерење според амортизирана набавна вредност, финансиското средство се рекласифицира според неговата објективна вредност на датумот на рекласификација. Меѓутоа, кумулативната добивка или загуба која е призната претходно во останата сеопфатна добивка се отстранува од капиталот и се коригира во однос на објективната вредност на финансиското средство на датумот на рекласификација. Како резултат, финансиското средство се мери според датумот на рекласификација како отсекогаш да било мерено според амортизирана набавна вредност. Оваа корекција влијае на останата сеопфатна добивка но не влијае на добивка или загуба и поради тоа не претставува корекција по основ на рекласификација (види МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*). Ефективната каматна стапка и мерењето на очекуваните кредитни загуби не се коригираат како резултат на рекласификацијата (види точка Б5.6.1.).
- 5.6.6 Доколку субјектот рекласифицира финансиско средство од категорија на мерење според објективна вредност преку добивка или загуба во категорија на мерење според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка, финансиското средство продолжува да биде мерено според објективна вредност. (Види точка Б5.6.2 упатство за определување на ефективна каматна стапка и исправка на вредност за загуби на датумот на рекласификација.)
- 5.6.7 Доколку субјектот рекласифицира финансиско средство од категорија на мерење според објективна вредност преку сеопфатна добивка во категорија на мерење според објективна вредност преку добивка или загуба, финансиското средство продолжува да биде мерено според објективна вредност. Кумулативната добивка или загуба која претходно била призната во останата сеопфатна добивка се рекласифицира од капитал во добивка или загуба како корекција по основ на рекласификација (види МСС 1) на датумот на рекласификација.

5.7 Добивки и загуби

- 5.7.1 Добивка или загуба на финансиско средство или финансиска обврска која се мери според објективна вредност треба да се признае во добивка или загуба освен ако:
- (а) таа е дел од хеџинг однос (види ги точките 6.5.8–6.5.14 и, доколку е применливо, точките 89–94 од МСС 39 за сметководство на хеџинг според објективна вредност за портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка);
 - (б) таа претставува инвестирање во сопственички инструмент и субјектот избрал да ги презентира добивките или загубите од тоа инвестирање во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5;
 - (в) таа е финансиска обврска назначена според објективна вредност преку добивка или загуба и од субјектот се бара да ги прикаже ефектите од промените на *кредитниот ризик* на обврската во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.7; или
 - (г) Таа е финансиско средство мерена според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А и од субјектот се бара да признае некои промени во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.10.
- 5.7.1А *Дивидендите* се признаваат во добивка или загуба само кога:
- (а) е утврдено правото на субјектот да му се исплатува дивидендата;
 - (б) е веројатно дека економските користи кои се поврзани со дивидендата ќе се слеваат во субјектот; и
 - (в) износот на дивидендата може веродостојно да се измери.
- 5.7.2 Добивка или загуба по основ на финансиско средство која се мери според амортизирана набавна вредност и која не е дел од хеџинг однос (види ги точките 6.5.8–6.5.14 и, доколку е применливо, точките 89–94 од МСС 39 за сметководство за хеџинг според објективна вредност за портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка) треба да се признае во добивка или загуба

МСФИ 9

кога финансиското средство е отпишано, рекласифицирано во согласност со точка 5.6.2, преку процесот на амортизација, или со цел признавање на добивка по основ на обезвредувања или загуби. Субјектот треба да ги примени точките 5.6.2 и 5.6.4 доколку рекласифицира финансиски средства од категорија на мерење според амортизирана набавна вредност. Добивка или загуба по основ на финансиска обврска која се мери според амортизирана набавна вредност и која не е дел од хеџинг однос (види ги точките 6.5.8–6.5.14 и, доколку е применливо, точките 89–94 од МСС 39 за сметководство за хеџинг според објективна вредност за портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка) треба да се признае во добивка или загуба кога финансиската обврска е отпишана и преку процес на амортизација. (Види точка Б5.7.2 за упатство во врска со добивки или загуби од девизни курсеви.)

- 5.7.3 Добивка или загуба по основ на финансиски средства или финансиски обврски кои се хеџирани ставки во хеџинг однос треба да се признае во согласност со точките 6.5.8–6.5.14 и, доколку е применливо, точките 89–94 од МСС 39 сметководство за хеџинг според објективна вредност за портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка.
- 5.7.4 Доколку субјектот признава финансиски средства со користење сметководство според датум на намирување (види точки 3.1.2, Б3.1.3 и Б3.1.6), секоја промена во објективната вредност на средството кое треба да биде добиено за време на периодот помеѓу датумот на тргување и датумот на намирување не се признава за средства мерени според амортизирана набавна вредност. Меѓутоа, за средства кои се мерат според објективна вредност, промената во објективната вредност треба да биде призната во добивка или загуба, или во останата сеопфатна добивка, како што е соодветно во согласност со точка 5.7.1. Датумот на тргување треба да се смета за датум на почетно признавање за целите на примена на барањата за обезвредување.

Вложувања во сопственички инструменти

- 5.7.5 При почетно признавање, субјектот може да направи неотповиклив избор да презентира во останата сеопфатна добивка последователни промени во објективната вредност на инвестирање во сопственички инструмент во рамките на опфатот на овој Стандард кое ниту *се чува за тргување* ниту претставува условен надоместок кој е признат од стекнувач во деловна комбинација на која се применува МСФИ 3. (Види точка Б5.7.3 за упатство во врска со добивки или загуби од девизни курсеви.)
- 5.7.6 Доколку субјектот го направи изборот во точка 5.7.5, субјектот треба да ги признае, во добивка или загуба, дивидендите од тоа инвестирање во согласност со точка 5.7.1А.

Обврски назначени според објективна вредност преку добивка или загуба

- 5.7.7 Субјектот треба да презентира добивка или загуба по основ на финансиска обврска која субјектот ја назначува според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 4.2.2 или точка 4.3.5 на следниов начин:
- (а) Износот на промена на објективната вредност на финансиската обврска која може да се припише на промени во кредитниот ризик на таа обврска треба да се презентира во останата сеопфатна добивка (види точки Б5.7.13–Б5.7.20), и
- (б) Преостанатиот износ на промена на објективната вредност на обврската треба да се презентира во добивка или загуба
- освен ако третман на ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската, кои се опишани во (а) би создал или би ја зголемил сметководствената неусогласеност во добивка или загуба (во тој случај се применува точка 5.7.8). Точките Б5.7.5–Б5.7.7 и Б5.7.10–Б5.7.12 даваат упатство за определување на тоа дали би била создадена или зголемена сметководствената неусогласеност.
- 5.7.8 Доколку барањата во точка 5.7.7 би создале или би зголемиле сметководствена неусогласеност во добивка или загуба, субјектот треба да ги презентира сите добивки или загуба по основ на таа обврска (вклучувајќи ги и ефектите од промени во кредитниот ризик на таа обврска) во добивка или загуба.
- 5.7.9 Без оглед на барањата во точките 5.7.7 и 5.7.8, субјектот треба да ги презентира во добивка или загуба сите добивки или загуби по основ на обврски по заеми и договори за финансиски гаранции кои се назначени според објективна вредност преку добивка или загуба.

МСФИ 9

Средства кои се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка

- 5.7.10 Добивка или загуба по основ на финансиско средство кои се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А треба да се признаат во останата сеопфатна добивка, освен за добивки по основ на обезвреднувања или загуби (види Дел 5.5.) и добивки и загуби од девизни курсеви (види точки Б5.7.2–Б5.7.2А), сè додека финансиското средство не биде отпишано или рекласифицирано. Кога финансиското средство е отпишано, кумулативната добивка или загуба која била претходно признаена во останата сеопфатна добивка се рекласифицира од капитал во добивка или загуба како корекција по основ на рекласификација (види МСС 1). Доколку финансиското средство се рекласифицира од категоријата на мерење според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка, субјектот треба да ја евидентира кумулативната добивка или загуба која претходно била призната во останата сеопфатна добивка во согласност со точките 5.6.5 и 5.6.7. Каматата која е пресметана со користење на методот на ефективна камата се признава во добивка или загуба.
- 5.7.11 Како што е опишано во точка 5.7.10, доколку финансиското средство се мери според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А, износите кои се признати во добивка или загуба се исто како и износите кои би биле признати во добивка или загуба доколку финансиското средство би било мерено според амортизирана набавна вредност.

Поглавје 6 Сметководство за хеџинг**6.1 Цел и опфат на сметководство за хеџинг**

- 6.1.1 Целта на сметководството за хеџинг е да ги прикаже, во финансиските извештаи, ефектите од активностите за управување со ризик на субјектите кои користат финансиски инструменти за да управуваат со изложености кои произлегуваат од одредени ризици што би можеле да ја засегаат добивката или загубата (или другата сеопфатна добивка, во случај на вложувања во сопственички инструменти за кои субјектот избрал да ги презентира промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5). Овој пристап има за цел да го пренесе контекстот на хеџинг инструментите за кои се применува сметководството за хеџинг за да се овозможи увид во нивната цел и ефект.
- 6.1.2 Субјектот може да избере да назначи хеџинг однос помеѓу хеџинг инструмент и хеџирана ставка во согласност со точките 6.2.1–6.3.7 и Б6.2.1–Б6.3.25. За хеџинг односи кои ги исполнуваат критериумите за квалификација, субјектот треба да ја евидентира добивката или загубата по основ на хеџинг инструмент и хеџираната ставка во согласност со точките 6.5.1–6.5.14 и Б6.5.1–Б6.5.28. Кога хеџираната ставка е група наставки, субјектот треба да се усогласи со дополнителните барања од точките 6.6.1–6.6.6 и Б6.6.1–Б6.6.16.
- 6.1.3 За хеџинг на објективна вредност на изложеност на каматна стапка на портфолио на финансиски средства или финансиски обврски (и само за таков хеџинг), субјектот може да ги примени барањата за сметководство за хеџинг од МСС 39 наместо оние од овој Стандард. Во таков случај, субјектот мора, исто така, да ги примени специфичните барања за сметководство за хеџинг на објективна вредност за портфолио хеџинг на ризик од каматна стапка и да го означи како хеџирана ставка делот кој е износ во девизи (види точки 81А, 89А и АЕ114–АЕ132 од МСС 39).

6.2 Хеџинг инструменти**Инструменти кои се квалификуваат**

- 6.2.1 Дериватив измерен според објективна вредност преку добивка или загуба може да се назначи како хеџинг инструмент, освен за некои запишани опции (види точка В6.2.4).
- 6.2.2 Недривативно финансиско средство или недривативна финансиска обврска измерени според објективна вредност преку добивка или загуба може да се назначат како хеџинг инструмент, освен ако станува збор за финансиска обврска која е назначена според објективна вредност преку добивка или загуба за која износот на промената на нејзината објективна вредност може да се припише на промените во кредитниот ризик на таа обврска, се

МСФИ 9

презентира во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.7. За хеџинг на ризик со странска валута, компонентата на ризик со странска валута на недеривативно финансиско средство или недеривативна финансиска обврска може да се назначува како хеџинг инструмент, под услов таа да не е инвестирање во сопственички инструмент за кој субјектот избрал да ги презентира промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5.

- 6.2.3 За цели на сметководство за хеџинг, само договори кои вклучуваат надворешна страна во однос на субјектот кој известува (т.е. надворешна за групата или поединечен субјект за кој се известува) може да бидат назначени како хеџинг инструменти.

Назначување на хеџинг инструменти

- 6.2.4 Инструмент кој се квалификува мора во целост да биде назначен како хеџинг инструмент. Единствени дозволени исклучоци се:
- (а) одвојување на основната вредност и временската вредност на договор за опција и назначување како хеџинг инструмент само на промената на основната вредност на опција а не промената на нејзината временска вредност (види точки 6.5.15 и Б6.5.29–Б6.5.33);
 - (б) одвојување на терминскиот елемент и на промптниот елемент на термински договор и назначување како хеџинг инструмент само на промената на вредноста на промптниот елемент на термински договор а не на терминскиот елемент; слично на тоа, распонот на девизна основа може да се оддели и исклучи од назначувањето на финансиски инструмент како хеџинг инструмент (види точки 6.5.16 и Б6.5.34–Б6.5.39); и
 - (в) дел од целиот хеџинг инструмент, како што е 50 проценти од номиналниот износ, може да се назначи како хеџинг инструмент во хеџинг однос. Меѓутоа, хеџинг инструмент не мора да се назначува за делот на промената на објективната вредност која резултира само од делот на временскиот период во кој хеџинг инструментот останува ненамирен.
- 6.2.5 Субјектот може да ги разгледува во комбинација, и заеднички да ги назначи како хеџинг инструменти, која било комбинација од следниве (вклучувајќи ги оние околности во кои ризикот или ризиците што произлегуваат од некои хеџинг инструменти се пребиваат со оние што произлегуваат од други):
- (а) деривативи или нивен дел, и
 - (б) недеривативи или нивен дел.
- 6.2.6 Меѓутоа, деривативен инструмент кој комбинира запишана опција и купена опција (на пример, колар со каматна стапка) не се квалификува како хеџинг инструмент доколку тој, всушност, е нето-запишана опција на датумот на назначување (освен ако се квалификува во согласност со точка Б6.2.4). Слично на тоа, два или повеќе инструменти (или нивни делови) може заедно да бидат назначени како хеџинг инструмент само доколку, во комбинација, тие не се, всушност, нето-запишана опција на датумот на назначување (освен ако тоа се квалификува во согласност со точка Б6.2.4).

6.3 Хеџирани ставки**Ставки кои се квалификуваат**

- 6.3.1 Хеџирана ставка може да биде признато средство или обврска, непризнато *цврсто обврзување, прогнозирана трансакција или нето-инвестирање во странско работење*. Хеџираната ставка може да биде:
- (а) една ставка; или
 - (б) група на ставки (согласно точките 6.6.1–6.6.6 и Б6.6.1–Б6.6.16).
- Хеџирана ставка може, исто така, да биде и компонента на таква ставка или на група на ставки (види точки 6.3.7 и Б6.3.7–Б6.3.25).
- 6.3.2 Хеџираната ставка мора да може веродостојно да се измери.
- 6.3.3 Доколку хеџирана ставка е прогнозирана трансакција (или нејзина компонента), таа трансакција мора да биде многу веројатна.

МСФИ 9

- 6.3.4 Збирна изложеност која е комбинација на изложеноста која би можела да се квалификува како хеџирана ставка во согласност со точка 6.3.1 и како дериватив може да се означува како хеџирана ставка (види точки Б6.3.3–Б6.3.4). Ова вклучува прогнозирана трансакција на збирна изложеност (т.е. необврзувачки но предвидени идни трансакции кои би довеле до изложеност или дериватив) доколку таквата збирна изложеност е многу веројатна и, откако се случила и поради тоа веќе не е предвидена, се квалификува за хеџирана ставка.
- 6.3.5 За цели на сметководство за хеџинг, како хеџирани ставки може да се назначуваат само средства, обврски, цврсти обврски или многу веројатни предвидени трансакции со страна која е надворешна за субјектот кој известува. Сметководство за хеџинг може да се примени на трансакции помеѓу субјекти во иста група само во поединечни или одделни финансиски извештаи на тие субјекти а не во консолидираните финансиски извештаи на групата, освен за консолидираните финансиски извештаи на субјект кој се занимава со инвестирање, како што е дефинирано во МСФИ 10, според кој трансакции помеѓу субјект кој се занимава со инвестирање и неговите подружници мерени според објективна вредност преку добивка или загуба нема да бидат елиминирани во консолидираните финансиски извештаи.
- 6.3.6 Меѓутоа, како исклучок од точка 6.3.5, ризик со странска валута на меѓугрупациска монетарна ставка (на пример, обврска/ побарување помеѓу две подружници) може да се квалификува како хеџирана ставка во консолидираните финансиски извештаи доколку тој резултира во изложеност на добивки или загуби од девизен курс кои не се целосно елиминирани при консолидирање во согласност со МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви*. Во согласност со МСС 21, добивки и загуби од девизен курс кај меѓугрупациска монетарна ставка не се елиминираат во целост при консолидирање кога меѓугрупациска монетарна ставка се пренесуваат помеѓу два субјекта во групата кои имаат различни функционални валути. Освен тоа, ризикот со странска валута на многу веројатна и предвидлива трансакција во рамки на група може да се квалификува како хеџирана ставка во консолидираните финансиски извештаи, под услов трансакцијата да се деноминира во валута која не е функционалната валута на субјектот кој влегува во таа трансакција и ризикот со странска валута ќе влијае на консолидираната добивка или загуба.

Назначување на хеџирани ставки

- 6.3.7 Субјектот може да назначи ставка во целост или компонента на ставка како хеџирана ставка во хеџинг однос. Целата ставка се состои од сите промени во паричните текови или објективната вредност на ставката. Компонентата се состои од помалку од вкупната промена на објективната вредност или на променливоста на паричните текови на ставката. Во тој случај, субјектот може да ги назначи само следниве видови компоненти (вклучувајќи и комбинации) како хеџирани ставки:
- (а) Само промените во паричните текови или објективната вредност на ставката, кои се припишуваат на специфичен ризик или ризици (компонента на ризик), под услов, врз основа на проценката во рамките на контекстот на определената пазарна структура, компонентата за ризик да може одделно да се идентификува и веродостојно да се измери (види точки Б6.3.8–Б6.3.15). Компонентите за ризик вклучуваат само назначување на промените во паричните текови или објективната вредност на хеџираната ставка кои се над или под определена цена или друга променлива вредност (едностран ризик).
 - (б) Еден или повеќе одбрани договорни готовински текови.
 - (в) Компоненти на номинален износ, т.е. специфичен дел од износот на ставката (види точки Б6.3.16–Б6.3.20).

6.4 Критериуми за квалификување за сметководство за хеџинг

- 6.4.1 Хеџинг однос се квалификува за сметководство за хеџинг само ако се исполнети сите од следниве критериуми:
- (а) Хеџинг односот се состои само од дозволени хеџинг инструменти и дозволени хеџирани ставки.
 - (б) На почетокот на хеџинг односот постои формално определување и документирање на хеџинг односот и целта за управување со ризик на субјектот и стратегијата за преземање на хеџинг. Ваквата документација треба да вклучува идентификување на хеџинг инструментот, хеџираната ставка, природата на ризикот кој се хеџира и како субјектот ќе процени дали хеџинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хеџинг (вклучително и негова анализа на изворите на неефективност на хеџот и како го утврдува *показателот за хеџинг*).

МСФИ 9

- (в) Хеџинг односот ги исполнува сите од следниве барања за ефективност на хеџинг:
- (i) постои економски однос помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот (види точки Б6.4.4–Б6.4.6);
 - (ii) ефектот од кредитниот ризик не доминира врз промените на вредноста кои се резултат од таквиот економски однос (види точки Б6.4.7–Б6.4.8); и
 - (iii) показател за хеџинг во хеџинг односот е истиот како и оној што произлегува од количеството на хеџираната ставка којашто ја хеџира субјектот, и количеството на хеџинг инструментот којшто го користи субјектот за да го хеџира тоа количество на хеџирана ставка. Меѓутоа, таквото назначување не треба да одразува нерамнотежа помеѓу пондерирањата на хеџираната ставка и хеџинг инструментот кои би создале неефективност на хеџот (без разлика дали е признат или не), која би можела да резултира со сметководствен исход кој не би бил доследен на целта на сметководството за хеџинг (види точки Б6.4.9–Б6.4.11).

6.5 Сметководствено евидентирање за хеџинг односи кои се квалификуваат

- 6.5.1 Субјектот применува сметководство за хеџинг на хеџинг односи кои ги исполнуваат критериумите за квалификување од точка 6.4.1 (кои ја вклучуваат одлуката на субјектот да го назначи хеџинг односот).
- 6.5.2 Постојат три вида хеџинг односи:
- (а) Хеџинг на објективна вредност: хеџинг на изложеноста на промени во објективната вредност на признато средство или обврска или на непризнато цврсто обврзување, или компонента на која било таква ставка, која може да се припише на конкретен ризик и која би влијаела на добивката или загубата.
 - (б) Хеџинг на готовински текови: хеџинг на изложеноста на промени на готовински текови која може да се припише на одреден ризик кој е поврзан со сите, или со компонента на, признато средство или обврска (како што се сите или некои идни отплати на камати за долгови со променлива стапка) или многу веројатно предвидена и би можела да влијае на добивката или загубата.
 - (в) Хеџинг на нето-инвестирање во странско работење како што е дефинирано во МСС 21.
- 6.5.3 Доколку хеџираната ставка е сопственички инструмент за кој субјектот избрал да ги прикаже промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5, хеџираната изложеност спомената во точка 6.5.2(а) мора да биде таква да влијае на другата сеопфатна добивка. Во таков случај, и само во таков случај, признатата неефективност на хеџот се презентира во останата сеопфатна добивка.
- 6.5.4 Хеџинг на ризик со странска валута на цврсто обврзување може да се евидентира како хеџинг на објективна вредност или хеџинг на готовински текови.
- 6.5.5 Доколку хеџинг односот престанува да го исполнува барањето за ефективност на хеџинг поврзано со показателот за хеџинг (види точка 6.4.1(в)(iii)) но целта за управување со ризик за тој назначен хеџинг однос останува иста, субјектот треба го прилагоди показателот за хеџинг односот така што тој повторно ќе ги исполнува критериумите за квалификување (во овој Стандард ова се нарекува „ребалансирање“—види точки Б6.5.7–Б6.5.21).
- 6.5.6 Субјектот треба да го прекине сметководството за хеџинг перспективно само кога хеџинг односот (или дел од хеџинг односот) престанува да ги исполнува критериумите за квалификување (по земање предвид на евентуално ребалансирање на хеџинг односот, доколку е применлива). Ова вклучува случаи кога хеџинг инструментот истекува или е продаден, кога е прекинат или извршен. За оваа цел, замената или продолжувањето на доспевањето на хеџинг инструментот со друг хеџинг инструмент не се смета за истекување или прекинување доколку таквата замена, или продолжување на доспевањето е дел од, и е доследен на, документираната цел за управување со ризик на субјектот. Дополнително, за оваа цел не постои истекување или прекинување на хеџинг инструментот доколку:
- (а) Како последица на закони или прописи или воведување на закони или прописи, страните на хеџинг инструментот се согласуваат една или повеќе клириншки

МСФИ 9

договорни страни да ја заменат нивната првична договорна страна за да станат нова договорна страна на секоја од страните. За оваа цел, друга клириншка договорна страна е централна договорна страна (понекогаш наречена „клириншка организација“ или „клириншка агенција“) или субјект или субјекти, на пример, клириншки член на клириншка организација или клиент на клириншки член на клириншка организација, кои делуваат како договорни страни со цел спроведување на клиринг од страна на централната договорна страна. Меѓутоа, кога страните на хеџинг инструментот ги заменуваат своите првични договорни страни со други договорни страни, барањето од оваа потточка е исполнето само доколку секоја од тие страни врши клиринг со истата централна договорна страна.

- (б) Други промени, доколку ги има, на хеџинг инструментот се ограничени на оние што се неопходни за да се спроведе таквата замена на договорната страна. Ваквите промени се ограничени на оние кои се доследни со условите што би се очекувале доколку хеџинг инструментот првично би бил намирен со централната клириншка страна. Ваквите промени вклучуваат промени во барањата за обезбедување, права на пребивање на состојби на побарувања и обврски, и наметнати трошоци.

Прекинувањето на сметководството за хеџинг може да влијае или на хеџинг односот во целост или само на негов дел (и во тој случај сметководството за хеџинг продолжува за остатокот од хеџинг односот).

6.5.7 Субјектот треба да ја примени:

- (а) точка 6.5.10 кога субјектот го прекинува сметководството за хеџинг за хеџинг на објективна вредност за кој хеџираната ставка е (или е компонента од) финансиски инструмент измерен според амортизирана набавна вредност; и
- (б) точка 6.5.12 кога субјектот го прекинува сметководството за хеџинг за хеџинг на готовински текови.

Хеџинг на објективни вредности

6.5.8 Сè додека хеџингот на објективна вредност ги исполнува критериумите за квалификување од точка 6.4.1, хеџинг односот треба да се евидентира на следниов начин:

- (а) Добивката или загубата по основ на хеџинг инструментот треба да се признае во добивка или загуба (или во останата сеопфатна добивка, доколку хеџинг инструментот хеџира сопственички инструмент за кој субјектот избрал да ги презентира промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5).
- (б) Добивката или загубата од хеџинг по основ на хеџирана ставка треба да ја коригира сметководствената вредност на хеџираната ставка (доколку е применливо) и да биде призната во добивка или загуба. Доколку хеџираната ставка е финансиско средство (или негова компонента) кое се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А, добивката или загубата од хеџинг по основ на хеџирана ставка треба да се признае во добивка или загуба. Меѓутоа, доколку хеџираната ставка е сопственички инструмент за кој субјектот избрал да ги презентира промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5, тие износи треба да останат во останата сеопфатна добивка. Кога хеџирана ставка е непризнато цврсто обврзување (или негова компонента), кумулативната промена на објективната вредност на хеџираната ставка по нејзиното назначување се признава како средство или обврска со соодветната добивка или загуба призната во добивка или загуба.

6.5.9 Кога хеџирана ставка во хеџинг на објективна вредност е цврсто обврзување (или негова компонента) за стекнување средство или за преземање обврска, почетната сметководствена вредност на средството или обврската кое резултира од исполнувањето на цврстото обврзување од страна на субјектот, се коригира за да ја вклучува кумулативната промена на објективната вредност на хеџираната ставка која била призната во извештајот за финансиска состојба.

6.5.10 Секоја корекција која произлегува од точка 6.5.8(б) треба да биде амортизирана во добивка или загуба доколку хеџираната ставка е финансиски инструмент (или негова компонента) кој се мери според амортизирана набавна вредност. Амортизацијата може да почне веднаш откако има корекција и треба да почне не подоцна откако хеџираната ставка престанува да биде коригирана за добивки или загуби од хеџирање. Амортизацијата се заснова на повторно пресметана ефективна каматна стапка на датумот на кој започнува амортизацијата. Во случај на финансиско средство (или

МСФИ 9

негова компонента) кое е хецирана ставка и се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А, амортизацијата се применува на ист начин но на износот кој ја претставува кумулативната добивка или загуба која е призната претходно во согласност со точка 6.5.8(б), наместо со корекција на сметководствената вредност.

Хецинг на готовински текови

6.5.11 Сè додека хецингот на готовински текови ги исполнува критериумите за квалификување од точка 6.4.1, хецинг односот треба да се евидентира на следниов начин:

- (а) Одделната компонента на капитал поврзана со хецираната ставка (резерва за хецинг на готовински текови) се коригира според помалиот од следниве износи (во апсолутни износи):
 - (i) кумулативната добивка или загуба од хецинг инструментот од почетокот на хецингот; и
 - (ii) кумулативната промена на објективната вредност (сегашна вредност) на хецираната ставка (т.е. сегашната вредност на кумулативната промена на хецираните очекувани идни готовински текови) од почетокот на хецингот.
- (б) Делот на добивката или загубата од хецинг инструментот за кој е утврдено дека е ефективен хецинг (т.е. делот кој се пребива со промена на резервата за хецинг на готовински текови пресметан во согласност со (а)) треба да се признае во останата сеопфатна добивка.
- (в) Секоја преостаната добивка или загуба од хецинг инструментот (или секоја добивка или загуба која е неопходна за балансирање на промената на резервата за хецинг на готовински текови пресметана во согласност со (а)) е неефективност на хецот и треба да се признае во добивка или загуба.
- (г) Износот кој е акумулиран во резервата за хецинг на готовински текови во согласност со (а) треба да се евидентира на следниов начин:
 - (i) доколку хецирана прогнозирана трансакција последователно резултира со признавање на нефинансиско средство или нефинансиска обврска, или хецирана прогнозирана трансакција за нефинансиско средство или нефинансиска обврска стапува цврсто обврзување на кое се применува сметководство за хецинг на објективна вредност, субјектот треба да го отстрани тој износ од резервата за хецинг на готовински текови и да го вклучи директно во почетната цена или друга сметководствена вредност на средството или обврската. Ова не е корекција по основ на рекласификација (види МСС 1) и поради тоа не влијае на другата сеопфатна добивка.
 - (ii) за хецинг на готовински текови, освен оние што се опфатени со (i), тој износ треба да се рекласифицира од резервата за хецинг на готовински текови во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1) во истиот период или периоди во кои хецираните очекувани идни готовински текови влијаат на добивката или загубата (на пример, во периоди во кои се признаваат приходите од камата или расходите од камата или кога се случува предвидената продажба).
 - (iii) меѓутоа, доколку тој износ е загуба и субјектот очекува дека целата таа загуба или нејзин дел нема да бидат надоместени во еден или во повеќе идни периоди, субјектот треба веднаш повторно да го класифицира износот кој не се очекува да биде надоместен во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1).

6.5.12 Кога субјектот го прекинува сметководството за хецинг за хецинг на готовински текови (види точки 6.5.6 и 6.5.7(б)), субјектот треба да го евидентира износот што бил акумулиран во резервите за хецинг на готовински текови во согласност со точка 6.5.11(а) на следниов начин:

- (а) Доколку и понатаму се очекува дека ќе се случат хецирани идни готовински текови, тој износ треба да остане во резервата за хецинг на готовински текови сè додека не се случат идните готовински текови или сè додека не почне да се применува точка 6.5.11(г)(iii). Кога ќе се случат идните готовински текови, се применува точка 6.5.11(г).
- (б) Доколку повеќе не се очекува дека ќе се случат хецирани идни готовински текови, тој износ треба веднаш да се рекласифицира од резервата за хецинг на готовински текови во

МСФИ 9

добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1). Хециран иден паричен тек за кој повеќе не е многу веројатно дека ќе се случи, и понатаму може да се очекува дека ќе се случи.

Хецирања на нето-вложувања во странско работење

6.5.13 Хецирања на нето-вложувања во странско работење, вклучувајќи и хецирање на монетарна ставка која е евидентирана како дел од нето-инвестирањето (види МСС 21), треба да се евидентираат слично на хецирања на готовински текови:

- (а) делот од добивката или загубата од хецинг инструментот за кој е утврдено дека е ефективен хецинг треба да се признае во останата сеопфатна добивка (види точка 6.5.11); и
- (б) неефективниот дел треба да се признае во добивка или загуба.

6.5.14 Кумулативната добивка или загуба од хецинг инструментот која се однесува на ефективниот дел на хецингот која е акумулирана во резервата за преведување на странско работење треба да се рекласифицира од капитал во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1) во согласност со точките 48–49 од МСС 21 по отуѓување или делумно отуѓување на странското работење.

Сметководствено евидентирање на временската вредност на опции

6.5.15 Кога субјектот ги одвојува основната вредност и временската вредност на договор за опции и ја назначува како хецинг инструмент само промената во основната вредност на опцијата (види точка 6.2.4(a)), субјектот треба да ја евидентира временската вредност на опцијата на следниов начин (види точки Б6.5.29–Б6.5.33):

- (а) Субјектот треба да ја разграничи временската вредност на опциите по видови хецирана ставка врз која се врши хецирање со опција (види точка Б6.5.29):
 - (i) хецирана ставка поврзана со трансакција; или
 - (ii) хецирана ставка поврзана со временски период.
- (б) Промената во објективната вредност на временската вредност на опција која прави хецирање на хецирана ставка поврзана со трансакција треба да се признае во останата сеопфатна добивка до степен до кој таа се однесува на хецираната ставка и треба да се акумулира во одделна компонента на капитал. Кумулативната промена на објективната вредност која произлегува од временската вредност на опцијата која била акумулирана во одделна компонента на капитал („износот“) треба да се евидентира на следниов начин:
 - (i) доколку хецирана ставка дополнително резултира со признавање на нефинансиско средство или нефинансиска обврска, или со цврсто обврзување за нефинансиско средство или нефинансиска обврска на кое се применува сметководство за хецинг според објективна вредност, субјектот треба да го отстрани износот од одделната компонента на капитал и да го вклучи директно во почетната цена или друга сметководствена вредност на средството или обврската. Ова не е корекција поради рекласификација (види МСС 1) и поради тоа не влијае на другата сеопфатна добивка.
 - (ii) за хецинг односи, освен оние опфатени со (i), износот треба да се рекласифицира од одделната компонента на капитал во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1) во истиот период или во периоди во кои хецираните очекувани идни готовински текови влијаат на добивката или загубата (на пример, кога ќе се случи предвидена продажба).
 - (iii) меѓутоа, доколку целиот или дел од тој износ не се очекува дека ќе биде надоместен во еден или во повеќе идни периоди, износот кој не се очекува дека ќе биде надоместен треба веднаш да се рекласифицира во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1).
- (в) Промената во објективната вредност на временската вредност на опција која прави хецирање на хецирана ставка поврзана со временски период треба да се признае во останата сеопфатна добивка до степен до кој таа се однесува на хецираната ставка и треба да се акумулира во одделна компонента на капитал. Временската вредност на датумот на

МСФИ 9

назначување на опцијата како хеџинг инструмент, до степен до кој таа се однесува на хеџираната ставка, треба да се амортизира на систематска и рационална основа во периодот во кој корекцијата на хеџингот за основната вредност на опцијата може да влијае на добивката или загубата (или на другата сеопфатна добивка, доколку хеџираната ставка е сопственички инструмент за кој субјектот избрал да ги презентира промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5). Поради тоа, во секој известувачки период, износот на амортизација треба да се рекласифицира од одделната компонента на капитал во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1). Меѓутоа, доколку сметководството за хеџинг е прекинато за хеџинг односот кој ја вклучува промената во основната вредност на опцијата како хеџинг инструмент, нето- износот (вклучувајќи кумулативна амортизација) кој бил акумулиран во одделната компонента на капитал треба веднаш да се рекласифицира во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1).

Сметководствено евидентирање на терминскиот елемент од термински договори и распони на девизна основа на финансиски инструменти

- 6.5.16 Кога субјектот ги одвојува терминскиот елемент и промптниот елемент на термински договор и ја назначува како хеџинг инструмент само промената на вредноста на промптниот елемент на терминскиот договор, или кога субјектот го одвојува распонот на девизна основа од финансискиот инструмент и го исклучува од назначување тој финансиски инструмент како хеџинг инструмент (види точка 6.2.4(б)), субјектот може да ја примени точка 6.5.15 на терминскиот елемент на терминскиот договор или на распонот на девизна основа на истиот начин како што се применува на временската вредност на опција. Во таков случај, субјектот треба да го примени упатството за примена од точките Б6.5.34–Б6.5.39.

6.6 Хеџинзи на групи ставки

Дозволивост на групи ставки како хеџирани ставки

- 6.6.1 Група на ставки (вклучувајќи и група на ставки кои сочинуваат нето-состојба; види точки Б6.6.1–Б6.6.8) е дозволена како хеџирана ставка само доколку:
- (а) се состои од ставки (вклучувајќи и компоненти на ставки) кои, поединечно, се дозволени како хеџирани ставки;
 - (б) со ставките во групата се управува заедно, на групна основа, за цели на управување со ризик; и
 - (в) во случај на хеџинг на готовински текови на група на ставки чии варијабилности во готовински текови не се очекува да бидат приближно пропорционални на вкупната промена на паричните текови на групата така што би се случиле позиции на ризик што се пребиваат:
 - (i) тоа е хеџинг на ризик со странска валута; и
 - (ii) со назначувањето на таа нето-состојба се специфицира периодот на известување во кој предвидените трансакции се очекува да влијаат на добивката или загубата, како и на нивната природа и обем (види точки Б6.6.7–Б6.6.8).

Назначување на компонента од номинален износ

- 6.6.2 Компонента која е дел од дозволена група на ставки е дозволена хеџирана ставка под услов таквото назначување да е доследно на целта за управување со ризик на субјектот.
- 6.6.3 Слојна компонента на вкупна група на ставки (на пример, долен слој) е дозволена за сметководство за хеџинг само доколку:
- (а) може одделно да се идентификува и веродостојно да се измери;
 - (б) целта за управување со ризик е да се хеџира слојна компонента;

МСФИ 9

- (в) ставките во вкупната група од која е идентификуван слојот се изложени на истиот хециран ризик (така што мерењето на хецираниот слој не е значително засегнат од тоа кои конкретни ставки од вкупната група формираат дел од хецираниот слој);
- (г) за хецинг на постоечки ставки (на пример, непризнато цврсто обврзување или признато средство), субјектот може да ја идентификува и следи вкупната група на ставки од која е дефиниран хецираниот слој (така што субјектот е во можност да се усогласи со барањата за сметководство на хецинг односи што се квалификуваат); и
- (д) ставките во групата кои содржат опции за авансни плаќања ги исполнуваат барањата за компонента на номинален износ (види точка Б6.3.20).

Презентирање

- 6.6.4 За хецинг на група на ставки кои имаат позиции на ризик што се пребиваат (т.е. во хецинг на нето-состојба), чиј хециран ризик влијае на различни линиски ставки во извештајот на добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, добивките или загубите од хецинг во тој извештај треба да се презентираат во посебна ставка од оние што се засегнати од хецираните ставки. Поради тоа, во тој извештај износот на линиската ставка кој се однесува на самата хецирана ставка (на пример, приход или трошоци на продажба) останува непроменет.
- 6.6.5 За средства и обврски кои се хецираат заедно како група во хецинг на објективна вредност, добивката или загубата во извештајот за финансиска состојба на поединечни средства или обврски треба да се признаат како корекција на сметководствената вредност на соодветните поединечни ставки кои ја сочинуваат групата во согласност со точка 6.5.8(б).

Нула нето состојби

- 6.6.6 Кога хецираната ставка е група која е нула нето состојба (т.е. хецираните ставки меѓусебно во целост го пребиваат ризикот со кој се управува на групна основа), на субјектот му е дозволено да ја назначи во хецинг однос кој не вклучува хецинг инструмент, под услов:
 - (а) хецингот да е дел од стратегија за продолжување на хецирањето на нето-ризиот, при што субјектот рутински хецира нови состојби од ист вид како што поминува времето (на пример, кога трансакциите се движат во временскиот хоризонт за кој хецира субјектот);
 - (б) големината на хецираната нето-состојба да се менува за времетраењето на стратегијата за продолжување на хецирањето на нето-ризиот и субјектот користи дозволени хецинг инструменти за хецирање на нето-ризиот (т.е. кога нето-состојбата не е нула);
 - (в) сметководството за хецинг обично се применува на вакви нето-состојби тогаш кога нето-состојбата не е нула и се хецира со дозволени хецинг инструменти; и
 - (г) неприменувањето на сметководството за хецинг на нула нето состојба би предизвикало недоследни сметководствени исходи, затоа што сметководството не би ги признало позициите на ризик кои се пребиваат а кои во спротивно би биле признати во хецинг на нето-состојба.

6.7 Опција за назначување на кредитна изложеност како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба**Дозволивост на кредитни изложености за нивно назначување според објективна вредност преку добивка или загуба**

- 6.7.1 Доколку субјектот користи кредитен дериватив кој се мери според објективна вредност преку добивка или загуба за управување со кредитниот ризик на целиот, или на дел од, финансиски инструмент (кредитна изложеност), субјектот може да го назначи тој финансиски инструмент до степен до кој субјектот управува со него (т.е. целиот или негов дел) како мерен според објективна вредност преку добивка или загуба доколку:
 - (а) името на кредитната изложеност (на пример, корисникот на заем, или имателот на обврска по основ на заем) се совпаѓа со референтниот субјект на кредитниот дериватив („совпаѓање на името“); и

МСФИ 9

- (б) старосната структура на финансискиот инструмент се совпаѓа со структурата на инструментите што можат да се испорачаат во согласност со кредитниот дериватив.

Субјектот може да го направи ова назначување без разлика на тоа дали финансискиот инструмент со кој се управува во однос на кредитен ризик е во рамките на опфатот на овој Стандард (на пример, субјектот може да назначи обврски по основ на заем кои се надвор од опфатот на овој Стандард). Субјектот може да го назначи тој финансиски инструмент при, или по, почетното признавање, или додека сè уште не е признат. Истовремено, субјектот треба да го документира таквото назначување.

Сметководствено евидентирање на кредитни изложености назначени според објективна вредност преку добивка или загуба

- 6.7.2 Доколку финансискиот инструмент е назначен во согласност со точка 6.7.1 како мерен според објективна вредност преку добивка или загуба по неговото почетно признавање, или претходно не бил признат, разликата во времето на назначување помеѓу сметководствената вредност, доколку ја има, и објективната вредност треба веднаш да се признае во добивка или загуба. За финансиски средства што се мерат според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А, кумулативната добивка или загуба која претходно е признаена во останата сеопфатна добивка треба веднаш да се рекласифицира од капитал во добивка или загуба како корекција поради рекласификација (види МСС 1).
- 6.7.3 Субјектот треба да го прекине мерењето на финансискиот инструмент кој довел до појава на кредитниот ризик, или дел од тој финансиски инструмент, според објективна вредност преку добивка или загуба доколку:
- (а) Критериумите за квалификување од точка 6.7.1 не се повеќе исполнети, на пример:
- (i) кредитниот дериватив или поврзаниот финансиски инструмент кој довел до појава на кредитниот ризик истекува или е продаден, прекинат или намирен; или
 - (ii) со кредитниот ризик на финансискиот инструмент повеќе не се управува со користење на кредитни деривативи. На пример, ова би можело да се случи поради подобрувања на кредитниот квалитет на корисникот на заем или на имателот на обврската по основ на заем или промени во барањата за капитал кои му се наметнати на субјектот; и
- (б) Не се бара финансискиот инструмент кој довел до појава на кредитниот ризик да се мери според објективна вредност преку добивка или загуба (т.е. деловниот модел на субјектот во меѓувреме не се променил така што би се барала рекласификација во согласност со точка 4.4.1).
- 6.7.4 Кога субјектот го прекинува мерењето на финансискиот инструмент кој довел до појава на кредитниот ризик, или на дел од тој финансиски инструмент, по објективна вредност преку добивка или загуба, објективната вредност на тој финансиски инструмент на датумот на прекинување станува негова нова сметководствена вредност. Последователно, треба да се примени истото мерење што било користено пред назначување на финансискиот инструмент според објективна вредност преку добивка или загуба (вклучувајќи и амортизација која е резултат на новата сметководствена вредност). На пример, финансиско средство кое првично било класифицирано како мерено според амортизирана набавна вредност би се вратило на тоа мерење и неговата ефективна каматна стапка повторно би се пресметала врз основа на неговата нова бруто- сметководствена вредност на датумот на кој се прекинува мерењето според објективна вредност преку добивка или загуба.

6.8 Привремени исклучоци од примената на специфично сметководство за барањата за хеџинг

- 6.8.1 Субјектот треба да ги примени точките 6.8.4–6.8.12 и точките 7.1.8 и 7.2.26(г) на сите хеџинг односи кои се директно засегнати со реформата на стандардното мерило за каматна стапка. Овие точки се применуваат само на такви хеџинг односи. Хеџинг односот е директно засегнат од реформа на стандардното мерило за каматна стапка само доколку реформата довела до појава на неизвесности во врска со:
- (а) стандардното мерило за каматна стапка (договорно или недоговорно специфицирана) назначено како хеџиран ризик; и/или

МСФИ 9

- (б) рокот или износот на стандардното мерило за готовински текови базирани на стандардно мерило за каматна стапка на хеџираната ставка или на хеџинг инструментот.
- 6.8.2 За целите на примена на точките 6.8.4–6.8.12, поимот „реформа на стандардно мерило за каматна стапка“ се однесува на реформа на стандардно мерило за каматна стапка на ниво на целиот пазар, вклучувајќи ја и замената на стандардното мерило за каматна стапка со алтернативно стандардно мерило за стапка како што е онаа која резултира од препораките определени во извештајот на Одборот за финансиска стабилност од јули 2014 година „Реформирање на главни стандардни мерила за каматни стапки“,²
- 6.8.3 Точките 6.8.4–6.8.12 предвидуваат исклучоци само за барањата што се специфицирани во овие точки. Субјектот треба да продолжи да ги применува сите други барања за сметководство за хеџинг на хеџинг односи кои се директно засегнати со реформа на стандардно мерило за каматна стапка.

Барање за ‘многу веројатно’ за хеџинг на готовински текови

- 6.8.4 За целите на утврдување дали предвидената трансакција (или нејзина компонента) е многу веројатна како што се бара со точка 6.3.3, субјектот треба да претпостави дека стандардното мерило за каматна стапка на кое се засноваат хеџираните готовински текови (договорно или недоговорно специфицирани) не се менува како резултат на реформа на стандардно мерило за каматна стапка.

Рекласифицирање на износот акумулиран во резервата за хеџинг на готовински текови

- 6.8.5 За целите на примена на барањето од точка 6.5.12 за да утврди дали хеџираните идни готовински текови се очекува да се случат, субјектот треба да претпостави дека стандардното мерило за каматна стапка на кое се засноваат хеџираните готовински текови (договорно или недоговорно специфицирани) не се менува како резултат на реформа на стандардно мерило за каматна стапка.

Проценување на економскиот однос помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот

- 6.8.6 За целите на примена на барањата во точките 6.4.1(в)(i) и Б6.4.4–Б6.4.6, субјектот треба да претпостави дека стандардното мерило за каматна стапка на кои се засноваат хеџираните готовински текови и/или хеџираните ризик (договорно или недоговорно специфицирани), или стандардното мерило за каматна стапка на кое се засноваат паричните текови на хеџинг инструментот, не се менува како резултат на реформа на стандардно мерило за каматна стапка.

Назначување на компонента на ставка како хеџирана ставка

- 6.8.7 Освен ако се применува точка 6.8.8, за хеџинг на недоговорно специфицирана компонента на стандардно мерило на ризик од каматна стапка, субјектот треба да го примени барањето од точките 6.3.7(а) и Б6.3.8—дека компонентата на ризик треба да може одделно да се идентификува—само на почетокот на хеџинг односот.
- 6.8.8 Кога субјектот, доследно на неговата хеџинг документација, често го ресетира (т.е. го прекинува и повторно го започнува) хеџинг односот поради тоа што и хеџинг инструментот и хеџираната ставка често се менуваат (т.е. субјектот користи динамичен процес во кој и хеџираните ставки и хеџинг инструментите што се користат за управување со изложеноста не остануваат исти подолго време), субјектот треба да го примени барањето од точките 6.3.7(а) и Б6.3.8—дека компонентата на ризик треба одделно да може да се идентификува—само тогаш кога субјектот почетно назначува хеџирана ставка во таков хеџинг однос. Хеџираната ставка која била проценета во времето на нејзиното почетно назначување во хеџинг односот, дали тоа било во почетокот на хеџингот или потоа, нема да биде повторно проценета при кое било последователно повторно назначување во истиот хеџинг однос.

² Извештајот „Реформирање на главни стандардни мерила за каматни стапки“ е достапен на http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

МСФИ 9

Крај на примената

- 6.8.9 Субјектот треба перспективно да престане да ја применува точка 6.8.4 на хецирана ставка на пораното од следново:
- (а) кога неизвесноста која произлегува од реформа на стандардното мерило за каматна стапка не е повеќе присутна во однос на временскиот период и износот на идните готовински текови базирани на стандардно мерило за каматна стапка на хецираната ставка; и
 - (б) кога е прекинат хецинг односот чиј дел е хецираната ставка.
- 6.8.10 Субјектот треба перспективно да престане да ја применува точка 6.8.5 на пораното од следново:
- (а) кога неизвесноста која произлегува од реформа на стандардно мерило за каматна стапка не е повеќе присутна во однос на временскиот период и износот на идните готовински текови базирани на стандардно мерило за каматна стапка на хецираната ставка; и
 - (б) кога целиот износ акумулиран во резервата за хецинг на готовински текови во однос на тој прекинат хецинг однос е рекласифициран во добивка или загуба.
- 6.8.10 Субјектот треба перспективно да престане да ја применува точка 6.8.6:
- (а) на хецирана ставка, кога неизвесноста која произлегува од реформа на стандардно мерило за каматна стапка не е повеќе присутна во однос на хецираниот ризик или временскиот период и износот на идните готовински текови базирани на стандардно мерило за каматна стапка на хецираната ставка; и
 - (б) на хецинг инструмент, кога неизвесноста која произлегува од реформа на стандардно мерило за каматна стапка не е повеќе присутна во однос на временскиот период и износот на идните готовински текови базирани на стандардно мерило за каматна стапка на хецинг инструментот.
- Доколку хецинг односот чиј дел се хецираната ставка и хецинг инструментот биде прекинат пред датумот наведен во точка 6.8.11(а) или на датумот наведен во точка 6.8.11(б), субјектот треба перспективно да престане да ја применува точка 6.8.6 на тој хецинг однос на датумот на прекинување.
- 6.8.12 При назначување на група на ставки како хецирана ставка, или на комбинација на финансиски инструменти како хецинг инструмент, субјектот треба перспективно да престане да ги применува точките 6.8.4–6.8.6 на поединечна ставка или финансиски инструмент во согласност со точките 6.8.9, 6.8.10, или 6.8.11, како што е релевантно, кога неизвесноста која произлегува од реформа на стандардно мерило за каматна стапка не е повеќе присутна во однос на хецираниот ризик и/или временскиот период и износот на идните готовински текови базирани на стандардно мерило за каматна стапка на таа ставка или финансиски инструмент.
- 6.8.10 Субјектот треба перспективно да престане да ги применува точките 6.8.7 и 6.8.8 на пораното од следново:
- (а) кога промени што се бараат со реформа на стандардно мерило за каматна стапка се прават на недоговорно специфицираната компонента на ризик со примена на точка 6.9.1; или
 - (б) кога е прекинат хецинг односот во кој е назначена недоговорно специфицираната компонента на ризик.

6.9 Дополнителни привремени исклучоци што произлегуваат од реформа на стандардно мерило за каматна стапка

- 6.9.1 Како што и кога барањата од точките 6.8.4–6.8.8 ќе престанат да се применуваат на хецинг однос (види точки 6.8.9–6.8.13), субјектот треба да го измени формалното назначување на тој хецинг однос како претходно документиран за да ги одрази промените што се бараат со реформа на стандардно мерило за каматна стапка, т.е. промените се доследни на барањата од точките 5.4.6–5.4.8. Во овој контекст, хецинг назначувањето треба да се измени само за да се направат една или повеќе од следниве промени:
- (а) назначување на алтернативно стандардно мерило за стапка (договорно или недоговорно специфицирано) како хециран ризик;
 - (б) измена на описот на хецираната ставка, вклучувајќи и опис на назначениот дел од паричните текови или објективната вредност која се хецира; или

МСФИ 9

- (в) измена на описот на хеџинг инструментот.
- 6.9.2 Субјектот треба, исто така, да го примени барањето од точка 6.9.1(в) доколку се исполнети следниве три услови:
- (а) субјектот прави промена која се бара со реформа на стандардно мерило за каматна стапка со користење пристап што е поинаков од промена на основата за одредување на договорните готовински текови на хеџинг инструментот (како што е опишано во точка 5.4.6);
- (б) не е опишан првичниот хеџинг инструмент; и
- (в) избраниот пристап е економски еквивалентен на менување на основата за одредување на договорните готовински текови на првичниот хеџинг инструмент (како што е опишано во точките 5.4.7 и 5.4.8).
- 6.9.3 Барањата во точките 6.8.4–6.8.8 може да престанат да се применуваат во различни временски периоди. Поради тоа, при примена на точката 6.9.1, од субјектот е можно да се бара да го измени формалното назначување на неговите хеџинг односи во различни временски периоди, или од субјектот може да се бара да го измени формалното назначување на хеџинг односот повеќе од еднаш. Кога, и само кога, таква промена се прави на хеџинг назначувањето, субјектот треба да ги примени точките 6.9.7–6.9.12 како што е применливо. Субјектот треба, исто така, да ја примени точка 6.5.8 (за хеџинг на објективна вредност) или точка 6.5.11 (за хеџинг на готовински текови) за да евидентира какви било промени во објективната вредност на хеџираната ставка или на хеџинг инструментот.
- 6.9.4 Субјектот треба да го измени хеџинг односот како што се бара во точка 6.9.1 до крајот на периодот на известување за време на кој е направена промената која се бара со реформа на стандардното мерило за каматна стапка на хеџираните ризик, хеџираната ставка или хеџинг инструментот. За да се избегне сомнеж, таквата измена на формалното назначување на хеџинг односот не претставува ниту прекинување на хеџинг односот ниту назначување на нов хеџинг однос.
- 6.9.5 Доколку се прават промени што се дополнителни на оние промени што се бараат со реформа на стандардно мерило за каматна стапка на финансиското средство или финансиската обврска назначени во хеџинг однос (како што е опишано во точките 5.4.6–5.4.8) или на назначувањето на хеџинг односот (како што се бара со точка 6.9.1), субјектот треба прво да ги примени применливите барања од овој Стандард за да утврди дали тие дополнителни промени резултираат во прекинување на сметководството за хеџинг. Доколку дополнителните промени не резултираат со прекинување на сметководството за хеџинг, субјектот треба да го измени формалното назначување на хеџинг односот како што е наведено во точка 6.9.1.
- 6.9.6 Точките 6.9.7–6.9.13 предвидуваат исклучоци од барањата специфицирани само во тие точки. Субјектот треба да ги примени сите други барања на сметководството за хеџинг од овој Стандард, вклучувајќи ги критериумите за квалификување од точка 6.4.1, на хеџинг односи кои беа директно засегнати од реформата на стандардното мерило за каматна стапка.

Сметководствено евидентирање на хеџинг односи што се квалификуваат**Хеџирања на готовински текови**

- 6.9.7 За целите на примена на точка 6.5.11, во моментот кога субјектот прави измена на описот на хеџираната ставка како што се бара со точка 6.9.1(б), износот акумулиран во резервата за хеџинг на готовински текови треба да се смета дека е заснован на алтернативното стандардно мерило за ставка на која се утврдени хеџираните идни готовински текови.
- 6.9.8 За прекинат хеџинг однос, кога стандардното мерило за каматна стапка на кое се засноваат хеџираните идни готовински текови е променет како што се бара со реформа на стандардно мерило за каматна стапка, за целите на примена на точка 6.5.12 а со цел да се утврди дали очекува да се случат хеџираните идни готовински текови, износот акумулиран во резервата за хеџинг на готовински текови за тој хеџинг однос треба да се смета дека е заснован на алтернативното стандардно мерило за ставка на која ќе бидат засновани хеџираните идни готовински текови.

Групи на ставки

- 6.9.9 Кога субјектот ја применува точка 6.9.1 на групи на ставки назначени како хеџирани ставки во објективна вредност или хеџинг на готовински текови, субјектот треба да ги распредели хеџираните

МСФИ 9

ставки на подгрупи врз основа на стандардно мерило за стапка кое се хеџира и да го назначи стандардното мерило за стапка како хеџиран ризик за секоја подгрупа. На пример, во хеџинг однос во кој група на ставки се хеџирани за промени во стандардно мерило за каматна стапка кое е предмет на реформа на стандардно мерило за каматна стапка, хеџираните готовински текови или објективната вредност на некои ставки во групата би можела да се промени за да упатува на алтернативно стандардно мерило за стапка пред да бидат променети други ставки во групата. Во овој пример, при примена на точка 6.9.1, субјектот би го назначил алтернативното стандардно мерило за стапка како хеџиран ризик за таа релевантна подгрупа на хеџирани ставки. Субјектот би продолжил да го назначува постојното стандардно мерило за каматна стапка како хеџиран ризик за другите подгрупи на хеџирани ставки сè додека хеџираните готовински текови или објективната вредност на тие ставки не се промени за да упатува на алтернативното стандардно мерило за стапка или додека ставките не истечат и не бидат заменети со хеџирани ставки, кои упатуваат на алтернативното стандардно мерило за стапка.

- 6.9.10 Субјектот треба одделно да процени дали секоја подгрупа ги исполнува барањата од точка 6.6.1 за да биде дозволена хеџирана стапка. Доколку која било подгрупа не ги исполни барањата од точка 6.6.1, субјектот треба да го прекине сметководството за хеџинг перспективно за хеџинг односот во целост. Субјектот треба, исто така, да ги примени барањата од точките 6.5.8 и 6.5.11 за да ја евидентира неефективноста во однос на хеџинг односот во целост.

Назначување на компоненти на ризик

- 6.9.11 Алтернативно стандардно мерило за стапка назначено како недоговорно специфицирана компонента на ризик која не е можно одделно да се идентификува (види точки 6.3.7(а) и Б6.3.8) на датумот на нејзиното назначување треба да се смета дека го исполнила тоа барање на тој датум ако, и само ако, субјектот разумно очекува дека алтернативното стандардно мерило за стапка ќе може одделно да се идентификува во рок од 24 месеци. Периодот од 24 месеци се применува одделно на секое алтернативно стандардно мерило за стапка и започнува од датумот на кој субјектот за прв пат го назначува алтернативното стандардно мерило за стапка како недоговорно специфицирана компонента на ризик (т.е. периодот од 24 месеци се применува по основ на стапка-по-стапка).
- 6.9.12 Доколку последователно субјектот разумно очекува дека алтернативното стандардно мерило за стапка нема да може одделно да се идентификува во период од 24 месеци од датумот на кој субјектот за прв пат го назначува како недоговорно специфицирана компонента на ризик, субјектот треба да престане да го применува барањето од точка 6.9.11 на тоа алтернативно стандардно мерило за стапка и да го прекине сметководството за хеџинг перспективно од датумот на таквата повторна проценка за сите хеџинг односи во кои алтернативното стандардно мерило за стапка било назначено како недоговорно специфицирана компонента на ризик.
- 6.9.13 Освен оние хеџинг односи специфицирани во точка 6.9.1, субјектот треба да ги примени барањата од точките 6.9.11 и 6.9.12 на новите хеџинг односи во кои алтернативно стандардно мерило за стапка е назначено како недоговорно специфицирана компонента на ризик (види точки 6.3.7(а) и Б6.3.8) кога, поради реформа на стандардно мерило за каматна стапка, таа компонента на ризик не може одделно да се идентификува на датумот на кој е назначена.

Поглавје 7 Датум на стапување во сила и преодни одредби**7.1 Датум на стапување во сила**

- 7.1.1 Субјектот треба да го примени овој Стандард за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот избере да го примени овој Стандард порано, тој треба да го обелодени тој факт и во исто време да ги примени сите барања од овој Стандард (види ги, исто така, точките 7.1.2, 7.2.21 и 7.3.2). Исто така, субјектот во исто време треба да ги примени и измените од Додаток В.
- 7.1.2 Без оглед на барањата во точка 7.1.1, за годишни периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2018 година, субјектот може да избере да ги применува порано само барањата што се однесуваат на презентирање на добивки и загуби од финансиски обврски назначени според објективна вредност преку добивка или загуба во точките 5.7.1(в), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5–Б5.7.20, без да ги применува другите барања од овој Стандард. Доколку субјектот избере да ги применува само тие точки, субјектот треба да го обелодени тој факт и да ги обезбеди, на континуирана основа, поврзаните обелоденувања наведени во точките 10–11 од МСФИ 7 *Финансиски инструменти*:

МСФИ 9

обелоденувања (како што е изменет од МСФИ 9 (2010 година)). (Види ги, исто така, точките 7.2.2 и 7.2.15.)

- 7.1.3 *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите, циклус 2010–2012 година*, издаден во декември 2013 година, ги измени точките 4.2.1 и 5.7.5 како последователна измена произлезена од измената на МСФИ 3. Субјектот треба да ја примени таа измена перспективно на деловни комбинации на кои се применува измената од МСФИ 3.
- 7.1.4 МСФИ 15, издаден во мај 2014 година, ги измени точките 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, Б3.2.13, Б5.7.1, В5 и В42 и ја избриша точка В16 и нејзиниот поврзан наслов. Додадени се точките 5.1.3 и 5.7.1А, и дефиниција во Додаток А. Субјектот треба да ги применува тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 7.1.5 МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ги измени точките 2.1, 5.5.15, Б4.3.8, Б5.5.34 и Б5.5.46. Субјектот треба да ги применува тие измени кога го применува МСФИ 16.
- 7.1.6 МСФИ 17, издаден во мај 2017, ги измени точките 2.1, Б2.1, Б2.4, Б2.5 и Б4.1.30, и ја додаде точка 3.3.5. *Измени на МСФИ 17*, издаден во јуни 2020 година, дополнително ја измени точка 2.1 и ги додаде точките 7.2.36–7.2.42. Субјектот треба да ги применува тие измени кога го применува МСФИ 17.
- 7.1.7 *Карактеристики на плаќање однапред со негативен надомест (измени на МСФИ 9)*, издаден во октомври 2017 година, ги додаде точките 7.2.29–7.2.34 и Б4.1.12А и ги измени точките Б4.1.11(б) и Б4.1.12(б). Субјектот треба да ги примени овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2019 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ги применува овие измени за поран период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 7.1.8 *Реформа на стандардно мерило за каматна стапка*, кој ги измени МСФИ 9, МСС 39 и МСФИ 7, издаден во септември 2019 година, го додаде Дел 6.8 и ја измени точка 7.2.26. Субјектот треба да ги примени овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ги применува овие измени за поран период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 7.1.9 *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите, циклус 2018–2020*, издаден во мај 2020 година, ги додаде точките 7.2.35 и Б3.3.6А и ја измени точка Б3.3.6. Субјектот треба да ја примени оваа измена за годишни периоди за известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2022 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ја применува измената за поран период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 7.1.10 *Реформа на стандардно мерило за каматна стапка—фаза 2*, која ги измени МСФИ 9, МСС 39, МСФИ 7, МСФИ 4 и МСФИ 16, издаден во август 2020 година, ги додаде точките 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, Дел 6.9 и точките 7.2.43–7.2.46. Субјектот треба да ги примени овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2021 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ги применува овие измени за поран период, тој треба да го обелодени тој факт.

7.2 Премин

- 7.2.1 Субјектот треба да го применува овој Стандард ретроспективно, во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*, освен како што е наведено во точките 7.2.4–7.2.26 и 7.2.28. Овој Стандард не треба да се применува на ставки што веќе биле опишани на датумот на прва примена.
- 7.2.2 За целите на преодните одредби од точките 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 и 7.3.2, датумот на прва примена е датумот на кој субјектот за прв пат ги применува тие барања од овој Стандард и мора да биде почетокот на периодот на известување по издавањето на овој Стандард. Зависно од пристапот што го избрал субјектот за да го примени МСФИ 9, преминот може да вклучува еден или повеќе од еден датум на прва примена за различни барања.

Преоден период за класификација и мерење (Поглавја 4 и 5)

- 7.2.3 На датумот на прва примена, субјектот треба да процени дали финансиското средство го исполнува условот од точките 4.1.2(а) или 4.1.2А(а) врз основа на фактите и околностите што постојат на тој датум. Резултирачката класификација треба да се примени ретроспективно, без разлика на деловниот модел на субјектот во претходни периоди на известување.
- 7.2.4 Доколку, на датумот на прва примена, не е можно (како што е дефинирано во МСС 8) субјектот да ја процени изменетата временска вредност на паричниот елемент во согласност со точките Б4.1.9Б–

МСФИ 9

Б4.1.9Г врз основа на фактите и околностите што постоеле при почетното признавање на финансиското средство, субјектот треба да ги процени карактеристиките на договорните готовински текови на тоа финансиско средство врз основа на фактите и околностите што постоеле при почетното признавање на финансиското средство без да ги зема предвид барањата што се однесуваат на модификацијата на временската вредност на паричниот елемент од точките Б4.1.9Б–Б4.1.9Г. (Види, исто така, точка 42Њ од МСФИ 7.)

7.2.5 Доколку, на датумот на прва примена, не е можно (како што е дефинирано во МСС 8) субјектот да процени дали објективната вредност на авансната карактеристика била незначителна во согласност со точка Б4.1.12(в) врз основа на фактите и околностите што постоеле при почетното признавање на финансиското средство, субјектот треба да ги процени карактеристиките на договорните готовински текови на тоа финансиско средство врз основа на фактите и околностите што постоеле при почетното признавање на финансиското средство без да го земе предвид изземањето за авансните карактеристики од точка Б4.1.12. (Види, исто така, точка 42О од МСФИ 7.)

7.2.6 Доколку субјектот мери хибриден договор според објективна вредност во согласност со точките 4.1.2А, 4.1.4 или 4.1.5 но објективната вредност на хибридниот договор не била измерена во споредливи периоди на известување, објективната вредност на хибридниот договор во споредливите периоди на известување треба да биде збир од објективните вредности на компонентите (т.е. недеривативниот основен договор и вградениот дериватив) на крајот од секој споредлив известувачки период доколку субјектот повторно ги прикажува претходните периоди (види точка 7.2.15).

7.2.7 Доколку субјектот ја применувал точка 7.2.6 на датумот на прва примена, субјектот треба да ја признае секоја разлика помеѓу објективната вредност на целиот хибриден договор на датумот на прва примена и збирот на објективните вредности на компонентите на хибридниот договор на датумот на прва примена во почетните задржани добивки (или други компоненти на капитал, како што е соодветно) на периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена.

7.2.8 На датумот на прва примена субјектот може да назначи:

- (а) Финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 4.1.5; или
- (б) Инвестирање во сопственички инструмент според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5.

Ваквото назначување треба да се направи врз основа на фактите и околностите што постојат на датумот на прва примена. Оваа класификација треба да се примени ретроспективно.

7.2.9 На датумот на прва примена, субјектот:

- (а) Треба да го отповика своето претходно назначување на финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба доколку тоа финансиско средство не го исполнува условот од точка 4.1.5.
- (б) Може да го отповика своето претходно назначување на финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба доколку тоа финансиско средство го исполнува условот од точка 4.1.5.

Таквото отповикување треба да се направи врз основа на фактите и околностите што постојат на датумот на прва примена. Оваа класификација треба да се примени ретроспективно.

7.2.10 На датумот на прва примена, субјектот:

- (а) Може да назначи финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 4.2.2(а).
- (б) Треба да го отповика своето претходно назначување на финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување било направено при почетно признавање во согласност со условот кој сега е во точка 4.2.2(а) а таквото назначување не го задоволува тој услов на датумот на прва примена.
- (в) Може да го отповика своето претходно назначување на финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување било направено при почетно признавање во согласност со условот кој сега е во точка 4.2.2(а) а таквото назначување го задоволува тој услов на датумот на прва примена.

Таквото назначување и отповикување треба да се направи врз основа на фактите и околностите што постојат на датумот на прва примена. Оваа класификација треба да се примени ретроспективно.

7.2.11 Доколку не е можно (како што е дефинирано во МСС 8) субјектот ретроспективно да го примени методот на ефективна камата, субјектот треба да ја третира:

МСФИ 9

- (а) објективната вредност на финансиското средство или финансиската обврска на крајот од секој споредлив период презентирана како бруто-сметководствена вредност на тоа финансиско средство или амортизирана набавна вредност на таа финансиска обврска доколку субјектот повторно ги прикажува претходните периоди; и
- (б) објективната вредност на финансиското средство или финансиската обврска на датумот на прва примена како нова бруто-сметководствена вредност на тоа финансиско средство или нова амортизирана набавна вредност на таа финансиска обврска на датумот на прва примена на овој Стандард.
- 7.2.12 Доколку субјектот претходно евидентирал според набавна вредност (во согласност со МСС 39), за инвестирање во сопственички инструмент кој нема котирана цена на активен пазар за идентичен инструмент (т.е. инпут на Ниво 1) (или за деривативно средство со кој е поврзан и мора да биде намирен со испорачување на таков сопственички инструмент), субјектот треба да го мери тој инструмент според објективна вредност на датумот на прва примена. Секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и објективната вредност треба да биде призната во почетните задржани добивки (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена.
- 7.2.13 Доколку субјектот претходно евидентирал деривативна обврска која е поврзана со, и мора да биде намирена со, испорачување на сопственички инструмент кој нема котирана цена на активен пазар за идентичен инструмент (т.е. инпут на Ниво 1) по набавна вредност во согласност со МСС 39, субјектот треба да ја измери таа деривативна обврска според објективна вредност на датумот на прва примена. Секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и објективната вредност треба да биде призната во почетните задржани добивки на периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена.
- 7.2.14 На датумот на прва примена, субјектот треба да определи дали третманот од точка 5.7.7 би создал или би зголемил сметководствена неусогласеност во добивка или загуба врз основа на фактите и околностите што постојат на датумот на прва примена. Овој Стандард треба да се применува ретроспективно врз основа на таквото определување.
- 7.2.14А На датумот на прва примена, на субјектот му е дозволено да го направи назначувањето од точка 2.5 за договори кои веќе постојат на тој датум, но само доколку ги назначува сите слични договори. Промената во нето-средствата која е резултат на ваквите назначувања треба да биде призната во задржана добивка на датумот на прва примена.
- 7.2.15 Без оглед на барањето од точка 7.2.1, субјект кој ги усвојува барањата за класифицирање и мерење од овој Стандард (што ги вклучува барањата што се поврзани со мерење на амортизираната набавна вредност за финансиски средства и обезвреднување од Деловите 5.4 и 5.5) треба да ги обезбеди обелоденувањата наведени во точките 42Ј–42Љ од МСФИ 7 но не мора повторно да прикажува претходни периоди. Субјектот може повторно да прикажува претходни периоди ако, и само ако, тоа е можно без да се користи претходно искуство. Доколку субјектот не прикаже повторно претходни периоди, субјектот треба да ја признае секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и сметководствената вредност на почетокот на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена во почетните задржани добивки (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена. Меѓутоа, доколку субјектот повторно прикаже претходни периоди, повторно прикажаните финансиски извештаи мора да ги одразуваат сите барања од овој Стандард. Доколку пристапот кој го избрал субјектот да го применува МСФИ 9 резултира со повеќе од еден датум на прва примена за различни барања, оваа точка се применува на секој датум на прва примена (види точка 7.2.2). Ова би било случај, на пример, доколку субјектот избере порано да ги примени само барањата за презентирање на добивките и загубите од финансиски обврски назначени според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 7.1.2 пред да ги примени другите барања од овој Стандард.
- 7.2.16 Доколку субјектот изготвува меѓупериодски финансиски извештаи во согласност со МСС 34 *Меѓупериодско финансиско известување*, субјектот не мора да ги применува барањата од овој Стандард на меѓупериодите пред датумот на прва примена доколку тоа не е можно (како што е дефинирано во МСС 8).
- Обезвреднување (Дел 5.5)**
- 7.2.17 Субјектот треба да ги примени барањата за обезвреднување од Дел 5.5 ретроспективно во согласност со МСС 8, согласно точките 7.2.15 и 7.2.18–7.2.20.

МСФИ 9

- 7.2.18 На датумот на прва примена, субјектот треба да користи разумни и поткрепувачки информации што се достапни без непотребни трошоци или напори за да го утврди кредитниот ризик на датумот на кој финансискиот инструмент бил почетно признат (или за обврски по основ на заем и договори за финансиска гаранција, на датумот на кој субјектот станал страна во неотповиклива обврска во согласност со точка 5.5.6) и да ги спореди со кредитниот ризик на датумот на прва примена на овој Стандард.
- 7.2.19 Кога утврдува дали имало значително зголемување на кредитниот ризик од почетното признавање, субјектот може да ги примени:
- (а) барањата од точките 5.5.10 и Б5.5.22–Б5.5.24; и
 - (б) претпоставката која може да се побие од точка 5.5.11 за договорни плаќања што се доспеани повеќе од 30 дена, доколку субјектот ќе ги примени барањата за обезвреднување преку идентификување на значително зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање за тие финансиски инструменти врз основа на минати информации.
- 7.2.20 Доколку, на датумот на прва примена, утврдувањето дали имало значително зголемување на кредитниот ризик од почетното признавање би барало непотребни трошоци или напори, субјектот треба да ја признае исправката на вредност за загуби според износ кој е еднаков на очекувани кредитни загуби за време на животниот век на секој датум на известување, сè додека тој финансиски инструмент не биде опишан (освен ако тој финансиски инструмент има низок кредитен ризик на датумот на известување, и во тој случај се применува точка 7.2.19(а)).

Преодни одредби за сметководство за хеџинг (Поглавје 6)

- 7.2.21 Кога субјектот за прв пат го применува овој Стандард, тој може да избере, како своја сметководствена политика, да продолжи да ги применува барањата за сметководство за хеџинг од МСС 39 наместо барањата од Поглавје 6 од овој Стандард. Субјектот треба да ја примени таа политика на сите свои хеџинг односи. Субјектот кој ја избира таа политика треба, исто така, да го примени КТМФИ 16 *Хеџирања на нето-вложувања во странско работење* без измените што се усогласени со толкувањето на барањата од Поглавје 6 од овој Стандард.
- 7.2.22 Освен во случаите наведени во точка 7.2.26, субјектот треба да ги примени барањата за сметководство за хеџинг од овој Стандард перспективно.
- 7.2.23 За да се примени сметководство за хеџинг од датумот на прва примена на барањата за сметководство за хеџинг од овој Стандард, сите критериуми за квалификување мора да бидат исполнети на тој датум.
- 7.2.24 Хеџинг односи кои се квалификувале за сметководство за хеџинг во согласност со МСС 39 кои, исто така, се квалификуваат и за сметководство за хеџинг во согласност со критериумите од овој Стандард (види точка 6.4.1), по земање предвид на ребалансирањето на хеџинг односот при премин (види точка 7.2.25(б)), треба да се сметаат како континуирани хеџинг односи.
- 7.2.25 При почетна примена на барањата за сметководство за хеџинг од овој Стандард, субјектот:
- (а) може да почне да ги применува тие барања од истиот момент кога престанува да ги применува барањата за сметководство за хеџинг од МСС 39; и
 - (б) треба да го разгледа показателот за хеџинг во согласност со МСС 39 како почетна точка за ребалансирање на показателот за хеџинг кај континуиран хеџинг однос, доколку е применливо. Секоја добивка или загуба од такво ребалансирање треба да се признае во добивка или загуба.
- 7.2.26 Како исклучок од перспективната примена на барањата за сметководство за хеџинг од овој Стандард, субјектот:
- (а) Треба да го применува сметководството за временска вредност на опциите во согласност со точка 6.5.15 ретроспективно доколку, во согласност со МСС 39, само промената на основната вредност на опцијата била назначена како хеџинг инструмент во хеџинг однос. Ваквата ретроспективна примена се применува само на оние хеџинг односи што постоеле на почетокот од најраниот споредбен период или биле назначени потоа.
 - (б) Може да примени сметководствено евидентирање за терминскиот елементи од термински договори во согласност со точка 6.5.16 ретроспективно доколку, во согласност со МСС 39, само промената на промптниот елемент на термински договор била назначена како хеџинг инструмент во хеџинг однос. Оваа ретроспективна примена се применува само на оние хеџинг односи што постоеле на почетокот на најраниот споредбен период или биле назначени потоа. Освен тоа, доколку субјектот избере ретроспективна примена на ова

МСФИ 9

сметководствено евидентирање, субјектот треба да го применува на сите хеџинг односи кои се квалификуваат за овој избор (т.е. при премин, ваквиот избор не е достапен за хеџинг односи кои се на база „еден по еден“). Сметководственото евидентирање за распони на девизна основа (види точка 6.5.16) може да се примени ретроспективно за оние хеџинг односи што постоеле на почетокот од најраниот споредбен период или биле назначени потоа.

- (в) Треба да го применува ретроспективно барањето од точка 6.5.6 дека не постои истекување или прекинување на хеџинг инструментот доколку:
 - (i) како последица на закон или прописи, или поради воведување закони или регулативи, страните во хеџинг инструментот се согласуваат дека една или повеќе клириншки други страни на договорот ја заменуваат првичната друга страна во договорот така што таа станува нова друга договорна страна за секоја од страните; и
 - (ii) други промени, доколку ги има, на хеџинг инструментот се ограничени на оние што се неопходни за да се спроведе таквата замена на другата договорна страна.
- (г) Треба да ги примени барањата од Дел 6.8 ретроспективно. Оваа ретроспективна примена се применува само на оние хеџинг односи што постоеле на почетокот на периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применил тие барања, или биле назначени потоа, и до износот акумулиран во резервата за хеџинг на готовински текови кој постоел на почетокот од периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува тие барања.

Субјекти кои порано го применувале МСФИ 9 (2009 година), МСФИ 9 (2010 година) или МСФИ 9 (2013 година)

- 7.2.27 Субјектот треба да ги применува барањата за премин од точките 7.2.1–7.2.26 на релевантниот датум на прва примена. Субјектот треба да ја примени секоја од преодните одредби од точките 7.2.3–7.2.14А и 7.2.17–7.2.26 само еднаш (т.е. доколку субјектот избере пристап на примена на МСФИ 9 кој вклучува повеќе од еден датум на прва примена, субјектот не може да примени ниту од тие одредби уште еднаш доколку тие веќе биле применети на некој поранешен датум). (Види точки 7.2.2 и 7.3.2.)
- 7.2.28 Субјектот кој ги применувал МСФИ 9 (2009 година), МСФИ 9 (2010 година) или МСФИ 9 (2013 година), и последователно го применува овој Стандард:
 - (а) треба да го отповика своето претходно назначување на финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување било претходно направено во согласност со условот од точка 4.1.5, но тој услов повеќе не е задоволен како резултат на примената на овој Стандард;
 - (б) може да назначи финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно не би го задоволilo условот од точка 4.1.5, но тој услов сега е задоволен како резултат на примената на овој Стандард;
 - (в) треба да го отповика своето претходно назначување на финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно било направено во согласност со условот од точка 4.2.2(а), но тој услов повеќе не е задоволен како резултат на примената на овој Стандард; и
 - (г) може да назначи финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно не би го задоволilo условот од точка 4.2.2(а), но тој услов сега е задоволен како резултат на примената на овој Стандард.

Таквото назначување и отповикување треба да се прави врз основа на фактите и околностите што постојат на датумот на прва примена на овој Стандард. Оваа класификација треба да се примени ретроспективно.

МСФИ 9

Преодни одредби за авансни карактеристики со негативен надомест

- 7.2.29 Субјектот треба да го примени *карактеристики на плаќање однапред со негативен надомест (измени на МСФИ 9)* ретроспективно во согласност со МСС 8, освен во случаите наведени во точките 7.2.30–7.2.34.
- 7.2.30 Субјектот кој за прв пат ги применува овие измени во исто време кога го применува овој Стандард, треба да ги примени точките 7.2.1–7.2.28 наместо точките 7.2.31–7.2.34.
- 7.2.31 Субјектот кој за прв пат ги применува овие измени откако најпрвин ќе го примени овој Стандард, треба да ги примени точките 7.2.32–7.2.34. Субјектот треба, исто така, да ги примени и другите преодни барања од овој Стандард кои се неопходни за примена на тие измени. За таа цел, повикувањата на датумот на прва примена треба да се читаат како да упатуваат на почетокот од периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува овие измени (датум на прва примена на овие измени).
- 7.2.32 Во однос на назначување финансиско средство или финансиска обврска како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба, субјектот:
- (а) треба да го отповика своето претходно назначување на финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно било направено во согласност со условот од точка 4.1.5, но тој услов повеќе не е задоволен како резултат на примената на овие измени;
 - (б) може да назначи финансиско средство како мерено според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно не би го задоволilo условот од точка 4.1.5, но тој услов сега е задоволен како резултат на примената на овие измени;
 - (в) треба да го отповика своето претходно назначување на финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно било направено во согласност со условот од точка 4.2.2(а), но тој услов повеќе не е задоволен како резултат на примената на овие измени; и
 - (г) може да назначи финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно не би го задоволilo условот од точка 4.2.2(а), но тој услов сега е задоволен како резултат на примената на овие измени.
- Таквото назначување и отповикување треба да се прави врз основа на фактите и околностите што постојат на датумот на прва примена на овие измени. Оваа класификација треба да се примени ретроспективно.
- 7.2.33 Субјектот нема обврска повторно да прикажува претходни периоди за да ја рефлектира примената на овие измени. Субјектот може повторно да прикажува претходни периоди ако, и само ако, тоа е можно без да се користи претходно искуство и повторно прикажаните финансиски извештаи ги рефлектираат сите барања од овој Стандард. Доколку субјектот не прикаже повторно претходни периоди, субјектот треба да ја признае секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и сметководствената вредност на почетокот на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени во почетните задржани добивки (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени.
- 7.2.34 Во периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени, субјектот треба да ги обелодени следниве информации какви што биле на датумот на прва примена за секоја класа финансиски средства и финансиски обврски кои биле засегнати со овие измени:
- (а) претходната категорија на мерење и сметководствената вредност утврдени веднаш пред примената на овие измени;
 - (б) новата категорија на мерење и сметководствената вредност утврдени по примената на овие измени;
 - (в) сметководствената вредност на секое финансиско средство и финансиска обврска во извештајот за финансиска состојба кои биле претходно назначени како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба но кои повеќе не се назначени така; и
 - (г) причините за секое назначување или престанување со назначување на финансиски средства или финансиски обврски како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба.

МСФИ 9

Преодни одредби за Годишни подобрувања на МСФИ-стандардите

- 7.2.35 Субјектот треба да го примени *Годишни подобрувања на МСФИ- стандардите, циклус 2018–2020* година на финансиски обврски што се изменети или разменети на или по почетокот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат ја применува измената.

Преодни одредби за МСФИ 17 како што е изменет во јуни 2020 година

- 7.2.36 Субјектот треба да ги примени измените на МСФИ 9 направени од МСФИ 17 како што е изменет во јуни 2020 година ретроспективно во согласност со МСС 8, освен за случаите наведени во точките 7.2.37–7.2.42.
- 7.2.37 Субјектот кој прв пат го применува МСФИ 17 како што е изменет во јуни 2020 година во исто време кога за прв пат го применува овој Стандард, треба да ги примени точките 7.2.1–7.2.28 наместо точките 7.2.38–7.2.42.
- 7.2.38 Субјектот кој прв пат го применува МСФИ 17 како што е изменет во јуни 2020 година откако за прв пат го применува овој Стандард, треба да ги примени точките 7.2.39–7.2.42. Субјектот треба, исто така, да ги примени другите преодни барања од овој Стандард кои се неопходни за примена на овие измени. За таа цел, повикувањата на датумот на прва примена треба да се читаат како да упатуваат на почетокот од периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува овие измени (датум на прва примена на овие измени).
- 7.2.39 Во однос на назначување финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба, субјектот:
- (а) треба да го отповика своето претходно назначување на финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно било направено во согласност со условот од точка 4.2.2(а), но тој услов повеќе не е задоволен како резултат на примената на овие измени; и
 - (б) може да назначи финансиска обврска како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба доколку таквото назначување претходно не би го задоволilo условот од точка 4.2.2(а), но тој услов сега е задоволен како резултат на примената на овие измени.
- Таквото назначување и отповикување треба да се прави врз основа на фактите и околностите што постојат на датумот на прва примена на овие измени. Оваа класификација треба да се примени ретроспективно.
- 7.2.40 Субјектот нема обврска повторно да прикажува претходни периоди за да ја рефлектира примената на овие измени. Субјектот може повторно да прикажува претходни периоди само доколку тоа е можно да се направи без да се користи претходно искуство. Доколку субјектот повторно прикажува претходни периоди, повторно прикажаните финансиски извештаи мора да ги одразуваат сите барања од овој Стандард за засегнатите финансиски инструменти. Доколку субјектот не прикажува повторно претходни периоди, субјектот треба да ја признае секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и сметководствената вредност на почетокот на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени во почетните задржани добивки (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени.
- 7.2.41 Во периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени, субјектот нема обврска да ги презентира квантитативните информации што се бараат со точка 28(f) од МСС 8.
- 7.2.42 Во периодот на известување кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени, субјектот треба да ги обелодени следниве информации како што биле на тој датум на прва примена за секоја класа финансиски средства и финансиски обврски кои биле засегнати со овие измени:
- (а) претходната класификација, вклучувајќи ја и претходната категорија на мерење кога е применлива, и сметководствената вредност утврдена веднаш пред примената на овие измени;
 - (б) новата категорија на мерење и сметководствената вредност утврдена по примената на овие измени;

МСФИ 9

- (в) сметководствената вредност на секоја финансиска обврска во извештајот за финансиска состојба која била претходно назначена како мерена според објективна вредност преку добивка или загуба но која повеќе не се назначува; и
- (г) причините за секое назначување или престанување со назначување на финансиски обврски како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба.

Преодни одредби за Реформа на стандардно мерило за каматна стапка—Фаза 2

- 7.2.43 Субјектот треба да го примени *Реформа на стандардно мерило за каматна стапка—Фаза 2* ретроспективно во согласност со МСС 8, освен како што е наведено во точките 7.2.44–7.2.46.
- 7.2.44 Субјектот треба да назначи нов хеџинг однос (на пример, како што е наведено во точка 6.9.13) само перспективно (т.е. на субјектот му е забрането да назначува ново сметководство за хеџинг однос во претходни периоди). Меѓутоа, субјектот треба повторно да воспостави веќе прекинат хеџинг однос ако, и само ако, се исполнети следниве услови:
 - (а) субјектот го прекинал тој хеџинг однос исклучиво поради промени што се бараат со реформа на стандардно мерило за каматна стапка и од субјектот не би се барало да го прекине тој хеџинг однос доколку тие измени биле применети во тоа време; и
 - (б) на почетокот од периодот на известување во кој субјектот за прв пат ги применува овие измени (датум на прва примена на овие измени), таквиот прекинат хеџинг однос ги исполнува критериумите за квалификување за сметководство за хеџинг (по земање предвид на овие измени).
- 7.2.45 Доколку, при примената на точка 7.2.44, субјектот повторно воспостави прекинат хеџинг однос, субјектот треба да ги чита упатувањата во точките 6.9.11 и 6.9.12 на датумот на кој алтернативното стандардно мерило за стапка за прв пат е назначено како недоговорно специфицирана компонента на ризик како упатување на датумот на прва примена на овие измени (т.е. 24-месечниот период за тоа алтернативно стандардно мерило за стапка назначено како недоговорно специфицирана компонента на ризик започнува од датумот на првата примена на овие измени).
- 7.2.46 Субјектот нема обврска повторно да прикажува претходни периоди за да ја рефлектира примената на овие измени. Субјектот може повторно да прикажува претходни периоди ако, и само ако, тоа е можно без да се користи претходно искуство. Доколку субјектот не прикаже повторно претходни периоди, субјектот треба да ја признае секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и сметководствената вредност на почетокот на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени во почетните задржани добивки (или друга компонента на капитал, како што е соодветно) на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени.

7.3 Повлекување на КТМФИ 9, МСФИ 9 (2009 година), МСФИ 9 (2010 година) и МСФИ 9 (2013 година)

- 7.3.1 Овој Стандард го заменува КТМФИ 9 *Повторна проценка на вградени деривативи*. Барањата додадени во МСФИ 9 во октомври 2010 година ги вградија барањата кои претходно беа наведени во точките 5 и 7 од КТМФИ 9. Како последователна измена, МСФИ 1 *Усвојување за прв пат на меѓународни стандарди на финансиско известување* ги вгради барањата кои претходно беа наведени во точка 8 од КТМФИ 9.
- 7.3.2 Овој Стандард ги заменува МСФИ 9 (2009 година), МСФИ 9 (2010 година) и МСФИ 9 (2013 година). Меѓутоа, за годишни периоди кои започнуваат пред 1 јануари 2018 година, може да избере да ги применува претходните верзии на МСФИ 9 наместо да го применува овој Стандард ако, и само ако, релевантниот датум на прва примена на субјектот е пред 1 февруари 2015 година.

МСФИ 9

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.

дванаесетмесечни очекувани кредитни загуби	Делот од очекувани кредитни загуби за време на животниот век што ги претставуваат очекуваните кредитни загуби кои се резултат на настани на неизвршување на плаќања во однос на финансиски инструменти кои се можни во рамките на 12 месеци по датумот на известување.
амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска	Износот според кој финансиското средство или финансиската обврска се мери при почетно признавање намален за отплата на главнина, со додавање или одземање на кумулативната амортизација со користење на методот на ефективна камата за секоја разлика помеѓу тој почетен износ и износот при доспевање и, за финансиски средства, коригиран за исправка на вредност за загуби .
договорни средства	Оние права за кои МСФИ 15 <i>Приходи од договори со клиенти</i> специфицира дека се евидентираат во согласност со овој Стандард за целите на признавање и мерење на добивки по основ на обезбедување или загуби.
кредитно-обезвреднето финансиско средство	<p>Финансиско средство има намалена вредност по основ на кредитни загуби кога се случиле еден или повеќе настани кои имаат штетно влијание на проценетите идни готовински текови на тоа финансиско средство. Докази дека финансиското средство има намалена вредност по основ на кредитни загуби вклучуваат забележливи податоци во врска со следниве настани:</p> <ul style="list-style-type: none">(а) значителна финансиска тешкотија на издавачот или корисникот на заем;(б) прекршување на договор, како што е неизвршување на плаќања или надминување на рокот на доспевање;(в) давателот (давателите) на заем на корисникот на заем, поради економски или договорни причини кои се поврзани со финансиска тешкотија на корисникот на заем, му одобриле на корисникот на заем отставка (отстапки) кои давателот (давателите) на заем не би ги зеле предвид во некои други околности;(г) станува веројатно дека корисникот на заем ќе влезе во банкрот или во некаква друга финансиска реорганизација;(д) исчезнување на активен пазар за тоа финансиско средство поради финансиски тешкотии; или(е) купување или создавање на финансиското средство по голем попуст кој ги одразува претрпените кредитни загуби. <p>Можеби нема да биде можно да се идентификува поединечен посебен настан—наместо тоа, комбинираното влијание на неколку настани е можно да доведе до тоа финансиските средства да имаат намалена вредност поради кредитни загуби.</p>
кредитна загуба	Разликата помеѓу сите договорни готовински текови кои го пречекориле рокот за доспевање во согласност со договор и сите готовински текови кои субјектот очекува да ги добие (т.е. сите недостатоци на готовина), дисконтирани според привичната ефективна каматна стапка (или кредитно прилагодена ефективна каматна стапка за купени или создадени кредитно - обезвреднети финансиски средства). Субјектот треба да ги процени паричните текови така што ќе ги разгледа сите договорни услови на финансискиот инструмент (на пример, авансни плаќања, продолжување, опција на купување и слични опции) низ очекуваниот животен век на тој финансиски инструмент. Паричните текови што се разгледуваат треба да вклучуваат готовински текови од продажба на обезбедување кој се чува или други подобрувања на кредитоспособноста кои се составен дел на договорните услови. Постои претпоставка дека очекуваниот животен век на финансискиот инструмент може веродостојно да се процени. Меѓутоа, во оние ретки случаи кога не е можно веродостојно да се процени

МСФИ 9

	очекуваниот животен век на финансискиот инструмент, субјектот треба да го користи преостанатиот договорен услов на финансискиот инструмент.
кредитно прилагодена ефективна каматна стапка	Стапката која точно ги дисконтира проценетите идни парични плаќања или примања за време на очекуваниот животен век на финансиското средство на амортизирана набавна вредност на финансиското средство кое е купено или создадено финансиско средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби . Кога се пресметува ефективната каматна стапка чија вредност е намалена поради кредитни загуби, субјектот треба да ги процени очекуваните готовински текови така што ќе ги разгледа сите договорни услови на финансиското средство (на пример, авансно плаќање, продолжување, опции за купување и слични опции) и очекуваните кредитни загуби . Пресметката ги вклучува сите надоместоци и ставки кои се платени или промени помеѓу страните на договорот а кои се составен дел на ефективната каматна стапка (види точки Б5.4.1–Б5.4.3), трошоци на трансакцијата и сите други премии или дисконти. Постои претпоставка дека паричните текови и очекуваниот животен век на група на слични финансиски инструменти може веродостојно да се измери. Меѓутоа, во оние ретки случаи кога не е можно веродостојно да се проценат паричните текови или преостанатиот животен век на финансиски инструмент (или на класа на финансиски инструменти), субјектот треба да ги користи договорните готовински текови за договорниот период на финансискиот инструмент (или на класа на финансиски инструменти).
отпишување	Отстранување на претходно признато финансиско средство или финансиска обврска од извештајот за финансиска состојба на субјектот.
дериватив	Финансиски инструмент или друг договор во рамките на опфатот на овој Стандард кој ги има сите три од следниве карактеристики. (а) неговата вредност се менува како одговор на промена на специфицирана каматна стапка, цена на финансиски инструмент, цена на стока, девизен курс, индекс на цени или стапки, кредитен рејтинг или кредитен индекс, или друга променлива вредност, под услов, во случај на нефинансиска променлива вредност, таа променлива вредност да не е специфична за една од договорните страни (понекогаш се нарекува „основна“). (б) не бара почетно нето-инвестирање или почетно нето-инвестирање кое е помало од она што би се барало за други видови договори за кои се очекува да реагираат на сличен начин на промени на пазарните фактори. (в) се подмирува на иден датум.
дивиденди	Распределба на добивка на носителите на сопственички инструменти пропорционално на нивната сопственост врз определена група на капитал.
метод на ефективна камата	Методот што се користи во пресметката на амортизираната набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска и во распределбата и признавањето на приходите од камата или расходите за камата во добивка или загуба за време на релевантниот период.
ефективна каматна стапка	Стапка која точно ги дисконтира проценетите идни парични плаќања или примања за време на очекуваниот животен век на финансиското средство или финансиската обврска на бруто- сметководствената вредност на финансиското средство или на амортизираната набавна вредност на финансиската обврска . Кога ја пресметува ефективната каматна стапка, субјектот треба да ги процени очекуваните готовински текови така што ќе ги земе предвид сите договорни услови на финансискиот инструмент (на пример, авансно плаќање, продолжување, опции за купување и слични опции), но не треба да ги зема предвид очекуваните кредитни загуби . Пресметката ги вклучува сите надоместоци и ставки што се платени или примени помеѓу страните во договорот кои се составен дел на ефективната каматна стапка (види точки Б5.4.1–Б5.4.3), трошоците на трансакцијата и сите други премии или дисконти. Постои претпоставка дека паричните текови и очекуваниот животен век на група на слични финансиски инструменти може веродостојно да се измерат. Меѓутоа, во

МСФИ 9

	оние ретки случаи кога не е можно веродостојно да се проценат паричните текови или преостанатиот животен век на финансиски инструмент (или на класа на финансиски инструменти), субјектот треба да ги користи договорните готовински текови за договорниот период на финансискиот инструмент (или на класа на финансиски инструменти).
очекувани кредитни загуби	Пондерираниот просек на кредитни загуби со соодветните ризици од неизвршување на плаќања што се користат како пондери.
договор за финансиска гаранција	Договор кој бара од издавачот да направи специфични плаќања со кои на имателот му се надоместува загуба што ја има поради тоа што определен должник не извршил плаќање кое доспеало во согласност со првичните или изменети услови на должничкиот инструмент.
финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба	<p>Финансиска обврска која исполнува еден од следниве услови:</p> <p>(а) Ја исполнува дефиницијата за чување за тргување.</p> <p>(б) По почетното признавање е назначена од субјектот според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 4.2.2 или 4.3.5.</p> <p>(в) се назначува или при почетно признавање или последователно според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 6.7.1.</p>
цврсто обврзување	Обврзувачки договор за размена на определено количество ресурси по определена цена на определен иден датум или датуми.
прогнозирана трансакција	Необврзувачка но очекувана идна трансакција.
бруто-сметководствена вредност на финансиско средство	Амортизирана набавна вредност на финансиско средство , пред коригирање за евентуална исправка на вредност за загуби .
показател за хеџинг	Односот помеѓу количеството на хеџинг инструментот и количеството на хеџираната ставка во смисла на нивно релативно пондерирање.
чување за тргување	<p>Финансиско средство или финансиска обврска која:</p> <p>(а) е стекната или настаната првенствено со цел да биде продадена или повторно купена во блиска иднина;</p> <p>(б) при почетно признавање е дел од портфолио на идентификувани финансиски инструменти со кои се управува заедно и за кои постои доказ за неодамнешен актуелен модел на краткорочно остварување добивка; или</p> <p>(в) е дериватив (освен за дериватив кој е договор за финансиска гаранција или назначен и ефективен хеџинг инструмент).</p>
добивка или загуба од обезвреднување	Добивки или загуби кои се признати во добивка или загуба во согласност со точка 5.5.8 и кои произлегуваат од примена на барањата за обезвреднување во Дел 5.5.
очекувани кредитни загуби за време на животниот век	Очекуваните кредитни загуби кои резултираат од сите можни настани на неизвршување на плаќања за време на очекуваниот животен век на финансискиот инструмент.
исправка на вредност за загуби	Исправката за очекуваните кредитни загуби по основ на финансиски средства мерени во согласност со точка 4.1.2, побарувања од наеми и договорни средства , акумулираниот износ на обезвреднување за финансиски средства мерени во согласност со точка 4.1.2А и резервирањето за очекуваните кредитни загуби по основ на обврски од заем и договори за финансиски гаранции .
добивка или загуба од модифицирање	Износот кој произлегува од исправка на бруто- сметководствената вредност на финансиското средство за да ги одрази договорните готовински текови кои биле повторно преговарани или изменети. Субјектот повторно ја пресметува бруто-

МСФИ 9

сметководствената вредност на финансиското средство како сегашна вредност на проценетите идни парични плаќања или примања за време на очекуваниот животен век на повторно договорените или изменети финансиски средства кои се дисконтирани според првичната **ефективна каматна стапка** на финансиското средство (или првичната **кредитно прилагодена ефективна каматна стапка** за **купени или создадени финансиски средства чија вредност е намалена поради кредитни загуби**) или, кога е применливо, ревидираната **ефективна каматна стапка** пресметана во согласност со точка 6.5.10. Кога ги проценува очекуваните готовински текови на финансиското средство, субјектот треба да ги земе предвид сите договорни услови на финансиското средство (на пример, авансно плаќање, опции за купување и слични опции), но не треба да ги зема предвид **очекуваните кредитни загуби**, освен ако финансиското средство е **купено или создадено кредитно - обезвредено финансиско средство**, и во тој случај субјектот треба, исто така, да ги разгледа почетните очекувани кредитни загуби што биле земен предвид при пресметувањето на првичната **кредитно прилагодена ефективна каматна стапка**.

изминување на рок на доспеаност

На финансиско средство му изминува рокот на доспеаност тогаш кога другата договорна страна не извршила плаќање кога тоа плаќање доспеало согласно договорот.

купено или создадено финансиско средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби

Купени или создадени финансиски средства (финансиско средство) чија **вредност е намалена поради кредитни загуби** при почетно признавање.

датум на рекласификација

Првиот ден од првиот известувачки период по направената промена на деловниот модел кој резултира со тоа субјектот повторно да ги класифицира финансиските средства.

редовен начин на купување или продавање

Купување или продавање на финансиско средство според договор чии услови бараат испорачување на средството во временската рамка која општо е определена со пропис или конвенција за конкретниот пазар.

трошоци на трансакција

Инкрементални трошоци кои директно можат да се припишат на стекнувањето, издавањето или отуѓувањето на финансиско средство или финансиска обврска (види точка Б5.4.8). Инкрементален трошок е оној што не би настанал доколку субјектот не би го стекнал, издал или отуѓил финансискиот инструмент.

Следниве поими се дефинирани во точка 11 од МСС 32, Додаток А од МСФИ 7, Додаток А од МСФИ 13 или Додаток А од МСФИ 15 и се користат во овој Стандард со значењата кои се специфицирани во МСС 32, МСФИ 7, МСФИ 13 или МСФИ 15:

- (а) кредитен ризик;³
- (б) сопственички инструмент;
- (в) објективна вредност;
- (г) финансиско средство;
- (д) финансиски инструмент;
- (ѓ) финансиска обврска;
- (е) цена на трансакција.

³ Овој поим (како што е дефинирано во МСФИ 7) се користи во барањата за презентирање на ефектите од промените во кредитниот ризик врз обврските кои се назначени според објективна вредност преку добивка или загуба (види точка 5.7.7).

МСФИ 9

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој Стандард.

Опфат (Поглавје 2)

- B2.1 Некои договори бараат плаќање врз основа на климатски, геолошки или други физички променливи. (Оние договори кои се засноваат на климатски променливи понекогаш се нарекуваат „деривативи на временски услови“.) Доколку тие договори не се во рамките на опфатот на МСФИ 17 *Договори за осигурување*, тие спаѓаат во рамките на опфатот на овој Стандард.
- B2.2 Овој Стандард не ги менува барањата што се однесуваат на планови за користи на вработените кои се усогласени со МСС 26 *Сметководство и известување по планови за користи при пензионирање* и на договори за тантиеми кои се засновани на обемот на продажби или приходи од услуги што се евидентираат според МСФИ 15 *Приходи од договори со клиенти*.
- B2.3 Понекогаш, субјектот го прави она што тој го смета за „стратешко инвестирање“ во сопственички инструменти издадени од друг субјект, со намера за воспоставување или одржување долгорочен деловен однос со субјектот во кој се вложува. Субјектот кој е вложувач или учесник во заедничко вложување го користи МСС 28 *Инвестиции во придружени субјекти и заеднички потфати* за да утврди дали сметководствениот метод на главнина треба да се примени на такво инвестирање.
- B2.4 Овој Стандард се применува на финансиски средства и финансиски обврски на осигурители, кои не се права и обврски што ги исклучува точка 2.1(д) поради тоа што тие настануваат според договорите што се рамките на опфатот на МСФИ 17.
- B2.5 Договорите за финансиска гаранција може да имаат разни правни форми, како што се гаранција, некакви форми на акредитив, договор за неизвршување на плаќања по основ на кредит или договор за осигурување. Нивниот сметководствен третман не зависи од нивната правна форма. Следниве се примери за соодветен третман (види точка 2.1(д)):
- (а) Иако договор за финансиска гаранција ја задоволува дефиницијата за договор за осигурување од МСФИ 17 (види точка 7(д) од МСФИ 17) доколку пренесениот ризик е значителен, издавачот го применува овој Стандард. Како и да е, доколку издавачот претходно експлицитно потврдил дека тој ги смета таквите договори како договори за осигурување и користел сметководствен, кое е применливо на договорите за осигурување, издавачот може да избере да го примени или овој Стандард или МСФИ 17 на такви договори за финансиска гаранција. Доколку се применува овој Стандард, точката 5.1.1 бара од издавачот да признае договор за финансиска гаранција на почетокот според објективна вредност. Доколку договорот за финансиска гаранција бил издаден на неповрзана страна во самостојна трансакција под комерцијални услови, неговата објективна вредност на почетокот е веројатно дека ќе биде еднаква на добиената премија, освен ако нема докази за спротивното. Потоа, освен ако договорот за финансиска гаранција бил назначен на почетокот според објективна вредност преку добивка или загуба или освен ако не се применуваат точките 3.2.15–3.2.23 и Б3.2.12–Б3.2.17 (кога пренос на финансиско средство не се квалификува за отпишување или кога се применува пристапот на континуирано инволвирање), издавачот го мери според повисокото од следниве:
- (i) износот утврден во согласност со Дел 5.5; и
- (ii) износот кој првично бил признат намален, кога е тоа соодветно, за кумулативниот износ на приход кој е признат во согласност со принципите на МСФИ 15 (види точка 4.2.1(в)).
- (б) Некои кредитни гаранции не бараат, како предуслов за исплата, имателот да е изложен на загуба или да претрпел загуба поради тоа што должник навремено не реализирал исплата на гарантираното средство. Пример за ваква гаранција е гаранција која бара исплати како одговор на промени на специфициран кредитен рејтинг или кредитен индекс. Такви гаранции не се договори за финансиска гаранција, како што е дефинирано во овој Стандард, и не се договори за осигурување како што е дефинирано во МСФИ 17. Такви гаранции се деривативи и издавачот го применува овој Стандард на нив.

МСФИ 9

- (в) Доколку договор за финансиска гаранција бил издаден во врска со продажба на добра, издавачот го применува МСФИ 15 при утврдување на тоа кога го признава приходот од гаранцијата и од продажбата на добра.
- Б3.6 Тврдењата дека издавачот ги смета договорите за договори за осигурување обично можат да се најдат во комуникацијата на издавачот со клиентите и регулаторите, во договор, деловна документација и во финансиски извештаи. Дополнително, договорите за осигурување најчесто се предмет на сметководствени барања кои се различни од барањата за други видови трансакции, како што се договори издадени од банки или комерцијални компании. Во такви случаи, финансиските извештаи на издавачот обично вклучуваат изјава дека издавачот ги користел тие сметководствени барања.

Признавање и отпишување (Поглавје 3)**Почетно признавање (Дел 3.1)**

- Б3.1.1 Како последица на принципот од точка 3.1.1, субјектот ги признава сите свои договорни права и обврски од деривативи во својот извештај за финансиска состојба како средства и обврски, по тој редослед, освен за деривативи кои оневозможуваат преносот на финансиски средства да се евидентира како продажба (види точка Б3.2.14). Доколку пренос на финансиско средство не се квалификува за отпишување, примателот не го признава пренесеното средство како свое средство (види точка Б3.2.15).
- Б3.1.2 Следниве се примери за примена на принципот од точка 3.1.1:
- (а) Безусловни побарувања и обврски се признаваат како средства или обврски кога субјектот станува договорна страна и, како последица на тоа, субјектот има законско право да прима или законска обврска да исплаќа пари.
- (б) Средства кои ќе бидат стекнати и обврски кои ќе треба да бидат намирани како резултат на цврсто обврзување за купување или продажба на добра или услуги обично не се признаваат сè додека барем една од страните не постапила во согласност со договорот. На пример, субјектот кој добива сигурна нарачка обично не признава средство (и субјектот кој ја врши нарачката не признава обврска) во времето на обврската, туку, наместо тоа, го одложува признавањето сè додека нарачаните добра или услуги не бидат испратени, испорачани или предадени. Доколку цврстото обврзување за купување или продавање на нефинансиски ставки е во рамките на опфатот на овој Стандард во согласност со точките 2.4–2.7, неговата нето-објективна вредност се признава како средство или обврска на датумот на обврската (види точка Б4.1.30(в)). Освен тоа, доколку претходно непризнато цврсто обврзување е назначено како хеџирана ставка во хеџинг на објективна вредност, секоја промена на нето-објективната вредност која може да му се припише на хеџиранiot ризик се признава како средство или обврска по почетокот на хеџингот (види точки 6.5.8(б) и 6.5.9).
- (в) Термински договор кој спаѓа во рамките на опфатот на овој Стандард (види точка 2.1) се признава како средство или обврска на датумот на обврската, наместо на датумот на кој се прави намиравањето. Кога субјектот станува страна во термински договор, објективните вредности на правото и обврската често се еднакви, така што нето-објективната вредност на терминот е нула. Доколку нето-објективната вредност на правото и обврската не се нула, договорот се признава како средство или обврска.
- (г) Договори за опции кои се во рамките на опфатот на овој Стандард (види точка 2.1) се признаваат како средства или обврски кога имателот или издавачот стануваат страна во договорот.
- (д) Планирани идни трансакции, без разлика на тоа колку се веројатни, не се средства и обврски затоа што субјектот не станал договорна страна.

Редовен начин на купување или продажба на финансиски средства

- Б3.1.3 Редовен начин на купување или продажба на финансиски средства се признава или со користење на сметководствено евидентирање на датумот на тргување, или со сметководствено евидентирање на датумот на намиравање, како што е опишано во точките Б3.1.5 и Б3.1.6. Субјектот треба доследно да го применува истиот метод за сите купувања или продажби на финансиски средства кои се класифицирани на ист начин во согласност со овој Стандард. За оваа цел, средствата кои

МСФИ 9

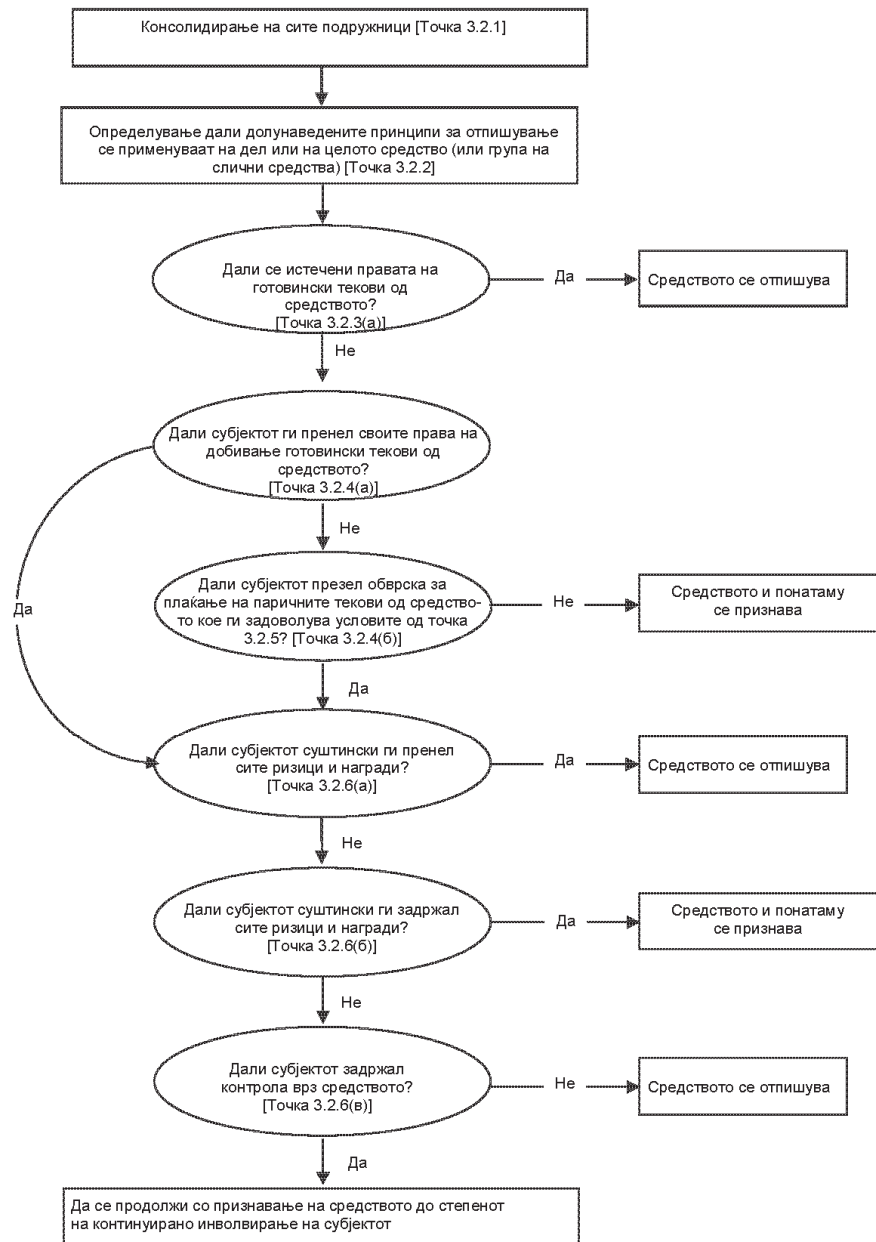
задолжително се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба формираат посебна класификација од средствата кои се назначуваат како мерени според објективна вредност преку добивка или загуба. Освен тоа, вложувањата во сопственички инструменти евидентирани со користење на опцијата дефинирана во точка 5.7.5 формираат посебна класификација.

- БЗ.1.4 Договор кој бара или дозволува нето-намирување на промената на вредноста на договорот не претставува договор за редовен начин. Наместо тоа, таков договор се евидентира како дериватив во периодот помеѓу датумот на тргување и датумот на намирување.
- БЗ.1.5 Датум на тргување е датумот на кој субјектот се обврзува да купи или да продаде некое средство. Сметководствено евидентирање на датум на тргување се однесува на (а) признавањето на средството кое треба да биде добиено и обврската која треба да се плати за тоа средство на датумот на тргување, и (б) отпишување на средството кое е продадено, признавање на секоја добивка или загуба при отуѓување и признавање на побарување од купувачот за плаќање направено на датумот на тргување. Општо земено, каматата не почнува да му се припишува на средството и на поврзаната обврска сè до датумот на намирување кога се случува пренос на сопственоста.
- БЗ.1.6 Датум на намирување е датумот на кој средството му е испорачано на субјектот или кога субјектот го испорачува средството. Сметководствено евидентирање на датум на намирување се однесува на (а) признавањето на средството на денот кога субјектот го добил средството, и (б) отпишување на средството и признавање на секоја добивка или загуба од отуѓување на денот кога средството е испорачано од субјектот. Кога се применува сметководствено евидентирање на датумот на намирување, субјектот ги евидентира сите промени во објективната вредност на средството кое треба да биде добиено, кои се случиле во периодот помеѓу датумот на тргување и датумот на намирување, на ист начин како што субјектот евидентира стекнато средство. Со други зборови, промената на вредноста не се признава за средства кои се мерат според амортизирана набавна вредност; таа се признава во добивка или загуба за средства кои се класифицирани како финансиски средства мерени според објективна вредност преку добивка или загуба; и таа се признава во останата сеопфатна добивка за финансиски средства кои се мерени според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2А и за вложувања во сопственички инструменти евидентирани во согласност со точка 5.7.5.

Отпишување на финансиски средства (Дел 3.2)

- БЗ.2.1 На следниов дијаграм е илустрирано вреднувањето на тоа дали и кој степен треба да се отпише финансиско средство.

МСФИ 9



МСФИ 9

Аранжмани според кои субјектот ги задржува договорните права да добива готовински текови од финансиско средство, но презема обврска по основ на договор да ги исплатува паричните текови на еден или повеќе приматели (точка 3.2.4(б))

- БЗ.2.2 Ситуацијата опишана во точка 3.2.4(б) (кога субјектот ги задржува договорните права да ги добива паричните текови од финансиското средство, но презема обврска по основ на договор да ги исплатува паричните текови на еден или повеќе приматели) се случува, на пример, доколку субјектот е труст, и им дава на вложувачите поволни камати во основните финансиски средства кои ги поседува и дава услуги во однос на тие финансиски средства. Во такви случаи, финансиските средства се квалификуваат за отпишување доколку се задоволени условите од точките 3.2.5 и 3.2.6.
- БЗ.2.3 При применувањето на точка 3.2.5, субјектот би можел да биде, на пример, создавач на финансиското средство или тоа би можела да биде група која вклучува подружница која го стекнала финансиското средство и која проследува готовински текови на вложувачи што ѝ припаѓаат на неповрзана трета страна.

Вреднување на пренесување на ризици и награди од сопственост (точка 3.2.6)

- БЗ.2.4 Примери за тоа кога субјектот суштински ги пренел сите ризици и награди од сопственост се следниве:
- (а) безусловна продажба на финансиско средство;
 - (б) продажба на финансиско средство заедно со опција да го реоткупи финансиското средство според неговата објективна вредност во времето на реоткуп; и
 - (в) продажба на финансиско средство заедно со опција за продавање или купување која ќе резултира со негативен тек на парите (т.е. опција која во толкава мера ќе резултира со негативен тек на парите така што е малку веројатно дека ќе резултира со позитивен тек на парите пред да истече).
- БЗ.2.5 Примери за тоа кога субјектот суштински ги задржал сите ризици и награди од сопственост се следниве:
- (а) трансакција на продажба и реоткуп каде што цената на реоткуп е фиксна цена или е цената на продажба плус приход за заемодавателот;
 - (б) договор за позајмување на хартии од вредност;
 - (в) продажба на финансиско средство заедно со своп на вкупен принос кој му ја пренесува изложеноста на пазарен ризик назад на субјектот;
 - (г) продажба на финансиско средство заедно со опција за продавање или купување која ќе резултира со големи готовински текови (т.е. опција која во толкава мера ќе резултира со позитивни готовински текови така што е малку веројатно дека ќе резултира со негативни готовински текови пред да истече); и
 - (д) продажба на краткорочни побарувања во кои субјектот гарантира дека ќе му надомести на примателот за кредитните загуби кои е веројатно дека ќе се случат.
- БЗ.2.6 Доколку субјектот утврдил дека, како резултат на преносот, субјектот суштински ги пренел сите ризици и награди од сопственоста на пренесеното средство, субјектот нема повторно да го признае пренесеното средство во идни периоди, освен ако повторно не го стекне пренесеното средство во некоја нова трансакција.

Вреднување на пренесувањето на контрола

- БЗ.2.7 Субјектот не ја задржал контролата врз пренесеното средство доколку примателот има практична способност да го продаде пренесеното средство. Субјектот ја задржал контролата врз пренесеното средство доколку примателот нема практична способност да го продаде пренесеното средство. Примателот има практична способност да го продаде пренесеното средство доколку со средството се тргува на активен пазар затоа што примателот би можел да го реоткупи пренесеното средство на пазарот доколку мора му да го врати средството на субјектот. На пример, примателот може да има практична способност да го продаде пренесеното средство доколку пренесеното средство е предмет на опција која му дозволува на субјектот повторно да го откупи, но примателот може веднаш да го стекне пренесеното средство на пазарот доколку таа опција биде извршена. Примателот ја нема

МСФИ 9

практичната способност да го продаде пренесеното средство доколку субјектот задржува таква опција и примателот не може веднаш да го стекне пренесеното средство на пазарот доколку субјектот ја изврши таа опција.

БЗ.2.8 Примателот ја има практичната способност да го продаде пренесеното средство само доколку примателот може да го продаде пренесеното средство во целост на неповрзана трета страна и е во можност да ја изврши таа способност едноставно и без наметнување на дополнителни ограничувања на преносот. Суштинското прашање е што може да направи примателот во пракса, а не кои договорни права ги има примателот во врска со тоа што може тој да направи со пренесеното средство или какви договорни забрани постојат. Поконкретно:

- (а) Договорно право за отуѓување на пренесеното средство има мало практично влијание доколку нема пазар за пренесеното средство, и
- (б) Способноста за отуѓување на пренесеното средство има мало практично влијание доколку таа не може слободно да се искористи. Од таа причина:
 - (i) способноста на примателот да го отуѓи пренесеното средство мора да биде независна од активностите на други (т.е. мора да биде едностранна способност), и
 - (ii) примателот мора да може да го отуѓи пренесеното средство без да мора да му наметнува рестриктивни услови на преносот (на пример, услови како се сервисира позајмено средство или опција која му го дава на примателот правото да го реоткупи средството).

БЗ.2.9 Тоа дека е малку веројатно дека примателот ќе го продаде пренесеното средство не значи, само по себе, дека пренесувачот ја задржал контролата врз пренесеното средство. Меѓутоа, доколку продажна опција или гаранција го ограничуваат примателот од продажба на пренесеното средство, во тој случај пренесувачот ја задржал контролата врз пренесеното средство. На пример, доколку продажна опција или гаранција се доволно вредни, тогаш тие го ограничуваат примателот од продажба на пренесеното средство затоа што примателот, во пракса, не би го продал пренесеното средство на трета страна без да додаде слична опција или други ограничувачки услови. Наместо тоа, примателот би го чувал пренесеното средство со цел да ги стекне плаќањата според гаранцијата или опцијата на продажба. Во вакви околности, пренесувачот ја задржал контролата врз пренесеното средство.

Преноси кои се квалификуваат за отпишување

БЗ.2.10 Субјектот може да го задржи правото на дел од исплатите на камата на пренесени средства како надоместок за сервисирање на тие средства. Делот од исплати на камата од кој субјектот би се откажал по прекинување или пренос на договорот за сервисирање се распределува на средството кое се сервисира или на обврската за сервисирање. Делот од исплати на камата од кои субјектот не би се откажал е побарување од стрип само на камата. На пример, доколку субјектот не би се откажал од ниту една камата по прекинување или пренос на договорот за сервисирање, целиот распон на камата е побарување од стрип само на камата. За целите на примена на точка 3.2.13, објективните вредности на средството кое се сервисира и на побарувањето од стрип само на камата се користат за тоа сметководствената вредност на побарувањето да се распредели помеѓу делот на средството кое е отпишано и делот кој продолжува да се признава. Доколку нема надомест за сервисирање или надоместокот што треба да се добие не се очекува адекватно да му надомести на субјектот за вршење на сервисирањето, обврската за сервисирање за давање услуги треба да се признае според нејзината објективна вредност.

БЗ.2.11 При мерење на објективната вредност на делот кој продолжува да се признава и на делот кој е отпишан за целите на примена на точка 3.2.13, субјектот ги применува барањата за мерење според објективна вредност од МСФИ 13 *Мерење според објективна вредност*, заедно со барањата од точка 3.2.14.

Преноси кои не се квалификуваат за отпишување

БЗ.2.12 Ова што следува е примена на принципот наведен во точка 3.2.15. Доколку гаранција дадена од субјектот за загуби поради неизвршување на плаќања по основ на пренесеното средство спречува пренесеното средство да биде отпишано затоа што субјектот суштински ги задржал сите ризици и награди од сопственост врз пренесеното средство, пренесеното средство продолжува да се признава во целост и добениот надоместок се признава како обврска.

МСФИ 9

Континуирано инволвирање во пренесени средства

БЗ.2.13 Ова се примери за тоа како субјектот ги мери пренесеното средство и пренесената обврска според точка 3.2.16.

Сите средства

- (а) Доколку гаранција дадена од субјектот да плати за загуби поради неизвршување на плаќања по основ на пренесено средство спречува пренесеното средство да биде отпишано до степенот на континуирано инволвирање, пренесеното средство, на датумот на преносот, се мери според пониската од (i) сметководствена вредност на средството и (ii) максимален износ на добиениот надоместок во пренос кој можеби субјектот би морал повторно да го плати („износ на гаранцијата“). Пренесената обврска првично се мери според износ на гаранцијата плус објективната вредност на гаранцијата (која вообичаено е добиениот надоместок за гаранцијата). Последователно, почетната објективна вредност на гаранцијата се признава во добивка или загуба кога (или како што) е задоволена обврската (во согласност со принципите на МСФИ 15) и сметководствената вредност на средството се намалува за која било исправка на вредност за загуби.

Средства кои се мерат според амортизирана набавна вредност

- (б) Доколку обврска за продажна опција која е запишана од субјект или право на опција на купување што ги поседува некој субјект спречува средството да биде отпишано, а субјектот го мери пренесеното средство според амортизирана набавна вредност, пренесената обврска се мери според нејзината набавна вредност (т.е. добиениот надоместок) коригиран за амортизацијата на секоја разлика помеѓу таа набавна вредност и бруто-сметководствената вредност на пренесеното средство на датумот на истекување на опцијата. На пример, да претпоставиме дека бруто-сметководствената вредност на средството на датумот на пренос е ПЕ98 и дека добиениот надоместок е ПЕ95. Бруто-сметководствената вредност на средството на датумот на извршување на опцијата ќе биде ПЕ100. Почетната сметководствена вредност на пренесената обврска е ПЕ95 и разликата помеѓу ПЕ95 и ПЕ100 се признава во добивка или загуба со користење на методот на ефективна камата. Доколку опцијата биде извршена, секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на пренесената обврска и цената на извршување се признава во добивка или загуба.

Средства кои се мерат според објективна вредност

- (в) Доколку некое право на опција со право на купување задржано од субјектот спречува пренесеното средство да биде отпишано и субјектот го мери пренесеното средство според објективна вредност, средството продолжува да се мери според неговата објективна вредност. Пренесената обврска се мери според (i) цената на извршување на опцијата намалена за временската вредност на опцијата, доколку опцијата ќе резултира со позитивни или нулта готовински текови, или (ii) објективната вредност на пренесеното средство намалена за временската вредност на опцијата доколку опцијата ќе резултира со негативни готовински текови. Корекцијата на мерењето на пренесената обврска обезбедува дека нето-сметководствената вредност на средството и пренесената обврска се објективната вредност на правото на опција со право на купување. На пример, доколку објективната вредност на основното средство е ПЕ80, цената на извршување на опцијата е ПЕ95 и временската вредност на опцијата е ПЕ5, сметководствената вредност на пренесената обврска е ПЕ75 (ПЕ80 – ПЕ5) и сметководствената вредност на пренесеното средство е ПЕ80 (т.е. негова објективна вредност).
- (г) Доколку продажна опција запишана од субјектот спречува пренесеното средство да биде отпишано и субјектот го мери пренесеното средство според објективна вредност, пренесената обврска се мери според цената на извршување на опцијата плус временската вредност на опцијата. Мерењето на средството според објективна вредност е ограничено на помалата од објективната вредност и цената на извршување на опцијата затоа што субјектот нема право да ја зголеми објективната вредност на пренесеното средство над цената на извршување на опцијата. Ова обезбедува дека нето-сметководствената вредност на средството и пренесената обврска се објективната вредност на обврската со продажна опција. На пример, доколку објективната вредност на основното средство е ПЕ120, цената

МСФИ 9

на извршување на опцијата е ПЕ100 и временската вредност на опцијата е ПЕ5, сметководствената вредност на пренесената обврска е ПЕ105 (ПЕ100 + ПЕ5) и сметководствената вредност на средството е ПЕ100 (во овој случај, цената на извршување на опцијата).

- (д) Доколку колар, во форма на купена опција на купување или продадена опција на продавање, спречува пренесеното средство да биде отпишано и субјектот го мери средството според објективна вредност, субјектот продолжува да го мери средството според објективна вредност. Пренесената обврска се мери според (i) збирот на цената на извршување на опцијата на купување и објективната вредност на опцијата на продажба, намалено за временската вредност на опцијата на купување доколку опцијата на купување ќе резултира со позитивни или нулта готовински текови, или (ii) збирот на објективната вредност на средството и објективната вредност на опцијата на продажба, намалено за временската вредност на опцијата на купување доколку опцијата на купување со негативни готовински текови. Корекцијата на мерењето на пренесената обврска обезбедува дека нето-сметководствената вредност на средството и пренесената обврска се објективната вредност на опциите кои ги чува субјектот или кои се запишани од субјектот. На пример, да претпоставиме дека субјектот пренесува финансиско средство кое се мери според објективна вредност додека истовремено купува опција на купување со цена на извршување од ПЕ120 и продава опција на продавање со цена на извршување од ПЕ80. Да претпоставиме, исто така, дека објективната вредност на средството е ПЕ100 на датумот на пренос. Временските вредности на опцијата на продавање и опцијата на купување се, соодветно, ПЕ1 и ПЕ5. Во овој случај, субјектот признава средство од ПЕ100 (објективната вредност на средството) и обврска од ПЕ96 [(ПЕ100 + СУ1) – ПЕ5]. Ова дава нето-вредност на средството од ПЕ4, која е објективната вредност на опциите кои субјектот ги чува и ги запишува.

Сите преноси

- Б3.2.14 До степен до кој преносот на финансиско средство не се квалификува за отпишување, договорните права или обврски на пренесувачот кои се однесуваат на преносот не се евидентираат одделно како деривативи доколку признавањето и на деривативите и на пренесеното средство или обврска што произлегуваат од преносот би резултирало со признавање на истите права или обврски двапати. На пример, опција со право на купување задржана од пренесувачот би можела да спречи пренесувањето на финансиски средства да биде сметководствено евидентирано како продажба. Во таков случај, опцијата со право на купување нема да биде одделно призната како деривативно средство.
- Б3.2.15 До степен до кој преносот на финансиско средство не се квалификува за отпишување, примателот не го признава пренесеното средство како негово средство. Примателот ги отпишува парите или другите надоместоци кои биле платени и признава побарување од пренесувачот. Доколку пренесувачот истовремено има и право и обврска повторно да стекне контрола врз целото пренесено средство за фиксен износ (како на пример, согласно договор за реоткуп), примателот може да го мери своето побарување според амортизирана набавна вредност доколку се задоволуваат критериумите во точка 4.1.2.

Примери

- Б3.2.16 Следниве примери ја илустрираат примената на принципите на отпишување од овој Стандард.
- (а) *Договори за реоткуп и позајмување на хартии од вредност.* Доколку финансиското средство е продадено според договор за повторен откуп според фиксна цена или според продажна цена плус приход за давателот на заемот, или доколку е дадено како заем според договор согласно кој ќе му биде вратено на пренесувачот, средството не се отпишува затоа што пренесувачот суштински ги задржува сите ризици и награди од сопственоста. Доколку примателот го стекне правото да го продаде или заложит средството, пренесувачот ќе го рекласифицира средството во неговиот извештај за финансиска состојба, на пример, како средство дадено на заем или како побарување по основ на повторен откуп.
- (б) *Договори за реоткуп и позајмување на хартии од вредност—средства кои се суштински исти.* Доколку финансиското средство е продадено според договор за повторен откуп на истото или на суштински истото средство според фиксна цена или според продажна цена плус приход за давателот на заемот, или доколку финансиското средство е земено на заем или дадено како заем според договор за враќање на тоа средство или суштински истото

МСФИ 9

- средство на пренесувачот, средството не се отпишува затоа што пренесувачот суштински ги задржува сите ризици и награди од сопственост.
- (в) *Договори за реоткуп и позајмување на хартии од вредност—право на замена.* Доколку договор за повторен откуп според фиксна цена на повторен откуп или според продажна цена плус приход за давателот на заемот, или слична трансакција на позајмување на хартии од вредност, му овозможува на примателот право да замени средства кои се слични и кои имаат иста објективна вредност со пренесеното средство на датумот на повторен откуп, средството кое е продадено или дадено на заем според договор за повторен откуп или трансакција на позајмување на хартии од вредност не се отпишува затоа што пренесувачот суштински ги задржува сите ризици и награди од сопственост.
- (г) *Право на реоткуп за прво одбивање според објективна вредност.* Доколку субјектот продава финансиско средство и го задржува само правото на прво одбивање за повторно да го откупи пренесеното средство според објективна вредност доколку примателот последователно го продава средството, субјектот го отпишува средството затоа што тој суштински ги пренел сите ризици и награди од сопственост.
- (д) *Трансакција на купување и продавање на акција по висока цена за да се создаде впечаток дека за таа акција има голема побарувачка.* Повторното откупување на финансиското средство набргу откако било продадено, понекогаш се нарекува перење на продажба. Ваквиот повторен откуп не го исклучува отпишувањето под услов првичната трансакција да ги исполнува барањата за отпишување. Меѓутоа, доколку договорот за продажба на финансиското средство е склучен во исто време со договорот за реоткуп на истото средство според фиксна цена или според продажна цена плус приход за давателот на заемот, тогаш средството не се отпишува.
- (ѓ) *Опции на продажба и опции за купување кои ќе резултираат со позитивни готовински текови.* Доколку пренесено финансиско средство може да биде отповикано од пренесувачот и доколку опцијата на купување ќе резултира со позитивни готовински текови, преносот не се квалификува за отпишување затоа што пренесувачот ги задржал суштински сите ризици и награди од сопственост. Слично на тоа, доколку финансиското средство може повторно да биде продадено од примателот и доколку опцијата на продажба ќе резултира со позитивни готовински текови, преносот не се квалификува за отпишување затоа што пренесувачот ги задржал суштински сите ризици и награди од сопственост.
- (е) *Опции на продажба и опции за купување кои ќе резултираат со негативни готовински текови.* Финансиско средство кое е пренесено исклучиво како предмет на продажна опција која ќе резултира со негативни готовински текови која е чувана од примателот, или како предмет на опција на купување која ќе резултира со негативни готовински текови која е чувана од примателот се отпишува. Ова е затоа што пренесувачот ги пренел суштински сите ризици и награди од сопственост.
- (ж) *Средства кои можат брзо и лесно да се стекнат и кои се предмет на опција на купување која нема да резултира ниту со позитивни ниту со негативни готовински текови.* Доколку субјектот чува опција на купување средство кое може брзо и лесно да се стекне на пазарот и опцијата нема да резултира ниту со позитивни ниту со негативни готовински текови, тоа средство се отпишува. Ова е затоа што субјектот (i) ниту ги задржал или пренел суштински сите ризици и награди од сопственост, и (ii) не ја задржал контролата. Меѓутоа, доколку средството не може брзо и лесно да се стекне на пазарот, отпишувањето се исклучува до степен на износот на средството кое е предмет на опцијата на купување затоа што субјектот ја задржал контролата врз средството.
- (и) *Средство кое не може брзо и лесно да се стекне на пазар и кое е предмет на продажна опција запишана од субјектот која нема да резултира ниту со позитивни ниту со негативни готовински текови.* Доколку субјектот пренесува финансиско средство кое не може брзо и лесно да се стекне на пазарот и запишува продажна опција која нема да резултира со негативни готовински текови, субјектот ниту ги задржува ниту ги пренесува суштински сите ризици и награди од сопственост поради запишаната опција која дава право на продажба. Субјектот ја задржува контролата на средството доколку опцијата на продажба е доволно вредна за да го спречи примателот да го продаде тоа средство, и во тој случај средството продолжува да се признава до степенот на континуирано инволвирање на пренесувачот (види точка Б3.2.9). Субјектот пренесува контрола врз средството доколку опцијата на продажба не е доволно вредна за да го спречи примателот да го продаде тоа средство, и во тој случај средството е отпишано.

МСФИ 9

- (з) *Средства кои се предмет на опција на продавање или опција на купување со објективна вредност или на репо термински договор.* Пренос на финансиско средство кое е предмет само на опција на продавање или опција на купување или на термински договор за реоткуп кое има цена на извршување или цена на повторен откуп која е еднаква на објективната вредност на финансиското средство во времето на реоткуп резултира со отпишување поради преносот на суштински сите ризици и награди на сопственост.
- (с) *Опција на продавање или опција на купување кои се намируваат со пари.* Субјектот го вреднува преносот на финансиско средство кое е предмет на опција на продавање или опција на купување или на термински договор за реоткуп кој ќе биде намирен нето во готовина за да утврди дали субјектот ги задржал или ги пренел суштински сите ризици и награди од сопственоста. Доколку субјектот не ги задржал суштински сите ризици и награди од сопственоста врз пренесеното средство, субјектот утврдува дали ја задржал контролата врз пренесеното средство. Тоа дека опцијата на продавање или опцијата на купување или терминскиот договор за реоткуп се намирува нето во готовина, не значи по автоматизам дека субјектот ја пренел контролата (види точки БЗ.2.9 и (е), (ж) и (и) погоре).
- (и) *Отстранување на сметките на резервирање.* Отстранување на сметките на резервирање е безусловна (куповна) опција за реоткуп која му дава на субјектот право повторно да ги побарува пренесените средства кои биле предмет на одредени ограничувања. Под услов таквата опција да резултира со тоа субјектот ниту да ги задржи ниту суштински да ги пренесе сите ризици и награди од сопственоста, тој го исклучува отпишувањето само до степен на износот кој е предмет на реоткуп (под претпоставка дека примателот не може да ги продаде средствата). На пример, доколку сметководствената вредност и приносите од преносот на позајмени средства е ПЕ100.000 и секој поединечен заем би можел да се отповика но вкупниот износ на заемите што би можеле да се реоткупат не би надминал ПЕ100.000, тогаш ПЕ90.000 од заемите би се квалификувале за отпишување.
- (ј) *Опции на купување кои оставаат нето-нулта позиција.* Субјектот, кој би можел да биде пренесувач, кој ги сервисира пренесените средства, може да чува опција на купување која остава нето-нулта позиција за да ги купи преостанатите пренесени средства кога износот на ненамирените средства ќе се намали на определено ниво на кое трошокот за сервисирање на тие средства станува оптоварување во однос на користите од сервисирањето. Под услов таквата опција на купување која остава нето-нулта позиција да резултира со тоа субјектот ниту да ги задржи ниту да ги пренесе суштински сите ризици и награди од сопственоста и примателот не може да ги пренесе средствата, тој го исклучува отпишувањето само до степен на износот на средствата кој е предмет на опцијата на купување.
- (к) *Подредени задржани учества и кредитни гаранции.* Субјектот може да му обезбеди на примателот кредитна поволност така што ќе подреди еден дел или целото од своето учество задржано во пренесеното средство. Или, субјектот може да му обезбеди на примателот кредитна поволност во форма на кредитна гаранција која би можела да биде неограничена или ограничена на одреден износ. Доколку субјектот ги задржи суштински сите ризици и награди од сопственоста врз пренесеното средство, средството продолжува да се признава во целост. Доколку субјектот задржи некои, но суштински не сите, од ризиците и наградите од сопственост, и ја задржал контролата, отпишувањето се исклучува до степен на износот на пари или други средства кои субјектот би морал да ги плати.
- (л) *Својови за вкупен поврат.* Субјектот може да му продаде финансиско средство на примателот и да склучи ангажман за свој на вкупен поврат со примателот, во којшто целокупните готовински текови од плаќањата за камата од основното средство му се враќаат на субјектот во замена за фиксно плаќање или плаќање врз основа на променлива стапка, и сите зголемувања или намалувања на објективната вредност на основното средство се апсорбирани од субјектот. Во ваков случај, се забранува отпишување на целото средство.
- (љ) *Својови на каматни стапки.* Субјектот може да му пренесе на примателот финансиско средство со фиксна стапка и да склучи свој на каматна стапка со примателот во кое примателот ќе добива фиксна каматна стапка и ќе плаќа променлива каматна стапка врз чија основа е еднаков на главнината на пренесеното финансиско средство. Свопот на каматна стапка не исклучува отпишување на пренесеното средство под услов плаќањата на свопот да не се услови од тоа да мора да се вршат само за пренесеното средство.
- (м) *Својови на амортизирани каматни стапки.* Субјектот може да му пренесе на примателот финансиско средство со фиксна стапка која се исплаќа со тек на време, и да склучи свој на

МСФИ 9

амортизациона каматна стапка со примателот за да добива фиксна каматна стапка и да плаќа променлива каматна стапка врз основа на теоретски износ. Доколку теоретскиот износ на својот амортизира така што се издначува со главнината на пренесеното финансиско средство кое останало да биде измерено во кое било време, својот обично би резултирал со тоа субјектот да задржи суштински ризик од авансно плаќање, и во тој случај субјектот или продолжува да го признава целото пренесено средство или продолжува да го признава пренесеното средство до степен на неговото континуирано инволвирање. Во спротивно, доколку амортизацијата на теоретскиот износ на својот не е поврзан со ненамириениот износ на главнината на пренесеното средство, таквиот свој не би резултирал со тоа субјектот да го задржи ризикот од авансно плаќање за тоа средство. Поради тоа, субјектот не би исклучил отпишување на пренесеното средство под услов исплатите на својот да не се условени со тоа исплатите на главнината да се вршат на пренесеното средство и својот да не резултира со тоа субјектот да задржи кои било други значителни ризици и награди од сопственоста врз пренесеното средство.

(н) *Отпишување.* Субјектот нема разумни очекувања за надоместување на договорните готовински текови од финансиското средство во целост или во негов дел.

БЗ.2.17 Оваа точка ја илустрира примената на пристапот на континуирано инволвирање тогаш кога континуираното инволвирање на субјектот е во дел од финансиското средство.

Да претпоставиме дека субјектот има портфолио на заеми со авансно плаќање чија купонска и ефективна каматна стапка е 10 проценти и чија главнина и амортизирана набавна вредност се во износ од ПЕ10.000. Тој влегува во трансакција во која, во замена за исплата од ПЕ9.115, примателот го стекнува правото на ПЕ9.000 од секоја наплата на главнината плус каматата на тоа од 9,5 проценти. Субјектот ги задржува правата на ПЕ1.000 од секоја наплата на главнината плус каматата на тоа од 10 проценти, плус распоно на вишок од 0,5 проценти на преостанатите ПЕ9.000 од главнината. Наплатите од авансните плаќања се распределуваат помеѓу субјектот и примателот пропорционално во сооднос 1:9, но секое неизвршување на плаќањата се одзема од учеството на субјектот од ПЕ1.000 сè додека тоа учество не се исцрпи. Објективната вредност на заемите на датумот на трансакцијата е ПЕ10.100 и објективната вредност на распоно на вишок од 0,5 проценти е ПЕ40.

Субјектот утврдува дали пренел некои значителни ризици и награди од сопственост (на пример, значителен ризик од авансно плаќање), но исто така и задржал некои значителни ризици и награди од сопственост (поради неговото подредено задржано учество) и ја задржал контролата. Поради тоа, субјектот го применува пристапот на континуирано инволвирање.

За да го примени овој Стандард, субјектот ја анализира трансакцијата како (а) задржување на целосно пропорционалното задржано учество од ПЕ1.000, плус (б) подредувањето на тоа задржано учество за да му се обезбеди кредитна повољност на примателот за кредитни загуби.

Субјектот пресметува дека ПЕ9.090 (90% × ПЕ10.100) од добиениот надоместок во износ од ПЕ9.115 е надомест за целосно пропорционален удел од 90 проценти. Остатокот од добиениот надоместок (ПЕ25), го претставува добиениот надоместок за подредување на неговото задржано учество за да му обезбеди кредитна повољност на примателот за кредитни загуби. Освен тоа, распоно на вишок од 0,5 проценти го претставува добиениот надоместок за кредитна повољност. Според тоа, вкупниот добиен надоместок за кредитната повољност е ПЕ65 (ПЕ25 + ПЕ40).

Субјектот ја пресметува добивката или загубата од продажба на 90 проценти удел во паричните текови. Под претпоставка дека посебните објективни вредности на 90 проценти на делот кој бил пренесен и на 10 проценти на делот кој бил задржан не се достапни на датумот на пренос, субјектот ја распределува сметководствената вредност на средството во согласност со точка 3.2.14 од МСФИ 9 на следниов начин:

	Објективна вредност	Процент	Распределена сметководствена вредност
Пренесен дел	9,090	90%	9,000
Задржан дел	1,010	10%	1,000
Вкупно	10,100		10,000

МСФИ 9

Субјектот ја пресметува својата добивка или загуба од продажба на 90 проценти удел во паричните текови преку одземање на распределената сметководствена вредност на пренесениот дел од добиениот надоместок, т.е. ПЕ90 (ПЕ9.090 – ПЕ9.000). Сметководствената вредност на делот кој е задржан од субјектот е ПЕ1.000.

Освен тоа, субјектот го признава континуираното инволвирање кое резултира од подредувањето на неговото задржано учество за кредитни загуби. Според тоа, субјектот признава средство од ПЕ1.000 (максималниот износ на готовински текови што би ги добил субјектот според подредувањето) и поврзана обврска од ПЕ1.065 (што е максималниот износ на готовински текови што не би ги добил субјектот според подредувањето, т.е. ПЕ1.000, плус објективната вредност на подредувањето од ПЕ65).

Субјектот ги користи сите горенаведени информации за да ја евидентира трансакцијата на следниов начин:

	<i>Должи</i>	<i>Побарува</i>
Првобитно средство	—	9,000
Средство признато за подредување или остаточно учество	1,000	—
Средство за добиениот надоместок во форма на распон на вишок	40	—
Добивка или загуба (добивка од пренос)	—	90
Обврска	—	1,065
Добиени пари	9,115	—
Вкупно	10,155	10,155

Веднаш по трансакцијата, сметководствената вредност на средството е ПЕ2,040 која се состои од ПЕ1.000, што ги претставува распределените трошоци на задржаниот дел, и ПЕ1.040, што го претставува дополнителното континуирано инволвирање на субјектот од подредувањето на неговото задржано учество поради кредитни загуби (што го вклучува распонот на вишок од ПЕ40).

Во наредни периоди, субјектот го признава добиениот надоместок за кредитната поволност (ПЕ65) според временски пропорционална основа, евидентира камата на признатото средство со користење на методот на ефективна камата и ја признава секоја за загуба поради намалување на вредностите на средствата што се признати. Како пример за второво, да претпоставиме дека во следната година ќе има загуба поради обезвреднување на основните заеми од ПЕ300. Субјектот го намалува своето признато средство за ПЕ600 (ПЕ300 кои се однесуваат на неговото задржано учество и ПЕ300 кои се однесуваат на дополнителното континуирано инволвирање кое произлегува од подредувањето на неговото задржано учество за загуби поради обезвреднување), и ја намалува својата призната обврска за ПЕ300. Нето-резултат е побарување во добивката или загубата за загуби поради обезвреднување од ПЕ300.

Отпишување на финансиски обврски (Дел 3.3)

- БЗ.3.1 Финансиска обврска (или нејзин дел) е згасната кога должникот или:
- се ослободува од обврската (или од нејзин дел) така што ќе му исплати на доверителот, обично во пари, други финансиски средства, добра или услуги; или
 - правно е ослободен од главната одговорност за таа обврска (или нејзин дел), било преку законска постапка или од страна на доверителот. (Доколку должникот дал гаранција, овој услов сепак би можел да биде задоволен.)
- БЗ.3.2 Доколку издавач на должнички инструмент го реоткупи тој инструмент, долгот згаснува дури и ако издавачот е оној што го прави пазарот за тој инструмент или има намера да го продаде во блиска иднина.
- БЗ.3.3 Исплата на трета страна, вклучително и труст (понекогаш се нарекува „суштинско поништување“) не го ослободува, сама по себе, должникот од неговата главна обврска кон доверителите, во отсуство на правно ослободување.

МСФИ 9

- Б3.3.4 Доколку должник ѝ плати на трета страна таа да преземе обврска и го извести својот доверител дека трета страна ја презела неговата должничка обврска, должникот не ја отпишува должничката обврска, освен ако не биде исполнет условот од точка Б3.3.1(б). Доколку должникот ѝ плаќа на трета страна таа да преземе обврска и ако обезбеди правно ослободување од својот доверител, должникот го згаснал долгот. Меѓутоа, доколку должникот се согласи да врши исплати на долгот на третата страна или директно на неговиот првичен доверител, должникот ја признава новата должничка обврска на третата страна.
- Б3.3.5 Иако правното ослободување, било судско или од доверителот, резултира со отпишување на обврската, субјектот може да ја признае новата обврска доколку критериумите за отпишување од точките 3.2.1–3.2.23 не се исполнети за пренесените финансиски средства. Доколку тие критериуми не се исполнети, пренесените средства не се отпишуваат и субјектот признава нова обврска која се однесува на пренесените средства.
- Б3.3.6 За целите на точка 3.3.2, условите се смета дека се суштински различни доколку дисконтираната сегашна вредност на паричните текови според новите услови, вклучувајќи и секакви надоместоци кои се платени нето од сите добиени надоместоци и дисконтирани со користење на првичната ефективна каматна стапка, е најмалку 10 проценти различна од дисконтираната сегашна вредност на преостанатите готовински текови на првичната финансиска обврска. При утврдувањето на надоместоците што се платени нето од сите добиени надоместоци, корисникот на заем ги вклучува само надоместоците што се платени или добиени помеѓу корисникот на заем и давателот на заем, вклучувајќи и надоместоци платени или добиени било од корисникот на заем или од давателот на заем во име на другиот.
- Б3.3.6А Доколку размена на должнички инструменти или измена на услови се евидентира како згаснување, сите трошоци или надоместоци што се случиле се признаваат како дел од добивката или загубата на згаснувањето. Доколку размената или измената не се евидентираат како згаснување, сите трошоци или надоместоци што се случиле ја коригираат сметководствената вредност на обврската и се амортизираат низ преостанатото траење на изменетата обврска.
- Б3.3.7 Во некои случаи, доверителот го ослободува должникот од неговата сегашна обврска да врши исплати, но должникот презема обврска од гаранција да врши исплата доколку страната која ја презема главната одговорност не изврши плаќања. Во вакви околности, должникот:
- признава нова финансиска обврска врз основа на објективната вредност на неговата обврска од гаранцијата, и
 - признава добивка или загуба врз основа на разликата помеѓу (i) сите исплатени приходи и (ii) сметководствената вредност на првичната финансиска обврска намалена за објективната вредност на новата финансиска обврска.

Класифицирање (Поглавје 4)**Класифицирање на финансиски средства (Дел 4.1)****Деловен модел на субјектот за управување со финансиски средства**

- Б4.1.1 Точка 4.1.1(а) бара од субјектот да класифицира финансиски средства врз основа на деловниот модел на субјектот за управување со финансиските средства, освен ако не се применува точка 4.1.5. Субјектот прави проценка дали неговите финансиски средства го исполнуваат условот од точка 4.1.2(а), или условот од точка 4.1.2А(а) врз основа на деловниот модел што е утврден од клучниот раководен персонал на субјектот (како што е дефинирано во МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни*).
- Б4.1.2 Деловниот модел на субјектот е утврден на ниво кое одразува како групи финансиски средства се управувани заедно, за да се оствари одредена деловна цел. Деловниот модел на субјектот не зависи од намерите на раководството за поединечен инструмент. Според тоа, овој услов не е пристап на класификација на инструмент-по-инструмент и треба да биде утврден на повисоко ниво на групирање. Меѓутоа, еден субјект може да има повеќе од еден деловен модел за управување со своите финансиски инструменти. Како последица на тоа, не мора да биде утврдена на ниво на субјектот кој известува. На пример, субјектот може да чува портфолио на вложувања со кое управува за да наплати договорни готовински текови и друго портфолио на вложувања со кое управува заради трговија за да оствари промени на објективната вредност. Слично на тоа, во некои околности, можеби е соодветно портфолиото на финансиските средства да се оддели во потпортфолија со цел да се одрази нивото на кое субјектот управува со тие финансиски средства. На

МСФИ 9

пример, тоа може да биде случај доколку субјектот создаде или купи портфолио на хипотекарни заеми и управува со некои од заемите со цел да наплати договорни готовински текови, и управува со другите заеми со цел да ги продаде.

Б4.1.2А Деловниот модел на субјектот се однесува на тоа како субјектот управува со своите финансиски средства со цел да создаде готовински текови. Односно, деловниот модел на субјектот утврдува дали паричните текови ќе резултираат од наплата на договорни готовински текови, продажба на финансиски средства или од двете. Како последица на тоа, оваа проценка не се прави врз основа на сценарија за кои субјектот разумно не очекува дека ќе се случат, како што се таканаречените „најлошо“ или „сценарио на ‘стрес случај’“. На пример, доколку субјектот очекува дека ќе продаде одредено портфолио на финансиски средства само во „најстресно“ сценарио, тоа сценарио веројатно нема да влијае на проценката на субјектот на деловниот модел за тие средства доколку субјектот разумно очекува дека такво сценарио нема да се случи. Доколку паричните текови се реализираат на начин кој е различен од очекувањата на субјектот на датумот на кој субјектот го проценил деловниот модел (на пример, доколку субјектот продаде повеќе или помалку финансиски средства отколку што очекувал кога ги класифицирал средствата), тоа не ја предизвикува грешката од претходниот период во финансиските извештаи на субјектот (види МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*) ниту, пак, ја менува класификацијата на преостанатите финансиски средства што се чуваат во тој деловен модел (т.е. оние средства кои субјектот ги признал во претходни периоди и кои сè уште ги чува), сè додека субјектот ги разгледал сите релевантни информации што биле на располагање во времето кога тој ја направил проценката на деловниот модел. Меѓутоа, кога субјектот го проценува деловниот модел за нови стекнати или нови купени финансиски средства, субјектот мора да ги земе предвид информациите за тоа како биле реализирани паричните текови во минатото, заедно со сите други релевантни информации.

Б4.1.2Б Деловниот модел на субјектот за управување со финансиски средства е прашање на факт а не само тврдење. Обично се забележува преку активностите што ги презема субјектот за да ја оствари целта на деловниот модел. Субјектот треба да користи расудување кога го проценува својот деловен модел за управување со финансиски средства и таа проценка не се утврдува само врз основа на поединечен фактор или активност. Наместо тоа, субјектот мора да ги разгледа сите релевантни докази кои се достапни на датумот на проценката. Вакви релевантни докази вклучуваат, но не се ограничени на:

- (а) тоа како извршувањето на деловниот модел и финансиските средства што се чуваат во рамките на тој деловен модел се вреднуваат и прикажуваат во извештајот до клучниот раководен персонал на субјектот;
- (б) ризиците што го засегаат извршувањето на деловниот модел (и на финансиските средства што се чуваат во рамките на тој деловен модел) и, поконкретно, начинот на кој се управува со тие ризици; и
- (в) тоа како им се плаќа надомест на раководителите на деловното работење (на пример, дали надоместот се заснова на објективната вредност на средствата со кои се управува или на договорните готовински текови што биле наплатени).

Деловен модел чија цел е чување на средствата со цел да се наплатат договорни готовински текови

Б4.1.2В Финансиски средства што се чуваат во рамките на деловен модел чија цел е чување на средства со цел да се наплатат договорни готовински текови се управуваат за цели на реализација на готовински текови преку наплата на договорни плаќања за времетраењето на инструментот. Односно, субјектот управува со средствата што се чуваат во рамките на портфолиото за наплата на тие одредени договорни готовински текови (наместо управување со вкупниот приход од портфолиото и преку чување и преку продажба на средствата). При утврдувањето на тоа дали ќе се реализираат готовински текови преку наплата на договорните готовински текови од финансиските средства, неопходно е да се земат предвид зачестеноста, вредноста и времето на продажбите во претходни периоди, причините за тие продажби и очекувањата во врска со идна продажна активност. Меѓутоа, продажбите сами по себе не го определуваат деловниот модел и поради тоа тие не може да се разгледуваат одвоено. Наместо тоа, информациите за минати продажби и очекувањата за идни продажби содржат докази за тоа како се остварува предвидената цел на субјектот за управување со финансиските средства и, конкретно, како се реализираат паричните текови. Субјектот мора да ги разгледа информациите за минати продажби во контекст на причините за тие продажби и условите што постоеле во тоа време, споредено со сегашните услови.

Б4.1.3 Иако целта на деловниот модел на субјектот може да биде чување на финансиски средства за наплата на договорни готовински текови, субјектот не мора да ги чува сите тие инструменти до

МСФИ 9

доспевање. Така, деловниот модел на субјектот може да биде чување на финансиски средства со цел наплата на договорни готовински текови дури и кога се случиле продажби на финансиските средства или се очекува да се случат во иднина.

- Б4.1.3А** Деловниот модел може да биде чување на средства со цел наплата на договорни готовински текови дури и ако субјектот ги продаде финансиските средства кога има зголемување на кредитниот ризик на средството. За да се утврди дали имало зголемување на кредитниот ризик на средството, субјектот разгледува разумни и поткрепувачки информации, вклучувајќи и информации ориентираны кон иднината. Без разлика на нивната зачестеност и вредност, продажбите што се случиле поради зголемување на кредитниот ризик на средствата не се во спротивност со деловниот модел чија цел е чување на финансиски средства со цел наплата на договорни готовински текови затоа што кредитниот квалитет на финансиските средства е релевантен за способноста на субјектот да ги наплати договорните готовински текови. Активностите за управување со кредитен ризик кои се насочени кон сведување на минимум на потенцијалните кредитни загуби предизвикани поради инвестирање на кредитот се составен дел на ваквиот деловен модел. Продавањето на финансиското средство затоа што тоа повеќе не ги исполнува кредитните критериуми специфицирани во документираната политика за инвестирање на субјектот е пример за продажба која се случила поради зголемување на кредитниот ризик. Меѓутоа, во отсуство на таква политика, субјектот може да покаже, на други начини, дека продажбата се случила поради зголемување на кредитниот ризик.
- Б4.1.3Б** Продажби што се случиле од други причини, како што се продажби реализирани со цел управување со концентрација на кредитен ризик (без зголемување на кредитниот ризик на средствата), може исто така да бидат доследни на деловен модел чии цели се чување на финансиски средства за наплата на договорни готовински текови. Поконкретно, таквите продажби може да бидат доследни на деловен модел чија цел е чување на финансиски средства за наплата на договорни готовински текови доколку тие продажби не се чести (дури и ако се значителни во вредност) или незначителни во вредност како поединечно така и групно (дури и ако се чести). Доколку од портфолиото се реализираат повеќе вакви продажби, и тие продажби имаат вредност што е поголема од незначителна (било поединечно или групно), субјектот треба да процени дали и како таквите продажби се доследни на целта за наплата на договорни готовински текови. Дали трета страна наложува барање за продажба на финансиски средства, или таа активност е дискреција на субјектот, не е релевантно за оваа проценка. Зголемувањето на зачестеноста или вредноста на продажбите во определен период не мора да значи дека не е доследно на целта за чување на финансиски средства за наплата на договорни готовински текови, доколку субјектот може да ги објасни причините за тие продажби и да покаже зошто тие продажби не одразуваат промена во деловниот модел на субјектот. Освен тоа, продажбите може да бидат доследни со целта на чување финансиски средства со цел наплата на договорни готовински текови доколку продажбите се реализирани блиску до доспевањето на финансиските средства и приходите од продажбите се приближно еднакви на наплатата на преостанатите договорни готовински текови.
- Б4.1.4** Следниве се примери за тоа кога цел на деловниот модел на субјектот може да биде чување на финансиски средства за наплата на договорни готовински текови. Оваа листа на примери не е конечна. Дополнително, примерите немаат за цел да ги разгледуваат сите фактори што би можеле да бидат релевантни за проценка на деловниот модел на субјектот ниту, пак, да ја специфицираат релативната важност на факторите.

Пример	Анализа
<p>Пример 1</p> <p>Субјектот чува вложувања за да ги наплати нивните договорни готовински текови. Потребите од финансирање на субјектот се предвидливи и доспевањето на неговите финансиски средства одговара на проценетите потреби на субјектот од финансирање.</p> <p>Субјектот спроведува активности за управување со кредитниот ризик со цел сведување на минимум на кредитните загуби. Во минатото, продажбите обично се случувале тогаш кога кредитниот ризик на финансиското средство се зголемил така што средствата повеќе не ги исполнувале кредитните критериуми специфицирани во документираната политика</p>	<p>Иако субјектот ги разгледува, меѓу другите информации, објективните вредности на финансиските средства од перспектива на ликвидност (т.е. паричниот износ кој би бил реализиран доколку субјектот би морал да ги продаде средствата), целта на субјектот е чување на финансиските средства со цел наплата на договорните готовински текови. Продажбите не би биле во спротивност на таа цел доколку тие би биле одговор на зголемување на кредитниот ризик на средствата, на пример, доколку средствата повеќе не ги исполнуваат кредитните критериуми специфицирани во документираната политика за инвестирање на субјектот. Ретките продажби кои резултираа од</p>

МСФИ 9

Пример	Анализа
<p>за инвестирање на субјектот. Освен тоа, ретките продажби се случувале како резултат на непредвидени потреби од финансирање.</p> <p>Извештаите до клучниот раководен персонал се насочени кон кредитниот квалитет на финансиските средства и на договорниот принос. Субјектот, меѓу другите информации, исто така ги следи и објективните вредности на финансиските средства.</p>	<p>непредвидени потреби од финансирање (на пример, „најстресно“ сценарио) исто така не би биле во спротивност на таа цел, дури и ако ваквите продажби имаат значителна вредност.</p>
<p>Пример 2</p> <p>Деловниот модел на субјектот е купување портфолија на финансиски средства, како што се заеми. Тие портфолија можат но и не мора да вклучуваат финансиски средства чија вредност е намалена поради кредитни загуби.</p> <p>Доколку исплатата по основ на заеми не се прави навремено, субјектот се обидува да ги реализира договорните готовински текови преку различни начини—На пример, преку контактирање на должникот преку пошта, телефон или со други методи. Целта на субјектот е да ги наплати договорните готовински текови и субјектот не управува со заемите од ова портфолио со цел да ги реализира паричните текови така што ќе ги продаде.</p> <p>Во некои случаи, субјектот влегува во свопови на каматни стапки за да ја смени каматната стапка на одредени финансиски средства во портфолио од променлива каматна стапка во фиксна каматна стапка.</p>	<p>Целта на деловниот модел на субјектот е чување на финансиските средства со цел наплата на договорните готовински текови.</p> <p>Истата анализа би се применувала дури и ако субјектот не очекува да ги добие сите договорни готовински текови (на пример, некои финансиски средства имаат намалена вредност поради кредитни загуби при почетно признавање).</p> <p>Уште повеќе, фактот дека субјектот склучил деривативен договор со цел модифицирање на паричните текови на портфолиото не значи само по себе промена на деловниот модел на субјектот.</p>
<p>Пример 3</p> <p>Субјектот има деловен модел со цел создавање заеми за клиенти и последователно продажба на тие заеми на инструмент за секуритизација. Инструментот за секуритизација им издава инструменти на вложувачи.</p> <p>Изворниот субјект го контролира инструментот за секуритизација и на тој начин го консолидира.</p> <p>Инструментот за секуритизација ги наплаќа договорните готовински текови од заемите и ги проследува до своите вложувачи.</p> <p>Се претпоставува дека, за целите на овој пример, заемите и понатаму се признаваат во консолидираниот извештај за финансиска состојба затоа што тие не се отпишани од инструментот за секуритизација.</p>	<p>Консолидирана група има создадено заеми со цел нивно чување и наплата на договорните готовински текови.</p> <p>Меѓутоа, изворниот субјект има за цел да реализира готовински текови од портфолиото на заеми така што ги продава заемите на инструмент за секуритизација, така што за целите на неговите поединечни финансиски извештаи нема да се смета дека субјектот управува со ова портфолио за да ги наплати договорните готовински текови.</p>
<p>Пример 4</p> <p>Финансиска институција чува финансиски средства за да ги исполни потребите од ликвидност во „најстресно“ сценарио (на пример, напад на депозити на банки). Субјектот не очекува продажба на овие средства освен во такво сценарио.</p> <p>Субјектот го следи кредитниот квалитет на</p>	<p>Целта на деловниот модел на субјектот е чување на финансиските средства со цел наплата на договорни готовински текови.</p> <p>Анализата нема да се промени дури и ако за време на претходното „најстресно“ сценарио субјектот имал продажби кои имале значителна вредност за да ги исполни своите потреби од ликвидност. Слично на тоа, активноста на</p>

МСФИ 9

Пример	Анализа
<p>финансиските средства и негова цел во управувањето со финансиските средства е да ги наплати договорните готовински текови. Субјектот го вреднува извршувањето на средствата врз основа на остварени приходи од камата и реализирани кредитни загуби.</p> <p>Меѓутоа, субјектот, исто така, ја следи објективната вредност на финансиските средства од перспектива на ликвидност за да обезбеди дека паричниот износ што би бил реализиран доколку субјектот треба да ги продаде средствата во „најстресно“ сценарио би бил доволен за да ги исполни потребите од ликвидност на субјектот. Периодично, субјектот врши продажби кои се со незначителна вредност за да покаже ликвидност.</p>	<p>повторените продажби кои се со незначителна вредност не е недоследна со чувањето на финансиските средства со цел наплата на договорни готовински текови.</p> <p>Спротивно на тоа, доколку субјектот чува финансиски средства за да ги исполни своите секојдневни потреби од ликвидност, и исполнувањето на таа цел значи чести продажби кои се со значителна вредност, целта на деловниот модел на субјектот не е чување на финансиските средства со цел наплата на договорни готовински текови.</p> <p>Слично на тоа, доколку регулаторното тело бара од субјектот рутински да продава финансиски средства за да покаже дека средствата се ликвидни, и вредноста на продадените средства е значителна, деловниот модел на субјектот не е чување на финансиски средства со цел наплата на договорни готовински текови. Тоа дали трета страна ги налага барањата за продажба на финансиските средства, или таа активност е сепак дискреционо право на субјектот, е нешто што не е релевантно за анализата.</p>

Деловен модел чија цел се остварува и со наплата на договорни готовински текови и со продажба на финансиски средства (и двете)

- Б4.1.4А Субјектот може да чува финансиски средства во деловен модел чија цел се остварува и со наплата на договорни готовински текови и со продажба на финансиски средства (и двете). Во овој вид деловен модел, клучниот раководен персонал на субјектот донел одлука дека и наплатата на договорните готовински текови и продажбата на финансиски средства се составен дел на остварувањето на целта на деловниот модел. Има разни цели кои би можеле да бидат доследни на овој вид деловен модел. На пример, целта на деловниот модел може да биде секојдневно управување со потребите од ликвидност, заради одржување определен профил на принос од камата или издначување на времетраењето на финансиските средства со времетраењето на обврските што се финансирани од тие средства. За да оствари таква цел, субјектот ќе ги наплати и договорните готовински текови и ќе продаде финансиски средства.
- Б4.1.4Б Споредено со деловен модел чија цел е чување на финансиски средства со цел наплата на договорни готовински текови, овој деловен модел обично вклучува поголема зачестеност и вредност на продажби. Ова е затоа што продажбата на финансиски средства е составен дел на остварувањето на целта на деловниот модел наместо само да произлегува од него. Меѓутоа, не постои праг за зачестеност или вредност на продажби што мора да се случи во овој деловен модел затоа што и наплатата на договорните готовински текови и продажбата на финансиски средства се составен дел од остварувањето на неговата цел.
- Б4.1.4В Подолу се наведени примери за тоа кога целта на деловниот модел на субјектот може да се оствари и со наплата на договорни готовински текови и со продажба на финансиски средства. Оваа листа на примери не е конечна. Дополнително, примерите немаат за цел да ги разгледуваат сите фактори што би можеле да бидат релевантни за проценка на деловниот модел на субјектот ниту, пак, да ја специфицираат релативната важност на факторите.

Пример	Анализа
<p>Пример 5</p> <p>Субјектот очекува капитален расход во период од неколку години. Субјектот го вложува својот вишок пари во краткорочни и долгорочни</p>	<p>Целта на деловниот модел се остварува и преку наплата на договорни готовински текови и преку продажба на финансиски средства (и двете). Субјектот ќе донесе одлуки на тековна основа во врска со тоа дали наплатата на</p>

МСФИ 9

Пример	Анализа
<p>финансиски средства за да може да ги финансира расходите тогаш кога ќе се случи потреба од тоа. Голем дел од финансиските средства имаат договорен период на траење кој го надминува очекуваниот период на инвестирање на субјектот.</p> <p>Субјектот ќе чува финансиски средства за да наплати договорни готовински текови и, кога ќе се појави можност, субјектот ќе ги продаде финансиските средства со цел реинвестирање на парите во финансиски средства со поголем поврат.</p> <p>Раководителите задолжени за портфолиото добиваат надомест врз основа на севкупниот поврат кој е генериран од портфолиото.</p>	<p>договорните готовински текови или продажбата на финансиски средства ќе го максимизира повратот од портфолиото сè додека не се случи потреба за вложените пари.</p> <p>Спротивно на тоа, да разгледаме еден субјект кој очекува парични одливи во период од пет години со цел финансирање на капитални расходи и инвестирање на вишокот пари во краткорочни финансиски средства. Кога ќе досее инвестирањето, субјектот повторно ги вложува парите во нови краткорочни финансиски средства. Субјектот ја одржува оваа стратегија сè додека се неопходни финансиски средства, и во тој период субјектот ги користи приходите од доспеаните финансиски средства за да ги финансира капиталните расходи. Само продажби кои се со незначителна вредност се случуваат пред доспевање (освен ако не се случи зголемување на кредитниот ризик). Целта на овој споредувачки деловен модел е чување на финансиски средства со цел наплата на договорни готовински текови.</p>
<p>Пример 6</p> <p>Финансиска институција чува финансиски средства за да ги исполни секојдневните потреби од ликвидност. Субјектот настојува да ги сведе на минимум трошоците на управување со тие потреби од ликвидност и поради тоа активно управува со повратот (приходот) од портфолиото. Таквиот поврат се состои од наплата на договорни плаќања, како и од добивки и загуби од продажби на финансиски средства.</p> <p>Како резултат на тоа, субјектот чува финансиски средства за да наплати договорни готовински текови и да продаде финансиски средства со цел потоа повторно да вложи во финансиски средства кои носат поголем принос или подобро да го изедначи времетраењето на неговите обврски. Во минатото, оваа стратегија резултирала во активности на чести продажби и таквите продажби биле со значителна вредност. Оваа активност се очекува да продолжи во иднина.</p>	<p>Целта на деловниот модел е да се максимизира повратот од портфолиото со цел да се исполнат секојдневните потреби од ликвидност и субјектот ја остварува таа цел и преку наплата на договорни готовински текови и преку продажба на финансиски средства (и двете). Со други зборови, и наплатата на договорните готовински текови и продажбата на финансиски средства се составен дел на остварувањето на целта на деловниот модел.</p>
<p>Пример 7</p> <p>Осигурител чува финансиски средства со цел да финансира обврски по основ на договор за осигурување. Осигурителот ги користи приходите од договорните готовински текови од финансиски средства за да ги намирава обврските по основ на договорот за осигурување како што тие доспеваат. За да обезбеди дека договорните готовински текови од финансиските средства се доволни за намиравање на тие обврски, осигурителот презема значителни активности на купување и продавање на редовна основа со цел да го урамнотежи своето портфолио на средства и да</p>	<p>Целта на деловниот модел е финансирање обврски по основ на договор за осигурување. За да ја оствари оваа цел, субјектот ги наплаќа договорните готовински текови како што тие доспеваат и продава финансиски средства за да го одржи посакуваниот профил на портфолиото на средства. Така, и наплатата на договорните готовински текови и продажбата на финансиски средства се составен дел на остварувањето на целта на деловниот модел.</p>

МСФИ 9

Пример	Анализа
Ги исполни потребите од готовински текови како што тие потреби се случуваат.	

Други деловни модели

- Б4.1.5** Финансиски средства се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба доколку не се чуваат во рамките на деловен модел чија цел е чување на средства со цел наплата на договорни готовински текови или во рамките на деловен модел чија цел се остварува и преку наплата на договорни готовински текови и преку продажба на финансиски средства (и двете) (но види, исто така, и точка 5.7.5). Деловен модел кој резултира со мерење според објективна вредност преку добивка или загуба е оној во кој субјектот управува со финансиските средства со цел да реализира готовински текови преку продажба на средствата. Субјектот донесува одлуки врз основа на објективната вредност на средствата и управува со средствата за да ги реализира тие објективни вредности. Во овој случај, целта на субјектот обично ќе резултира со активно купување и продавање. Иако субјектот ќе ги наплати договорните готовински текови додека ги чува финансиските средства, целта на ваквиот деловен модел не е остварена преку наплата на договорни готовински текови и продажба на финансиски средства (и двете). Ова е затоа што наплатата на договорните готовински текови не е составен дел од остварувањето на целта на деловниот модел; туку, произлегува од него.
- Б4.1.6** Портфолио на финансиски средства со кое се управува и чие извршување се вреднува според објективна вредност (како што е опишано во точка 4.2.2(б)), ниту се чува за наплата на договорни готовински текови ниту, пак, се чува и за наплата на договорни готовински текови и за продажба на финансиски средства (и двете). Субјектот првенствено е насочен кон информациите за објективната вредност и субјектот ги користи тие информации за да го процени извршувањето на средството и за да донесе одлуки. Освен тоа, портфолио на финансиски средства кое ја исполнува дефиницијата за чување за тргување не се чува за наплата на договорни готовински текови или се чува и за наплата на договорни готовински текови и за продажба на финансиски средства (и двете). За такви портфолија, наплатата на договорните готовински текови само произлегува од остварувањето на целта на деловниот модел. Како последица на тоа, таквите портфолија на финансиски средства мора да се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба.

Договорни готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина

- Б4.1.7** Точка 4.1.1(б) бара од субјектот да класифицира финансиско средство врз основа на карактеристиките на неговите договорни готовински текови доколку финансиското средство се чува во рамките на деловен модел чија цел е чување на средства со цел наплата на договорни готовински текови или во рамките на деловен модел чија цел се остварува и преку наплата на договорни готовински текови и преку продажба на финансиски средства (и двете), освен ако не се применува точка 4.1.5. За таа цел, условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) бара од субјектот да утврди дали договорните готовински текови на средството се единствено плаќања на главнината и каматата на ненамирениот износ на главнината.
- В4.1.7А** Договорни готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина се доследни со основен аранжман за позајмица. Кај основен аранжман за позајмица, надоместокот за временската вредност на парите (види точки Б4.1.9А–Б4.1.9Д) и кредитниот ризик обично се најзначајните елементи на каматата. Меѓутоа, во таков аранжман, каматата, исто така, може да вклучува надомест и за други основни ризици во однос на позајмувањето (на пример, ликвидносен ризик) и трошоци (на пример, административни трошоци) поврзани со чувањето на финансиското средство на определен временски период. Освен тоа, каматата може да вклучува профитна маржа која е доследна со основен аранжман за позајмица. Во екстремни економски околности, каматата може да биде негативна доколку, на пример, имателот на финансиското средство ниту експлицитно ниту имплицитно плаќа за депонирање на своите пари за определен временски период (и таквиот надомест е поголем од надоместокот што го добива имателот за временската вредност на парите, кредитниот ризик и други основни ризици и трошоци поврзани со заеми). Меѓутоа, договорни услови кои воведуваат изложеност на ризици или променливост кај договорните готовински текови кои не се поврзани со основен аранжман за позајмица, како што е изложеност на промени во цените на капиталот или цените на стоката, не предизвикуваат договорни готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на

МСФИ 9

главнина. Создадено или купено финансиско средство може да биде основен аранжман за позајмица, без разлика на тоа дали средството претставува заем во правна форма.

- Б4.1.7Б Во согласност со точка 4.1.3(а), главнина е објективната вредност на финансиското средство при почетно признавање. Меѓутоа, таа главнина може да се менува за време на животниот век на финансиското средство (на пример, доколку има отплати на главнина).
- Б4.1.8 Субјектот треба да процени дали договорните готовински текови се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина за валутата во која е деноминирано финансиското средство.
- Б4.1.9 Леверџ е карактеристика на договорни готовински текови на некои финансиски средства. Леверџот ја зголемува промената на договорните готовински текови што резултира со тоа паричните текови да немаат економски карактеристики на камата. Самостојна опција, термински договори и свој договори се примери за финансиски средства кои вклучуваат ваков леверџ. Затоа, ваквите договори не ги исполнуваат условите од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) и не може последователно да се мерат според амортизирана набавна вредност или според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка.

Надомест за временската вредност на парите

- Б4.1.9А Временска вредност на парите е елемент на камата кој обезбедува надомест само за тоа што поминува време. Поточно, елементот на временската вредност на парите не обезбедува надомест за други ризици или трошоци што се поврзани со чувањето на финансиските средства. За да процени дали елементот обезбедува надомест само за тоа што поминува време, субјектот применува расудување и ги зема предвид релевантните фактори, како што се валутата во која е деноминирано финансиското средство и периодот за кој е определена каматната стапка.
- Б4.1.9Б Меѓутоа, во некои случаи, елементот на временската вредност на парите може да биде изменет (т.е. да не е совршен, несовршен). Тоа би било случај, на пример, доколку каматната стапка на финансиското средство периодично се ресетира (менува), но зачестеноста на таквото ресетирање не е во согласност со временскиот период на доспевање на каматната стапка (на пример, каматната стапка се ресетира секој месец на едногодишна стапка), или доколку каматната стапка на финансиското средство периодично се ресетира на просечни вредности на определени краткорочни и долгорочни каматни стапки. Во такви случаи, субјектот мора да ја процени модификацијата за да може да утврди дали договорните готовински текови претставуваат само плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Во некои околности, субјектот можеби ќе може да го направи тоа утврдување така што ќе направи квалитативна проценка на елементот на временската вредност на парите додека, во други околности, можеби ќе биде неопходно да направи квантитативна проценка.
- Б4.1.9В Кога се прави проценка на изменетиот елемент на временската вредност на парите, целта е да се утврди колку различни би можеле да бидат договорните (недисконтирани) готовински текови од (недисконтираните) готовински текови кои би произлегле доколку елементот на временската вредност на парите не би бил изменет (готовински текови како стандардно мерило). На пример, доколку финансиското средство кое е предмет на проценка содржи променлива каматна стапка која се ресетира секоја месец на едногодишна каматна стапка, субјектот ќе го спореди тоа финансиско средство со финансиски инструмент со исти договорни услови и ист кредитен ризик, освен што променливата каматна стапка се ресетира месечно на едномесечна каматна стапка. Доколку изменетиот елемент на временската вредност на парите би можел да резултира со договорни (недисконтирани) готовински текови кои се значително различни од (недисконтираните) готовински текови, кои се стандардно мерило, финансиското средство не го исполнува условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б). За да го направи ова определување, субјектот мора да го земе предвид ефектот на изменетиот елемент на временската вредност на парите во секој известувачки период, како и кумулативно, за времетраењето на финансискиот инструмент. Причината зошто каматната стапка се утврдува на овој начин, не е релевантна за анализата. Доколку е јасно, со малку анализа или без анализа, дали договорните (недисконтирани) готовински текови на финансиското средство кое е предмет на проценка би можеле (или не би можеле) значително да се разликуваат од (недисконтираните) готовински текови како стандардно мерило, субјектот не мора да врши детална проценка.
- Б4.1.9Г Кога го проценува изменетиот елемент на временската вредност на парите, субјектот мора да ги земе предвид факторите што би можеле да влијаат на идните договорни готовински текови. На пример, доколку субјектот прави проценка на обврзница со период на траење од пет години и променливата каматна стапка се ресетира на секои шест месеци на петгодишна стапка, субјектот не може да заклучи дека договорните готовински текови се единствено плаќања на главнина и камата

МСФИ 9

на ненамирен износ на главнина само затоа што кривата на каматната стапка во времето на проценката е таква што разликата помеѓу петгодишната каматна стапка и шестмесечната каматна стапка не е значителна. Наместо тоа, субјектот мора, исто така, да земе предвид дали односот помеѓу петгодишната каматна стапка и шестмесечната каматна стапка би можел да се промени во времетраењето на инструментот на таков начин што договорните (недисконтирани) готовински текови во времетраењето на инструментот би можеле значително да се разликуваат од (недисконтираните) готовински текови како стандардно мерило. Меѓутоа, субјектот мора да ги разгледа само оние сценарија кои се разумно можни, наместо секое можно сценарио. Доколку субјектот заклучи дека договорните (недисконтирани) готовински текови би можеле значително да се разликуваат од (недисконтираните) готовински текови како стандардно мерило, финансиското средство не го исполнува условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) и поради тоа не може да се мери според амортизирана набавна вредност или според објективна вредност преку останата сеофатна добивка.

- Б4.1.9Д Во некои законодавства, владата или регулаторен орган се тие кои ги определуваат каматните стапки. На пример, такво државно регулирање на каматните стапки би можело да биде дел од поширока макроекономска политика или може да биде воведено со цел да ги поттикне субјектите да вложуваат во определен сектор од економијата. Во некои од овие случаи, целта на елементот на временската вредност на парите не е да обезбеди надомест само за тоа што поминува време. Меѓутоа, без оглед на точките Б4.1.9А–Б4.1.9Г, регулирана каматна стапка треба да се смета за замена за елементот на временската вредност на парите за целите на примена на условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) доколку таа регулирана каматна стапка обезбедува надомест кој во најголема мера е доследен на тоа што поминува време и не овозможува изложеност на ризици или променливост на договорните готовински текови кои не се доследни со основниот аранжман за позајмица.

Договорни услови кои го менуваат времето или износот на договорните готовински текови

- Б4.1.10 Доколку договор за финансиско средство содржи услов кој би можел да ги промени времето и износот на договорните готовински текови (на пример, доколку средството може авансно да се плати пред доспевање или доколку неговиот временски период може да се продолжи), субјектот мора да определи дали договорните готовински текови што би можеле да настанат за времетраењето на инструментот поради тој договорен временски период се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. За да може ова да го определи, субјектот мора да ги процени договорните готовински текови што би можеле да настанат и пред и по промената на договорните готовински текови. Субјектот можеби, исто така, ќе мора да ја процени природата на секој неизвесен настан (т.е. причината), која би можела да го промени временскиот распоред или износот на договорните готовински текови. Иако природата на неизвесен настан сама по себе не е одлучувачки фактор во проценувањето на тоа дали договорните готовински текови се единствено плаќања на главнина и камата, таа може да биде индикатор за тоа. На пример, да споредиме финансиски инструмент со каматна стапка која се ресетира на повисока стапка доколку должникот пропушти определен број плаќања на финансиски инструмент со каматна стапка која се ресетира на повисока стапка доколку специфицираниот индекс на капитал достигне определено ниво. Поверојатно е во првиот случај дека договорните готовински текови за времетраењето на инструментот ќе бидат само плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина поради односот помеѓу пропуштените плаќања и зголемувањето на кредитниот ризик. (Види, исто така, точка Б4.1.18.)
- Б4.1.11 Следниве се примери за договорни услови кои резултираат со договорни готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина:
- (а) променлива каматна стапка која се состои од надомест за временската вредност на парите, кредитен ризик кој е поврзан со главнината која е ненамирена за време на определен временски период (надоместокот за кредитниот ризик може да се утврди само при почетно признавање, и затоа мора да остане фиксен) и други основни ризици и трошоци поврзани со заеми, како и профитна маржа;
 - (б) договорен временски период кој му дозволува на издавачот (т.е. должникот) да го отплати должничкиот инструмент или му дозволува на имателот (т.е. доверителот) да му го врати инструментот назад на издавачот пред доспевање и авансно платениот износ суштински претставува неплатен износ на главнина и камата на ненамирен износ на главнина, што може да вклучува разумен надоместок за предвременото прекинување на договорот; и

МСФИ 9

- (в) договорен временски период кој му дозволува на издавачот или на имателот да го продолжат договорниот временски период на должничкиот инструмент (т.е. опција за продолжување), а условите од опцијата за продолжување резултираат со договорни готовински текови за време на периодот на продолжување кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина, може да вклучува разумен дополнителен надоместок за продолжување на договорот.
- B4.1.12 И покрај наведеното во точка B4.1.10, финансиско средство кое инаку би го исполнило условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2A(б), но не го исполнува само како резултат на договорен временски период што му дозволува на (или бара од) издавачот авансно да плати должнички инструмент или му дозволува на (или бара од) имателот да му врати должнички инструмент назад на издавачот пред доспевање, е дозволено да се мери според амортизирана набавна вредност или според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка (предмет на исполнување на условот од точка 4.1.2(a) или условот од точка 4.1.2A(a)) доколку:
- (а) субјектот го стекне или создаде финансиското средство според премијата или дисконтот на договорниот номинален износ;
- (б) износот на авансното плаќање суштински го претставуваат договорниот номинален износ и доспеаната (но неплатена) договорна камата, што може да вклучува разумен надомест за предвремено прекинување на договорот; и
- (в) кога субјектот почетно го признава финансиското средство, објективната вредност на авансната карактеристика е незначителна.
- B4.1.12A За целите на примена на точките B4.1.11(б) и B4.1.12(б), без разлика на настанот или околноста која предизвикува предвремено прекинување на договорот, страната може да плати **или** да добие разумен надоместок за таквото предвремено прекинување. На пример, страна може да плати или да добие разумен надоместок кога таа ќе избере предвреме да го прекине договорот (или кога на друг начин ќе предизвика да се случи предвремено прекинување на договорот).
- B4.1.13 Следниве примери илустрираат договорни готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Оваа листа на примери не е конечна.

Инструмент	Анализа
<p>Инструмент А</p> <p>Инструментот А е обврзница со специфициран датум на доспевање. Плаќањата на главнина и камата на ненамирен износ на главнина се поврзани со индексот на инфлацијата на валутата во која е издаден инструментот. Поврзаноста со инфлацијата не е под влијание на леверџ и главнината е заштитена.</p>	<p>Договорните готовински текови се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Поврзувањето на плаќањата на главнина и каматата на ненамирен износ на главнина со индекс на инфлација без ефект на леверџ, ја ресетира временската вредност на парите на сегашно ниво. Со други зборови, каматната стапка на инструментот е одраз на „реалната“ камата. Затоа, износите на камата се надомест за временската вредност на парите на ненамирениот износ на главнината.</p> <p>Меѓутоа, доколку плаќањата на каматата би биле индексирани според друга променлива, како што е извршувањето на должникот (на пример, нето-добивка на должникот) или со индекс на капитал, договорните готовински текови не се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина (освен ако индексирањето на извршувањето на должникот резултира со корекција која само му надоместува на имателот за промените во кредитниот ризик на инструментот, на начин што договорните готовински текови се единствено плаќања на главнина и камата). Ова е затоа што договорните готовински текови одразуваат поврат кој не е доследен со основниот аранжман за позајмица (види точка B4.1.7A).</p>
<p>Инструмент Б</p>	<p>Договорните готовински текови се само</p>

МСФИ 9

Инструмент	Анализа
<p>Инструмент Б е инструмент со променлива каматна стапка и со специфициран датум на доспевање кој му дозволува на корисникот на заем да ја избере пазарната каматна стапка на континуирана основа. На пример, на секој датум на ресетирање на каматната стапка, корисникот на заем може да избере да плати тримесечен LIBOR за временски период од три месеци или едномесечен LIBOR за временски период од еден месец.</p>	<p>плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина сè додека каматата која се плаќа за времетраењето на инструментот го одразува надоместокот за временската вредност на парите, за кредитниот ризик поврзан со инструментот и за други основни ризици и трошоци поврзани со заеми, како и профитна маржа (види точка Б4.1.7А). Фактот дека LIBOR-каматната стапка се ресетира за времетраењето на инструментот, само по себе не го дисквалификува инструментот.</p> <p>Меѓутоа, доколку корисникот на заем може да избере да плати едномесечна каматна стапка која се ресетира секои три месеци, каматната стапка се ресетира со зачестеност која не се совпаѓа со времетраењето на каматната стапка. Како последица на тоа, елементот на временска вредност на парите е изменет. Слично на тоа, доколку инструмент кој има договорна каматна стапка која се заснова на временски период кој може да го надмине преостанатото времетраење на инструментот (на пример, доколку инструмент со доспевање од пет години плаќа променлива стапка која периодично се ресетира но секогаш одразува доспевање од пет години), елементот на временска вредност на парите е изменета. Ова е затоа што обврската по основ на камата во секој период е исклучена од периодот на пресметка на камата.</p>
	<p>Во вакви случаи, субјектот мора квалитативно или квантитативно да ги процени договорните готовински текови во однос на договорните готовински текови на инструмент кој е ист во сите аспекти, освен во тоа дека периодот на каматната стапка одговара на периодот за пресметка на каматата за да утврди дали паричните текови се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. (Но види точка Б4.1.9Д за упатство во врска со регулирани каматни стапки.)</p> <p>На пример, при проценка на обврзница со петгодишен временски период која плаќа променлива стапка која се ресетира на секои шест месеци но секогаш одразува доспевање од пет години, субјектот ги зема предвид договорните готовински текови на инструмент кој се ресетира на секои шест месеци на шестмесечна каматна стапка, но во спротивно е идентична.</p> <p>Истата анализа би се применувала доколку корисникот на заем може да избира помеѓу различните објавени каматни стапки на заемодавателот (на пример, корисникот на заем може да избере помеѓу објавена едномесечна променлива каматна стапка на заемодавателот и објавена тримесечна променлива каматна стапка на заемодавателот).</p>
Инструмент В	Договорните готовински текови:

МСФИ 9

Инструмент	Анализа
<p>Инструментот В е обврзница со специфициран датум на доспевање и плаќа променлива пазарна каматна стапка. За оваа променлива каматна стапка е определена горна граница.</p>	<p>(а) На инструмент кој има фиксна каматна стапка и</p> <p>(б) На инструмент кој има променлива каматна стапка</p> <p>се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина сè додека каматата го одразува надоместокот за временската вредност на парите, за кредитниот ризик поврзан со инструментот за времетраењето на инструментот и за други основни ризици и трошоци поврзани со заеми, како и профитна маржа. (Види точка Б4.1.7А)</p> <p>Како последица на тоа, инструмент кој претставува комбинација од (а) и (б) (на пример, обврзница со каматна стапка за која е определена горна граница) може да има готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Ваков договорен временски период може да ја намали промената на паричните текови така што воспоставува ограничување на променливата каматна стапка (на пример, долна или горна граница на каматна стапка) или ја зголемува променливоста на паричните текови затоа што фиксната стапка станува променлива стапка.</p>
<p>Инструмент Г</p> <p>Инструментот Г е регресен заем и е обезбеден со обезбедување.</p>	<p>Фактот дека регресен заем е обезбеден со обезбедување сам по себе не влијае на анализата на тоа дали договорните готовински текови се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина.</p>
<p>Инструмент Д</p> <p>Инструмент Д е издаден од банка која е регулирана со закон и има специфициран датум на доспевање. Инструментот плаќа фиксна каматна стапка и сите договорни готовински текови се недискрециски.</p> <p>Меѓутоа, издавачот е предмет на законска регулатива која им дозволува или бара од националните органи да им наложат загуби на имателот на одредени инструменти, вклучувајќи го и инструментот Д, во одредени околности. На пример, националниот орган има овластување да ја отпише номиналната вредност на инструментот Д или да ја конвертира во фиксен број обични акции на издавачот доколку националниот орган утврдил дека издавачот има сериозни финансиски тешкотии, дека му е потребен дополнителен регулаторен капитал или дека е „неуспешен“.</p>	<p>Имателот ќе ги анализира договорните услови на финансискиот инструмент за да утврди дали тие предизвикуваат готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина и затоа се доследни на основниот ангажман за позајмица.</p> <p>Таа анализа не би ги земала предвид плаќањата што настануваат само како резултат на овластувањето на националниот орган да им наложи загуби на имателите на Инструментот Д. Ова е затоа што тоа овластување, и резултирачките исплати, не се договорни услови на финансискиот инструмент.</p> <p>Спротивно на тоа, договорните готовински текови не би биле единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина доколку договорните услови на финансискиот инструмент дозволува или бара од издавачот или од друг субјектот да му наложи загуби на имателот (на пример, преку намалување на номиналната вредност или преку конвертирање на инструментот во фиксен број обични акции на издавачот), сè додека тие договорни услови се реални, дури и ако е мала веројатноста дека таква загуба би била наметната.</p>

МСФИ 9

Б4.1.14 Следниве примери илустрираат договорни готовински текови кои не се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Оваа листа на примери не е конечна.

Инструмент	Анализа
<p>Инструмент Г</p> <p>Инструментот Г е обврзница која може да се конвертира во фиксен број сопственички инструменти на издавачот.</p>	<p>Имателот би ја анализирал конвертибилната обврзница во целост.</p> <p>Договорните готовински текови не се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина затоа што тие одразуваат поврат (приход) кој не е доследен на основниот аранжман за позајмица (види точка Б4.1.7А); т.е. повратот е поврзан со вредноста на капиталот на издавачот.</p>
<p>Инструмент Е</p> <p>Инструментот Е е заем кој плаќа инверзна променлива каматна стапка (односно, каматната стапка има инверзен однос со пазарните каматни стапки).</p>	<p>Договорните готовински текови не се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина.</p> <p>Износите на камата не се надомест за временската вредност на парите на ненамирениот износ на главнина.</p>
<p>Инструмент Ж</p> <p>Инструмент Ж е вечен инструмент, но издавачот може да го откупи инструментот во кој било момент и да му го плати на имателот номиналниот износ, плус пресметаната доспеана камата.</p> <p>Со Инструмент Ж се плаќа пазарна каматна стапка, но плаќањето на каматата не може да се реализира освен ако издавачот не е во можност веднаш потоа да остане солвентен.</p> <p>На одложена камата не се пресметува дополнителна камата.</p>	<p>Договорните готовински текови не се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Ова е затоа што од издавачот може да се бара да ги одложи плаќањата за камата и на тие износи на одложена камата не се пресметува дополнителна камата. Како резултат на ова, износите на камата не се надоместок за временската вредност на парите на ненамирениот износ на главнината.</p> <p>Доколку би се пресметувала камата на одложени износи, договорни готовински текови би можеле да бидат плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина.</p> <p>Фактот дека Инструмент Ж е вечен не значи само по себе дека договорните готовински текови не се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Во суштина, перпетуалниот инструмент има континуирани (повеќекратни) опции за продолжување. Ваквите опции може да резултираат со договорни готовински текови кои се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина доколку плаќањата на каматата се задолжителни и ако тие мора постојано да се плаќаат.</p> <p>Исто така, фактот дека Инструмент Н може да се купи не значи дека договорните готовински текови не се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина освен ако Инструментот може да се купи според износ кој суштински не ги одразува плаќањата на ненамирената главнина и каматата на тој ненамирен износ на главнина. Дури и ако износот што може да се откупи вклучува износ кој во разумна мера му надоместува на имателот за предвременото прекинување на инструментот, договорни готовински текови би можеле да бидат плаќања на главнина и камата</p>

МСФИ 9

Инструмент	Анализа
	на ненамирен износ на главнина. (Види исто така и точка Б4.1.12.)

- Б4.1.15 Во некои случаи, финансиско средство може да има договорни готовински текови кои се опишани како главнина и камата, но тие готовински текови не претставуваат плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина како што е опишано во точките 4.1.2(б), 4.1.2А(б) и 4.1.3 од овој Стандард.
- Б4.1.16 Ова може да биде случај доколку финансиското средство претставува инвестирање во конкретни средства или готовински текови и затоа договорните готовински текови не се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. На пример, доколку договорните услови предвидуваат дека паричните текови на финансиското средство се зголемуваат со зголемување на бројот на автомобилите што користат определен пат на кој се наплаќа патарина, таквите договорни готовински текови не се доследни на основен аранжман за позајмица. Како резултат на тоа, инструментот не би го задоволил условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б). Ова би било случај тогаш кога побарувањето на доверителот е ограничено на конкретни средства на должникот или на паричните текови од конкретните средства (на пример, „нерегресирано“ финансиско средство).
- Б4.1.17 Меѓутоа, фактот дека финансиско средство е нерегресирано не мора сам по себе да значи дека го исклучува финансиското средство од исполнување на условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б). Во такви ситуации, од доверителот се бара да ги процени („пребарува“) конкретните основни средства или готовински текови за да утврди дали договорните готовински текови на финансиското средство кое се класифицира се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Доколку условите на финансиското средство предизвикуваат други готовински текови или ги ограничуваат паричните текови на начин кој не е доследен со плаќањата што претставуваат главнина и камата, финансиското средство не го исполнува условот од точките 4.1.2(б) и 4.1.2А(б). Тоа дали основните средства се финансиски средства или нефинансиски средства, само по себе не влијае на оваа проценка.
- Б4.1.18 Карактеристика на договорни готовински текови не влијае на класификацијата на финансиското средство доколку би имала само минимален ефект (*de minimis*) врз договорните готовински текови на финансиското средство. За да го определи ова, субјектот мора да ги земе предвид можните ефекти на карактеристиката на договорните готовински текови во секој известувачки период и кумулативно за времетраењето на финансискиот инструмент. Освен тоа, доколку карактеристиката на договорните готовински текови би можела да има влијание на договорните готовински текови кое би било поголемо од минимално влијание (било во еден известувачки период или кумулативно) но карактеристиката на паричните текови не е реална, таа не влијае на класификацијата на финансиското средство. Карактеристиката на паричните текови не е реално доколку влијае на договорните готовински текови на инструментот само доколку се случи настан кој е екстремно редок, мошне невообичаен и за кој постои многу мала веројатност да се случи.
- Б4.1.19 Речиси во секоја трансакција на позајмување, инструментот на доверителот се рангира во однос на инструментите на други доверители на должникот. Инструмент кој е подреден на други инструменти може да има договорни готовински текови кои се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина доколку неплаќањето на должникот е прекршување на договорот и имателот има договорно право на неплатените износи на главнина и камата на ненамирен износ на главнина дури и во случај на стечај. На пример, побарување од купувачи, кое го рангира својот доверител како генерален доверител, би се квалификувало како плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина. Ова е случај дури и ако должникот има издадено заеми кои се обезбедени со обезбедување, што во случај на стечај би му овозможил на имателот на тој заем приоритет врз побарувањата на генералниот доверител во однос на обезбедувањето, но не влијае на договорното право на генералниот доверител на неплатената доспеана главнина и на други доспеани износи.

Договорно поврзани инструменти

- Б4.1.20 Кај некои видови трансакции, издавачот може да ги категоризира според приоритет плаќањата кон имателите на финансиските средства со користење повеќекратни договорно поврзани инструменти кои создаваат концентрација на кредитен ризик (транши). Секоја транша се категоризира по основ на подреденост со што се определува редоследот според кој паричните текови генерирани од издавачот се распределуваат на траншата. Во вакви ситуации, имателите на траншата имаат право

МСФИ 9

на плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина само доколку издавачот генерира доволно готовински текови за да ги задоволи траншите кои имаат повисоко рангирање.

- B4.1.21 Во вакви трансакции, траншата има карактеристики на готовински текови кои се плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина само доколку:
- (а) договорните услови на траншата кои се проценети за цели на класифицирање (без да се анализира основната класа на финансиски инструменти) предизвикуваат готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина (на пример, каматната стапка на траншата не е поврзана со индексот на добрата);
 - (б) основната група на финансиски инструменти ги има карактеристиките на готовински текови наведени во точките B4.1.23 и B4.1.24; и
 - (в) изложеноста на кредитен ризик во основната група на финансиски инструменти која ѝ е својствена на траншата е еднаква на, или помала од, изложеноста на кредитен ризик на основната класа на финансиски инструменти (на пример, кредитниот рејтинг на траншата која се проценува за цели на класификација е еднаков на, или поголем од, кредитниот рејтинг што би се применил на единечна транша со која се финансира основната класа на финансиски инструменти).
- B4.1.22 Субјектот мора да пребарува сè додека не ја идентификува основната група на инструменти кои ги создаваат (а не кои поминуваат низ) паричните текови. Ова е основната класа на финансиски инструменти.
- B4.1.23 Основната група мора да содржи еден или повеќе инструменти кои имаат договорни готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина.
- B4.1.24 Основната група на инструменти може, исто така, да вклучува инструменти кои:
- (а) ја намалуваат промената на паричните текови на инструментите од точка B4.1.23 и кои, кога се во комбинација со инструментите од точка B4.1.23, резултираат со готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина (на пример, горна или долна граница на каматна стапка или договор со кој се намалува кредитниот ризик на некои или на сите инструменти од точка B4.1.23); или
 - (б) ги усогласуваат паричните текови на траншите со паричните текови на групата на основни инструменти од точка B4.1.23 за да ги решат разликите во, и само во:
 - (i) тоа дали каматната стапка е фиксна или променлива;
 - (ii) валутата во која се деноминирани паричните текови, вклучувајќи и инфлација на таа валута; или
 - (iii) временскиот распоред на паричните текови.
- B4.1.25 Доколку кој било од инструментите во групата не ги исполнува условите било од точка B4.1.23 или од точка B4.1.24, условот од точка B4.1.21(б) не е исполнет. Во правењето на оваа проценка, можеби нема да биде неопходно да се прави детална анализа на групата инструмент-по-инструмент. Меѓутоа, субјектот мора да користи расудување и да направи доволно анализи за да утврди дали инструментите во групата ги исполнуваат условите од точките B4.1.23–B4.1.24. (Види, исто така, и точка B4.1.18 за упатство во врска со карактеристики на договорни готовински текови кои имаат само минимален ефект (de minimis)).
- B4.1.26 Доколку имателот не може да ги процени условите од точка B4.1.21 при почетно признавање, траншата мора да се измери според објективна вредност преку добивка или загуба. Доколку основната група на инструменти може да се промени по почетното признавање на таков начин што групата можеби нема да ги исполни условите од точките B4.1.23–B4.1.24, траншата не ги исполнува условите од точка B4.1.21 и таа мора да се мери според објективна вредност преку добивка или загуба. Меѓутоа, доколку основната група вклучува инструменти кои се обезбедени со обезбедување од средства што не ги исполнуваат условите од точките B4.1.23–B4.1.24, способноста за стекнување владетелство врз таквите средства треба да се отфрли за целите на примена на оваа точка, освен ако субјектот ја стекнал траншата со намера да го контролира обезбедувањето.

Опција за назначување на финансиско средство или финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба (Делови 4.1 и 4.2)

- B4.1.27 Во согласност со условите од точките 4.1.5 и 4.2.2, овој Стандард му дозволува на субјектот да назначи финансиско средство, финансиска обврска, или класа на финансиски инструменти

МСФИ 9

(финансиски средства, финансиски обврски или двете) според објективна вредност преку добивка или загуба под услов тоа да резултира со порелевантни информации.

- Б4.1.28 Одлуката на субјектот да назначи финансиско средство или финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба е слична на изборот на сметководствена политика (иако, за разлика од изборот на сметководствена политика, не се бара нејзина доследна примена на сите слични трансакции). Кога субјектот има таков избор, точката 14(б) од МСС 8 бара избраната политика да резултира со финансиски извештаи кои ќе дадат веродостојни и порелевантни информации во врска со ефектите од трансакциите, другите настани и услови врз финансиската состојба на субјектот, финансиското извршување или паричните текови. На пример, во случај на назначување финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба, точката 4.2.2 ги определува двете околности кога ќе биде исполнето барање за порелевантни информации. Според тоа, за да избере вакво назначување во согласност со точка 4.2.2, субјектот треба да докаже дека спаѓа во една (или во двете) од овие две околности.

Назначувањето ја елиминира или значително ја намалува сметководствената неусогласеност

- Б4.1.29 Мерењето на финансиското средство или финансиската обврска и класифицирањето на признатите промени во нивната вредност се утврдува со класифицирањето на ставката и со тоа дали ставката е дел од назначен хеџинг однос. Овие барања можат да создадат недоследност во мерењето или признавањето (што понекогаш се нарекува „сметководствена неусогласеност“) кога, на пример, во отсуство на назначување според објективна вредност преку добивка или загуба, финансиското средство би се класифицирано како последователно мерено според објективна вредност преку добивка или загуба а обврската за која субјектот смета дека е поврзана последователно би се мерела според амортизирана набавна вредност (при што промените во објективната вредност не се признаваат). Во вакви околности, субјектот може да заклучи дека неговите финансиски извештаи би обезбедиле порелевантни информации доколку и средството и обврската би биле мерени според објективна вредност преку добивка или загуба.
- Б4.1.30 Следниве примери покажуваат кога би можел да биде исполнет овој услов. Во сите случаи, субјектот може да го користи овој услов за да назначи финансиски средства или финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба само доколку го исполнува принципот од точка 4.1.5 или 4.2.2(a):
- (а) Субјектот има договори во рамките на опфатот на МСФИ 17 (чие мерење ги вклучува сегашните информации) и финансиски средства кои субјектот смета дека се поврзани и кои инаку би се мереле или според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка или според амортизирана набавна вредност.
 - (б) Субјектот има финансиски средства, финансиски обврски или двете кои споделуваат заеднички ризик, како што е капаџен ризик, кој довел до појава на спротивставени промени на објективната вредност кои имаат тенденција меѓусебно да се пребиваат. Меѓутоа, само некои од инструментите би биле мерени според објективна вредност преку добивка или загуба (на пример, оние што се деривативи или се класифицирани како чувани за тргување). Можно е да има случај во кој барањата за сметководство за хеџинг не се исполнети затоа што, на пример, не се исполнети барањата за ефективност на хеџинг од точка 6.4.1.
 - (в) Субјектот има финансиски средства, финансиски обврски или двете кои споделуваат заеднички ризик, како што е капаџен ризик, кој довел до појава на спротивставени промени на објективната вредност кои имаат тенденција меѓусебно да се пребиваат и ниту едно од финансиските средства или финансиски обврски не се квалификува за назначување како хеџинг инструмент затоа што не се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба. Дополнително, во отсуство на сметководство за хеџинг, постои значителна недоследност во признавањето на добивките или загубите. На пример, субјектот финансира определена група на заеми преку издавање преносливи обврзници чија промена на објективната вредност има тенденција за нивно меѓусебно пребивање. Освен тоа, доколку субјектот редовно купува и продава обврзници но ретко, ако воопшто, купува и продава заеми, известувањето и за заемите и за обврзниците според објективна вредност преку добивка или загуба ја елиминира недоследноста во времето на признавање на добивките и загубите кои инаку би резултирале од нивното мерење според амортизирана набавна вредност и признавање на добивка или загуба секогаш кога се прави откуп на обврзницата.

МСФИ 9

- Б4.1.31 Во случаите како што се оние опишани во претходната точка, назначувањето, при почетно признавање, на финансиски средства и финансиски обврски кои инаку не се мерени според објективна вредност преку добивка или загуба може да ја елиминира или значително да ја намали недоследноста во мерењето и признавањето и да даде порелевантни информации. Од практични причини, субјектот не мора во точно исто време да ги внесе сите средства и обврски кои доведуваат до недоследност во мерењето или признавањето. Дозволено е разумно одложување под услов секоја трансакција да биде назначена според објективна вредност преку добивка или загуба при нејзиното почетно признавање и, во тоа време, да се очекува да се случат сите преостанати трансакции.
- Б4.1.32 Не би било прифатливо да се назначат само некои од финансиските средства и финансиски обврски кои доведуваат до недоследност, според објективна вредност преку добивка или загуба, доколку тоа не би ја елиминирало или значајно би ја намалило недоследноста и, поради тоа, не би резултирало со порелевантни информации. Меѓутоа, би било прифатливо да се назначат само определен број слични финансиски средства или слични финансиски обврски доколку тоа би довело до значително намалување (а веројатно и поголемо намалување отколку кај другите дозволени назначувања) на недоследноста. На пример, да претпоставиме дека субјектот има определен број слични финансиски обврски во вкупен износ од ПЕ100 и определен број слични финансиски средства во вкупен износ од СУ50, но кои се мерат според различна основа. Субјектот може значително да ја намали недоследноста во мерењето така што, при почетно признавање, ќе ги означи сите средства, но само некои од обврските (на пример, поединечни обврски со вкупен збир од ПЕ45) според објективна вредност преку добивка или загуба. Меѓутоа, од причина што назначувањето според објективна вредност преку добивка или загуба може да се примени само на цел финансиски инструмент, субјектот во овој пример мора да назначи една или повеќе обврски во нивна целина. Субјектот не може да назначи или компонента на обврска (на пример, промени на вредноста кои се припишуваат само на еден ризик, како што се промени во каматна стапка која е референтно мерило) или дел (т.е. процент) на обврска.

Група финансиски обврски или финансиски средства и финансиски обврски со кои се управува и чие извршување се вреднува според објективна вредност

- Б4.1.33 Субјектот може да управува и вреднува успешност на група на финансиски обврски или финансиски средства и финансиски обврски на таков начин што мерењето на таа група според објективна вредност преку добивка или загуба резултира со порелевантни информации. Централно место во овој пример има начинот на кој субјектот управува со извршувањето и го вреднува тоа извршување, а не природата на неговите финансиски инструменти.
- Б4.1.34 На пример, субјектот може да го користи овој услов за да назначи финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба доколку го исполнува принципот од точка 4.2.2(б) и субјектот има финансиски средства и финансиски обврски кои споделуваат еден или повеќе ризици и тие ризици се управувани и вреднувани според објективна вредност во согласност со документираната политика за управување со средства и обврски. Пример за ова би можел да биде субјектот кој има издадено „структурирани производи“ кои содржат повеќекратни вградени деривативи и кој управува со резултатните ризици според објективна вредност користејќи мешавина од деривативни и недеривативни финансиски инструменти.
- Б4.1.35 Како што е констатирано во претходниот текст, овој услов се потпира на начинот на кој субјектот управува и го вреднува учинокот на групата на финансиски инструменти кои се предмет на разгледување. Според тоа, (како предмет на барањето за назначување при почетно признавање) субјектот кој назначува финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба врз основа на овој услов треба, исто така, да ги назначи и сите дозволени финансиски обврски кои се управувани и вреднувани заедно.
- Б4.1.36 Документацијата во врска со стратегијата на субјектот не мора да биде опширна, но треба да биде доволна за да покаже усогласеност со точка 4.2.2(б). Таквата документација не е потребна за секоја поединечна ставка, но може да биде по основ на портфолио. На пример, доколку системот за управување со извршувањето за едно одделение—како што ќе одобри клучниот раководен персонал на субјектот—јасно покажува дека неговото извршување се вреднува на овој основ, не е потребна никаква дополнителна документација за да се покаже усогласеност со точка 4.2.2(б).

Вградени деривативи (Дел 4.3)

- Б4.3.1 Кога субјектот станува една од страните во хибриден договор со основен договор кој не е средство во рамките на опфатот на овој Стандард, точката 4.3.3 бара од субјектот да ги идентификува сите вградени деривативи, да проценат дали се бара тие да се одвојат од основниот договор и, за оние кои

МСФИ 9

се бара да се одвојат, да ги измери деривативите според објективна вредност при почетно признавање и, последователно, според објективна вредност преку добивка или загуба.

- Б4.3.2 Доколку основниот договор нема утврдено или однапред определено доспевање и доколку претставува остаточно учество во нето-средства на субјектот, тогаш неговите економски карактеристики и ризици се оние кои му припаѓаат на сопственичкиот инструмент, и вградениот дериватив би требало да има карактеристики на капитал кои се однесуваат на истиот субјект за да може да се смета дека е тесно поврзан со него. Доколку основниот договор не е сопственички инструмент и ја исполнува дефиницијата за финансиски инструмент, тогаш неговите економски карактеристики и ризици се оние на должничкиот инструмент.
- Б4.3.3 Вграден дериватив без опција (како што е вграден термин или своп) е одвоен од неговиот основен договор врз основа на неговите наведени или имплицитни суштински услови, така што резултира со тоа деривативот да има објективна вредност нула при почетно признавање. Вграден дериватив кој се заснова на опција (како што е вградена опција за купување и продавање, инструменти за гарантирање на горна и долна граница на кредит или своп опции) е одвоен од неговиот основен договор врз основа на наведените услови и на карактеристиката на опцијата. Почетната сметководствена вредност на основниот инструмент е износот што преостанува по одвојувањето на вградениот дериватив.
- Б4.3.4 Обично, повеќекратни вградени деривативи во еден хибриден договор се третираат како еден сложен вграден дериватив. Меѓутоа, вградените деривативи што се класифицираат како капитал (види МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*) се евидентираат одделно од оние што се класифицирани како средства или обврски. Освен тоа, доколку хибридниот договор има повеќе од еден вграден дериватив и тие деривативи се однесуваат на различни изложености на ризик и можат веднаш да се одвојат и се независни едни од други, тие се евидентираат одделно еден од друг.
- Б4.3.5 Економските карактеристики и ризици на вградениот дериватив не се тесно поврзани со основниот договор (точка 4.3.3(a)) во следниве примери. Во овие примери, под претпоставка дека се исполнети условите од точка 4.3.3(b) и (в), субјектот го евидентира вградениот дериватив одделно од основниот договор.
- (а) Продажна опција вградена во инструмент кој му овозможува на имателот да бара од издавачот повторно да го стекне инструментот за паричен износ или за друго средство кое варира врз основа на промената на капиталот или цената или индексот на стоката, не е тесно поврзана со основен должнички инструмент.
 - (б) Опција или автоматска одредба за продолжување на временскиот период кој е преостанат до доспевање на должничкиот инструмент не е тесно поврзана со основниот должнички инструмент, освен ако не постои истовремено коригирање на сегашната пазарна стапка на каматата во времето на продолжувањето. Доколку субјектот издаде должнички инструмент и имателот на тој должнички инструмент запише опција на купување на должнички инструмент на трета страна, издавачот ќе ја смета опцијата на купување како продолжување на временскиот период до доспевање под услов од издавачот да може да се побара да учествува, или да овозможи, повторен излез на пазарот на должничкиот инструмент како на тоа што била искористена опцијата на купување.
 - (в) Плаќања на камата или главнина кои се индексирани во капитал вградени во основен должнички инструмент или во договор за осигурување—со кој износот на камата или главнина е индексирани со вредноста на сопственичкиот инструмент—не се тесно поврзани со основниот инструмент затоа што ризиците кои се својствени на основниот договор и на вградениот дериватив не се слични.
 - (г) Плаќања на камата или главнина кои се индексирани во стоки вградени во основен должнички инструмент или во договор за осигурување—со кој износот на камата или главнина е индексирани со цената на стоката (како што е злато)—не се тесно поврзани со основниот инструмент затоа што ризиците кои се својствени на основниот договор и на вградениот дериватив не се слични.
 - (д) Опција за купување, за продавање или опција за авансно плаќање вградена во основен должнички договор или во основен договор за осигурување не е тесно поврзана со основниот договор, освен ако:
 - (i) цената на извршување на опцијата е приближно еднаква, на секој датум на извршување, на амортизираната набавна вредност на основниот должнички инструмент или на сметководствената вредност на основниот договор за осигурување; или

МСФИ 9

- (ii) цената на извршување на опцијата за авансно плаќање му надоместува на работодавачот износ до приближната сегашна вредност за загубена камата за преостанатото времетраење на основниот договор. Загубената камата е производ на авансно платена главнина помножено со разликата во каматните стапки. Разликата во каматните стапки е вишокот на ефективната каматна стапка од основниот договор врз ефективната каматна стапка што би ја добил субјектот на датумот на авансното плаќање доколку субјектот повторно би ја инвестирал авансно платената главнина во сличен договор за преостанатото времетраење на основниот договор.
- Проценката на тоа дали опцијата на купување или опцијата на продажба е тесно поврзана со основниот должнички договор се прави пред да се оддели елементот на капитал на конвертибилниот должнички инструмент во согласност со МСС 32.
- (f) Кредитните деривативи кои се вградени во основен должнички инструмент и ѝ дозволуваат на едната од страните („корисник“) да го пренесе кредитниот ризик од определено референтно средство, кое не мора да го поседува, на друга страна („гарант“), не се тесно поврзани со основниот должнички инструмент. Таквите кредитни деривативи му овозможуваат на гарантот да го преземе кредитниот ризик што е поврзан со референтното средство без да мора директно да го поседува тоа средство.
- Б4.3.6 Пример за хибриден договор е финансиски инструмент кој му дава на имателот право повторно да му го продаде (да му го врати) финансискиот инструмент на издавачот во замена за износ на пари или други финансиски средства кој варира врз основа на промената на индексот на капитал или индексот на стока што може да се зголеми или намалува („инструмент што може да му се врати на издавачот“). Освен ако издавачот при почетното признавање го назначува инструментот што може да му се врати на издавачот како финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба, се бара одвојување на вградениот дериватив (т.е. индексирано плаќање на главнината) според точка 4.3.3, затоа што основниот договор е должнички инструмент според точка Б4.3.2 и индексираното плаќање на главнината не е тесно поврзано со основниот должнички инструмент според точка Б4.3.5(a). Од причина што плаќањето на главнината може да се зголеми или намалува, вградениот дериватив е дериватив без опција чија вредност се индексира според предметна променлива.
- Б4.3.7 Во случај на инструмент што може да му се врати на издавачот, кој може повторно да се продаде во кое било време за пари кои се еднакви на пропорционалниот удел во нето-вредноста на средството на субјектот (како што се единици на отворен заеднички фонд или некои инвестициски производи што се поврзани со единица), ефектот од одвојувањето на вградениот дериватив и евидентирањето на секоја компонента е да се мери хибридниот договор според износот на откупување на крајот од периодот на известување доколку имателот го искористи своето право да му го продаде тој инструмент назад на издавачот.
- Б4.3.8 Економските карактеристики и ризици на вградениот дериватив се тесно поврзани со економските карактеристики и ризици на основниот договор во следниве примери. Во овие примери, субјектот не го евидентира вградениот дериватив одделно од основниот договор.
- (a) Вграден дериватив во кој основа е каматна стапка или индекс на каматна стапка која може да го промени износот на каматата, кој инаку би бил платен или добиен од основен должнички договор кој содржи камата или договор за осигурување е тесно поврзан со основниот договор, освен ако хибридниот договор може да биде намирен на таков начин што имателот суштински не би го вратил своето цело признато инвестирање или вградениот дериватив, најмалку двојно би ја зголемил почетната стапка на поврат од основниот договор на имателот и ако би резултирал со стапка на поврат која е најмалку двојно поголема отколку што би бил поврат според пазарна стапка за договор со истите услови како и основниот договор.
- (б) Вграден инструмент со кој се гарантира долна или горна граница на каматна стапка кај должнички договор или договор за осигурување е тесно поврзан со основниот договор, под услов инструментот со кој се гарантира горната граница да биде на исто ниво, или над нивото, на пазарната каматна стапка и инструментот со кој се гарантира долната граница на каматната стапка да биде на или под пазарна каматна стапка кога се издава договорот, и дека не е направен леверидж за инструментите со кои се гарантира долна или горна граница на каматна стапка во однос на основниот договор. Слично на тоа, одредбите содржани во договор за купување или продажба на средство (на пример, трговска стока) кои воспоставуваат инструмент со кој се гарантира долна или горна граница на цената која треба да се плати или добие за средството се тесно поврзани со основниот договор

МСФИ 9

- доколку и двата инструмента за гарантирање на долна или горна граница на кредитот резултирале со негативен паричен тек на почетокот и ако не биле предмет на леверџ.
- (в) Вграден дериватив на странска валута кој овозможува проток на плаќања на главнина или камата кои се деноминирани во странска валута и кои се вградени во основен должнички инструмент (на пример, обврзница со две валути) е тесно поврзан со основниот должнички инструмент. Таквиот дериватив не се одвојува од основниот инструмент затоа што МСС 21 *Ефекти од промена на девизните курсеви* бара добивките и загубите во странска валута од монетарни ставки да се признаваат во добивка или загуба.
- (г) Вграден дериватив на странска валута во основен договор кој е договор за осигурување или не е финансиски инструмент (како што е договор за купопродажба на нефинансиска ставка таму каде што цената е деноминирана во странска валута) е тесно поврзан со основниот договор под услов да не бил направен леверџ, да не содржи карактеристика на опција, и да бара плаќања деноминирани во една од следниве валути:
- (i) функционалната валута на која било од суштинските страни во тој договор;
 - (ii) валутата во која цената на поврзаното добро или услуга што е стекнато или испорачано рутински се деноминира во комерцијалните трансакции низ целиот свет (како што е американскиот долар за трансакции со сурова нафта); или
 - (iii) валута која обично се користи во договори за купување или продавање нефинансиски ставки во економско опкружување во кое се случува трансакцијата (на пример, релативно стабилна и ликвидна валута која обично се користи во локални деловни трансакции или во надворешна трговија).
- (д) Вградена опција за авансно плаќање во стрип само на каматна стапка или стрип само на главнина е тесно поврзана со основниот договор под услов основниот договор (i) првично да резултирал од одвојувањето на правото за добивање договорни готовински текови на финансискиот инструмент кој, сам по себе, не содржел вграден дериватив, и (ii) не содржи никакви услови кои не постоеле во првичниот основен должнички договор.
- (ф) Вграден дериватив во основен договор за наем е тесно поврзан со основниот договор доколку вградедниот дериватив е (i) индекс кој се однесува на инфлација, како што е индекс на плаќања за наем во однос на индекс на цена на потрошувачка (под услов наемот да не бил предмет на леверџ и индексот да се однесува на инфлацијата во економското опкружување на субјектот), (ii) променливи плаќања за наем врз основа на поврзани продажби или (iii) променливи плаќања за наем врз основа на променливи каматни стапки.
- (е) Карактеристика која ги поврзува единиците вградени во основен финансиски инструмент или во основен договор за осигурување е тесно поврзана со основниот инструмент или со основниот договор доколку плаќањата кои се деноминирани во единица се мерат според сегашните вредности на единицата кои ги одразуваат објективните вредности на средствата на фондот. Карактеристиката која ги поврзува единиците е договорниот временски период кој бара плаќања деноминирани во единици на интерниот или на екстерниот вложувачки фонд.
- (ж) Дериватив вграден во договор за осигурување е тесно поврзан со основниот договор за осигурување доколку вградедниот дериватив и основниот договор за осигурување се толку многу меѓусебно зависни што субјектот не може да го мери вградедниот дериватив одделно (т.е. без да го зема предвид основниот договор).

Инструменти кои содржат вградени деривативи

- B4.3.9 Како што е наведено во точка B4.3.1, кога субјектот станува страна во хибриден договор со основен договор кој не е средство во рамките на опфатот на овој Стандард и со еден или повеќе вградени деривативи, точката 4.3.3 бара од субјектот да го идентификува секој такв вграден дериватив, да процени дали постои обврска да биде одвоен од основниот договор и, за оние за кои постои обврска да бидат одвоени, да ги измери деривативите според објективна вредност при почетно признавање и последователно. Овие барања можат да бидат уште посложени, или да резултираат со помалку веродостојни мерења, отколку што би било мерењето на целиот инструмент според објективна вредност преку добивка или загуба. Поради таа причина, овој Стандард дозволува целиот хибриден договор да биде назначен според објективна вредност преку добивка или загуба.
- B4.3.10 Таквото назначување може да се користи или доколку точката 4.3.3 бара одвоениот дериватив да се одвои од основниот договор, или доколку забранува такво одвојување. Меѓутоа, точката 4.3.5 нема да го оправда назначувањето на хибридниот договор според објективна вредност преку добивка или

МСФИ 9

загуба во случаите наведени во точка 4.3.5(а) и (б) затоа што тоа не би ја намалило сложеноста ниту би ја зголемило веродостојноста.

Повторна проценка на вградените деривативи

- Б4.3.11 Во согласност со точка 4.3.3, субјектот треба да процени дали е потребно вградениот дериватив да се одвои од основниот договор и да се евидентира како дериватив тогаш кога субјектот за првпат станува договорна страна. Последователна повторна проценка е забранета, освен ако не се случила промена во условите на договорот кои значителни ги менуваат паричните текови кои инаку би се барале според договорот, и во тој случај се бара повторна проценка. Субјектот утврдува дали измената на паричните текови е значителна така што ќе го разгледа степенот до кој очекуваните идни готовински текови поврзани со вградениот дериватив, со основниот договор или со двете се промениле и дали промената е значителна во однос на претходните очекувани готовински текови од договорот.
- Б4.3.12 Точката Б4.3.11 не се применува на вградени деривативи во договори што се стекнати во:
- (а) деловна комбинација (како што е дефинирано во МСФИ 3 *Деловни комбинации*);
 - (б) комбинација на субјекти или деловни потфати кои се под заедничка контрола како што е опишано во точките Б1–Б4 од МСФИ 3; или
 - (в) формирање на заедничко вложување како што е дефинирано во МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*

или нивна можна повторна проценка на датумот на стекнување.⁴

Повторна класификација на финансиски средства (Дел 4.4)**Повторна класификација на финансиски средства**

- Б4.4.1 Точката 4.4.1 бара од субјектот повторно да ги класифицира (реклаифицира) финансиските средства доколку субјектот го промени својот деловен модел за управување со тие финансиски средства. Таквите промени се очекува да бидат мошне ретки. Таквите промени се утврдени од високото раководство како резултат на надворешни или внатрешни промени и тие мора да бидат значителни врз работењето на субјектот и да можат да се покажат на надворешни страни. Според тоа, промена на деловниот модел на субјектот ќе се случи само тогаш кога субјектот или ќе започне или ќе престане да врши активност која е значителна за неговите операции; на пример, кога субјектот стекнал, отуѓил или прекинал деловна линија. Некои примери за промена на деловниот модел се следниве:
- (а) Субјектот има портфолио на комерцијални заеми што ги чува за да ги продаде во краток временски период. Субјектот стекнува друштво кое управува со комерцијалните заеми и има деловен модел кој ги чува заемите со цел да наплати договорни готовински текови. Портфолиото на комерцијални заеми повеќе не е на продажба, и со портфолиото сега се управува заедно со стекнатите комерцијални заеми, и сите се чуваат со цел наплата на договорните готовински текови.
 - (б) Друштво кое дава финансиски услуги решило да го затвори своето деловно работење кое се занимава со хипотекарни кредити. Тоа деловно работење повеќе не прифаќа нови работења и друштвото за финансиски услуги активно го потенцира на пазарот портфолиото на заеми за продажба.
- Б4.4.2 Промената на целта на деловниот модел на субјектот мора да се ефектуира пред датумот на рекласификација. На пример, доколку друштво кое дава финансиски услуги решило на 15 февруари да го затвори своето деловно работење кое се занимава со хипотекарни кредити и, поради тоа, мора повторно да ги класифицира сите засегнати финансиски средства на 1 април (т.е. првиот ден од следниот известувачки период на субјектот), субјектот не смее да прифати ново работење со хипотекарни кредити, ниту на каков било начин да се ангажира во активности кои се доследни на неговиот поранешен деловен модел по 15 февруари.
- Б4.4.3 Следниве не се сметаат за промена на деловниот модел:
- (а) Промена во намерата која се однесува на определени финансиски средства (дури и во околности на значителни промени на пазарните услови).

⁴ МСФИ 3 се занимава со прашањето на стекнување договори со вградени деривативи во деловна комбинација.

МСФИ 9

- (б) Привремено исчезнување на определен пазар за финансиски средства.
- (в) Пренос на финансиски средства помеѓу делови на субјектот кои имаат различни деловни модели.

Мерење (Поглавје 5)**Почетно мерење (Дел 5.1)**

- B5.1.1** Објективната вредност на финансискиот инструмент при почетно признавање обично е цената на трансакцијата (т.е. објективната вредност на надоместокот кој бил даден или примен, види исто така точка B5.1.2A и МСФИ 13). Меѓутоа, доколку еден дел од надоместокот кој бил даден или примен е за нешто друго, освен за финансискиот инструмент, субјектот треба да ја мери објективната вредност на финансискиот инструмент. На пример, објективната вредност на долгорочен заем или побарување кои не носат камата може да се измерат според сегашната вредност на сите идни парични примања дисконтирано со користење на каматната стапка (стапки) која (кои) преовладува(ат) за сличен инструмент (сличен во смисла на валута, вид на каматна стапка и други фактори) со сличен кредитен рејтинг. Секој дополнителен износ даден на заем е расход или намалување на приходот, освен ако не се квалификува за признавање како некој друг вид средство.
- B5.1.2** Доколку субјектот создаде заем кој носи вонпазарна каматна стапка (на пример, 5 проценти, кога пазарната стапка за слични заеми е 8 проценти), и добива авансен надомест како надоместок, субјектот го признава заемот според неговата објективна вредност, т.е. нето од надоместокот што го добива.
- B5.1.2A** Најдобар доказ за објективната вредност на финансискиот инструмент при почетно признавање е обично цената на трансакцијата (т.е. објективната вредност на надоместокот кој бил даден или примен, види исто така и МСФИ 13). Доколку субјектот утврди дека објективната вредност при почетно признавање се разликува од цената на трансакцијата како што е наведено во точка 5.1.1A, субјектот треба да го евидентира тој инструмент на тој датум, како што следува:
- (а) При мерењето кое се бара со точка 5.1.1 доколку таа објективна вредност е докажана со котирана цена на активен пазар за идентично средство или обврска (т.е. инпут на Ниво 1) или врз основа на техника за вреднување која користи само податоци од пазари што можат да се следат. Субјектот треба да ги признае разликата помеѓу објективната вредност при почетно признавање и цената на трансакцијата како добивка или загуба.
 - (б) Во сите други случаи, при мерењето кое се бара со точка 5.1.1, коригирано за да ја одложи разликата помеѓу објективната вредност при почетно признавање и цената на трансакцијата. По почетното признавање, субјектот треба да ја признае таа одложена разлика како добивка или загуба само до степен до кој таа произлегува од промена на фактор (вклучувајќи и време), која учесниците на пазарот би ја зеле предвид кога ја определуваат цената на средството или обврската.

Последователно мерење (Делови 5.2 и 5.3)

- B5.2.1** Доколку финансиски инструмент кој претходно бил признат како финансиско средство се мери според објективна вредност преку добивка или загуба и неговата објективна вредност се намали под нула, тоа е финансиска обврска измерена во согласност со точка 4.2.1. Меѓутоа, хибридни договори со основни договори кои се средства во рамките на опфатот на овој Стандард секогаш се мерат во согласност со точка 4.3.2.
- B5.2.2** Следниве примери го илустрираат сметководственото евидентирање на трошоци на трансакции при почетно и последователно мерење на финансиско средство кое се мери според објективна вредност со промени преку останата сеопфатна добивка во согласност или со точка 5.7.5 или со точка 4.1.2A. Субјектот стекнува финансиско средство за ПЕ100, плус провизија за купување од ПЕ2. На почетокот, субјектот го признава средството според ПЕ102. Периодот на известување завршува еден ден подоцна, кога котираната пазарна цена на средството е ПЕ100. Доколку средството би било продадено, би била платена провизија од ПЕ3. На тој датум, субјектот го мери средството според ПЕ100 (без да ја зема предвид евентуалната провизија при продажба) и признава загуба од ПЕ2 во останата сеопфатна добивка. Доколку финансиското средство се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2A, трошоците на трансакцијата се амортизираат во добивка или загуба со користење на методот на ефективна камата.

МСФИ 9

Б5.2.2А Последователното мерење на финансиско средство или финансиска обврска и последователното признавање на добивки или загуби опишани во точка Б5.1.2А треба да бидат доследни на барањата од овој Стандард.

Вложувања во сопственички инструменти и договори за тие вложувања

Б5.2.3 Сите вложувања во сопственички инструменти и договори за тие инструменти мора да бидат измерени според објективна вредност. Меѓутоа, во ограничен број околности, набавната вредност може да биде соодветната проценка на објективната вредност. Тоа може да биде случај доколку се достапни недоволно понови информации за да се измери објективната вредност, или доколку постои широк опсег на можни мерења на објективната вредност и набавната вредност претставува најдобра проценка на објективната вредност во тој опсег.

Б5.2.4 Индикатори дека набавната вредност можеби нема да биде репрезентативна за објективната вредност вклучуваат:

- (а) Значителна промена на извршувањето на субјект во кој е вложено во споредба со буџетите, плановите или определени клучни настани.
- (б) Промени во очекувањето дека ќе бидат остварени одредени клучни настани поврзани со технички производ на субјектот во кој е вложено.
- (в) Значителна промена на пазарот од аспект на капиталот на субјектот во кој е вложено или на негови производи или потенцијални производи.
- (г) Значителна промена во глобалната економија или во економското опкружување во кое работи субјектот во кој е вложено.
- (д) Значителна промена во извршувањето на споредливи субјекти, или во вреднувањето кое е имплицитно од целокупниот пазар.
- (ѓ) Интерни прашања на субјектот во кој е вложено, како што се измами, комерцијални спорови, судски постапки, промени во раководството или стратегијата.
- (е) Докази од надворешни трансакции во капиталот на субјектот во кој е вложено, било од страна на субјектот во кој е вложено (како што е свежо издавање на капитал) или преку пренос на сопственички инструменти помеѓу трети страни.

Б5.2.5 Листата во точка Б5.2.4 не е конечна. Субјектот треба да ги користи сите информации во врска со извршувањето и работењето на субјектот во кој е вложено кои стануваат достапни по датумот на почетно признавање. Доколку постојат такви релевантни фактори, тие може да бидат индикација дека набавната вредност можеби не е репрезентативна за објективната вредност. Во такви случаи, субјектот мора да ја измери објективната вредност.

Б5.2.6 Набавната вредност никогаш не е најдобра проценка на објективната вредност на вложувања во котираните сопственички инструменти (или договори за котираните сопственички инструменти).

Мерење на амортизираната набавна вредност (Дел 5.4)**Метод на ефективна камата**

Б5.4.1 При примената на методот на ефективна камата, субјектот идентификува надоместоци кои се составен дел од ефективната каматна стапка на финансискиот инструмент. Описот на надоместоците за финансиски услуги можеби нема да биде показател за природата и суштината на дадените услуги. Надоместоците кои се составен дел од ефективната каматна стапка на финансискиот инструмент се третираат како коригирање на ефективната каматна стапка, освен ако финансискиот инструмент се мери според објективна вредност, при што промената на објективната вредност се признава во добивка или загуба. Во тие случаи, надоместоците се признаваат како приход или расход тогаш кога инструментот почетно се признава.

Б5.4.2 Надоместоците кои се составен дел од ефективната каматна стапка на финансискиот инструмент вклучуваат:

- (а) Првични надоместоци добиени од субјектот со цел создавање или стекнување на финансиско средство. Таквите надоместоци може да вклучуваат надомест за активности како што се вреднување на финансиската состојба на корисникот на заем, вреднување и евидентирање на гаранции, обезбедување и други аранжмани за гарантирање, преговарање за условите на инструментот, подготовка и обработка на документацијата и затворање на

МСФИ 9

- транзакцијата. Овие надоместоци се составен дел од настанувањето на учеството со резултатички финансиски инструмент.
- (б) Надоместоци за обврски што се добиени од субјектот со цел започнување на кредитна постапка тогаш кога обврската по основ на заем не се мери во согласност со точка 4.2.1(a) и е веројатно дека субјектот ќе влезе во специфичен аранжман за позајмување. Овие надоместоци се сметаат како надомест за тековно учество во стекнувањето на финансискиот инструмент. Доколку обврската истече без притоа субјектот да даде заем, надоместокот се признава како приход по истекувањето.
- (в) Првични надоместоци платени по издавање на финансиските обврски мерени според амортизирана набавна вредност. Овие надоместоци се составен дел од настанувањето на учеството во финансиската обврска. Субјектот прави разлика помеѓу надоместоците и трошоците кои се составен дел од ефективната каматна стапка за финансиската обврска и првичните надоместоци и трошоци на трансакцијата кои се однесуваат на правото на давање услуги, како што се услугите за управување со вложувања.
- B5.4.3 Надоместоци кои не се составен дел од ефективната каматна стапка на финансискиот инструмент и кои се евидентираат во согласност со МСФИ 15 вклучуваат:
- (а) надоместоци кои се наплаќаат за сервисирање на заем;
- (б) надоместоци за обврска за започнување постапка за заем кога обврската по основ на заем не се мери во согласност со точка 4.2.1(a) и не е веројатно дека субјектот ќе го склучи конкретниот аранжман за позајмување; и
- (б) надоместоци за конзорциски заем (заем во кој има повеќе учесници) што ги добил субјект кој организира заем и не задржува дел од пакетот на заемот за себе (или задржува дел по истата ефективна каматна стапка за споредлив ризик како и други учесници).
- B5.4.4 Кога го применува методот на ефективна камата, субјектот обично ги амортизира сите надоместоци, ставки што биле платени или добиени, трансакциски трошоци и други премии или дисконти што се вклучени во пресметката на ефективната каматна стапка за време на очекуваниот животен век на финансискиот инструмент. Меѓутоа, се користи и пократок период доколку тоа е периодот на кој се однесуваат надоместоците, ставките што биле платени или добиени, трансакциските трошоци, премиите или дисконтите. Ова ќе биде така тогаш кога повторно се определува цената на променливата вредност на која се однесуваат надоместоците, ставките што биле платени или добиени, трансакциските трошоци, премиите или дисконтите и тоа според пазарни цени пред очекуваното доспевање на финансискиот инструмент. Во таков случај, соодветниот период на амортизација е периодот до следниот таков датум на повторно утврдување на цената. На пример, доколку премија или дисконт од финансиски инструмент, кој има променлива стапка ја одразува каматата која доспеала од тој финансиски инструмент од датумот на кој била платена последната камата, или промените на пазарните стапки, откако променливата каматна стапка била ресетирана на пазарни стапки, таа ќе биде амортизирана до следниот датум на кој променливата камата се ресетира на пазарни стапки. Ова е затоа што премијата или дисконтот се однесуваат на периодот до следното ресетирање на каматната стапка бидејќи, на тој датум, променливата каматна стапка на која се однесува премијата или дисконтот (т.е. пазарните стапки) се ресетира на пазарни стапки. Меѓутоа, доколку премијата или дисконтот се резултат на промена на кредитниот распон за време на променливата стапка специфицирана во финансискиот инструмент, или на други променливи кои не се ресетираат на пазарни стапки, тогаш се амортизира во очекуваниот животен век на финансискиот инструмент.
- B5.4.5 За финансиски средства со променлива стапка и финансиски обврски со променлива стапка, периодичното повторно проценување на паричните текови со цел да се одразат движењата на пазарните стапки на каматата ја менува ефективната каматна стапка. Доколку финансиско средство со променлива стапка или финансиска обврска со променлива стапка биде почетно признаено според износ што е еднаков на побарување или обврска по основ на главнина при доспевање, повторното проценување на идните плаќања на каматата обично нема значително влијание на сметководствената вредност на средството или обврската.
- B5.4.6 Доколку субјектот ги ревидира своите проценки за плаќања или примања (вклучувајќи и измени во согласност со точка 5.4.3 и промени во оценките на очекуваните кредитни загуби), субјектот треба да ја коригира бруто- сметководствената вредност на финансиското средство или амортизираната набавна вредност на финансиската обврска (или класа на финансиски инструменти) за да ги прикаже реалните и ревидираните проценети договорни готовински текови. Субјектот повторно ја пресметува бруто- сметководствената вредност на финансиското средство или амортизираната набавна вредност на финансиската обврска според сегашната вредност на проценетите идни договорни готовински текови кои се дисконтираат според првичната ефективна

МСФИ 9

каматна стапка на финансискиот инструмент (или кредитно прилагодена ефективна каматна стапка за купени или создадени финансиски средства чија вредност е намалена поради кредитни загуби) или, кога е применливо, ревидираната ефективна каматна стапка пресметана во согласност со точка 6.5.10. Ваквото коригирање се признава во добивка или загуба како приход или расход.

- Б5.4.7 Во некои случаи, финансиското средство се смета за средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби при почетно признавање затоа што кредитниот ризик е многу висок, и во случај на купување, тоа средство е стекнато со голем попуст. Од субјектот се бара да ги опфати почетните очекувани кредитни загуби во проценетите готовински текови кога ја пресметува кредитно прилагодена ефективна каматна стапка за финансиски средства за кои, при почетно признавање, се смета дека се со намалена вредност поради кредитни загуби во моментот на купувањето или создавањето. Меѓутоа, ова не значи дека кредитно прилагодена ефективна каматна стапка треба да се намали единствено поради тоа што финансиското средство има висок кредитен ризик при почетно признавање.

Трошоци на трансакција

- Б5.4.8 Трошоците на трансакција вклучуваат надоместоци и провизии што им се плаќаат на агенти (вклучувајќи и вработени кои работат како продажни агенти), советници, брокери и дилери, давачки на регулаторни агенции и берзи на хартии од вредност, и даноци и давачки во врска со пренос. Трошоци на трансакција не вклучуваат должнички премии или дисконти, трошоци на финансирање или интерни административни или трошоци на чување.

Отпис

- Б5.4.9 Отписот може да се однесуваат на финансиското средство во целост или на негов дел. На пример, субјектот планира да изврши обезбедување на финансиско средство и очекува дека ќе успее да поврати не повеќе од 30 проценти од финансиското средство од обезбедувањето. Доколку не постојат разумни изгледи дека субјектот ќе успее да надомести понатамошни готовински текови од финансиското средство, субјектот треба да ги отпише преостанатите 70 проценти од финансиското средство.

Обезвреднување (Дел 5.5)**Колективна и поединечна основа за проценка**

- Б5.5.1 За да може да се исполни целта на признавање на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век кај значителни зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање, можеби ќе биде неопходно да се направи проценка на значителните зголемувања на кредитниот ризик на колективна основа така што ќе се разгледаат информациите кои укажуваат на значителни зголемувања на кредитниот ризик на, на пример, група или подгрупа на финансиски инструменти. Ова е за да се обезбеди дека субјектот ќе ја исполни својата цел за признавање на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век кога има значително зголемувања на кредитниот ризик, дури и ако доказите за таквите значителни зголемувања на кредитниот ризик на ниво на поединечен инструмент сè уште не се достапни.
- Б5.5.2 Очекуваните кредитни загуби за време на животниот век обично се очекува да се признаат пред финансискиот инструмент да го пречекори рокот на доспевање. Обично, кредитниот ризик значително се зголемува пред финансискиот инструмент да го пречекори рокот на доспевање или се разгледуваат други фактори на доцнење кои се специфични за корисникот на заем (на пример, модификација или реструктурирање). Соодветно на тоа, кога се достапни разумни и поткрепувачки информации кои се повеќе ориентирани кон иднината отколку информации во врска со пречекорувањето на рокот на доспевање, и тоа без непотребни трошоци или напори, тие мора да се користат за проценка на промените во кредитниот ризик.
- Б5.5.3 Меѓутоа, зависно од природата на финансиските инструменти и расположливоста на информациите за кредитниот ризик за определени групи финансиски инструменти, субјектот можеби нема да биде во можност да идентификува значителни промени во кредитниот ризик за поединечни финансиски инструменти пред финансискиот инструмент да го пречекори рокот на доспевање. Ова може да биде случај кај финансиски инструменти, како што се потрошувачките кредити, за кои има малку или воопшто нема ажурирани информации за кредитен ризик кои редовно се добиваат и се следат на ниво на поединечен инструмент, сè додека клиентот не ги прекрши условите од договорот. Доколку промените на кредитниот ризик за поединечни финансиски инструменти не се евидентираат пред да го пречекорат рокот на доспевање, исправка на вредност за загуби базирана само на кредитни

МСФИ 9

информации на ниво на поединечен финансиски инструмент не би ги прикажала веродостојно промените во кредитниот ризик по почетното признавање.

- B5.5.4 Во некои околности, субјектот нема разумни и поткрепувачки информации што се достапни без непотребни трошоци или напори за да ги измери очекуваните кредитни загуби за време на животниот век врз основа на поединечен инструмент. Во тој случај, очекуваните кредитни загуби за време на животниот век треба да се признаат на колективна основа која ги зема предвид сеопфатните информации во врска со кредитниот ризик. Ваквите сеопфатни информации во врска со кредитниот ризик мора да содржат не само информации за пречекорениот рок на доспевање туку, исто така, и сите релевантни кредитни информации, вклучувајќи и макроекономски информации кои се ориентирани кон иднината, со цел да може приближно да ги процени резултатите од признавањето на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век тогаш кога се случило значително зголемување на кредитниот ризик од почетното признавање на ниво на поединечен инструмент.
- B5.5.5 За целите на утврдување значителни зголемувања на кредитниот ризик и признавање исправка на вредност за загуби на колективна основа, субјектот може да ги групира финансиските инструменти врз основа на заеднички карактеристики на кредитниот ризик со цел овозможување анализа која има за цел да овозможи навремено идентификување на значителни зголемувања на кредитниот ризик. Субјектот не треба да ги прикрива овие информации преку групирање финансиски инструменти со различни карактеристики на ризик. Примери за заеднички карактеристики на ризик би можеле да вклучуваат, но не се ограничени само на:
- (а) видот на инструментот;
 - (б) оценките на кредитниот ризик;
 - (в) видот на обезбедувањето;
 - (г) датумот на почетното признавање;
 - (д) преостанатиот временски период до доспевање;
 - (е) индустриската дејност;
 - (ж) географската локација на корисникот на заем; и
 - (з) вредноста на обезбедувањето која се однесува на финансиското средство доколку има влијание на веројатноста да се случи неизвршување на плаќањата (на пример, заеми без право на пренос на побарувањето во некои законодавства или показател заем-вредност).
- B5.5.6 Точката 5.5.4 бара очекуваните кредитни загуби за време на животниот век да се признаат за сите финансиски инструменти кај кои имало значителни зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање. За да се исполни оваа цел, доколку субјектот не е во можност да ги групира финансиските инструменти за кои се смета дека кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање врз основа на заедничките карактеристики на кредитниот ризик, субјектот треба да ги признае очекуваните кредитни загуби за време на животниот век за делот на финансиското средство за кое се смета дека кредитниот ризик значително се зголемил. Групирањето на финансиските инструменти за да се процени дали има промени во кредитниот ризик на колективна основа може да се менува низ времето како што ќе стануваат достапни нови информации во врска со групи или поединечни финансиски инструменти.

Време на признавање на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век

- B5.5.7 Проценката на тоа дали очекуваните кредитни загуби за време на животниот век треба да се засноваат на значителни зголемувања на веројатноста или на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања по почетното признавање (без разлика на тоа дали е повторно определена цената на финансискиот инструмент за да одрази зголемување на кредитниот ризик) наместо на докази за намалување на вредноста на финансиското средство поради кредитни загуби на датумот на известување или на реално случување на неизвршување на плаќања. Во основа, ќе се случи значително зголемување на кредитниот ризик пред вредноста на финансиското средство да биде намалена поради кредитни загуби или пред реално да се случи неизвршување на плаќања.
- B5.5.8 За обврски по основ на заем, субјектот ги разгледува промените во ризикот од неизвршување на плаќања во однос на заемот на кој се однесува обврската. За договори за финансиски гаранции, субјектот ги разгледува промените во ризикот дека конкретниот должник нема да изврши плаќања во однос на договорот.

МСФИ 9

- Б5.5.9 Значајноста на промената на кредитниот ризик од почетното признавање зависи од ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања при почетно признавање. Затоа, дадена промена, во апсолутна смисла, на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања, ќе биде позначајна за финансиски инструмент кој има понизок почетен ризик од неизвршување на плаќања во споредба со финансиски инструмент кој има повисок почетен ризик од неизвршување на плаќања.
- Б5.5.10 Ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања во однос на финансиски инструменти кои имаат споредлив кредитен ризик е поголем колку што е подолг очекуваниот животен век на инструментот; на пример, ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања кај обврзница која е оценета со ААА и која има очекуван животен век од 10 години е поголем отколку кај обврзница која е оценета со ААА и која има очекуван животен век од пет години.
- Б5.5.11 Поради односот помеѓу очекуваниот животен век и ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања, промената на кредитниот ризик не може да се процени со едноставно споредување на промената на апсолутниот ризик од тоа да се случи неизвршување на плаќања со тек на време. На пример, доколку ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања за финансиски инструмент кој има очекуван животен век од 10 години при почетно признавање е ист со ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања за тој финансиски инструмент кога неговиот очекуван животен век во последователниот период е само пет години, тоа може да укажува на зголемување на кредитниот ризик. Ова е затоа што ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања за време на очекуваниот животен век обично се намалува како што поминува времето доколку кредитниот ризик остане непроменет, а финансискиот инструмент е блиску до доспевање. Меѓутоа, за финансиски инструменти што имаат само значителни обврски за плаќање кои се блиску до доспевањето на финансискиот инструмент, ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања не мора нужно да се намалува како што поминува времето. Во таков случај, субјектот треба исто така да разгледа и други квалитативни фактори кои би покажале дали кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање.
- Б5.5.12 Субјектот може да применува различни пристапи кога прави проценка на тоа дали кредитниот ризик на финансискиот инструмент значително се зголемил од почетното признавање или при мерењето на очекуваните кредитни загуби. Субјектот може да применува различни пристапи за различни финансиски инструменти. Пристап кој не вклучува експлицитна веројатност од неизвршување на плаќања како инпут сам по себе, како што е пристапот на стапки на кредитни загуби, може да биде доследен на барањата од овој Стандард, под услов субјектот да е во можност да ги оддели промените во ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања од промените кај другите двигатели на очекуваните кредитни загуби, како што е обезбедување, и да ги зема предвид следниве нешта кога ја прави проценката:
- (а) промената на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања од почетното признавање;
 - (б) очекуваниот животен век на финансискиот инструмент; и
 - (в) разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори што би можеле да влијаат на кредитниот ризик.
- Б5.5.13 Методите што се користат за да се утврди дали кредитниот ризик се зголемил значително во однос на финансискиот инструмент при почетното признавање треба да ги земат предвид карактеристиките на финансискиот инструмент (или група на финансиски инструменти) и шаблоните на неизвршување на плаќања во минатото за споредливи финансиски инструменти. Без оглед на барањето во точка 5.5.9, за финансиски инструменти за кои шаблоните на неизвршување на плаќања не се концентрирани околу одредена точка за време на очекуваниот животен век на финансискиот инструмент, промените во ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања во наредните 12 месеци можат да бидат разумна апроксимација за промените на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања за време на целиот животен век. Во такви случаи, субјектот може да ги користи промените на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања во наредните 12 месеци за да утврди дали кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање, освен ако околностите укажуваат на тоа дека е неопходна проценка за целиот животен век.
- Б5.5.14 Меѓутоа, за некои финансиски инструменти, или во некои околности, можеби нема да биде соодветно да се користат промените на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања во наредните 12 месеци за да се утврди дали треба да се признаат очекуваните кредитни загуби за време на животниот век. На пример, промените на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања во наредните 12 месеци можеби нема да бидат соодветна основа за одредување на тоа дали кредитниот ризик се зголемил кај финансиски инструмент кој има доспевање поголемо од 12 месеци кога:

МСФИ 9

- (а) финансискиот инструмент има само значителни обврски за плаќање надвор од следните 12 месеци;
- (б) се случуваат промени во релевантните макроекономски или други фактори поврзани со кредити кои не се адекватно одразени во ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања во наредните 12 месеци; или
- (в) промените во факторите поврзани со кредити имаат влијание само на кредитниот ризик на финансискиот инструмент (или имаат повидливо влијание) и по 12 месеци.

Утврдување дали кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање

- B5.5.15 Кога се утврдува дали е потребно признавање на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век, субјектот треба да разгледа разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори и кои можат да влијаат на кредитниот ризик на финансискиот инструмент во согласност со точка 5.5.17(в). Субјектот не мора да прави интензивно истражување за информации кога утврдува дали кредитниот ризик значително се зголемил од почетното признавање.
- B5.5.16 Анализата на кредитниот ризик е повеќе факторска и холистичка анализа; дали определен фактор е релевантен, и неговата тежина во споредба со другите зависи, ќе зависи од видот на производот, карактеристиките на финансиските инструменти и корисникот на заем, како и од географскиот регион. Субјектот треба да разгледа разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори и кои се релевантни за определен финансиски инструмент за кој се прави проценка. Меѓутоа, некои фактори или индикатори можеби нема да можат да се идентификуваат на ниво на поединечен финансиски инструмент. Во таков случај, факторите или индикаторите треба да се проценуваат за соодветните портфолија, групи портфолија или за делови на портфолија на финансиски инструмент за да се утврди дали е исполнето барањето од точка 5.5.3 за признавање на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век.
- B5.5.17 Следнава лист на информации која не е конечна може да биде релевантна при правењето проценка на промените во кредитниот ризик:
- (а) Значителни промени на интерните индикатори на кредитниот ризик како резултат на промена на кредитниот ризик од почетокот, вклучувајќи, но не ограничувајќи се само на кредитниот распон кој би резултирал доколку определен финансиски инструмент или сличен финансиски инструмент со исти услови и со иста договорна страна биле новосоздадени или издадени на датумот на известување.
 - (б) Други промени на стапките или условите на постоечки финансиски инструмент кои би биле значително различни доколку инструментот е новосоздаден или издаден на датумот на известување (како што се построги одредби од договор за заем, зголемени износ на обезбедување или гаранции, или поголема покриеност со приходи) поради промени на кредитниот ризик на финансискиот инструмент од почетното признавање.
 - (в) Значителни промени на надворешните пазарни индикатори на кредитен ризик за определен финансиски инструмент или слични финансиски инструменти кои имаат ист очекуван животен век. Промени на пазарните показатели на кредитниот ризик вклучуваат, но не се ограничени на:
 - (i) кредитниот распон;
 - (ii) своп на цените на неизвршување за отплата на кредит за корисникот на заем;
 - (iii) времетраењето или степенот до кој објективната вредност на финансиското средство била помала од неговата амортизирана набавна вредност; и
 - (iv) други пазарни информации што се однесуваат на корисникот на заем, како што се промени на цената на должнички и сопственички инструменти на корисникот на заем.
 - (г) Реална или очекувана значителна промена на надворешниот кредитен рејтинг на финансискиот инструмент.
 - (д) Реално или очекувано намалување на интерниот кредитен рејтинг за корисникот на заем или намалување на бихевиоралното бодување кое се користи за интерна проценка на кредитниот ризик. Интерните кредитни рејтинзи и интерното бихевиорално бодување се поверодостојни тогаш кога се мапираат според надворешни оценувања или се поткрепени со референтни студии.

МСФИ 9

- (г) Постојни или прогнозирани несакани промени во деловните, финансиските или економските услови кои се очекува да предизвикаат значителна промена на способноста на корисникот на заем да може да ги исполнува своите обврски кои се однесуваат на долгови, како што се реално или очекувано зголемување на каматните стапки или реални или очекувани значителни зголемувања на стапките на невработеност.
- (е) Реални или очекувани значителни промени во резултатите од работењето на корисникот на заем. Примери за ова вклучуваат реални или очекувани намалувања на приходи или маржи, зголемување на ризиците во работењето, недостатоци од обртен капитал, намалување на квалитетот на средствата, поголем леверидж на билансот на состојба, ликвидност, проблеми со управувањето или промени на опфатот на деловната или организациска структура (како што е укинување на сегмент на деловно работење) кое резултира со значителна промена на способноста на корисникот на заем да може да ги исполнува своите обврски кои се однесуваат на долгови.
- (ж) Значителни зголемувања на кредитниот ризик кај други финансиски инструменти од истиот корисник на заем.
- (з) Реални или очекувани значителни несакани промени во регулаторното, економското или технолошкото опкружување на корисникот на заем кои резултираат со значителна промена на способноста на корисникот на заем да може да ги исполнува своите обврски кои се однесуваат на долгови, како што е намалување на побарувачката за производот што го продава корисникот на заем поради промена на технологијата.
- (с) Значителни промени во вредноста на обезбедувањето кој ја поддржува обврската или на квалитетот на гаранциите на трета страна или на кредитните поволности, кои се очекува да го намалат економскиот поттик на корисникот на заем да ги реализира предвидените договорни плаќања или на друг начин ќе имаат влијание на веројатноста од тоа да се случи неизвршување на плаќања. На пример, доколку вредноста на обезбедувањето се намали поради намалување на цените на недвижниот имот, заемопримателите во некои законодавства имаат поголем поттик да не извршуваат плаќања во однос на нивните хипотекарни кредити.
- (и) Значителна промена на квалитетот на гаранцијата дадена од акционер (или од матични друштва на поединецот) доколку акционерот (или матичните друштва) имаат поттик и финансиска способност да го спречат неизвршувањето на плаќања преку „инјектирање“ на капитал или пари.
- (ј) Значителни промени, како што се намалувања на финансиската поддршка од матичното друштво или од друг придружен субјект, или реална или очекувана значителна промена во квалитетот на кредитната поволност, која се очекува да го намали економскиот поттик на корисникот на заем да ги реализира предвидените договорни плаќања. Подобрувањата или зголемувањата на кредитниот квалитет вклучуваат разгледување на финансиската состојба на гарантот и/или, за учества кои се издадени при секуритизации, дали подредените учества се очекува да бидат во состојба да ги апсорбираат очекуваните кредитни загуби (на пример, од заеми кои се во основата на конкретната хартија од вредност).
- (л) Очекувани промени во документацијата за заемот, вклучувајќи очекувано кршење на договорот кое може да доведе до одредба за откажување во договорот за заем или измена на договорот, периоди на ослободување од обврската за плаќање камата, постепени зголемувања на каматната стапка, барање дополнителен обезбедување или гаранции, или други примени на договорната рамка на инструментот.
- (љ) Значителни промени во очекуваното извршување и однесување на корисникот на заем, вклучувајќи промени на статусот на плаќање на заемопримателите во групата (на пример, зголемување на очекуваниот број или обем на задоцнети договорни плаќања или значително зголемување на очекуваниот број заемоприматели со кредитни картички кои се очекува да го достигнат или пречекорат нивниот кредитен лимит или од кои се очекува дека ќе го плаќаат минималниот месечен износ).
- (н) Промени во пристапот на управување со кредитот на субјектот во однос на финансискиот инструмент, т.е. врз основа на новонастанати индикатори на промена на кредитниот ризик на финансискиот инструмент, праксата за управување со кредитен ризик на субјектот се очекува да биде поактивна или да стави поголем акцент на управувањето со инструментот, вклучувајќи и тоа дека ќе започне со поблиско следење или контролирање на инструментот, или субјектот конкретно ќе интервенира кај корисникот на заем.
- (њ) Информации за пречекорување на рокот на доспевање, вклучувајќи и претпоставка која може да се побие како што е наведено во точка 5.5.11.

МСФИ 9

B5.5.18 Во некои случаи, квалитативните и нестатистички квантитативни информации кои се на располагање може да бидат доволни за да се утврди дали финансискиот инструмент го исполнил критериумот за признавање на исправката на вредност за загуби според износ кој е еднаков на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век. Односно, информацијата не мора да поминува низ статистички модел или процес за кредитен рејтинг со цел да се утврди дали имало значително зголемување на кредитниот ризик на финансискиот инструмент. Во други случаи, субјектот можеби ќе треба да разгледа други информации, вклучувајќи информации од негови статистички модели или процеси на кредитен рејтинг. Или, субјектот може да ја заснова проценката на двата вида информации, т.е. квалитативни фактори кои не се евидентирани преку интерниот процес на оценување и специфична категорија за интерно оценување на датумот на известување, земајќи ги предвид карактеристиките на кредитниот ризик при почетно признавање, доколку двата вида информации се релевантни.

Претпоставка која може да се побие со повеќе од 30 дена по пречекорувањето на доспевање

- B5.5.19 Претпоставката која може да се побие во точка 5.5.11 не е апсолутен индикатор дека очекуваните кредитни загуби за време на животниот век треба да се признаат, но се претпоставува дека е последната точка во која очекуваните кредитни загуби за време на животниот век треба да се признаат дури и кога се користат информации што се ориентирани кон иднината (вклучувајќи макроекономски фактори на ниво на портфолио).
- B5.5.20 Субјектот може да ја побие оваа претпоставка. Меѓутоа, субјектот може да го направи тоа само кога има на располагање разумни и поткрепувачки информации што покажуваат дека дури и ако договорните плаќања пречекорат повеќе од 30 дена по доспевањето, тоа не претставува значително зголемување на кредитниот ризик на финансиски инструмент. На пример, кога неплаќањето било административен пропуст, наместо да резултира од финансиски тешкотии на корисникот на заем, или субјектот има пристап до историски докази што покажуваат дека не постои корелација помеѓу значителните зголемувања на ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања и финансиски средства за кои рокот за плаќање е пречекорен повеќе од 30 дена, но тие докази сепак идентификуваат ваква корелација кога рокот за плаќање е пречекорен повеќе од 60 дена.
- B5.5.21 Субјектот не може да ги усогласи времето на значителните зголемувања на кредитниот ризик и признавањето на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век со моментот кога финансиското средство се смета за средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби или според интерната дефиниција на субјектот за неизвршување на плаќања.

Финансиски инструменти кои имаат низок кредитен ризик на датумот на известување

- B5.5.22 Кредитниот ризик на финансискиот инструмент се смета за низок за целите на точка 5.5.10, доколку финансискиот инструмент има низок ризик од неизвршување на плаќања, корисникот на заем има силен капацитет да ги исполни своите обврски за договорни готовински текови во блиска иднина а несаканите промени во економските и деловни состојби на подолг временски период можат да ја намалат, но не мора да значи дека навистина ќе доведат до тоа, способноста на корисникот на заем да ги исполни своите обврски за договорни готовински текови. Финансиските инструменти не се смета дека имаат низок кредитен ризик кога се смета дека ризик од загуба е низок само поради вредноста на обезбедувањето, а без тоа обезбедување не би се сметало дека финансискиот инструмент има низок кредитен ризик. Финансиските инструменти, исто така, не се смета дека имаат низок кредитен ризик само затоа што имаат помал ризик од неизвршување на плаќања од другите финансиски инструменти на субјектот или во однос на кредитниот ризик на законодавството во кое работи субјектот.
- B5.5.23 За да се утврди дали финансискиот инструмент има низок кредитен ризик, субјектот може да ги користи своите интерни рејтинзи на кредитен ризик или други методологии кои се доследни на глобално прифатената дефиниција за низок кредитен ризик и кои ги земаат предвид ризиците и видовите финансиски инструменти што се предмет на проценка. Надворешната оценка „обврзница со висок принос“ е пример за финансиски инструмент за кој може да се смета дека има низок кредитен ризик. Меѓутоа, за финансиските инструменти не се бара да бидат екстерно рангирани за да се смета дека имаат низок кредитен ризик. Меѓутоа, треба да се смета дека тие инструменти имаат низок кредитен ризик од аспект на учесник на пазарот земајќи ги предвид сите услови и барања на финансискиот инструмент.

МСФИ 9

- Б5.5.24 Очекувани кредитни загуби за време на животниот век не се признаваат за финансиски инструмент од едноставна причина што се сметало дека има низок кредитен ризик во претходниот известувачки период а не се смета дека има низок кредитен ризик на датумот на известување. Во ваков случај, субјектот треба да определи дали имало значително зголемување на кредитниот ризик од почетното признавање и, така, дали се бара очекуваните кредитни загуби за време на животниот век да бидат признати во согласност со точка 5.5.3.

Измени

- Б5.5.25 Во некои околности, повторното преговарање или измена на договорните готовински текови на одредено финансиско средство можат да доведат до отпишување на постојното финансиско средство во согласност со овој Стандард. Кога измената на финансиското средство резултира со отпишување на постојното финансиско средство и последователно признавање на изменетото финансиско средство, изменетото средство се смета за „ново“ финансиско средство за целите на овој Стандард.
- Б5.5.26 Соодветно на тоа, датумот на измената треба да се третира како датум на почетно признавање на тоа финансиско средство кога се применуваат барањата за обезвредување на изменетото финансиско средство. Ова обично значи мерење на исправката на вредност за загуби според износ кој е еднаков на дванаесетмесечни очекувани кредитни загуби сè додека не бидат исполнети барањата за признавање на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век од точка 5.5.3. Меѓутоа, во некои необични околности, по направена измена која резултира со отпишување на првичното финансиско средство, може да постојат докази дека изменетото финансиско средство има намалена вредност за кредитни загуби при почетно признавање, и затоа финансиското средство треба да се признае како создадено финансиско средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби. Ова би можело да се случи, на пример, во ситуација во која имало значителна измена на загрозено средство која резултирала со отпишување на првичното финансиско средство. Во ваков случај, може да биде можно измената да резултира со ново финансиско средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби при почетно признавање.
- Б5.5.27 Доколку договорните готовински текови од финансиско средство биле повторно договорени или изменети на друг начин, но финансиското средство не е опишано, тоа финансиско средства нема по автоматизам да се смета дека има понизок кредитен ризик. Субјектот треба да процени дали имало значително зголемување на кредитниот ризик од почетното признавање врз основа на сите разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори. Ова вклучува историски информации и информации кои се ориентирани кон иднината како проценка на кредитниот ризик во текот на очекуваниот животен век на финансиското средство, што вклучува информации за околностите кои довеле до измената. Докази дека критериумите за признавање на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век повеќе не се исполнети може да вклучуваат историјат на најактуелни и навремени плаќања во однос на изменетите договорни услови. Обично, купувачот треба да покаже постојано добро однесување во врска со плаќањата во временскиот период пред кредитниот ризик да се смета дека се намалил. На пример, историјат на пропуштени или нецелосни плаќања обично нема да биде избришан доколку едноставно се реализира едно плаќање навреме, по измената на договорните услови.

Мерење на очекуваните кредитни загуби**Очекувани кредитни загуби**

- Б5.5.28 Очекувани кредитни загуби се проценка која е пондерирана од аспект на веројатноста на кредитни загуби (т.е. сегашната вредност на сите недостатоци на готовина (дефицити)) за време на очекуваниот животен век на финансискиот инструмент. Недостаток на готовина е разликата помеѓу паричните текови кои му се доспеани на субјектот во согласност со договорот и паричните текови кои субјектот очекува да ги добие. Поради тоа што очекуваните кредитни загуби ги земаат предвид износот и времето на плаќања, кредитна загуба настанува дури и ако субјектот очекува да биде исплатен во целост но подоцна од тоа што е предвидено со договорот.
- Б5.5.29 За финансиски средства, а кредитна загуба е сегашната вредност на разликата помеѓу:
- (а) договорните готовински текови кои му се доспеани на субјектот според договорот; и
 - (б) паричните текови кои субјектот очекува да ги добие.
- Б5.5.30 За обврски за неповлечен заем, кредитна загуба е сегашната вредност на разликата помеѓу:

МСФИ 9

- (а) договорните готовински текови кои му се доспеани на субјектот доколку имателот на обврската по основ на заем го повлече кредитот, и
- (б) паричните текови кои субјектот очекува да ги добие доколку заемот биде повлечен.
- B5.5.31 Проценката на субјектот на очекувани кредитни загуби за обврски по основ на кредит треба да биде доследна на неговите очекувања врз основа на повлекувања на таа обврска по основ на заем, т.е. субјектот треба да го земе предвид очекуваниот дел на обврската по основ на заем кој ќе биде повлечен во рок од 12 месеци од датумот на известување, кога се прави проценка на дванаесетмесечни очекувани кредитни загуби, и очекуваниот дел на обврската по основ на заем кој ќе биде повлечен за време на очекуваниот животен век на обврската по основ на заем кога се прави проценка на очекуваните кредитни загуби за време на животниот век.
- B5.5.32 За договор за финансиска гаранција, од субјектот се бара да врши плаќања само во случај на неизвршување на плаќања од страна на должникот во согласност со условите на инструментот што е гарантиран. Според тоа, недостаток на готовина се очекувани плаќања со кои на имателот му се надоместува за кредитната загуба што ја претрпел, намалено за евентуални износи кои субјектот очекува да ги добие од имателот, должникот или од која било друга страна. Доколку средството е целосно гарантирано, проценката на недостатокот на пари за договор за финансиска гаранција би била доследна на проценките на Недостаток на готовина за средството кое е предмет на гаранцијата.
- B5.5.33 За финансиско средство чија вредност е намалена поради кредитни загуби на датумот на известување, но кое не е купено или создадено кредитно - обезвреднето финансиско средство, субјектот треба да ги мери очекуваните кредитни загуби како разлика помеѓу бруто-сметководствената вредност и сегашната вредност на проценетите идни готовински текови дисконтирани според првичната ефективна каматна стапка на финансиското средство. Секоја корекција се признава во добивка или загуба како добивка или загуба од обезвреднување.
- B5.5.34 Кога се мери исправка на вредност за загуби, за побарувања од наем, паричните текови што се користат за одредување на очекуваните кредитни загуби треба да бидат доследни на паричните текови што се користат за мерење на побарувањето по основ на наем во согласност со МСФИ 16 *Наеми*.
- B5.5.35 Субјектот може да користи практични примери кога ги мери очекуваните кредитни загуби доколку тие се доследни на принципите од точка 5.5.17. Пример за практичен начин е пресметката на очекуваните кредитни загуби за побарувања од купувачи со користење на матрица на резервирање. Субјектот би го користел своето искуство на историски кредитни загуби (коригирано како што е соодветно во согласност со точките B5.5.51–B5.5.52) за побарувања од купувачи за да ги процени дванаесет месечните очекувани кредитни загуби или очекуваните кредитни загуби за време на животниот век на финансиското средство кога е релевантно. Матрицата на резервирање може, на пример, да специфицира фиксни стапки на резервирање зависно од тоа колку денови побарувањето од купувачите го пречекорува рокот на доспевање (на пример, 1 процент доколку не се пречекорува рокот на доспевање, 2 процента доколку пречекорувањето е помалку од 30 дена, 3 проценти доколку пречекорувањето е повеќе од 30 дена но помалку од 90 дена, 20 проценти доколку пречекорувањето е помеѓу 90 и 180 дена итн.). Зависно од разноликоста на својата база на клиенти, субјектот би користел соодветни групирања доколку неговите искуства со историски кредитни загуби покажуваат значително различни шаблони на загуби за различни сегменти на клиенти. Примери за критериуми што би можеле да се користат за групирање на средствата вклучуваат географски регион, вид на производ, оценка од клиентите, обезбедување или осигурување на трговскиот кредит и видот на клиенти (како што се големопродажба или малопродажба).

Дефиниција за неизвршување на плаќања

- B5.5.36 Точката 5.5.9 бара, кога се утврдува дали кредитниот ризик на одреден финансиски инструмент значително се зголемил, субјектот треба да ја разгледа промената на ризикот од тоа дека ќе се случи неизвршување на плаќања по почетното признавање.
- B5.5.37 Кога го дефинира неизвршувањето на плаќања за целите на утврдување на ризикот од тоа дали ќе се случи неизвршување на плаќања, субјектот треба да ја примени дефиницијата за неизвршување на плаќања која е доследна на дефиницијата што се користи за целите на интерно управување со кредитен ризик за релевантниот финансиски инструмент и да разгледа квалитативни индикатори (на пример, финансиски одредби во договор за заем), кога е соодветно. Меѓутоа, постои претпоставка која може да се побие дека неизвршувањето на плаќањата не се случува подоцна од 90 дена по истекот на рокот за доспевање на финансиското средство, освен ако субјектот има разумни и поткрепувачки информации за да покаже дека критериумот за неизвршување на плаќања со поголемо доцнење е посоодветен за користење. Дефиницијата на неизвршување на плаќањата која се користи за овие цели треба доследно да се примени на сите финансиски инструменти, освен ако

МСФИ 9

не станат достапни информации кои покажуваат дека некоја друга дефиниција за неизвршување на плаќања е посоодветно да се користи за определен финансиски инструмент.

Период во рамките на којшто треба да се проценуваат очекуваните кредитни загуби

- Б5.5.38 Во согласност со точка 5.5.19, максималниот период во рамките на којшто треба да се мерат очекуваните кредитни загуби е максималниот договорен период во рамките на којшто субјектот е изложен на кредитен ризик. За обврски по основ на заем и договори за финансиска гаранција, ова е максималниот договорен период во рамките на којшто субјектот има обврска по основ на договор да продолжи кредит.
- Б5.5.39 Меѓутоа, во согласност со точка 5.5.20, некои финансиски инструменти истовремено вклучуваат и заем и компонента на неповлечена обврска, а договорната способност на субјектот да бара отплата и да отповика неповлечена обврска не ја ограничува изложеноста на субјектот на кредитни загуби во договорно назначениот период. На пример, инструменти на револвинг кредит, како што се кредитни картички и дозволени пречекорувања на салдо на сметка, може договорно да бидат повлечени од страна на заемодавателот со најава од само еден ден претходно. Меѓутоа, во пракса, заемодавателите и натаму го продолжуваат кредитот за подолг временски период и можат да го повлечат инструментот само откако ќе се зголеми кредитниот ризик на корисникот на заем, што би можело да биде предодна за да се спречат некои или сите од очекуваните кредитни загуби. Овие финансиски инструменти генерално ги имаат следниве карактеристики како резултат на природата на финансискиот инструмент, начинот на кој се управува со финансиските инструменти и природата на достапните информации во врска со значителни зголемувања на кредитниот ризик:
- (а) финансиски инструменти кои немаат фиксен временски период или структура за отплата и обично имаат краток договорен период на отповикување (на пример, еден ден);
 - (б) договорната способност за отповикување на договорот не се извршува во обичното секојдневно управување со финансискиот инструмент и договорот може да биде отповикан само откако субјектот ќе стане свесен за зголемувањето на ризикот на ниво на тој инструмент; и
 - (в) со финансиските инструменти се управува на колективна основа.
- Б5.5.40 Кога се утврдува периодот во рамките на којшто субјектот се очекува да биде изложен на кредитен ризик, но за кој очекуваните кредитни загуби не би биле намалени со вообичаените активности на субјектот за управување со кредитен ризик, субјектот треба да разгледа фактори како што се историски информации и искуство во врска со:
- (а) периодот во рамките на којшто субјектот бил изложен на кредитниот ризик за слични финансиски инструменти;
 - (б) временскиот период за поврзани неизвршувања на плаќање во однос на слични финансиски инструменти по значително зголемување на кредитниот ризик; и
 - (в) активностите за управување со кредитниот ризик кој субјектот очекува да ги преземе откако се зголемил кредитниот ризик на финансискиот инструмент, како што се намалување или отстранување на неповлечени лимити.

Исходи кои се пондерирани според веројатност

- Б5.5.41 Целта на правењето проценка на очекуваните кредитни загуби не е ниту да се процени најлошото сценарио ниту да се процени најдоброто сценарио. Наместо тоа, проценката на очекуваните кредитни загуби треба секогаш да ја одразува можноста дека ќе се случи кредитна загуба и можноста дека нема да се случи кредитна загуба, дури и ако најверојатен исход е тоа дека нема да има кредитни загуби.
- Б5.5.42 Точка 5.5.17(а) бара проценката на очекуваните кредитни загуби да одразува непристрасен износ кој е пондерирани за веројатноста која се утврдува со вреднување на опсегот на можни исходи. Во пракса, ова можеби нема да мора да биде комплексна анализа. Во некои случаи, можеби ќе биде доволно и релативно едноставен модел, без потреба од голем број детални симулации или сценарија. На пример, просечните кредитни загуби на голема група финансиски инструменти, кои имаат заеднички карактеристики можат да бидат разумна проценка на износот кој е пондерирани за веројатност. Во други ситуации можеби ќе биде потребно идентификување на сценарија кои ги специфицираат износот и времето на паричните текови за определени исходи и проценета веројатност на тие исходи. Во такви ситуации, очекуваните кредитни загуби треба да одразуваат најмалку два исходи во согласност со точка 5.5.18.

МСФИ 9

B5.5.43 За очекувани кредитни загуби за време на животен век, субјектот треба да го процени ризикот од тоа да се случи неизвршување на плаќања за финансиски инструмент во периодот на неговиот очекуван животен век. Дванаесет месечните очекувани кредитни загуби кои се дел од очекуваните кредитни загуби за време на животниот век го претставуваат недостатокот на готовина за време на животниот век кои ќе резултираат доколку неизвршувањето на плаќања се случи во период од 12 месеци по датумот на известување (или во пократок период доколку очекуваниот животен век на финансискиот инструмент е помалку од 12 месеци), пондеризирано со веројатноста од тоа да се случи такво неизвршување на плаќања. Затоа, дванаесет месечните очекувани кредитни загуби не се ниту очекувани кредитни загуби за време на животниот век кои ќе настанат за субјектот во однос на финансиските инструменти за кои тој предвидел неизвршување на плаќања во следните 12 месеци, ниту Недостаток на готовина кои се предвидени во наредните 12 месеци.

Временска вредност на парите

B5.5.44 Очекуваните кредитни загуби треба да се дисконтираат на датумот на известување, не на датумот на очекувано неизвршување на плаќања или на некој друг датум, со користење на ефективната каматна стапка утврдена при почетното признавање или нејзина приближна вредност. Доколку финансискиот инструмент има променлива каматна стапка, очекуваните кредитни загуби треба да се дисконтираат со користење на сегашната ефективна каматна стапка утврдена во согласност со точка B5.4.5.

B5.5.45 За купени или создадени кредитно - обезвреднети финансиски средства, очекуваните кредитни загуби треба да се дисконтираат со користење на кредитно прилагодена ефективна каматна стапка утврдени при почетно признавање.

B5.5.46 Очекуваните кредитни загуби за побарувања од наеми треба да бидат дисконтирани со користење на истата дисконтна стапка која се користи во мерењето на побарувањето од наем во согласност со МСФИ 16.

B5.5.47 Очекуваните кредитни загуби за обврска по основ на заем треба да бидат дисконтирани со користење на ефективната каматна стапка, или нејзина приближна вредност, која ќе се применува при признавање на финансиското средство кое резултира од обврската по основ на заем. Ова е затоа што за целите на примена на барањата за обезвреднување, финансиското средство кое е признато по повлекувањето на обврската по основ на заем треба да се третира како продолжување на таа обврска наместо како нов финансиски инструмент. Очекуваните кредитни загуби за финансиското средство затоа треба да се мерат со земање предвид на почетниот кредитен ризик на обврската по основ на заем од датумот на кој субјектот станал страна во неотповикливата обврска.

B5.5.48 Очекуваните кредитни загуби за договори за финансиска гаранција или за обврски по основ на заем за кои не може да се утврди ефективната каматна стапка треба да се дисконтираат со примена на дисконтна стапка која ја одразува сегашната пазарна проценка на временската вредност на парите и ризиците кои се специфични за паричните текови но само ако, и до мера во која, ризиците се земени предвид со прилагодување на дисконтната стапка наместо со прилагодување на недостатокот од готовина кој се дисконтира.

Разумни и поткрепувачки информации

B5.5.49 За целите на овој Стандард, разумни и поткрепувачки информации се оние што се разумно достапни на датумот на известување без непотребни трошоци или напори, вклучувајќи информации во врска со минати настани, сегашни состојби и прогнози на идните економски состојби. Информации кои се достапни за целите на финансиското известување се смета дека се достапни без непотребни трошоци или напори.

B5.5.50 Субјектот нема обврска да ги вгради прогнозите за идните услови за време на целиот очекуван животен век на финансискиот инструмент. Степенот на расудување кој е потребен за да се проценат очекуваните кредитни загуби зависи од достапноста на детални информации. Како што се зголемува периодот на предвидување, така се намалува достапноста на детални информации и се зголемува степенот на расудување кој е потребен за да се проценат очекуваните кредитни загуби. Проценката на очекуваните кредитни загуби не бара детална проценка за периоди кои се далеку во иднината—за такви периоди, субјектот може да изведе проекции од достапни, детални информации.

B5.5.51 Субјектот не мора да презема детално истражување за информациите, но треба да ги разгледа сите разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори и кои се релевантни за правењето проценка на очекуваните кредитни загуби, вклучувајќи ги ефектите од очекуваните авансни плаќања. Информациите што се користат треба да вклучуваат фактори кои се специфични за корисникот на заем, општи економски услови и проценка како на сегашната така и

МСФИ 9

на прогнозираната насока на условите на датумот на известување. Субјектот може да користи разни извори на податоци, кои би можеле да бидат и внатрешни (специфични за субјектот) и надворешни. Можни извори на податоци вклучуваат интерно искуство со кредитни загуби, интерни оценувања, искуства на други субјекти во врска со кредитни загуби и надворешни оценувања, извештаи и статистички податоци. Субјектите кои воопшто немаат, или имаат недоволно, извори на податоци кои се специфични за субјектот може да користат заедничко искуство на слични субјекти за споредлив финансиски инструмент (или групи финансиски инструменти).

- B5.5.52 Историските информации се важна потпора или основа од која се мерат очекуваните кредитни загуби. Меѓутоа, субјектот треба да ги коригира историските податоци, како што е искуството со кредитни загуби, врз основа на актуелни забележливи податоци за да ги одрази ефектите што ги имаат сегашните услови и неговото прогнозирање на идните услови кои не влијаеле на периодот на кој се засноваат историските податоци, и да ги отстрани ефектите на условите во историскиот период кои не се релевантни за идните договорни готовински текови. Во некои случаи, најдобри разумни и поткрепувачки информации би можеле да бидат некоригирани историски информации, зависно од природата на историските информации и кога биле тие пресметани, споредено со околностите на датумот на известување и карактеристиките на финансискиот инструмент кој е предмет на разгледување. Проценките на промените во очекуваните кредитни загуби треба да одразуваат, и да бидат, според нивната насока, доследни на промените во поврзаните забележливи податоци од период во период (како што се промени на стапките на невработеност, цените на недвижен имот, цени на стоките, статуси на плаќање или други фактори кои укажуваат на кредитни загуби за финансиски инструмент или за класа на финансиски инструменти, како и големината на тие промени). Субјектот треба редовно да прави преглед на методологијата и претпоставките што се користат за правење проценка на очекуваните кредитни загуби со цел да ги намали сите разлики помеѓу проценките и реалното искуство од кредитни загуби.
- B5.5.53 Кога се користи интерно искуство со кредитни загуби во правењето проценка на очекуваните кредитни загуби, важно е информациите во врска со историски стапки на кредитни загуби да се применуваат на групи кои се дефинирани на начин доследен на групите за кои биле набљудувани историските стапки на кредитни загуби. Како последица на тоа, методот што се користи треба да ѝ овозможи на секоја група на финансиски средства да биде доведена во врска со информациите што се однесуваат на минато искуство од кредитни загуби во групи финансиски средства кои имаат слични карактеристики на ризик и со релевантни податоци кои можат да се набљудуваат и кои ги одразуваат сегашните услови.
- B5.5.54 Очекуваните кредитни загуби ги одразуваат сопствените очекувања на субјектот за кредитни загуби. Меѓутоа, при разгледување на сите разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори во правењето проценка на очекуваните кредитни загуби, субјектот треба, исто така, да ги земе предвид пазарните информации кои можат да се набљудуваат во врска со кредитниот ризик на конкретниот финансиски инструмент или слични финансиски инструменти.

Обезбедување

- B5.5.55 За целите на мерење на очекуваните кредитни загуби, проценката на очекуваните недостатоци на готовина треба да ги одразува паричните текови што се очекуваат од обезбедување и други подобрувања на кредитоспособноста кои се дел од договорните услови и кои не се признати одделно од субјектот. Проценката на очекуваните недостатоци на готовина за финансиски инструмент кој е обезбеден со обезбедување ги одразува износот и времето на паричните текови што се очекуваат од заплената на обезбедувањето намалено за трошоците за стекнување и продавање на обезбедувањето, без разлика на тоа дали е заплената веројатна (т.е. проценката на очекуваните готовински текови ги разгледува веројатноста од заплена и паричните текови кои би биле резултат од неа). Како последица на тоа, сите готовински текови што се очекуваат од реализацијата на обезбедувањето надвор од договорното доспевање на договорот треба да бидат вклучени во оваа анализа. Секој обезбедување кој е добиен како резултат на заплена не е признат како средство кое е одвоено од финансискиот инструмент обезбеден со обезбедување, освен ако не ги исполнува релевантните критериуми за признавање за средство од овој или други Стандарди.

Рекласификација на финансиски средства (Дел 5.6)

- B5.6.1 Доколку субјектот рекласифицира финансиски средства во согласност со точка 4.4.1, точката 5.6.1 бара рекласификацијата да се примени перспективно од датумот на рекласификација. И категоријата на мерење според амортизирана набавна вредност и категоријата на мерење според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка бара ефективната каматна стапка да биде утврдена при

МСФИ 9

почетно признавање. Овие две категории на мерење, исто така, бараат барањата за обезвреднување да се применуваат на ист начин. Како последица на тоа, кога субјектот рекласифицира финансиско средство помеѓу категоријата на мерење според амортизирана набавна вредност и категоријата на мерење според останата сеопфатна добивка:

- (а) Признавањето приходи од камата нема да се примени и поради тоа субјектот продолжува да ја користи истата ефективна каматна стапка.
- (б) Мерењето на очекуваните кредитни загуби нема да се промени затоа што двете категории на мерење го применуваат истиот пристап на обезвреднување. Меѓутоа, доколку финансиско средство биде рекласифицирано од категоријата на мерење според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во категоријата на мерење според амортизирана набавна вредност, исправката на вредност за загуби би се признала како коригирање на бруто- сметководствената вредност на финансиското средство од датумот на рекласификација. Доколку финансиското средство се рекласифицира од категоријата на мерење според амортизирана набавна вредност во категоријата на мерење според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка, исправката на вредност за загуби би се отпишала (и со тоа повеќе не би се признавала како коригирање на бруто- сметководствената вредност) туку би се признала како акумулиран износ на обезвреднување (со еднаков износ) во останата сеопфатна добивка и би била обелоденета од датумот на рекласификација.

Б5.6.2 Меѓутоа, субјектот нема обврска одделно да ги признава приходот од камата или добивките или загубите по основ на обезвреднување за финансиско средство кое се мери според објективна вредност преку добивка или загуба. Како последица на тоа, кога субјектот прави рекласификација на финансиско средство од категоријата на мерење според објективна вредност преку добивка или загуба, ефективната каматна стапка се утврдува врз основа на објективната вредност на средството на датумот на рекласификација. Освен тоа, за целите на примена на Делот 5.5 на финансиското средство од датумот на рекласификација, датумот на рекласификација се третира како датум на почетно признавање.

Добивки и загуби (Дел 5.7)

- Б5.7.1 Точка 5.7.5 му дозволува на субјектот да направи неотповиклив избор да ги презентира во останата сеопфатна добивка промените во објективната вредност на инвестирање во сопственички инструмент кој не се чува за тргување. Оваа одлука се прави на основа инструмент-по-инструмент (т.е. акција-по-акција). Износите што се презентирани во останата сеопфатна добивка не треба последователно да се пренесат во добивка или загуба. Меѓутоа, субјектот може да ја пренесува кумулативната добивка или загуба во рамките на капиталот. Дивидендите на овие вложувања се признати во добивка или загуба во согласност со точка 5.7.6, освен ако дивидендата јасно претставува поврат на делот од трошоците на инвестирањето.
- Б5.7.1А Освен ако не се применува точка 4.1.5, точката 4.1.2А бара финансиското средство да се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка доколку договорните услови на финансиското средство предизвикуваат готовински текови кои се единствено плаќања на главнина и камата на ненамирен износ на главнина и средството се чува во деловен модел чија цел се остварува и преку наплата на договорни готовински текови и преку продажба на финансиски средства (и двете). Оваа категорија на мерење ги признава информациите во добивка или загуба како финансиското средство да се мери според амортизирана набавна вредност, додека финансиското средство се мери во извештајот за финансиска состојба според објективна вредност. Добивки или загуби, освен оние што се признаваат во добивка или загуба во согласност со точките 5.7.10–5.7.11, се признаваат во останата сеопфатна добивка. Кога се отпишуваат овие финансиски средства, кумулативните добивки или загуби кои претходно биле признати во останата сеопфатна добивка се рекласифицираат во добивка или загуба. Ова ја одразува добивката или загубата која би била призната во добивка или загуба по отпишување доколку финансиското средство би било мерено според амортизирана набавна вредност.
- Б5.7.2 Субјектот применува МСС 21 на финансиски средства и финансиски обврски кои се монетарни ставки во согласност со МСС 21, кои се деноминирани во странска валута. МСС 21 бара секоја добивка или загуба поради курсни разлики кај монетарни средства и монетарни обврски да биде призната во добивка или загуба. Исклучок е монетарна ставка која се назначува како хединг инструмент во хединг на готовински текови (види точка 6.5.11), хединг на нето- инвестирање (види точка 6.5.13) или хединг на објективна вредност на сопственички инструмент за кој субјектот избрал да ги презентира промените во објективната вредност во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5 (види точка 6.5.8).

МСФИ 9

- B5.7.2A За целите на признавање на добивки или загуби поради курсни разлики според МСС 21, финансиско средство кое се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка во согласност со точка 4.1.2A се третира како монетарна ставка. Според тоа, таквото финансиско средство се третира како средство кое се мери според амортизирана набавна вредност во странска валута. Курсните разлики кои се однесуваат на амортизираната набавна вредност се признаваат во добивка или загуба и другите промени во сметководствената вредност се признаваат во согласност со точка 5.7.10.
- B5.7.3 Точка 5.7.5 му дозволува на субјектот да направи неотповиклив избор да ги презентира во останата сеопфатна добивка последователните промени на објективната вредност на одредени вложувања во сопственички инструменти. Таквото инвестирање не е монетарна ставка. Според тоа, добивката или загубата која се презентира во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.5 ја вклучува секоја поврзана девизна компонента.
- B5.7.4 Доколку постои хеџинг однос помеѓу недеривативно монетарно средство и недеривативна монетарна обврска, промените во девизната компонента на тие финансиски инструменти се презентираат во добивка или загуба.

Обврски назначени според објективна вредност преку добивка или загуба

- B5.7.5 Кога субјектот назначува финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба, субјектот мора да определи дали презентирање во останата сеопфатна добивка на ефектите од промените на кредитниот ризик на обврската би создало или би зголемило сметководствена неусогласеност во добивка или загуба. Сметководствена неусогласеност би била создадена или зголемена доколку презентирањето на ефектите од промените на кредитниот ризик на обврската во останата сеопфатна добивка би резултирало со поголемо не совпаѓање во добивка или загуба отколку ако тие износи би биле презентирани во добивка или загуба.
- B5.7.6 За да го направи ова определување, субјектот мора да процени дали очекува дека ефектите од промените на кредитниот ризик на обврската ќе бидат пребиени во добивка или загуба со промена на објективната вредност на друг финансиски инструмент измерен според објективна вредност преку добивка или загуба. Ваквото очекување мора да се заснова на економски однос помеѓу карактеристиките на обврската и карактеристиките на другиот финансиски инструмент.
- B5.7.7 Ова определување се прави при почетно признавање и не се проценува повторно. Од практични причини, субјектот не мора точно во исто време да ги внесе сите средства и обврски што доведуваат до сметководствена неусогласеност. Дозволено е разумно одложување, под услов да се очекува да се случат сите преостанати трансакции. Субјектот мора доследно да ја применува својата методологија за одредување на тоа дали презентирањето во останата сеопфатна добивка на ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската би создале или зголемиле сметководствена неусогласеност во добивка или загуба. Меѓутоа, субјектот може да користи различни методологии тогаш кога има различни економски односи помеѓу карактеристиките на обврските назначени според објективна вредност преку добивка или загуба и карактеристиките на другите финансиски инструменти. МСФИ 7 бара од субјектот да обезбеди квалитативни обелоденувања во белешките кон финансиските извештаи во врска со неговата методологија за правење на тоа определување.
- B5.7.8 Доколку такво не совпаѓање би било создадено или зголемено, од субјектот се бара да ги презентира сите промени во објективната вредност (вклучително и ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската) во добивка или загуба. Доколку такво не совпаѓање не би било создадено или зголемено, од субјектот се бара да ги презентира ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската во останата сеопфатна добивка.
- B5.7.9 Износите презентирани во останата сеопфатна добивка не треба последователно да се пренесат во добивка или загуба. Меѓутоа, субјектот може да ја пренесе кумулативната добивка или загуба во рамки на капиталот.
- B5.7.10 Следниов пример опишува ситуација во која би била создадена сметководствена неусогласеност во добивка или загуба доколку ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската би биле презентирани во останата сеопфатна добивка. Хипотекарна банка им дава заеми на клиенти и ги финансира тие заеми со продавање обврзници кои имаат карактеристики на спротивставување (на пример, ненамирен износ, профил на отплата, временски период и валута) на пазарот. Договорните услови на заемот му дозволуваат на клиентот кој има хипотека однапред да го отплати својот заем (т.е. да ја задоволи својата обврска кон банката) така што ќе ја купи соодветната обврзница по објективна вредност на пазарот и ќе ја испорача таа обврзница до хипотекарната банка. Како резултат на таквото договорно право за отплата однапред, доколку се вложи кредитниот квалитет на обврзницата (и, затоа, објективната вредност на обврската на хипотекарната банка се намали),

МСФИ 9

објективната вредност на средството за позајмување на хипотекарната банка, исто така, се намалува. Промената на објективната вредност на средството го одразува договорното право на клиентот кој има хипотека однапред да го отплати хипотекарниот заем со купување основна обврзница според објективна вредност (која, во овој пример, се намалила) и испорачување на таа обврзница до хипотекарната банка. Како последица на тоа, ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската (обврзницата) ќе бидат пребиени во добивка или загуба со соодветната промена на објективната вредност на финансиското средство (заемот). Доколку ефектите од промената на кредитниот ризик на обврската биле презентирани во останата сеопфатна добивка, би настанала сметководствена неусогласеност во добивка или загуба. Како последица на тоа, од хипотекарната банка се бара да ги презентира сите промени во објективната вредност на обврската (вклучувајќи ги ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската) во добивка или загуба.

- B5.7.11 Во примерот од точка B5.7.10, постои договорна поврзаност помеѓу ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската и промените во објективната вредност на финансиското средство (т.е. како резултат на договорното право на клиентот кој има хипотека однапред да го отплати заемот со купување на обврзницата по објективна вредност и испорачување на обврската до хипотекарната банка). Меѓутоа, сметководствена неусогласеност може, исто така, да се случи во отсуство на договорна поврзаност.
- B5.7.12 За целите на примена на барањата од точките 5.7.7 и 5.7.8, сметководствена неусогласеност не се предизвикува единствено со методот на мерење кој го користи субјектот за да ги утврди ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската. Сметководствена неусогласеност во добивка или загуба би се појавила само тогаш кога ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската (како што е дефинирано во МСФИ 7) се очекува да бидат пребиени со промени на објективната вредност на друг финансиски инструмент. Несовпаѓањата што настануваат единствено како резултат на методот на мерењето (т.е. затоа што субјектот не ги изолира промените во кредитниот ризик на обврската од некои други промени во неговата објективна вредност) не влијаат на определувањето што се бара со точките 5.7.7 и 5.7.8. На пример, субјектот можеби нема да ги изолира промените во кредитниот ризик на обврската од промените во ризикот на ликвидност. Доколку субјектот го презентира комбинираното влијание на двата фактора во останата сеопфатна добивка, можно е да дојде до не совпаѓање затоа што промените во ризикот на ликвидност може да бидат вклучени во мерењето на објективната вредност на финансиските средства на субјектот, а целата промена на објективната вредност на тие средства се презентира во добивка и загуба. Меѓутоа, вакво не совпаѓање е предизвикано поради непрецизност на мерењето, а не поради односот на пребивање што е опишан во точка B5.7.6 и, поради тоа, не влијаат на определувањето што се бара со точките 5.7.7 и 5.7.8.

Значењето на „кредитен ризик“ (точки 5.7.7 и 5.7.8)

- B5.7.13 МСФИ 7 го дефинира кредитниот ризик како „ризик дека една од страните во финансискиот инструмент ќе ѝ предизвика финансиска загуба на другата страна поради неисполнување на својата обврска“. Барањето од точка 5.7.7(a) се однесува на ризикот од тоа дека издавачот нема да ја исполни својата обврска во однос на таа конкретна обврска. Тоа не мора да се однесува на бонитетот на издавачот. На пример, доколку субјектот издава обврска која е обезбедена со обезбедување и обврска која не е обезбедена со обезбедување а кои во сè друго се идентични, кредитниот ризик на тие две обврски ќе биде различен, дури и ако се издадени од ист субјект. Кредитниот ризик на обврската која е обезбедена со обезбедување ќе биде помала од кредитниот ризик на обврската која не е обезбедена со обезбедување. Кредитниот ризик на обврската која е обезбедена со обезбедување може да биде блиску до нула.
- B5.7.14 За целите на примена на барањето од точка 5.7.7(a), кредитниот ризик се разликува од ризик на извршувањето кој е специфичен за средство. Ризик на извршување кој е специфичен за средство не се однесува на ризикот дека субјектот нема да успее да исполни определена обврска, туку е поврзан со ризикот дека едно средство или класа на средства ќе имаат лошо извршување (или воопшто нема да имаат извршување).
- B5.7.15 Следниве се примери за ризик на извршувањето кој е специфичен за средство:
- (а) Обврска која има карактеристика што ги поврзува единиците при што износот кој им доспева за наплата на вложувачите е договорно утврден врз основа на извршувањето на конкретните средства. Ефектот од таа карактеристика која ги поврзува единиците на објективната вредност на обврската е ризик на извршување кој е специфичен за средство, а не кредитен ризик.
 - (б) Обврска издадена од структуриран субјект со следниве карактеристики. Субјектот е законски изолиран така што средствата во субјектот се заштитени единствено за

МСФИ 9

поволноста на неговите вложувачи, дури и во случај на стечај. Субјектот не склучува други трансакции и средствата во субјектот не може да се стават под хипотека. Износите им доспеваат за наплата на вложувачите на субјектот само доколку заштитените средства генерираат готовински текови. Затоа, промените во објективната вредност на обврската првенствено ги одразуваат промените на објективната вредност на средството. Ефектите од извршувањето на средствата врз објективната вредност на средството се ризик на извршување кој е специфичен за средство, а не кредитен ризик.

Утврдување на ефектите од промените во кредитниот ризик

- B5.7.16 За целите на примена на барањето од точка 5.7.7(a), субјектот треба да го определи износот на промена на објективната вредност на финансиската обврска која може да им се припише на промените во кредитниот ризик на таа обврска било:
- (a) како износот на промена на нејзината објективна вредност која не може да им се припише на промените во пазарните услови кои го предизвикуваат пазарниот ризик (види точки B5.7.17 и B5.7.18); или
 - (b) со користење алтернативен метод за кој субјектот верува дека многу поверодостојно го презентира износот на промена на објективната вредност на обврската која може да се припише на промените во нејзиниот кредитен ризик.
- B5.7.17 Промени на состојбите на пазарот кои предизвикуваат промени на каматната стапка која е референтно мерило, цената на финансиски инструмент на друг субјект, цена на стоките, на девизниот курс, на индексот на цените или на стапките.
- B5.7.18 Доколку единствени значителни релевантни промени на состојбите на пазарот за обврската се промените во набљудуваната (референтна) каматна стапка, износот од точка B5.7.16(a) може да се процени на следниов начин:
- (a) Најпрвин, субјектот ја пресметува интерната стапка на поврат на обврската на почетокот од периодот со користење на објективната вредност на обврската и на договорните готовински текови на обврската на почетокот од периодот. Од оваа стапка на поврат субјектот ја одзема набљудуваната (референтна) каматна стапка на почетокот од периодот, за да добие компонента на интерна стапка на поврат која е специфична за инструментот.
 - (b) Следно, субјектот ја пресметува сегашната вредност на паричните текови поврзани со обврската така што ги користи договорните готовински текови на обврската на крајот од периодот и дисконтната стапка која е еднаква на збирот од (i) набљудуваната (референтна) каматна стапка на крајот од периодот и (ii) компонента на интерна стапка на поврат која е специфична за инструментот како што е утврдено во (a).
 - (b) Разликата помеѓу објективната вредност на обврската на крајот од периодот и износот утврден во (b) е промената на објективната вредност која не може да се припише на промени во набљудуваната (референтна) каматна стапка. Ова е износот што ќе биде презентираан во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.7(a).
- B5.7.19 Примерот од точка B5.7.18 претпоставува дека промените во објективната вредност кои произлегуваат од фактори што не се промени во кредитниот ризик на инструментот или промени во набљудуваната (референтна) каматна стапка, не се значителни. Овој метод не би бил соодветен доколку промените во објективната вредност кои произлегуваат од други фактори се значителни. Во тие случаи, од субјектот се бара да користи алтернативен метод кој поверодостојно ги мери ефектите од промените во кредитниот ризик на обврската (види точка B5.7.16(b)). На пример, доколку инструментот од примерот содржи вграден дериватив, промената на објективната вредност на вградениот дериватив се исклучува од утврдувањето на износот што ќе биде презентираан во останата сеопфатна добивка во согласност со точка 5.7.7(a).
- B5.7.20 Како и кај сите мерења на објективната вредност, методот за мерење на субјектот за одредување на делот на промената на објективната вредност на обврската кој може да се припише на промени во нејзиниот кредитен ризик мора максимално да ги користи релевантните забележливи инпути и во најмала можна мера да користи незабележливи инпути.

МСФИ 9

Сметководство за хеџинг (Поглавје 6)**Хеџинг инструменти (Дел 6.2)****Инструменти што се квалификуваат**

- Б6.2.1 Деривативи кои се вградени во хибридни договори, но кои не се одделно евидентирани, не може да се назначат како одделни хеџинг инструменти.
- Б6.2.2 Сопствениите сопственички инструменти на субјектот не се финансиски средства или финансиски обврски на субјектот и според тоа тие не можат да бидат назначени како хеџинг инструменти.
- Б6.2.3 За хеџирања на валутен ризик, делот на валутен ризик на недеривативен финансиски инструмент се утврдува во согласност со МСС 21.

Запишани опции

- Б6.2.4 Овој Стандард не ги ограничува околностите во кои дериватив кој се мери според објективна вредност преку добивка или загуба може да се назначи како хеџинг инструмент, освен за некои запишани опции. Запишана опција не се квалификува како хеџинг инструмент освен доколку не е назначена како пребивање на купена опција, вклучувајќи и онаа која е вградена во друг финансиски инструмент (на пример, запишана опција за купување која се користи за хеџинг на обврска која може да се откупи).

Назначување на хеџинг инструменти

- Б6.2.5 За хеџинзи кои не се хеџинзи на валутен ризик, кога некој субјект назначува недеривативно финансиско средство или недеривативна финансиска обврска која се мери според објективна вредност преку добивка или загуба на хеџинг инструмент, тој може да го назначи само недеривативниот финансиски инструмент во неговата целост или дел од него.
- Б6.2.6 Еден хеџинг инструмент може да биде назначен како хеџинг инструмент за повеќе од еден вид ризик, под услов да постои специфично назначување на хеџинг инструментот и на разните позиции на ризик како хеџирани ставки. Таквите хеџирани ставки можат да бидат во различни хеџинг односи.

Хеџирани ставки (Дел 6.3)**Ставки што се квалификуваат**

- Б6.3.1 Цврсто обврзување за стекнување деловно работење во деловна комбинација не може да биде хеџирана ставка, освен за валутен ризик, бидејќи останатите ризици кои се предмет на хеџинг не можат конкретно да се идентификуваат и измерат. Тие останати ризици се генерални деловни ризици.
- Б6.3.2 Инвестирање според методот на главнина не може да биде хеџирана ставка во хеџинг на објективна вредност. Ова е затоа што со методот на главнина, преку добивката или загубата за годината се признава уделот на инвеститорот во добивката или загубата на придружениот субјект, а не промените во објективната вредност на инвестирањето. Од слична причина, и инвестирање во консолидирана подружница не може да биде хеџирана ставка во хеџинг на објективна вредност. Ова е затоа што со консолидацијата во извештајот за сеопфатна добивка се признава извештајот за сеопфатна добивка на подружницата, а не промените во објективната вредност на инвестирањето. Хеџинг на нето-инвестирање во работење во странство се разликува, бидејќи тоа е хеџинг на изложеност на странска валута, а не хеџинг на објективната вредност на промената во вредноста на инвестирањето.
- Б6.3.3 Точката 6.3.4. му дозволува на еден субјект да ги назначи како хеџирани ставки збирните изложености кои се комбинација од изложеност и дериватив. Кога назначува таква хеџирана ставка, субјектот проценува дали збирната изложеност комбинира изложеност со дериватив така што создава поинаква збирна изложеност со која се управува како една изложеност за одреден ризик (или ризици). Во таков случај, субјектот може да ја назначи хеџираната ставка врз основа на збирна изложеност. На пример:

МСФИ 9

- (а) Субјектот може да хедира дадено количество на високо веројатни набавки на кафе во временски период од 15 месеци наспроти ценовен ризик (врз основа на американски долари) со користење 15-месечен фјучерс-договор за кафе. Високо веројатните набавки на кафе и фјучерс-договорите за кафе во комбинација може да се гледаат како 15-месечна изложеност на валутен ризик во фиксен износ на американски долари за цели на управување со ризик (на пример, како и секој одлив на пари во фиксен износ во американски долари во период од 15 месеци).
- б) Субјектот може да го хедира валутниот ризик за целото времетраење на 10-годишен долг по фиксирана стапка кој е деноминиран во странска валута. Сепак, субјектот бара изложеност со фиксна стапка во неговата функционална валута само на краток до среден рок (да речеме, две години) и изложеност со променлива стапка во неговата функционална валута за преостанатиот рок до доспевање. На крајот од секој од двегодишните интервали (на пример, на двегодишна основа без прекин), субјектот ја фиксира изложеноста на каматна стапка во следните две години (доколку нивото на камата е такво што субјектот сака да ги фиксира каматните стапки). Во таква ситуација, субјектот може да склучи 10-годишен меѓу валутен каматен своп на фиксна со флукутирачка каматна стапка, што го заменува долгот во странска валута со изложеност на функционална валута на променлива стапка. Ова се дополнува со своп на двегодишни каматни стапки – врз основа на функционалната валута – кој го заменува долгот со променлива стапка во долг со фиксна стапка. Во суштина, долгот во странска валута со фиксна стапка и 10-годишниот меѓу валутен каматен своп на фиксна со флукутирачка каматна стапка во комбинација се гледаат како 10-годишна функционална валутна изложеност со долг со променлива стапка за цели на управување со ризик.
- Б6.3.4 Кога хедираната ставка се назначува врз основа на збирна изложеност, субјектот го разгледува комбинираното влијание на ставките кои ја сочинуваат збирната изложеност за цели на оценка на ефективноста на хеџингот и за мерење на неефективноста на хеџот. Сепак, ставките кои ја сочинуваат збирната изложеност остануваат евидентирани одвоено. Ова значи дека, на пример:
- (а) деривативи кои се дел од една збирна изложеност се признаваат како одделни средства или обврски кои се мерат според објективна вредност; и
- (б) доколку хеџинг односот е назначен помеѓу ставките кои ја сочинуваат збирната изложеност, начинот на кој некој дериватив е вклучен како дел од една збирна изложеност мора да биде доследен на назначувањето на тој дериватив како хеџинг инструмент на нивото на збирната изложеност. На пример, доколку субјектот го исклучи терминскиот елемент на еден дериватив од неговото назначување како хеџинг инструмент за хеџинг односот помеѓу ставките кои ја сочинуваат збирната изложеност, тој, исто така, има обврска да го исклучи терминскиот елемент тогаш кога тој дериватив е вклучен како хедирана ставка како дел од збирната изложеност. Во спротивно, збирната изложеност треба да вклучува дериватив, или во неговата целост или дел од него.
- Б6.3.5 Точката 6.3.6. наведува дека во консолидирани финансиски извештаи ризикот со странска валута на високо веројатна предвидена меѓугрупациска трансакција може да се квалификува како хедирана ставка во хеџинг на готовински текови, доколку трансакцијата е деноминирана во валута што е различна од функционалната валута на субјектот кој учествува во таа трансакција и ризикот со странска валута ќе влијае на консолидираниот извештај за сеопфатна добивка. За оваа цел субјектот може да биде матичен субјект, подружница, придружен субјект, заеднички потфат или филијала. Доколку ризикот со странска валута на предвидената меѓугрупациска трансакција нема влијание на консолидираниот извештај за сеопфатна добивка или загуба, меѓугрупациската трансакција не може да се квалификува како хедирана ставка. Ова е вообичаено случај за плаќања за тантени, плаќања за камати или надоместоци за раководството помеѓу членови на иста група, освен доколку не постои поврзана надворешна трансакција. Меѓутоа, кога ризикот со странска валута на предвидената меѓугрупациска трансакција ќе влијае на консолидираниот извештај за сеопфатна добивка или загуба, меѓугрупациската трансакција може да се квалификува како хедирана ставка. Пример за ова се предвидени продажби или набавки на залихи помеѓу членови на иста група доколку има понатамошна продажба на залихите на надворешна страна која не е дел од групата. Слично на тоа, и предвидена меѓугрупациска продажба на постројки и опрема од субјект во групата кој ги произвел, на субјект во групата кој ќе ги користи постројките и опремата во своето работење може да влијае на консолидираниот извештај за сеопфатна добивка или загуба. Ова би можело, на пример, да се случи бидејќи постројките и опремата ќе се амортизираат од страна на субјектот кој ги купил и износот кој е почетно признаен за постројките и опремата може да се промени доколку предвидената меѓугрупациска трансакција е деноминирана во валута која е различна од функционалната валута на субјектот кој ги купил постројките и опремата.

МСФИ 9

- Б6.3.6 Доколку хеџингот на предвидена меѓугрупациска трансакција се квалификува за сметководство за хеџинг, која било добивка или загуба се признава во, или се отстранува од, останатата сеопфатна добивка во согласност со точка 6.5.11. Релевантниот период или периоди за време на кои ризикот со странска валута на хеџираната трансакција влијае на добивката или загубата е оној кога тој влијае на консолидираниот извештај за сеопфатна добивка или загуба.

Назначување на хеџирани ставки

- Б6.3.7 Дел е хеџирана ставка која е помала од целата ставка. Следствено на тоа, делот одразува само некои од ризиците на ставката чиј дел е таа или ги одразува ризиците само до одреден степен (на пример, кога се назначува дел од ставка).

Делови на ризик

- Б6.3.8 За да се квалификува за назначување како хеџирана ставка, делот на ризик мора да биде одделно препознатлив дел на финансиската или нефинансиската ставка, и промените во паричните текови на која се објективната вредност на ставката што се припишуваат на промените во тој дел на ризик мора да може да се измерат веродостојно.

- Б6.3.9 При идентификување кои делови на ризик се квалификуваат за назначување како хеџирана ставка, субјектот ги проценува таквите делови на ризик во контекст на конкретната пазарна структура на која се однесуваат ризикот или ризиците и во која се одвива хеџинг активност. Таквото определување бара евалуација на релевантните факти и околности, кои се разликуваат според ризик и пазар.

- Б6.3.10 Кога се назначуваат компоненти на ризик како хеџирани ставки, субјектот разгледува дали компонентите на ризик се јасно наведени во договорот (компоненти на ризик специфично утврдени во договор) или дали тие се имплицитни во објективната вредност или во паричните текови на ставка чиј дел се тие (компоненти на ризик кои не се специфично утврдени во договор). Компоненти на ризик кои не се специфично утврдени во договор може да се однесуваат на ставки што не се договор (на пример, предвидени трансакции) или договори кои не ја специфицираат јасно компонентата (на пример, цврсто обврзување кое вклучува само една единствена цена наместо формула за цени што упатува на различни основни ставки). На пример:

- (а) Субјектот А има долгорочен договор за снабдување со природен гас за кој цените се определени со користење формула определена во договор која се повикува на стоки и на други фактори (на пример, дизел, мазут и други компоненти, како што се транспортни трошоци). Субјектот А ја хеџира дизел-компонентата во тој договор за снабдување со користење термински договор за дизел. Бидејќи компонентата за дизел е специфицирана со условите на договорот за набавка, таа е компонента на ризик специфично утврдена во договор. Оттука, поради формулата за определување на цените, субјектот А доаѓа до заклучок дека изложеноста на цената на дизелот може одделно да се идентификува. Во исто време, постои пазар за термински договори за дизел. Оттука, субјектот А доаѓа до заклучок дека изложеноста на цената на дизелот може веродостојно да се измери. Следствено, изложеноста на цената на дизелот во договорот за снабдување е ризична компонента која се квалификува за назначување како хеџирана ставка.

- (б) Субјектот Б ги хеџира своите идни набавки на кафе врз основа на неговата прогноза за производство. Хеџирањето започнува до 15 месеци пред испораката за дел од предвидениот обем на набавка. Субјектот Б го зголемува хеџираниот обем низ времето (како што се приближува датумот на испорака). Субјектот Б користи два различни типа договори за да управува со неговиот ризик во однос на цената на кафето:

- (i) фјучерс договори за кафе со кои може да се тргува на берза; и
- (ii) договори за снабдување со кафе за кафе арабика од Колумбија, кое се испорачува до одредено производно место. Овие договори ја определуваат цената на еден тон кафе врз основа на цената во фјучерс-договорите за кафе со кои може да се тргува на берза, плус фиксната разлика во цената, плус варијабилната наплата за логистички услуги со користење формула за утврдување на цена. Договорот за снабдување со кафе е извршен договор во согласност со кој субјектот Б ја презема стварната испорака на кафе.

За испораки што се однесуваат на тековната реколта, склучувањето договор за снабдување со кафе му овозможува на субјектот Б да ја определи разликата во цената помеѓу стварниот квалитет на кафето што било купено (кафе арабика од Колумбија) и

МСФИ 9

референтниот квалитет што е во основата на фјучерс-договорите со кои се тргува на берза. Но, за испораките што се однесуваат на следната реколта, договорите за снабдување со кафе сè уште не се достапни, така што не може да се определи разликата во цената. Субјектот Б користи фјучерс-договори за кафе со кои се тргува на берза за да ја хешира референтната компонента за квалитет на неговиот ризик од цената на кафето за испораките што се однесуваат на тековната реколта, како и на следната реколта. Субјектот Б утврдува дека е изложен на три различни ризици: ризик на цената на кафето што го одразува референтниот квалитет, ризик од цената на кафето што ја одразува разликата (распонот) помеѓу цената на кафето кое е со референтен квалитет и конкретното кафе арабика од Колумбија кое, всушност, субјектот и го добива, и варијабилните логистички трошоци. За испораките поврзани со тековната реколта, откако субјектот Б ќе склучи договор за снабдување со кафе, ризикот од цената на кафето што го одразува референтниот квалитет е компонента на ризик која е специфично утврдена во договор бидејќи формулата за утврдување на цената вклучува индексирање согласно цената на фјучерс-договорот за кафе со кој се тргува на берза. Субјектот Б заклучува дека оваа компонента на ризик може одделно да се идентификува и може да се измери веродостојно. За испораките поврзани со следната жетва, субјектот Б сè уште нема склучено никакви договори за снабдување со кафе (на пример, испораки се предвидени трансакции). Оттука, ризикот од цената на кафето што го одразува референтниот квалитет е компонента на ризик која не е специфично утврдена во договор. Анализата на структурата на пазарот од страна на субјектот Б зема предвид на кој начин е определена цената на евентуалните испораки на конкретното кафе што го добива. Оттука, врз основа на оваа анализа на пазарната структура, субјектот Б заклучува дека предвидените трансакции го вклучуваат и ризикот од цената на кафето што го одразува референтниот квалитет како компонента на ризик која може одделно да се идентификува и може да се измери веродостојно, иако не е специфицирана во договор. Следствено, субјектот Б може да го назначи хеџинг односот врз основа на компоненти на ризик (за ризикот од цената на кафето што го одразува референтниот квалитет) за договори за снабдување со кафе, како и за предвидени трансакции.

- (в) Субјектот В хешира дел од своите идни набавки на авионско гориво врз основа на неговата прогноза за потрошувачка до 24 месеци пред испораката и го зголемува обемот кој го хешира низ времето. Субјектот В ја хешира оваа изложеност со користење различни видови договори во зависност од временскиот хоризонт на хеџингот, што влијае на пазарната ликвидност на деривативите. За подолги временски хоризонти (12-24 месеци), Субјектот В користи договори за сурова нафта бидејќи само тие имаат доволна пазарна ликвидност. За временски хоризонти од 6 до 12 месеци, субјектот В користи деривативи на дизел бидејќи тие се доволно ликвидни. За временски хоризонти до шест месеци, субјектот В користи договори за авионско гориво. Анализата на субјектот В на пазарната структура за нафта и нафтени деривати и неговата оценка на релевантните факти и околности е следнава:
- (i) Субјектот В работи во географско подрачје во кое стандардно мерило за сурова нафта е типот брент. Суrowата нафта е стандардно мерило за суровини што влијае на цената на разните рафинирани нафтени производи како нивна најосновна влезна суровина. Дизелот е стандардно мерило за рафинирани нафтени производи, што се користи како стандардно мерило за определување на цените на нафтени дестилати погенерално. Ова, исто така, се одразува и во видовите деривативни финансиски инструменти за пазарите на сурова нафта и на рафинирани нафтени производи во опкружувањето во кое работи субјектот В, како што се:
- фјучерс-договорите за сурова нафта кое е стандардно мерило, а кое се однесува на суrowата нафта од типот брент;
 - фјучерс-договорите за дизелот кој е стандардно мерило, кој се користи како стандардно мерило за определување на цените на дестилатите – на пример, разликата кај деривативите за авионско гориво ја покрива ценовната разлика помеѓу авионското гориво и дизел-горивото што се користи како стандардно мерило; и
 - разликата кај деривативот на референтниот дизел (на пример, деривативот за разликата во цената помеѓу суrowата нафта и дизелот - маржа за рафинирање), кој е индексирани во суrowата нафта од типот брент.
- (ii) определувањето на цените на рафинираните нафтени производи не зависи од тоа која конкретна сурова нафта се преработува од одредена рафинерија бидејќи тие

МСФИ 9

рафинирани нафтени производи (како што се дизелот или авионското гориво) се стандардизирани производи.

Оттука, субјектот В заклучува дека ценовниот ризик од неговите набавки на авионско гориво содржи компонента на ризик од цената на сурова нафта која се заснова на суровата нафта од типот брент и компонента на ризик од цената на дизелот, иако суровата нафта и дизелот не се специфицирани во ниту еден договорен аранжман. Субјектот В заклучува дека овие две компоненти на ризик може одделно да се идентификуваат и веродостојно да се измерат иако не се специфицирани во договорот. Следствено, субјектот В може да ги назначи хеџинг односите за предвидени набавки на авионско гориво врз основа на компонентите на ризик (за сурова нафта или за дизел). Оваа анализа, исто така, значи дека, ако, на пример, субјектот В користел деривативи на сурова нафта засновани на суровата нафта Вест Тексас Интермедијет (ВТИ), промените во разликата во цената помеѓу суровата нафта од типот брент и суровата нафта на Вест Тексас Интермедијет би предизвикале неефикасност на хеџот.

(г) Субјектот Г поседува должнички инструмент со фиксна стапка. Овој инструмент се издава во средина во која има пазар на кој голем број слични должнички инструменти се споредуваат со нивните разлики во однос на стапката која претставува стандардно мерило (референтна стапка) (на пример, ЛИБОР) и инструментите со променлива стапка во тоа опкружување обично се индексираат според таа референтна стапка. Свопови на каматна стапка се нешта што често се користат за управување со каматниот ризик врз основа на таа референтна стапка, без оглед на разликата на должничките инструменти до таа референтна стапка. Цената на должничките инструменти со фиксна стапка варира директно како одговор на промените во референтната стапка како што се случуваат. Субјектот Г заклучува дека референтната стапка е компонента што може одделно да се идентификува и веродостојно да се измери. Следствено, субјектот Г може да ги назначи хеџинг односите за должничкиот инструмент со фиксна стапка врз основа на компонентата на ризик за референтниот каматен ризик.

- Б6.3.11 Кога компонентата на ризик се означува како хеџирана ставка, барањата за сметководство за хеџинг се применуваат на таа компонента на ризик на ист начин како што се применуваат и на други хеџирани ставки кои не се компоненти на ризик. На пример, се применуваат критериумите за квалификување, вклучително и тоа дека хеџинг односот мора да ги исполнува барањата за ефективност на хеџингот, при што секоја неефективност на хеџот мора да се измери и признае.
- Б6.3.12 Субјектот, исто така, може да назначи само промени во паричните текови или објективната вредност на хеџираната ставка над или под одредена цена или друга вредност (едностран ризик). Основната вредност на купениот хеџинг инструмент со опција (под претпоставка дека тој ги има истите главни услови како назначениот ризик), но не неговата временска вредност, го одразува едностраниот ризик во хеџирана ставка. На пример, субјектот може да ја назначи променливоста на исходот од идните готовински текови кој резултира од зголемување на цените на предвидени набавки на стоки. Во таква ситуација, субјектот ги назначува само загубите од паричните текови што произлегуваат од зголемувањето на цената на специфичното ниво. Хеџираниот ризик не ја вклучува временската вредност на купената опција бидејќи временската вредност не претставува компонента на предвидената трансакција која влијае на добивката или загубата.
- Б6.3.13 Постои претпоставка која може да се побие дека, освен ако ризикот од инфлација не е специфициран во договор, тој не може одделно да се идентификува и веродостојно да се измери и затоа не може да се назначи како ризична компонента на финансиски инструмент. Меѓутоа, во ограничени случаи, можно е да се идентификува компонентата за ризик за ризикот од инфлација, која може одделно да се идентификува и веродостојно да се измери поради посебните околности на инфлациското опкружување и релевантниот должнички пазар.
- Б6.3.14 На пример, субјектот издава должнички инструмент во опкружување во кое обврзниците кои се врзани со инфлација имаат обем и структура на рочноста кои резултираат во доволно ликвиден пазар што овозможува создавање рочна структура со реална каматна стапка на без купонски обврзници. Тоа значи дека за валутата на која се однесува, инфлацијата е релевантен фактор кој посебно се разгледува на пазарите на должнички инструменти. Во такви околности, компонентата на ризик од инфлација може да се одреди со дисконтирање на паричните текови на хеџираниот должнички инструмент користејќи ја рочната структура на реални каматни стапки на без купонски обврзници (на пример, на начин кој е сличен на оној на кој може да се определи компонентата на (номинална) каматна стапка без ризик). Спротивно на тоа, во многу случаи компонентата на ризик од инфлација не може одделно да се идентификува или веродостојно да се измери. На пример, субјектот издава само долг со номинална каматна стапка во опкружување со пазар за обврзници поврзани со инфлација кои не се доволно ликвидни за да дозволат да се создаде рочна структура на реални каматни стапки на без купонски обврзници. Во овој случај, анализата на пазарната структура и на

МСФИ 9

фактите и околностите не го поддржува заклучокот на субјектот дека инфлацијата е релевантен фактор што се разгледува одвоено од должничките пазари. Оттука, субјектот не може да ја надмине претпоставката која може да се побие дека ризикот од инфлација кој не е специфициран во договор не може одделно да се идентификува ниту може веродостојно да се измери. Следствено, компонентата на ризик од инфлација нема да се квалификува за назначување како хеџирана ставка. Ова се применува без оглед на евентуалниот инструмент за хеџирање на инфлација што го има склучено субјектот. Конкретно, субјектот не може едноставно да ги земе предвид условите и барањата на фактичкиот инструмент за хеџирање кој се однесува на инфлацијата преку проектирање на своите услови и барања на долгот со номинална каматна стапка.

- Б6.3.15 Компонента на ризик од инфлација за паричните текови на признаена обврзница која е поврзана со инфлација (под претпоставка дека не постои барање за одделно евидентирање на вградениот дериватив) која е специфично утврдена во договорот, претставува ставка што може да се идентификува одделно и да се измери веродостојно сè додека другите готовински текови на инструментот не се под влијание на делот на ризик од инфлација.

Компоненти на номинален износ

- Б6.3.16 Постојат два вида компоненти на номинални износи кои можат да се назначат како хеџирана ставка во хеџинг односот: компонентата што е дел од цела ставка или слојна компонента. Типот на компонентата го менува сметководствениот исход. Субјектот треба да ја назначи компонентата за сметководствени цели конзистентно со неговата цел за управување со ризик.
- Б6.3.17 Пример за компонента која е пропорционален дел е 50 проценти од договорните готовински текови на заем.
- Б6.3.18 Слојна компонента може да се определи од дефинирана, но отворена популација, или од дефиниран номинален износ. Некои примери:
- (а) дел од износ на монетарна трансакција, на пример, следните готовински текови од FC10 кои се резултат на продажби што се деноминирани во странска валута по првите FC20 во март 201X;⁵
 - (б) дел од физичко количество, на пример, долен слој, со големина од 5 милиони кубни метри од природниот гас што е складиран на локацијата XYZ;
 - (в) дел од физички или други количества на трансакција, на пример, првите 100 барели од набавките на нафта во јуни 201X или првите 100 MWh од продажбата на електрична енергија во јуни 201X; или
 - (г) еден слој од номиналниот износ на хеџирана ставка, на пример, последните 80 милиони ПЕ од 100 милиони ПЕ како цврсто обврзување, при што долниот слој изнесува 20 милиони ПЕ од обврзница од 100 милиони ПЕ со фиксна каматна стапка, или горен слој во износ од 30 милиони ПЕ од вкупен износ на долг од 100 милиони ПЕ долг со фиксна каматна стапка што може однапред да се отплати по објективна вредност (дефинираниот номинален износ е 100 милиони ПЕ).
- Б6.3.19 Доколку слојна компонента е назначена во хеџинг на објективна вредност, субјектот треба да го определи тоа од дефинираниот номинален износ. За да се усогласи со барањата за квалификување на хеџинг на објективните вредности, субјектот треба повторно да ја измери хеџираната ставка за промени во објективната вредност (т.е. повторно да ја измери ставката за промени во објективната вредност кои можат да се припишат на хеџираниот ризик). Коригирањето на хеџингот според објективната вредност мора да се признае во добивка или загуба најдоцна кога ставката ќе биде отпишана. Следствено, потребно е да се следи ставката на која се однесува коригирањето на хеџингот според објективната вредност. За слојна компонента кај хеџинг на објективна вредност, ова бара субјектот да го следи номиналниот износ од кој таа е дефинирана. На пример, во точка Б6.3.18(г), вкупниот дефиниран номинален износ од 100 милиони ПЕ мора да се следи за да може да се следи долниот слој од 20 милиони ПЕ или горниот слој од 30 милиони ПЕ.
- Б6.3.20 Слојна компонента што вклучува опција за плаќање однапред не се квалификува за тоа да биде назначена како хеџирана ставка во хеџинг на објективна вредност доколку објективната вредност на опцијата за плаќање однапред е под влијание на промените во хеџираниот ризик, освен ако назначениот слој го вклучува ефектот од поврзаната опција за плаќање однапред при утврдување на промената на објективната вредност на хеџираната ставка.

⁵ Во овој Стандард паричните износи се деноминирани во „парични единици“ (ПЕ) и во „странски валутни единици“ (FC).

МСФИ 9

Однос помеѓу деловите (компонентите) и вкупните готовински текови на една ставка

- Б6.3.21 Ако компонента на паричните текови на финансиска или нефинансиска ставка е назначена како хеџирана ставка, таа компонента мора да биде помала или еднаква на вкупните готовински текови на целата ставка. Меѓутоа, сите готовински текови на целата ставка може да се назначат како хеџирана ставка и да се хеџираат само за еден конкретен ризик (на пример, само за оние промени кои се припишуваат на промените во ЛИБОР или на цената на референтната стока).
- Б6.3.22 На пример, во случај на обврска чија ефективна каматна стапка е помала од ЛИБОР, субјектот не може да назначи:
- (а) дел од обврската кој е еднаков на износот на каматата според ЛИБОР (плус главнината во случај на хединг на објективна вредност); и
 - (б) негативен останат дел.
- Б6.3.23 Меѓутоа, во случај на финансиска обврска со фиксна стапка, чија ефективна каматна стапка е (на пример) 100 базични поени под ЛИБОР, субјектот може да ја назначи како хеџирана ставка промената во вредноста на целата таа обврска (на пример главнина плус камата на ЛИБОР минус 100 базични поени), што може да се припише на промените во ЛИБОР. Доколку финансиски инструмент со фиксна стапка е хеџиран по одредено време од неговото настанување, и во меѓувреме се смениле каматните стапки, субјектот може да назначи компонента на ризик која е еднаква на референтната стапка и која е поголема од договорната стапка што е платена за таа ставка. Субјектот може да го направи тоа доколку референтната стапка е помала од ефективната каматна стапка пресметана врз основа на претпоставката дека субјектот извршил набавка на инструментот на денот на кој за прв пат ја назначил хеџираната ставка. На пример, да претпоставиме дека субјектот создал финансиско средство со фиксна стапка од ПЕ 100 кое има ефективна каматна стапка од 6 проценти во моментот кога ЛИБОР изнесува 4 проценти. Тој започнува со хеџирање на тоа средство во некој подоцнеж период кога ЛИБОР се зголемил на 8 проценти и објективната вредност на средството се намалила на ПЕ 90. Субјектот пресметува дека, ако го набавил средството на датумот на кој тој за првпат го назначил како хеџирана ставка поврзаниот ризик за ЛИБОР каматна стапка, ефективниот принос од средството по неговата тогашна објективна вредност од ПЕ 90 би бил 9,5 проценти. Бидејќи ЛИБОР е помал од овој ефективен принос, субјектот може да назначи дел од ЛИБОР од 8 проценти кој делумно се состои од договорни готовински текови од камата и делумно од разликата помеѓу сегашната објективна вредност (односно ПЕ 90) и износот што треба повторно да се плати при доспевање (односно ПЕ 100).
- Б6.3.24 Доколку финансиската обврска со променлива стапка носи камата од (на пример) тримесечен ЛИБОР минус 20 базични поени (при што долна граница се нула базични поени), субјектот може да ја означи како хеџирана ставка промената во паричните текови на целата таа обврска (на пример тримесечен ЛИБОР минус 20 базични поени — вклучувајќи ја и долната граница), што може да се припише на промените во ЛИБОР. Оттука, сè додека кривата на предвидување на тримесечниот ЛИБОР за преостанатиот период на таа обврска не се намали под 20 базични поени, хеџираната ставка ја има истата променливост на паричните текови како и обврската која има каматна стапка во износ од тримесечен ЛИБОР со разлика која е еднаква на нула или е позитивна. Меѓутоа, ако кривата на предвидување на тримесечниот ЛИБОР за преостанатиот период на таа обврска (или дел од неа) се намали под 20 базични поени, хеџираната ставка има пониска променливост на паричните текови од обврската која има каматна стапка во износ од тримесечен ЛИБОР со разлика која е еднаква на нула или е позитивна.
- Б6.3.25 Сличен пример на нефинансиска ставка е специфичен вид сурова нафта од одредено нафтено поле чија цена се определува според релевантна референтна сурова нафта. Доколку субјектот ја продава таа сурова нафта според договор со користење договорна формула за утврдување на цената, според која цената за барел е еднаква на референтната цена на сурова нафта минус 10 ПЕ и долна граница од 15 ПЕ, субјектот може да ја означи како хеџирана ставка целата променливост на паричните текови според договорот за продажба којашто се припишува на промената на референтната цена на суровата нафта. Сепак, субјектот не може да назначи компонента која е еднаква на целосната промена во референтната цена на суровата нафта. Оттука, сè додека терминската цена (за секоја испорака) не се намали под 25 ПЕ, хеџираната ставка ја има истата променливост на паричните текови како и продажбата на сурова нафта по цена на референтната сурова нафта (или со позитивна разлика). Меѓутоа, доколку терминската цена за која било испорака се намали под 25 ПЕ, хеџираната ставка има помала променливост на паричниот тек од продажбата на сурова нафта по цена на референтната сурова нафта (или со позитивна разлика).

МСФИ 9

**Критериуми за квалификување за сметководство на хеџинг
(Дел 6.4)****Ефективност на хеџинг**

- Б6.4.1 Ефективност на хеџингот е степенот до кој промените во објективната вредност или паричните текови на хеџинг инструментот ги неутрализираат промените во објективната вредност или паричните текови на хеџираната ставка (на пример, кога хеџираната ставка е компонента на ризик, релевантната промена во објективната вредност или паричните текови на ставката е онаа што се припишува на хеџираниот ризик). Неелективност на хеџот е степенот до кој промените во објективната вредност или паричните текови на хеџинг инструментот се поголеми или помали од оние на хеџираната ставка.
- Б6.4.2 При назначување на хеџинг односот и на континуирана основа, субјектот треба да ги анализира причините за неелективноста на хеџот кои се очекува да влијаат на хеџинг односот во текот на неговото времетраење. Оваа анализа (вклучувајќи ги сите ажурирања во согласност со точка Б6.5.21 што произлегуваат од ребалансирањето на хеџинг односот) е основа за правење проценка на тоа дали субјектот ги исполнува барањата за ефикасност на хеџингот.
- Б6.4.3 За да се избегне сомнеж, ефектите од замената на првичната договорна страна со клириншка договорна страна и правењето на поврзаните промени онака како што е опишано во точка 6.5.6 треба да се одразат во мерењето на хеџинг инструментот, а со тоа и во проценката на ефикасноста на хеџингот и во мерењето на ефикасноста на хеџингот.

Економски однос помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот

- Б6.4.4 Условот дека треба да постои економски однос значи дека хеџинг инструментот и хеџираната ставка имаат вредности кои обично се движат во спротивна насока поради истиот ризик, а тоа е хеџираниот ризик. Оттука, мора да постои очекување дека вредноста на хеџинг инструментот и вредноста на хеџираната ставка систематски ќе се менуваат како одговор на движењата во истите основи или во основите кои се економски поврзани на таков начин што реагираат на сличен начин на ризикот кој е предмет на хеџинг (на пример, сурова нафта ВТИ и од типот брент).
- Б6.4.5 Доколку основите не се исти, но се економски поврзани, може да има ситуации во кои вредностите на хеџинг инструментот и хеџираната ставка се движат во иста насока, на пример, бидејќи разликата во цената помеѓу двете поврзани основни ставки се менува а самите основни ставки не се движат значително. Тоа е сè уште доследно на економскиот однос помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка доколку вредностите на хеџинг инструментот и хеџираната ставка сè уште се очекува вообичаено да се движат во спротивна насока кога се движат основите.
- Б6.4.6 Проценката за тоа дали постои економски однос вклучува анализа на можното однесување на хеџинг односот во периодот на неговото времетраење за да се утврди дали може да се очекува дека ќе ја исполни целта за управување со ризик. Постоеноста на статистичка корелација помеѓу двете вредности, само по себе, не поддржува валиден заклучок дека постои економски однос.

Ефектот на кредитниот ризик

- Б6.4.7 Бидејќи моделот на сметководство за хеџинг се заснова на општиот став за пребивање помеѓу добивките и загубите на хеџинг инструментот и хеџираната ставка, ефикасноста на хеџингот се определува не само според економскиот однос помеѓу тие ставки (на пример промените во нивните основи) туку и според ефектот што го има кредитниот ризик врз вредноста и на хеџинг инструментот и на хеџираната ставка. Ефект на кредитниот ризик значи дека, дури и ако постои економски однос помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка, степенот на пребивање може да стане непредвидлив. Ова може да произлезе од промената на кредитниот ризик на хеџинг инструментот или на хеџираната ставка која е со таква големина што кредитниот ризик доминира во промените на вредностите кои произлегуваат од економскиот однос (на пример ефектот од промените во основите). Нивото на големина што доведува до пораст на доминацијата е она кое би резултирало со загуба (или добивка) од кредитниот ризик кој го поништува ефектот на промените во основите на вредноста на хеџинг инструментот или хеџираната ставка, дури и ако тие промени се значајни. Спротивно на тоа, доколку во одреден период има мала промена во основите, фактот дека дури и мали промени поврзани со кредитниот ризик во вредноста на хеџинг инструментот или хеџираната ставка може да влијаат на вредноста повеќе од основните ставки, е нешто што не создава доминација.

МСФИ 9

- Б6.4.8 Пример за кредитен ризик кој доминира во хеџинг односот е кога субјектот ја хеџира изложеноста на ризикот од цената на стоките користејќи дериватив што не е обезбеден со обезбедување. Доколку договорната страна на тој дериватив се соочи со сериозно влошување на својата кредитна состојба, ефектот од промените на кредитната состојба на договорната страна може да го поништи ефектот од промените во цената на стоката врз објективната вредност на хеџинг инструментот, додека промените во вредноста на хеџираната ставка во голема мера зависат од промените на цената на стоките.

Показател за хеџинг

- Б6.4.9 Во согласност со барањата за ефективност на хеџингот, показателот за хеџирање на хеџинг односот мора да биде ист како и показателот кој произлегува од количеството на хеџирана ставка што субјектот всушност ја хеџира и количеството на хеџинг инструментот што субјектот всушност го користи за хеџирање на тоа количество хеџирана ставка. Оттука, доколку субјектот хеџира помалку од 100 проценти од изложеноста на една ставка, како што е 85 проценти, тој треба да го назначи хеџинг односот со користење показател за хеџинг, кој е ист како оној што произлегува од 85 проценти од изложеноста и количеството на хеџинг инструментот што субјектот всушност го користи за хеџирање на тие 85 проценти. Слично на ова, ако, на пример, субјектот хеџира изложеност со користење номинален износ од 40 единици на финансиски инструмент, тој треба да го назначи хеџинг односот со користење показател за хеџинг кој е ист како однос кој резултира од тоа количество од 40 единици (т.е. субјектот не смее да користи показател за хеџинг кој се заснова на количество единици што е поголемо отколку количеството што може вкупно да го има, или на помал број единици) и количеството на хеџираната ставка што всушност тоа ја хеџира со тие 40 единици.
- Б6.4.10 Меѓутоа, назначувањето на хеџинг односот со користење на истиот показател за хеџинг како оној што произлегува од количествата на хеџираната ставка и инструментот за хеџирање што субјектот всушност го користи не мора да одразува нерамнотежа помеѓу пондерите на хеџираната ставка и инструментот за хеџирање, што од своја страна би довеле до неефективност на хеџот (без разлика дали е признаена или не), што може да резултира со сметководствен исход што би бил недоследен на целта на сметководството за хеџинг. Оттука, за целите на назначување на хеџинг односот, субјектот мора да го коригира показателот за хеџинг што произлегува од количествата на хеџираната ставка и инструментот за хеџирање што субјектот всушност го користи доколку е потребно за да се избегне таква нерамнотежа.
- Б6.4.11 Примери за релевантни размислувања при проценката на тоа дали сметководствениот исход е недоследен на целта на сметководството за хеџинг се следниве:
- (а) дали е определен планираниот показател за хеџинг за да се избегне признавање на неефективноста на хеџот кај хеџирање на готовински текови или за да се постигнат корекции на хеџинг на објективната вредност за повеќе хеџирани ставки со цел да се зголеми употребата на сметководството за објективна вредност, но без да се пребиваат промените во објективната вредност на инструментот за хеџирање; и
 - (б) дали постои комерцијална причина за конкретните пондерирања на хеџираната ставка и на инструментот за хеџирање, иако тоа создава неефективност на хеџот. На пример, субјектот склучува и назначува количество на хеџинг инструментот кое не е исто со количеството што го определил како најдобар хеџинг на хеџираната ставка бидејќи стандардното количество на инструментите за хеџинг не му дозволува да се склучи тоа целосно исто количество инструмент за хеџинг („прашање на големина на стока“). Пример за ова е субјект кој хеџира 100 тони кафе набавено со стандардни фјучерс-договори за кафе кое вклучува големина на договор од 37.500 фунти. Субјектот би можел да користи само пет или шест договори (еквивалентни на соодветни 85 и 102.1 тон) за да го хеџира количеството на набавка од 100 тони. Во тој случај, субјектот го назначува хеџинг односот со користење показател на хеџинг кој произлегува од бројот на фјучерс-договорите за кафе што субјектот всушност ги користи, бидејќи неефективноста на хеџот која произлегува од неусогласеноста во пондерите на хеџираната ставка и инструментот за хеџирање нема да резултира во сметководствен исход кој не е доследен на целта на сметководството за хеџинг.

Зачестеност на правењето проценка дали се исполнети барањата за ефективност на хеџингот

- Б6.4.12 Субјектот треба да процени на почетокот на хеџинг односот, и потоа на континуирана основа, дали хеџинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хеџингот. Најмалку, субјектот треба да

МСФИ 9

врши континуирана проценка на секој датум на известување или откако ќе се случи значајна промена во околностите која влијае на барањата за ефективност на хеџингот, кое и да се случи прво. Проценката се однесува на очекувањата за ефективност на хеџингот и поради тоа таа е само ориентирана кон иднината.

Методи за правење проценка дали се исполнети барањата за ефективност на хеџингот

- Б6.4.13 Овој стандард не специфицира метод кој се користи за правење проценка на тоа дали хеџинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хеџингот. Меѓутоа, субјектот треба да користи метод кој ги опфаќа релевантните карактеристики на хеџинг односот, вклучувајќи ги и изворите на неефективност на хеџот. Во зависност од тие фактори, методот може да биде квалитативна или квантитативна проценка.
- Б6.4.14 На пример, кога суштински важните услови (како што се номиналниот износ, рокот на доспевање и основите) на хеџинг инструментот и на хеџираната ставка се исти или се приближно блиску, можеби ќе биде можно субјектот да заклучи, врз основа на квалитативна проценка на тие суштински важни услови, дека хеџинг инструментот и хеџираната ставка имаат вредности кои генерално ќе се движат во спротивна насока поради истиот ризик и оттука дека постои економски однос помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот (види точки Б6.4.4-Б6.4.6).
- Б6.4.15 Фактот дека деривативот е според пазарна цена или над неа, кога е назначен како инструмент за хеџинг, само по себе не значи дека квалитативната проценка е несоодветна. Од околностите ќе зависи дали неефективноста на хеџот која произлегува од тој факт може да биде толку голема што не би била соодветно опфатена со квалитативната проценка.
- Б6.4.16 Спротивно на тоа, доколку суштински важните услови на инструментот за хеџирање и хеџираната ставка не се приближно блиску, постои зголемено ниво на неизвесност во врска со степенот на пребивање. Следствено, потешко е да се предвиди ефективност на хеџингот за времетраењето на периодот на хеџинг односот. Во таква ситуација, субјектот би можел само да заклучи, врз основа на квантитативна проценка, дека постои економски однос помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот (види точки Б6.4.4-Б6.4.6). Во некои ситуации можеби ќе биде потребна и квантитативна проценка за да се процени дали показателот за хеџинг што се користи за назначување на хеџинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хеџингот (види точки Б6.4.9-Б6.4.11). Субјектот може да користи исти или различни методи за тие две различни цели.
- Б6.4.17 Доколку има промени во околностите кои влијаат на ефективност на хеџингот, субјектот можеби ќе треба да го промени методот за проценка на тоа дали хеџинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хеџингот со цел да се обезбеди дека и понатаму се опфатени релевантните карактеристики на хеџинг односот, вклучувајќи ги и изворите на неефективност на хеџот.
- Б6.4.18 Управувањето со ризикот на субјектот е главниот извор на информации за да се направи проценка на тоа дали хеџинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хеџингот. Ова значи дека информациите за раководството (или анализата) што се користат за целите на донесување одлуки може да се користат како основа за правење проценка на тоа дали хеџинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хеџингот.
- Б6.4.19 Документацијата на субјектот која се однесува на хеџинг односот содржи информации за тоа како субјектот ќе ги процени барањата за ефективност на хеџингот, вклучувајќи го и методот или методите што се користат. Документацијата за хеџинг односот треба да се ажурира во случај на евентуални промени на методите (види точка Б6.4.17).

Сметководствено евидентирање на хеџинг односи кои се квалификуваат (Дел 6.5)

- Б6.5.1 Пример за хеџинг на објективна вредност е хеџинг на изложеноста на промени во објективната вредност на должнички инструмент со фиксна стапка која произлегува од промените на каматните стапки. Ваквиот хеџинг би можел да биде склучен од издавачот или од имателот.
- Б6.5.2 Целта на хеџинг на готовински текови е да се одложи добивката или загубата по основ на хеџинг инструмент до период или периоди во кои хеџираните очекувани идни готовински текови влијаат на добивката или загубата. Пример за хеџинг на готовински текови е користењето на своп за да се промени долг со променлива стапка (без разлика дали се мери според амортизирана набавна вредност или според објективна вредност) во долг со фиксна стапка (т.е. хеџинг на идна трансакција во која идните готовински текови што се хеџираат се идни плаќања на камата). Спротивно на тоа, предвидено купување на сопственички инструмент кој, откако ќе биде стекнат, ќе биде евидентиран

МСФИ 9

според објективна вредност преку добивка или загуба, е пример за ставка која не може да биде хецирана ставка во хецинг на готовински текови, затоа што секоја добивка или загуба по основ на хецинг инструментот што ќе биде одложен нема да може адекватно да се рекласифицира во добивка или загуба за време на периодот во кој тој инструмент би постигнал пребивање. Од истата причина, предвидено купување на сопственички инструмент кој, откако ќе биде стекнат, ќе биде евидентиран според објективна вредност при што промените во објективната вредност презентирани во останата сеопфатна добивка, исто така, не може да биде хецираната ставка во хецинг на готовински текови.

- Б6.5.3 Хецинг на цврсто обврзување (на пример, хецинг на промена на цената на горивото која се однесува на непризната обврска по основ на договор од страна на електростопанство да купува гориво по фиксна цена) е хецинг на изложеност на промени на објективна вредност. Според тоа, таквиот хецинг е хецинг на објективна вредност. Меѓутоа, во согласност со точка 6.5.4, хецинг на ризикот со странска валута на цврсто обврзување би можел алтернативно да се евидентира како хецинг на готовински текови.

Мерење на неефективноста на хецот

- Б6.5.4 Кога се мери неефективноста на хецот, субјектот треба да ја земе предвид временската вредност на парите. Како последица на тоа, субјектот ја утврдува вредноста на хецираната ставка врз основа на сегашна вредност а со тоа промената на вредноста на хецираната ставка, исто така, ги вклучува и ефектите од временската вредност на парите.
- Б6.5.5 За да се пресмета промената на вредноста на хецираната ставка за целите на мерење на неефективноста на хецот, субјектот може да користи дериватив кој би имал услови кои се исто со суштинските услови на хецираната ставка (ова обично се нарекува „хипотетички дериватив“), и, на пример, за хецинг на прогнозирана трансакција, би бил калибриран со користење на нивото на хецираната цена (или стапка). На пример, доколку хецингот бил за двостран ризик на постоечкото ниво на пазарот, хипотетичкиот дериватив би претставувал хипотетички термински договор кој е калибриран на вредност нула во времето на назначување на хецинг односот. Доколку хецингот би бил, на пример, за едностран ризик, хипотетичкиот дериватив би ја претставувал основната вредност на хипотетичката опција која во моментот на назначување на хецинг односот е на ниво на пазарна цена, доколку нивото на хецираната цена е нивото на сегашната пазарна цена, или е над пазарната цена доколку нивото на хецираната цена е над (или, за хецинг на купување и чување на акции со цел нивна продажба, под) сегашното ниво на пазарот. Користењето на хипотетичкиот дериватив е еден од можните начини за да се пресмета промената на вредноста на хецираната ставка. Хипотетичкиот дериватив е копија на хецираната ставка па така резултира со истиот исход како таквата промена на вредноста да била утврдена со користење на поинаков пристап. Поради тоа, користењето на „хипотетичкиот дериватив“ не е метод сам по себе, туку е математичко средство што може да се користи само за да се пресмета вредноста на хецираната ставка. Како последица на тоа, „хипотетичкиот дериватив“ не може да се користи за вклучување на карактеристики во вредноста на хецираната ставка кои постојат само во хецинг инструментот (но не и во хецираната ставка). Пример за ова е долг деноминиран во странска валута (без разлика на тоа дали долгот е со фиксна стапка или со променлива стапка). Кога се користи хипотетички дериватив за да се пресмета промената на вредноста на таквиот долг или сегашната вредност на кумулативната промена на неговите готовински текови, хипотетичкиот дериватив не може едноставно да припише надомест за размена на различни валути, иако реалниот дериватив според кој се разменуваат различните валути би можел да содржи таков надомест (на пример, вкртени свопови на каматни стапки).
- Б6.5.6 Промената на вредноста на хецираната ставка утврдена со користење на хипотетички дериватив може, исто така, да се користи за целите на правење проценка на тоа дали хецинг односот ги исполнува барањата за ефективност на хецинг.

Ребалансирање на хецинг односот и на промените на показателот за хецинг

- Б6.5.7 Ребалансирањето се однесува на корекциите на назначени количества хецирана ставка или на хецинг инструментот кај веќе постоечки хецинг однос за целите на одржување на показателот за хецинг кој е усогласен со барањата за ефективност на хецинг. Промените во назначувањето на количествата на хецираната ставка или на хецинг инструментот за други цели не претставуваат ребалансирање за целите од овој Стандард.
- Б6.5.8 Ребалансирањето се евидентира како продолжување на хецинг односот во согласност со точките Б6.5.9–Б6.5.21. При ребалансирање, неефективноста на хецот во хецинг однос се утврдува и признава веднаш пред коригирањето на хецинг односот.

МСФИ 9

- Б6.5.9 Коригирањето на показателот за хеџинг му овозможува на субјектот да реагира на промените во односот помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка кои настануваат од нивните основи или променливи на ризик. На пример, хеџинг односот во кој хеџинг инструментот и хеџираната ставка имаат различни но поврзани основи се менува како одговор на промената на односот помеѓу тие две основи (на пример, различни но поврзани референтни индекси, цени или стапки). Поради тоа, ребалансирањето овозможува продолжување на хеџинг односот во ситуации во кои односот помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка се менува на начин што може да биде надоместен преку коригирање на показателот за хеџинг.
- Б6.5.10 Субјектот хеџира изложеност на странска валута А со користење дериватив кој се однесува странска валута Б, а странската валута А и странската валута Б се врзани (т.е. нивниот курс се одржува во определен распон или е определен од централна банка или од некој друг надлежен орган). Доколку курсот помеѓу странската валута А и странската Б се промени (т.е. се воведо нов опсег или стапка), ребалансирањето на хеџинг односот за да се одрази новиот курс би обезбедило дека хеџинг односот би продолжил да го исполнува барањето за ефективност на хеџинг за показателот за хеџинг во новите околности. Спротивно на тоа, доколку има неизвршување на плаќања во однос на валутниот дериватив, промената на показателот за хеџинг не би можела да обезбеди дека хеџинг односот и понатаму ќе го исполнува тоа барање за ефективност на хеџинг. Поради тоа, ребалансирањето не го овозможува продолжувањето на хеџинг односот во ситуации во кои односот помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка се менува на таков начин што промената не може да се надомести преку коригирање на показателот за хеџинг.
- Б6.5.11 Не секоја промена на степенот на пребивање помеѓу промените на објективната вредност на хеџинг инструментот и објективната вредност или паричните текови на хеџираната ставка претставува промена на односот помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка. Субјектот ги анализира изворите на неефективност на хеџот кои тој очекува дека ќе влијаат на хеџинг односот во текот на неговото времетраење и вреднува дали промените во степенот на пребивање се:
- (а) флукуации околу показателот за хеџинг, кој останал да важи (т.е. продолжува соодветно да го одрази односот помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка); или
 - (б) индикација дека показателот за хеџинг повеќе не го одразува соодветно односот помеѓу хеџинг инструментот и хеџираната ставка.
- Субјектот го прави ова вреднување со примена на барањето за ефективност на хеџинг врз показателот за хеџинг, т.е. за да се увери дека хеџинг односот не одразува нерамнотежа помеѓу пондерите на хеџираната ставка и хеџинг инструментот која би довела до неефективност на хеџот (без разлика дали е призната или не), која би можела да резултира со сметководствен исход кој би бил недоследен со целта на сметководството за хеџинг. Поради тоа, ова вреднување бара расудување.
- Б6.5.12 Флукуација околу постојан показател за хеџинг (и, според тоа, поврзана неефективност на хеџот) не може да се намали со коригирање на показателот за хеџинг како реакција на секој конкретен исход. Поради тоа, во такви околности, промената на обемот на пребивање е прашање на мерење и признавање на неефективноста на хеџот, но не бара ребалансирање.
- Б6.5.13 Спротивно на тоа, доколку промените во степенот на пребивање укажуваат на тоа дека флукуацијата е околу показателот за хеџинг, кој е различен од показателот за хеџинг што се користи во моментот за тој хеџинг однос, или дека постои тренд што води настрана од тој показател на хеџинг, неефективноста на хеџот може да се намали со коригирање на показателот за хеџинг, додека задржувањето на показателот за хеџинг би ја зголемило неефективноста на хеџот. Поради тоа, во такви околности, субјектот мора да направи вреднување дали хеџинг односот одразува нерамнотежа помеѓу пондерите на хеџираната ставка и хеџинг инструментот кои би создале неефективност на хеџот (без разлика дали е призната или не) која би можела да резултира со сметководствен исход кој би бил недоследен со целта на сметководството за хеџинг. Доколку биде коригиран показателот за хеџинг, тоа исто така ќе влијае на мерењето и признавањето на неефективноста на хеџот затоа што, при ребалансирање, неефективноста на хеџот во хеџинг односот мора да биде утврдена и призната веднаш пред коригирањето на хеџинг односот во согласност со точка Б6.5.8.
- Б6.5.14 Ребалансирање значи дека, за целите на сметководството за хеџинг, по започнувањето на хеџинг односот, субјектот ги коригира количествата на хеџинг инструментот или хеџираната ставка како реакција на промените во околностите кои влијаат на показателот за хеџинг на тој хеџинг однос. Типично, тоа коригирање треба да ги одразува коригирањето на количествата на хеџинг инструментот и хеџираната ставка, кои реално ги користи. Меѓутоа, субјектот мора да го коригира показателот за хеџинг кој резултира од количествата на хеџираната ставка или хеџинг инструментот кој субјектот всушност го користи доколку:

МСФИ 9

- (а) показателот за хеџинг кој резултира од промените во количествата на хеџинг инструментот или хеџираната ставка кои субјектот реално ги користи, одразува нерамнотежа која би довела до неефективност на хеџот која би можела да резултира со сметководствен исход кој би бил недоследен на целта на сметководството за хеџинг; или
- (б) субјектот ги задржува количествата на хеџинг инструментот и хеџираната ставка, која тој реално ја користи, што резултира со показател на хеџинг кој, во новите околности, одразува нерамнотежа која ќе доведе до неефективност на хеџот која би можела да резултира со сметководствен исход кој би бил недоследен на целта на сметководството за хеџинг (т.е. субјектот не смее да создаде нерамнотежа така што нема да го коригира показателот за хеџинг).
- B6.5.15 Ребалансирање не се применува доколку се променила целта за управување со ризик за хеџинг однос. Наместо тоа, сметководството за хеџинг за тој хеџинг однос треба да се прекине (и покрај тоа што субјектот можеби назначил нов хеџинг однос кој опфаќа хеџинг инструмент или хеџирана ставка од претходниот хеџинг однос како што е опишано во точка Б6.5.28).
- B6.5.16 Доколку хеџинг односот биде ребалансиран, корекцијата на показателот за хеџинг може да се направи на разни начини:
- (а) Пондерирањето на хеџираната ставка може да се зголеми (со што во исто време се намалува пондерирањето на хеџинг инструментот) така што се:
- (i) зголемува обемот на хеџираната ставка; или
- (ii) се намалува обемот на хеџинг инструментот.
- (б) Пондерирањето на хеџинг инструментот може да се зголеми (со што во исто време се намалува пондерирањето на хеџираната ставка) така што се:
- (i) зголемува обемот на хеџинг инструментот; или
- (ii) се намалува обемот на хеџираната ставка.

Промените во обемот се однесуваат на количествата кои се дел од хеџинг односот. Поради тоа, намалувањето на обемите не мора да значи дека ставките или трансакциите повеќе не постојат, или дека повеќе не се очекува да се случат, туку дека тие не се дел од хеџинг односот. На пример, намалувањето на обемот на хеџинг инструментот може да доведе до тоа субјектот да задржи дериватив, но само еден негов дел може да остане хеџинг инструмент на хеџинг односот. Ова би можело да се случи доколку ребалансирањето може да се изведе само со намалување на обемот на хеџинг инструментот во хеџинг односот, но доколку субјектот го задржи обемот којшто не е повеќе потребен. Во таков случај, неназначениот дел од деривативот би бил евидентиран според објективна вредност преку добивка или загуба (освен ако не бил назначен како хеџинг инструмент во некој друг хеџинг однос).

- B6.5.17 Коригирањето на показателот за хеџинг преку зголемување на обемот на хеџираната ставка не влијае на тоа како се мерат промените во објективната вредност на хеџинг инструментот. Влијание, исто така, нема да има ниту во мерењето на промените на вредноста на хеџираната ставка поврзани со претходно назначен обем. Меѓутоа, од датумот на ребалансирање, промените во вредноста на хеџираната ставка, исто така, ја вклучуваат промената на вредноста на дополнителниот обем на хеџираната ставка. Овие промени се мерат започнувајќи од датумот на ребалансирање, и со повикување на тој датум, наместо на датумот на кој бил назначен хеџинг односот. На пример, доколку субјектот првично хеџирал обем од 100 тони определена стока според терминска цена од ПЕ80 (терминската цена на почетокот од хеџинг односот) и додал обем од 10 тони при ребалансирањето, кога терминската цена била ПЕ90, хеџираната ставка по ребалансирањето би се состоела од два слоја: 100 тони хеџирани според ПЕ80 и 10 тони хеџирани според ПЕ90.
- B6.5.18 Коригирањето на показателот за хеџинг преку намалување на обемот на хеџинг инструментот не влијае на тоа како се мерат промените во вредноста на хеџираната ставка. Нема да биде засегнато ниту мерењето на промените на објективната вредност на хеџинг инструментот поврзан со обемот кој е и понатаму назначен. Меѓутоа, од датумот на ребалансирањето, обемот за кој бил намален хеџинг инструментот повеќе не е дел од хеџинг односот. На пример, доколку субјектот првично хеџирал ризик на цена на трговска стока со користење деривативен обем од 100 тони како хеџинг инструмент и го намали тој обем за 10 тони при ребалансирањето, ќе остане номинален износ од 90 тони на обемот на хеџинг инструментот (види точка Б6.5.16 за последиците врз деривативниот обем (т.е. 10 тони), кој повеќе не е дел од хеџинг односот).
- B6.5.19 Коригирањето на показателот за хеџинг преку зголемување на обемот на хеџинг инструментот не влијае на тоа како се мерат промените во вредноста на хеџираната ставка. Нема да биде засегнато ниту мерењето на промените на објективната вредност на хеџинг инструментот поврзан со обемот

МСФИ 9

кој претходно бил назначен. Меѓутоа, од датумот на ребалансирање, промените во објективната вредност на хеџинг инструментот, исто така, ги вклучуваат промените на вредноста на дополнителниот обем на хеџинг инструментот. Промените се мерат почнувајќи од, и преку повлекување на, датумот на ребалансирање наместо на датумот на кој бил назначен хеџинг односот. На пример, доколку субјектот првично хеџирал ризик на цена на трговска стока со користење деривативен обем од 100 тони како хеџинг инструмент и додал обем од 10 тони при ребалансирањето, хеџинг инструментот, по ребалансирањето, би се состоел од вкупен деривативен обем од 110 тони. Промената на објективната вредност на хеџинг инструментот е вкупната промена на објективната вредност на деривативите кои го сочинуваат вкупниот обем од 100 тони. Овие деривативи би можеле да имаат (и веројатно ќе имаат) различни суштински услови, како што се нивните термински стапки, затоа што се склучени во различни временски моменти (вклучувајќи ја и можноста за назначување на деривативи во хеџинг односи по нивното почетно признавање).

- B6.5.20 Коригирањето на показателот за хеџинг преку намалување на обемот на хеџираната ставка не влијаат на тоа како се мерат промените на објективната вредност на хеџинг инструментот. Нема да биде засегнато ниту мерењето на промените на вредноста на хеџираната ставка поврзана со обемот кој продолжува да биде назначен. Меѓутоа, од датумот на ребалансирање, обемот според кој хеџираната ставка била намалена повеќе не е дел од хеџинг односот. На пример, доколку субјектот првично хеџира обем од 100 тони трговска стока по терминска цена од ПЕ80 и го намалува тој обем за 10 тони при ребалансирањето, хеџираната ставка по направеното ребалансирање би била 90 тони хеџирано на ПЕ80. Десетте тони на хеџираната ставка кои повеќе не се дел од хеџинг односот би биле евидентирани во согласност со барањата за прекинување на сметководството за хеџинг (види точки 6.5.6–6.5.7 и Б6.5.22–Б6.5.28).
- B6.5.21 Кога се прави ребалансирање на хеџинг однос, субјектот треба да ја ажурира својата анализа на изворите на неефективност на хеџот кои се очекува да влијаат на хеџинг односот во текот на неговиот (преостанат) временски период (види точка Б6.4.2). Документацијата за хеџинг односот треба да се ажурира по потреба.

Прекинување на сметководството за хеџинг

- B6.5.22 Прекинувањето на сметководство за хеџинг се применува перспективно од датумот на кој повеќе не се исполнети критериумите за квалификување.
- B6.5.23 Субјектот не треба да престане со назначување, а со тоа и да прекине, хеџинг однос кој:
- сè уште ја исполнува целта за управување со ризик врз основа на која се квалификувал за сметководство за хеџинг (т.е. субјектот и понатаму се труди да ја оствари таа цел на управување со ризик); и
 - продолжува да ги исполнува сите други критериуми за квалификување (по земање предвид на сите ребалансирања на хеџинг односот, доколку е применливо).
- B6.5.24 За целите на овој Стандард, стратегијата за управување со ризик на субјектот се разликува од неговите цели за управување со ризик. Стратегијата за управување со ризик се утврдува на највисоко ниво на кое субјектот утврдува на кој начин ќе управува со својот ризик. Стратегијата за управување со ризик обично ги идентификува ризиците на кои е изложен субјектот и определува како ќе одговори субјектот на нив. Стратегијата за управување со ризик обично се воспоставува за подолг период и може да вклучува определена флексибилност за да може да се реагира на промените на околностите што се случуваат додека се применува стратегијата (на пример, различни каматни стапки или нивоа на цени на стоки кои резултираат со различен обем на хеџирање). Ова обично е наведено во општ документ кој каскадно се пренесува на другите делови од субјектот преку политики кои содржат конкретни насоки. Спротивно на тоа, целта за управување со ризик за хеџинг однос се применува на ниво на конкретен хеџинг однос. Се однесува на тоа како конкретен хеџинг инструмент, кој е назначен, се користи за хеџирање на определена изложеност која е назначена како хеџирана ставка. Поради тоа, стратегијата за управување со ризик може да вклучува повеќе различни хеџинг односи чии цели за управување со ризик се однесуваат на спроведувањето на таа севкупна стратегија за управување со ризик. На пример:
- Субјектот има стратегија за управување со неговата изложеност на каматна стапка за финансирање долг со која се определуваат опсези, за целиот субјект, за мешавината која се состои од финансирање со променлива стапка и со фиксна стапка. Стратегијата е помеѓу 20 проценти и 40 проценти од долгот за да се одржи на фиксни стапки. Субјектот повремено одлучува како да ја спроведува оваа стратегија (т.е. каде да се позиционира во рамките на опсегот од 20 проценти до 40 проценти за изложеност на ризик по основ на фиксна стапка), зависно од нивото на каматните стапки. Доколку каматните стапки се ниски, субјектот ја фиксира каматата за повеќе долг, отколку кога каматните стапки се

МСФИ 9

високи. Долгот на субјектот е ПЕ100 кој претставува долг со променлива каматна стапка за кој ПЕ30 парични единици со своп се претворени во изложеност со фиксна каматна стапка. Субјектот ги искористува ниските каматни стапки за да издаде дополнителни ПЕ50 од долгот за финансирање на големо инвестирање, што субјектот го прави со емитување на обврзници со фиксна каматна стапка. Имајќи ги предвид ниските каматни стапки, субјектот одлучува да ја постави својата изложеност на ризик од фиксна каматна стапка на 40 проценти од вкупниот долг, намалувајќи го така за ПЕ20 износот за кој субјектот претходно ја хеџирал изложеноста на ризик на променлива каматна стапка, и така добива изложеност на ризик од фиксна каматна стапка во износ од 60ПЕ. Во оваа ситуација, самата стратегија за управување со ризикот останува непроменета. Меѓутоа, спротивно на тоа, спроведувањето на таа стратегија од страна на субјектот се променила и тоа значи дека, за изложеност на ризик на променлива каматна стапка во износ од ПЕ20, а таа изложеност била претходно хеџирана, целта за управување со ризик се променила (т.е. на ниво на хеџинг односот). Како последица на тоа, во оваа ситуација сметководството за хеџинг мора да се прекине за изложеност на ризик на променлива каматна стапка во износ од ПЕ20, кој претходно бил хеџиран. Ова би можело да вклучува и намалување на своп позицијата за номинален износ од ПЕ20, но зависно од околностите, субјектот може да го задржи тој обем на своп и, на пример, да го користи за хеџирање на друга изложеност или може да го пренесе во делот за тргување. Спротивно на тоа, доколку субјектот, наместо тоа, еден дел од новиот дел со фиксна каматна стапка го пренесе со своп во изложеност на ризик од променлива каматна стапка, ќе мора сметководството за хеџинг и понатаму да се користи за неговата изложеност на ризик од променлива каматна стапка која е претходно хеџирана.

- (б) Некои изложености резултираат од позиции кои често се менуваат, на пример, ризик од каматна стапка или отворено портфолио на должнички инструменти. Додавањето на нови должнички инструменти и опишувањето на должнички инструменти континуирано ја менуваат таа изложеност (т.е. различно е од обично копирање на позиција која доспеала). Ова е динамичен процес во кој ниту изложеноста ниту хеџинг инструментите што се користат за управување со изложеноста не остануваат исти подолго време. Како последица на тоа, субјектот со таква изложеност често ги коригира хеџинг инструментите што се користат за управување со ризикот по основ на каматна стапка како што се менува изложеноста. На пример, должнички инструменти со преостанат рок на доспевање од 24 месеци се назначуваат како хеџирана ставка за ризик по основ на каматна стапка за 24 месеци. Истата постапка се применува и на други временски периоди или рокови на доспевање. По краток временски период, субјектот прекинува да ги признава сите, некои или дел од претходно назначените хеџинг односи за рокови на доспевање, и назначува нови хеџинг односи за рокови на доспевање врз основа на нивната големина и хеџинг инструментите што постојат во тој момент. Прекинувањето на сметководството за хеџинг во оваа ситуација покажува дека тие хеџинг односи се воспоставени на таков начин што субјектот ги разгледува новиот хеџинг инструмент и новата хеџирана ставка наместо хеџинг инструментот и хеџираната ставка што биле претходно назначени. Стратегијата за управување со ризикот останува иста, но не постои цел за управување со ризик која продолжува за тие претходно назначени хеџинг односи, кои како такви повеќе не постојат. Во таква ситуација, прекинувањето на сметководството за хеџинг се применува до степен до кој се променила целта за управување со ризик. Ова зависи од ситуацијата на субјектот и би можело, на пример, да влијае на сите или на некои хеџинг односи за некој период на доспевање, или само на дел од хеџинг односот.
- (в) Субјектот има стратегија за управување со ризик во која управува со ризик со странска валута за предвидени продажби и такви настанати побарувања. Во рамките на таа стратегија, субјектот управува со ризикот со странска валута како определен хеџинг однос до моментот на признавање на побарувањето. Потоа, субјектот повеќе не управува со ризикот со странска валута врз основа на тој конкретен хеџинг однос. Наместо тоа, субјектот заедно управува со ризикот со странска валута од побарувања, обврски и деривативи (кои не се поврзани со предвидените трансакции кои се очекуваат) деноминирани во истата странска валута. За сметководствени цели, ова функционира како „природен“ хеџинг затоа што добивките и загубите од ризикот со странска валута на сите тие ставки веднаш се признаваат во добивка или загуба. Како последица на тоа, за сметководствени цели, доколку хеџинг односот е назначен за периодот до датумот на плаќање, тој мора да се прекине кога ќе биде признаено побарувањето, затоа што целта за управување со ризик на првичниот хеџинг однос повеќе не се применува. Со ризикот со странска валута сега се управува во рамките на истата стратегија, но според поинаква основа. Спротивно на тоа, доколку субјектот имал поинаква цел за управување со ризикот

МСФИ 9

и управувал со ризикот со странска валута како да се работи за еден континуиран хеџинг однос специфициран за износот на тие предвидени продажби и побарувањата кои резултираат од тоа до датумот на намирување, сметководството за хеџинг би продолжило сè до тој датум.

- Б6.5.25 Прекинувањето на сметководството за хеџинг може да влијае на:
- (а) хеџинг односот во целост; или
 - (б) дел од хеџинг односот (што значи дека сметководството за хеџинг продолжува за преостанатиот дел од хеџинг односот).
- Б6.5.26 Хеџинг односот е прекинат во целост кога, како целина, престанува да ги исполнува критериумите за квалификување. На пример:
- (а) хеџинг односот повеќе не ја исполнува целта за управување со ризикот врз основа на која се квалификувал за сметководство за хеџинг (т.е. субјектот повеќе не се стреми кон исполнување на таа цел за управување со ризик);
 - (б) хеџинг инструментот или инструментите се продадени или прекинати (во однос на целиот обем, т.е. количество кое било дел од хеџинг односот); или
 - (в) повеќе не постои економски однос помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот или ефектот од кредитниот ризик почнува доминантно да влијае на промената на вредноста кои се резултат на тој економски однос.
- Б6.5.27 Дел од хеџинг односот е прекинат (а сметководството за хеџинг продолжува да се применува за останатиот дел) кога само еден дел од хеџинг односот престанува да ги исполнува критериумите за квалификување. На пример:
- (а) при ребалансирање на хеџинг односот, показателот за хеџинг може да се приспособи на таков начин што еден обем на хеџираната ставка повеќе да не биде дел од хеџинг односот (види точка Б6.5.20); поради тоа, сметководството за хеџинг се прекинува само за оној обем на хеџираната ставка која повеќе не е дел од хеџинг односот; или
 - (б) кога случувањето на дел од обемот на хеџираната ставка кој е (или е дел од) прогнозирана трансакција повеќе не е многу веројатно, сметководството за хеџинг се прекинува само за обемот на хеџираната ставка чие случување повеќе не е многу веројатно. Меѓутоа, доколку субјектот има историјат на назначување на хеџинг на предвидени трансакции и последователно утврдил дека предвидените трансакции повеќе не се очекува да се случат, способноста на субјектот точно да ги предвиди предвидените трансакции се доведува во прашање при предвидување на слични предвидени трансакции. Ова влијае на проценката на тоа дали слични предвидени трансакции се многу веројатни (види точка Б.3.3) и според тоа дали се прифатливи како хеџирани ставки.
- Б6.5.28 Субјектот може да назначи нов хеџинг однос кој го вклучува хеџинг инструментот или хеџираната ставка на претходниот хеџинг однос за кој било прекинато сметководството за хеџинг (делумно или во целост). Ова не претставува продолжување на хеџинг односот, туку негово рестартирање. На пример:
- (а) Хеџинг инструментот се соочува со толку сериозно кредитно влошување што субјектот го заменува со нов хеџинг инструмент. Ова значи дека првичниот хеџинг однос не успеал да ја исполни целта за управување со ризик и поради тоа е прекинат во целост. Новиот хеџинг инструмент е назначен како хеџинг за истата изложеност која претходно била хеџирана и се формира нов хеџинг однос. Поради тоа, промените на објективната вредност на паричните текови на хеџираната ставка се мерат започнувајќи од датумот на назначување на новиот хеџинг однос и со повикување на тој датум, наместо на датумот на кој бил назначен првичниот хеџинг однос.
 - (б) Хеџинг односот се прекинува пред истекот на неговиот временски период. Хеџинг инструментот во тој хеџинг однос може да биде назначен како хеџинг инструмент во друг хеџинг однос (на пример, кога се коригира показателот за хеџинг по основ на ребалансирање така што се зголемува обемот на хеџинг инструментот или кога се назначува целосно нов хеџинг однос).

Сметководствено евидентирање на временската вредност на опциите

- Б6.5.29 Една опција може да се смета дека е поврзана со временски период затоа што нејзината временска вредност претставува трошок за обезбедување заштита за имателот на опцијата за време на определен временски период. Меѓутоа, релевантен аспект за проценување на тоа дали хеџирањето

МСФИ 9

на трансакцијата со опција или хеџираната ставка која се однесува на временскиот период се карактеристики на таа хеџирана ставка, вклучуваат и како и кога таа влијае на добивката или загубата. Поради тоа, субјектот треба да го процени видот на хеџираната ставка (види точка 6.5.15(а)) врз основа на природата на хеџираната ставка (разлика на тоа дали хеџинг односот е хеџинг на готовински текови или хеџинг на објективна вредност):

- (а) Временска вредност на опција се однесува на хеџирана ставка која се однесува на трансакција доколку природата на хеџираната ставка е трансакција за која временската вредност има карактер на трошоци на таа трансакција. Пример за тоа е кога временската вредност на опцијата се однесува на хеџирана ставка која резултира со признавање на ставка чие почетно мерење ги вклучува трошоците на трансакцијата (на пример, субјектот хеџира купување на трговска стока, без разлика дали е прогнозирана трансакција или цврсто обврзување, наспроти ризикот од цената на стоката и ги вклучува трошоците на трансакцијата во почетното мерење на залихите). Како последица од вклучувањето на временската вредност на опцијата во почетното мерење на определената хеџирана ставка, временската вредност влијае на добивката или загубата во исто време како и таа хеџирана ставка. Слично на тоа, субјектот кој хеџира продажба на трговска стока, без разлика дали е прогнозирана трансакција или цврсто обврзување, би ја вклучил временската вредност на опцијата како дел од трошокот поврзан со таа продажба (поради тоа, временската вредност би била призната во добивка или загуба во истиот период како и приходот од хеџираната продажба).
- (б) Временска вредност на опција се однесува на хеџирана ставка која се однесува на временски период доколку природата на хеџираната ставка е таква што временската вредност има карактер на трошок за обезбедување заштита од ризик во текот на определен временски период (но хеџираната ставка не резултира со трансакција која го вклучува поимот на трошоци на трансакција во согласност со (а)). На пример, доколку залихите на стоките се хеџираат наспроти намалувањето на објективната вредност за шест месеци со користење опција за стока која има соодветен животен век, временската вредност на опцијата би се распределила на добивка или загуба (т.е. би се амортизирала на систематска и рационална основа) за време на тој шестмесечен период. Уште еден пример е хеџирање на нето-инвестирање во странско работење кое се хеџира за 18 месеци со користење опција со странска валута, што би резултирало со распределба на временски период на опцијата за тој период од 18 месеци.

Б6.5.30 Карактеристиките на хеџираната ставка, вклучувајќи како и кога хеџираната ставка влијае на добивката или загубата, исто така, влијаат на периодот во рамките на којшто се амортизира временската вредност на опцијата која хеџира хеџирана ставка поврзана со временски период, што е доследно со периодот во рамките на којшто основната вредност на опцијата може да влијае на добивката или загубата во согласност со сметководството за хеџинг. На пример, доколку се користи опцијата за каматна стапка (горна граница) за да се обезбеди заштита од зголемувања на трошоците по основ на каматна стапка за обврзници со променлива каматна стапка, временската вредност на таа горна граница се амортизира во добивка или загуба за време на истиот период во рамките на којшто која било внатрешна вредност на горната граница би влијаела на добивката или загубата:

- (а) доколку горната граница се користи за хеџирање на зголемувањата на каматната стапка за првите три години од вкупниот животен век од пет години на обврзница со променлива каматна стапка, временската вредност на таа горна граница се амортизира во периодот од првите три години; или
- (б) доколку горната граница на појдовна терминска опција со која се хеџира зголемување на каматната стапка за втората и третата година од вкупниот животен век од пет години на обврзница со променлива каматна стапка, временската вредност на таа горна граница се амортизира во периодот од втората и третата година.

Б6.5.31 Евидентирањето на временската вредност на опциите во согласност со точка 6.5.15, исто така, се применува и на комбинација од купена и запишана опција (при што едната е продажна опција, а втората е опција на купување) која на датумот на назначување како хеџинг инструмент има нето-временска вредност од нула (која најчесто се нарекува „каматен распон (колар) со вредност нула“). Во тој случај, субјектот треба да ги признае сите промени во временската вредност во останата сеопфатна добивка, дури и ако кумулативната промена на временската вредност за време на вкупниот период на хеџинг односот е нула. Поради тоа, доколку временската вредност на опцијата се однесува на:

- (а) Хеџирана ставка која се однесува на трансакција, износот на временската вредност на крајот од хеџинг односот кој ја коригира хеџираната ставка или кој се рекласифицира во добивка или загуба (види точка 6.5.15(б)) ќе биде нула.

МСФИ 9

- (Б) Хецирана ставка која се однесува на временски период, трошокот за амортизација кој се однесува на временската вредност ќе биде нула.
- Б6.5.32 Евидентирањето на временската вредност на опциите во согласност со точка 6.5.15 се применува само до степенот до кој временската вредност се однесува на хецираната ставка (усогласена временска вредност). Временската вредност на опцијата се однесува на хецираната ставка доколку суштинските услови на опцијата (како што се номиналниот износ, животниот век и основите) се усогласени со хецираната ставка. Поради тоа, доколку суштинските услови на опцијата и хецираната ставка не се целосно усогласени, субјектот треба да определи усогласена временска вредност, т.е. колку од временската вредност вклучена во премијата (стварна временска вредност) се однесува на хецираната ставка (и поради тоа треба да се третира во согласност со точка 6.5.15). Субјектот ја утврдува усогласената временска вредност со вреднување на опцијата која би имала суштински услови кои совршено одговараат на хецираната ставка.
- Б6.5.33 Доколку стварната временска вредност и усогласената временска вредност се разликуваат, субјектот треба да го определи износот кој е акумулиран во одделна компонента на капиталот во согласност со точка 6.5.15 на следниов начин:
- (а) Доколку, при почетокот на хецинг односот, стварната временска вредност е поголема од усогласената временска вредност, субјектот треба да:
- (i) го определи износот кој е акумулиран во одделна компонента на капитал врз основа на усогласената временска вредност; и
 - (ii) да ги евидентира разликите во промените на објективната вредност помеѓу двете временски вредности во добивка или загуба.
- (б) Доколку, при почетокот на хецинг односот, стварната временска вредност е пониска од усогласената временска вредност, субјектот треба да го определи износот кој се акумулира како одделна компонента на капитал преку повикување на пониската кумулативна промена на објективната вредност помеѓу:
- (i) стварната временска вредност; и
 - (ii) усогласената временска вредност.
- Секоја преостаната промена на објективната вредност на стварната временска вредност треба да се признае во добивка или загуба.

Сметководствено евидентирање на терминскиот елемент на термински договори и на распоните на девизни основи на финансиски инструменти

- Б6.5.34 За термински договор може да се смета дека е поврзан со временски период затоа што неговиот термински елемент ги претставува трошоците за временски период (кое е траењето за кое се прави утврдување). Меѓутоа, релевантен аспект за целите на проценување дали хецинг инструментот хецира хецирана ставка која се однесува на трансакција или на временски период се карактеристики на таа хецирана ставка, вклучувајќи и како и кога таа влијае на добивката или загубата. Поради тоа, субјектот треба да го процени видот на хецираната ставка (види точки 6.5.16 и 6.5.15(a)) врз основа на природата на хецираната ставка (без разлика на тоа дали хецинг односот претставува хецинг на готовински текови или хецинг на објективна вредност):
- (а) Терминскиот елемент на термински договор се однесува на хецирана ставка која се однесува на трансакција доколку природата на хецираната ставка е трансакција за која терминскиот елемент има карактер на трошок за таа трансакција. Пример за ова е кога терминскиот елемент се однесува на хецирана ставка која резултира со признавање на ставка чие почетно мерење вклучува трошоци на трансакцијата (на пример, субјектот хецира набавка на залихи деноминирани во странска валута, било да станува збор за прогнозирана трансакција или за цврсто обврзување, за ризик со странска валута и ги вклучува трошоците на трансакцијата во почетното мерење на залихите). Како последица од вклучувањето на терминскиот елемент во почетното мерење на конкретната хецирана ставка, терминскиот елемент влијае на добивката или загубата во исто време како и таа хецирана ставка. Слично на тоа, субјект кој хецира продажба на стока деноминирана во странска валута за ризик со странска валута, било да станува збор за прогнозирана трансакција или за цврсто обврзување, би го вклучил терминскиот елемент како дел од трошоците што се поврзани со таа продажба (поради тоа, терминскиот елемент се признава во добивка или загуба во истиот период како и приходите од хецираната продажба).

МСФИ 9

- (б) Терминскиот елемент на термински договор се однесува на хеџирана ставка која се однесува на временски период доколку природата на хеџираната ставка е таква што терминскиот елемент има карактер на трошок за обезбедување заштита од ризик во текот на определен временски период (но хеџираната ставка не резултира со трансакција која го вклучува поимот на трошок на трансакција во согласност со (а)). На пример, доколку залихите на стоки се хеџираат во однос на промени во објективната вредност за период од шест месеци со користење на соодветниот термински договор за стоката кој има соодветен животен век, терминскиот елемент на терминскиот договор се распределува на добивка или загуба (т.е. се амортизира на систематска и рационална основа) за тој шестмесечен период. Уште еден пример е хеџирање на нето-инвестирање во странско работење кое се хеџира за период од 18 месеци со користење термински договор со странска валута, што би резултирало со распределба на терминскиот елемент на терминскиот договор за време на тој период од 18 месеци.
- Б6.5.35 Карактеристиките на хеџираната ставка, вклучувајќи и како и кога хеџираната ставка влијае на добивката или загубата, исто така, влијаат и на периодот во рамките на којшто се амортизира терминскиот елемент на термински договор кој хеџира хеџирана ставка која е поврзана со временски период, што се прави за време на периодот на кој се однесува терминскиот елемент. На пример, доколку термински договор ја хеџира изложеноста на промените на тримесечни каматни стапки за тримесечен период кој започнува за шест месеци, терминскиот елемент се амортизира за време на периодот кој ги вклучува седмиот и (заклучно со) деветтиот месец.
- Б6.5.36 Евидентирањето на терминскиот елемент на термински договор во согласност со точка 6.5.16, исто така, се применува доколку, на датумот на којшто терминскиот договор се назначува како хеџинг инструмент, терминскиот елемент е нула. Во тој случај, субјектот треба да ги признае сите промени на објективната вредност кои му се припишуваат на терминскиот елемент во останата сеопфатна добивка, дури и ако кумулативната промена на објективната вредност која му се припишува на терминскиот елемент за време на вкупниот период од хеџинг односот е нула. Поради тоа, доколку терминскиот елемент на термински договор се однесува на:
- (а) Хеџирана ставка која се однесува на трансакција, износот во однос на терминскиот елемент на крајот од хеџинг односот со кој се коригира хеџираната ставка или кој се рекласифицира во добивка или загуба (види точки 6.5.15(б) и 6.5.16) ќе биде еднаков на нула.
- (б) Хеџирана ставка која се однесува на временски период, износот на амортизација кој се однесува на терминскиот елемент ќе биде еднаков на нула.
- Б6.5.37 Евидентирањето на терминскиот елемент од термински договори во согласност со точка 6.5.16 се применува само до оној степен до кој терминскиот елемент се однесува на хеџираната ставка (усогласен термински елемент). Терминскиот елемент на термински договор се однесува на хеџираната ставка доколку суштинските услови на терминскиот договор (како што се номиналниот износ, животниот век и основите) се усогласени со хеџираната ставка. Поради тоа, доколку суштинските услови на терминскиот договор и хеџираната ставка не се целосно усогласени, субјектот треба да определи усогласен термински елемент, т.е. колку од терминскиот елемент содржан во терминскиот договор (стварен термински елемент) се однесува на хеџираната ставка (и поради тоа треба да се третира во согласност со точка 6.5.16). Субјектот го утврдува усогласениот термински елемент со вреднување термински договор кој би имал суштински услови кои совршено одговараат на хеџираната ставка.
- Б6.5.38 Доколку стварниот термински елемент и усогласениот термински елемент се разликуваат, субјектот треба да го определи износот кој е акумулиран во одделна компонента на капитал во согласност со точка 6.5.16 на следниов начин:
- (а) Доколку, на почетокот од хеџинг односот, апсолутниот износ на стварниот термински елемент е поголем од оној на усогласениот термински елемент, субјектот треба да:
- (i) да го определи износот кој е акумулиран во одделна компонента на капитал врз основа на усогласениот термински елемент; и
- (ii) да ги евидентира сите разлики во промените на објективната вредност помеѓу двата термински елемента во добивка или загуба.
- (б) Доколку, на почетокот од хеџинг односот, апсолутниот износ на стварниот термински елемент е понизок од оној на усогласениот термински елемент, субјектот треба да го определи износот кој е акумулиран во одделна компонента на капитал врз основа на пониската кумулативна промена на објективната вредност помеѓу:
- (i) апсолутниот износ на стварниот термински елемент; и

МСФИ 9

- (ii) апсолутниот износ на усогласениот термински елемент.

Секоја преостаната промена на објективната вредност на стварниот термински елемент треба да се признае во добивка или загуба.

- Б6.5.39 Кога субјектот го одвојува распонот на девизна основа од финансискиот инструмент и го исклучува од назначувањето на тој финансиски инструмент како хеџинг инструментот (види точка 6.2.4(б)), упатството за примена од точките Б6.5.34–Б6.5.38 се применува на распонот на девизна основа на ист начин како што се применува на терминскиот елемент од термински договор.

Хеџинг на група на ставки (Дел 6.6)

Хеџинг на нето-состојба

Дозволивост за сметководство за хеџинг и назначување на нето-состојба

- Б6.6.1 Нето-состојба е дозволена за сметководство за хеџинг само доколку субјектот хеџира на нето-основа за цели на управување со ризик. Дали субјектот ќе хеџира на овој начин, е прашање на факт (не е само прашање на тврдење или документација). Поради тоа, субјектот не може да примени сметководство за хеџинг на нето-основа единствено со цел да постигне определен сметководствен исход доколку тоа не би го одразувало неговиот пристап за управување со ризикот. Хеџингот на нето-состојба мора да биде дел од воспоставената стратегија за управување со ризик. Обично ова се одобрува од клучниот раководен персонал како што е дефинирано во МСС 24.
- Б6.6.2 На пример, субјект А, чија функционална валута е неговата домашна валута, има цврсто обврзување да плати FC150.000 за трошоци за рекламирање за период од девет месеци и цврсто обврзување да ги продаде готовите производи за FC150.000 за период од 15 месеци. Субјектот А склучува дериватив на странска валута кој доспева за девет месеци и во чии рамки субјектот добива FC100 и плаќа PE70. Субјектот А нема друга изложеност на FC. Субјектот А не управува со ризикот со странска валута на нето-основа. Поради тоа, субјектот А не може да примени сметководство за хеџинг за хеџинг односот помеѓу деривативот на странска валута и нето-состојбата од FC100 (која се состои од FC150.000 по основ на цврсто обврзување за купување—т.е. услуги за рекламирање—и FC149.900 (од FC150.000) за цврсто обврзување за продажба) за период од девет месеци.
- Б6.6.3 Доколку субјектот А би управувал со ризикот со странска валута на нето-основа и не би го склучил деривативот на странска валута (затоа што тоа ја зголемува неговата изложеност на ризик со странска валута наместо негово намалување), субјектот би се нашол во природна хеџирана позиција во период од девет месеци. Обично оваа хеџирана позиција не би била одразена во финансиските извештаи затоа што трансакциите се признаваат во различни периоди на известување во иднина. Нула нето состојба би била дозволена за сметководство за хеџинг само доколку се исполнети условите од точка 6.6.6.
- Б6.6.4 Кога група на ставки кои сочинуваат нето-состојба се назначува како хеџирана ставка, субјектот треба да ја назначи вкупната група на ставки која ги вклучува ставките кои ја сочинуваат нето-состојбата. На субјектот не му е дозволено да назначи неконкретен апстрактен износ на нето-состојба. На пример, субјектот има група на цврсти обврзувања за продажби за период од девет месеци и за износ од FC100, како и група на цврсти обврзувања за купување за период од 18 месеци и за износ од FC120. Субјектот не може да назначи апстрактен износ на нето-состојба до FC20. Наместо тоа, субјектот мора да назначи бруто-износ на набавки и бруто-износ на продажби кои заедно предизвикуваат хеџирана нето-состојба. Субјектот треба да назначи бруто-состојби кои ја предизвикуваат нето-состојбата така што субјектот е во состојба да се усогласи со барањата за сметководствено евидентирање на хеџинг односите кои се квалификуваат.

Примена на барањата за ефективност на хеџинг на нето-состојба

- Б6.6.5 Кога субјектот утврдува дали ефективноста на барањата за хеџинг од точка 6.4.1(в) се исполнети кога хеџира нето-состојба, субјектот треба да ги земе предвид промените на вредноста на ставките во нето-состојбата кои имаат слично влијание како и хеџинг инструментот, во содејство со промената на објективната вредност на хеџинг инструментот. На пример, субјектот има група на цврсти обврзувања за продажби за период од девет месеци и за износ од FC100, како и група на цврсти обврзувања за купување за период од 18 месеци и за износ од FC120. Субјектот го хеџира ризикот со странска валута на нето-состојбата од FC20 со користење термински девизен договор за FC20. Кога утврдува дали се исполнети барањата за ефективност на хеџинг од точка 6.4.1(в), субјектот треба да го разгледа односот помеѓу:

МСФИ 9

- (а) промената на објективната вредност на терминскиот девизен договор заедно со промените на вредноста на цврстите обврзувања за продажба кои се однесуваат на ризик со странска валута; и
- (б) промените на вредноста на цврстите обврзувања за купување кои се однесуваат на ризик со странска валута.

Б6.6.6 Слично на тоа, доколку во примерот од точка Б6.6.5 субјектот има нула нето состојба, субјектот го разгледува односот помеѓу промените на вредноста на цврстите обврзувања за продажба кои се однесуваат на ризик со странска валута и промените на вредноста на цврстите обврзувања за купување кои се однесуваат на ризик со странска валута кога утврдува дали се исполнети барањата за ефективност на хеџинг од точка 6.4.1(в).

Хеџинг на готовински текови кои сочинуваат нето-состојба

Б6.6.7 Кога субјектот хеџира група на ставки со состојби на ризик кои се пребиваат (т.е. нето-состојба), дозволивоста за сметководство за хеџинг зависи од видот на хеџингот. Доколку хеџингот е хеџинг на објективна вредност, тогаш нето-состојбата може да биде дозволена како хеџирана ставка. Меѓутоа, доколку хеџингот е хеџинг на готовински текови, тогаш нето-состојбата може да биде дозволена како хеџирана ставка само доколку станува збор за хеџинг на ризик со странска валута и назначувањето на таа нето-состојба го специфицира периодот на известување во кој предвидените трансакции се очекува да влијаат на добивката или загубата и ако исто така ги специфицира нивната природа и обем.

Б6.6.8 На пример, субјектот има нето- состојба која се состои од долен слој од FC100 за продажба и долен слој од FC150 за набавки. И продажбите и набавките се деноминирани во истата странска валута. За да може на задоволителен начин да се специфицира назначувањето на хеџираната нето-состојба, субјектот специфицира во оригиналната документација за хеџинг односот дека продажбите можат да бидат продажба на производ А или производ Б и дека набавките може да бидат за машина од тип А, машина од тип Б и за суровина А. Субјектот, исто така, го специфицира обемот на трансакциите според природата на секоја од нив. Субјектот документира дека долниот слој на продажби (FC100) се состои од обем на предвидени продажби за првите FC70 на производот А и првите FC30 на производот Б. Доколку тие обеми на продажби се очекува да влијаат на добивката или загубата во различни периоди на известување, субјектот го вклучува тоа во документацијата, на пример, првите FC70 од продажбите на производот А кои се очекува да влијаат на добивката или загубата во првиот известувачки период и првите FC30 од продажбите на производот Б кои се очекува да влијаат на добивката или загубата во вториот известувачки период. Субјектот, исто така, документира дека долниот слој на набавките (FC150) се состои од набавки на првите FC60 за купување машина од тип А, првите FC40 за машина од тип Б и првите FC50 за суровина А. Доколку тие обеми на набавки се очекува да влијаат на добивката или загубата во различни периоди на известување, субјектот ќе вклучи во документацијата расчленување на обемите на набавки по периоди на известување во кои тие се очекува да влијаат на добивката или загубата (слично на начинот на кој ги документира обемите на продажби). На пример, предвидената трансакција би била специфицирана на следниов начин:

- (а) првите FC60 за набавка на машина од тип А кои се очекува да влијаат на добивката или загубата од третиот известувачки период и потоа во наредните десет периоди на известување;
- (б) првите FC40 за набавка на машина од тип Б кои се очекува да влијаат на добивката или загубата од четвртиот известувачки период и потоа во наредните дваесет периоди на известување; и
- (в) првите FC50 за набавка на суровина А кои се очекува да бидат добиени во третиот известувачки период и продадени, т.е. дека ќе влијаат на добивката или загубата во тој и во наредниот известувачки период.

Специфицирањето на природата на обемите на предвидените трансакции би вклучувало аспекти како што се тенденција на амортизација за ставки на недвижности, постројки и опрема од ист вид, доколку природата на тие ставки е таква што тенденцијата на амортизација би можела да варира во зависност од тоа како ги користи субјектот тие ставки. На пример, доколку субјектот користи ставки за машина од тип А во два различни производствени процеса кои резултираат со праволиниска амортизација за време на десет периоди на известување, односно до метод на единици на производство, документирањето од страна на субјектот на обемот на предвиденото купување за машина од тип А го расчленува тој обем според тоа која од тенденциите за амортизација ќе се применува.

МСФИ 9

Б6.6.9 За хеџинг на готовински текови за нето- состојба, износите кои се утврдени во согласност со точка 6.5.11 треба да ги вклучуваат промените во вредноста на ставките на нето-состојбата кои имаат сличен ефект како и хеџинг инструментот во содејство со промената на објективната вредност на хеџинг инструментот. Меѓутоа, промените во вредноста на ставките на нето- состојбата кои имаат сличен ефект како и хеџинг инструментот се признаваат само кога се признаваат трансакциите на кои се однесуваат тие, како кога предвидена продажба е призната како приход. На пример, субјектот има група на многу веројатни предвидени продажби во период од девет месеци за FC100 и група на многу веројатни предвидени набавки во период од 18 месеци за FC120. Субјектот го хеџира ризикот со странска валута на нето- состојбата од FC20 со користење девизен термински договор за FC20. Кога ги утврдува износите кои се признаваат во резервата за хеџинг на готовински текови во согласност со точка 6.5.11(a)–6.5.11(b), субјектот ги споредува:

- (а) промената на објективната вредност на девизниот термински договор заедно со промените на вредноста кај утврдените многу веројатни предвидени продажби кои се однесуваат на ризик со странска валута; со
- (б) промените на вредноста кај многу веројатните предвидени набавки кои се однесуваат на ризикот со странска валута.

Меѓутоа, субјектот ги признава само износите кои се однесуваат на девизниот термински договор сè додека трансакциите на многу веројатните предвидени продажби не се признаат во финансиските извештаи, кога се признаваат добивките или загубите по основ на тие предвидени трансакции (т.е. промената на вредноста која се припишува на промената на девизниот курс помеѓу назначувањето на хеџинг односот и признавањето на приходите).

Б6.6.10 Слично на тоа, доколку во примерот субјектот би имал нула нето состојба, тој би ги споредил промените на вредноста на многу веројатните предвидени продажби, кои се однесуваат на ризик со странска валута, со промените на вредноста на многу веројатните предвидени обврски за купување кои се однесуваат на ризик со странска валута. Меѓутоа, овие износи се признаваат само откако поврзаните предвидени трансакции ќе бидат признати во финансиските извештаи.

Слоевы на групи ставки кои се назначени како хеџирана ставка

- Б6.6.11 Од истите причини кои се наведени во точка Б6.3.19, назначувањето на слојни компоненти на групи постоечки ставки бара специфично идентификување на номиналниот износ на групите ставки од кои се дефинира хеџираната слојна компонента.
- Б6.6.12 Хеџинг односот може да вклучува слоеви од повеќе различни групи ставки. На пример, кај хеџинг на нето-состојба на класа на средства и група на обврски, хеџинг односот може да се состои, во комбинација, од слојна компонента на класа на средства и слојна компонента на група на обврски.

Презентирање на добивките или загубите од хеџинг инструментот

- Б6.6.13 Доколку повеќе ставки се хеџираат заедно како група во хеџинг на готовински текови, тие би можеле да влијаат на различни линиски ставки во извештајот за добивка или загуба и во другата сеопфатна добивка. Презентирањето на добивките или загубите во тој извештај зависи од групата на ставки.
- Б6.6.14 Доколку групата наставки нема позиции на ризик кои се пребиваат (на пример, група на девизни трошоци кои влијаат на различни линиски ставки во извештајот за добивка или загуба и во другата сеопфатна добивка кои се хеџираат за ризик со странска валута), тогаш рекласифицираните добивки или загуби од хеџинг инструментот треба да се поделат на линиските ставки кои се засегнати од хеџираните ставки. Ваквата поделба треба да се направи на систематска и разумна основа и не треба да резултира со зголемување на нето-добивките или загубите што произлегуваат од еден хеџинг инструмент.
- Б6.6.15 Доколку групата наставки има позиции на ризик кои се пребиваат (на пример, група на продажби и расходи кои се деноминирани во странска валута и хеџирано заедно за ризик со странска валута), тогаш субјектот треба да ги презентира добивките или загубите од хеџинг во одвоена линиска ставка во извештајот за добивка или загуба и во останата сеопфатна добивка. Да разгледаме, на пример, хеџинг на ризик со странска валута на нето-состојба на продажба за девизен курс од FC80 со користење девизен термински договор за износ од FC20. Добивката или загубата од девизниот термински договор која се рекласифицира од резервата за хеџинг на готовински текови во добивка или загуба (кога нето-состојбата влијае на добивката или загубата), треба да се презентира во линиска ставка која е одвоена од хеџираните продажби и трошоци. Уште повеќе, доколку продажбата се случи во поран период во однос на трошоците, приходите од продажба и понатаму се мерат според промптен девизен курс во согласност со МСС 21. Поврзаната загуба или добивка од

МСФИ 9

хеџинг се презентира во одвоена линиска ставка, така што добивката или загубата ги одразуваат ефектите од хеџингот на нето-состојбата, со соодветна корекција на резервата за хеџинг на готовински текови. Кога хеџираните трошоци влијаат на добивката или загубата во подоцнеж период, хеџираната добивка или загуба која е претходно призната во резервата за хеџинг на готовински текови за продажбите, се рекласифицира во добивка или загуба, и се презентира како одвоена линиска ставка од онаа која ги вклучува хеџираните трошоци, кои се мерат според промптен девизен курс во согласност со МСС 21.

- Б6.6.16 За некои видови хеџинг на објективна вредност, целта на хеџингот не е првенствено да ја пребие промената на објективната вредност на хеџираната ставка туку, наместо тоа, да ги трансформира паричните текови на хеџираната ставка. На пример, субјектот ја хеџира објективната вредност за изложеноста на ризик од каматни стапки за должнички инструмент со фиксна каматна стапка со користење своп на каматна стапка. Целта на хеџингот е трансформација на паричните текови со фиксна каматна стапка во готовински текови со променлива каматна стапка. Оваа цел се одразува во евидентирањето на хеџинг односот, така што за пресметување на нето- камата се зголемуваат своп каматните стапки во добивка или загуба. Во случајот со хеџинг на нето-состојба (на пример, нето-состојба на средство со фиксна стапка и обврска со фиксна стапка), ова пресметување на нето-камата мора да се презентира во одвоена линиска ставка во извештајот за добивка или загуба и во останата сеопфатна добивка. Ова се прави за да се избегне зголемување на нето-добивките или загубите на поединечен инструмент во вкупните износи за пребивање и нивно признавање во различни линиски ставки (на пример, на овој начин се избегнува зголемувањето на нето-приливи по основ на камата за поединечен своп на каматна стапка во бруто-приход од камата и бруто- расход по основ на камата).

Датум на стапување во сила и преодни одредби (Поглавје 7)**Преоден период (Дел 7.2)****Финансиски средства што се чуваат за тргување**

- Б7.2.1 На датумот на прва примена на овој Стандард, субјектот мора да определи дали целта на деловниот модел на субјектот за управување со кое било од неговите финансиски средства го исполнува условот од точка 4.1.2(a) или условот од точка 4.1.2A(a) или дали финансиското средство се квалификува за избор од точка 5.7.5. За таа цел, субјектот треба да определи дали финансиските средства ја исполнуваат дефиницијата за чување за тргување доколку субјектот ги купи средствата на датумот на прва примена.

Обезвреднување

- Б7.2.2 Во преодниот период, субјектот треба да настојува да го утврди приближниот кредитен ризик при почетно признавање така што ќе ги земе предвид сите разумни и поткрепувачки информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори. Субјектот нема обврска да презема интензивни истражувања за информации кога го прави утврдувањето, на датумот на трансакцијата, дали имало значително зголемувања на кредитниот ризик од почетното признавање. Доколку субјектот не е во можност да го направи ова определување без непотребни трошоци или напори, тогаш се применува точка 7.2.20.
- Б7.2.3 За да се утврди исправката на вредност за загуби за финансиски инструменти кои се почетно признати (или обврски по основ на кредит или договори за финансиска гаранција што ги склучил субјектот) пред датумот на прва примена, субјектот треба, како во преодниот период така и до отпишувањето на тие ставки, да разгледа информации што се релевантни за утврдување или приближно утврдување на кредитниот ризик при почетно признавање. Со цел да го утврди или приближно да го утврди почетниот кредитен ризик, субјектот може да земе предвид интерни и екстерни информации, вклучувајќи и информации за портфолиото, во согласност со точки Б5.5.1–Б5.5.6.
- Б7.2.4 Субјектот кој има мошне малку историски информации може да користи информации од интерни извештаи и статистички податоци (што би можеле да бидат произведени тогаш кога се одлучува дали да се воведат нов производ), информации за слични производи или искуство на група од слични субјекти за споредливи финансиски инструменти, доколку е релевантно.

МСФИ 9

Дефиниции (Додаток А)**Деривативи**

- БА.1 Типични примери за деривативи се фјучерс-договори и термински договори, своп договори и договори за опции. Деривативот обично има теоретски износ, кој е износ во валута, број на акции, број на единици тежина или обем или други единици што се наведени во договорот. Меѓутоа, деривативниот инструмент не бара од имателот или издавачот да го вложи или да го добие теоретскиот износ на почетокот од договорот. Алтернативно, деривативот би можел да бара фиксно плаќање или плаќање на износ кој може да се менува (но не пропорционално со промена на основниот инструмент) како резултат на некој иден настан што не е поврзан со теоретскиот износ. На пример, некој договор може да бара фиксно плаќање од ПЕ1000 доколку шестмесечниот ЛИБОР се зголеми за 100 основни поени. Таков договор е дериватив, дури и ако не е определен теоретскиот износ.
- БА.2 Дефиницијата за дериватив во овој Стандард вклучува договори што се намируваат на бруто-основа по испорачувањето на основната ставка (на пример, термински договор за купување должнички инструмент со фиксна стапка). Субјектот може да има договор за купување или за продавање нефинансиска ставка што може да се намери нето во готовина или со друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти (на пример, договор за купување или продавање трговска стока по фиксна цена на некој иден датум). Таквиот договор е во рамките на опфатот на овој Стандард, освен ако не бил склучен и ако не се чува за целите на испорака на нефинансиска ставка во согласност со очекуваното купување, продавање или барања за користење на субјектот. Меѓутоа, овој Стандард се применува на такви договори за очекувано купување, продавање или барања за користење на субјектот доколку субјектот прави назначување во согласност со точка 2.5 (види точки 2.4–2.7).
- БА.3 Една од карактеристиките кои дефинираат еден дериватив е дека тој на почетокот има нето-инвестирање кое е помало од она што би се барало со други видови договори за кои би се очекувало да имаат сличен одговор на промените на пазарните фактори. Договор за опција ја задоволува дефиницијата затоа што премијата е помала од инвестирањето што би се барало за стекнување на основниот финансиски инструмент со кој би се поврзала таа опција. Валутен своп кој бара почетна размена на различни валути со еднакви објективни вредности ја задоволува дефиницијата затоа што има почетно нето-инвестирање од нула.
- БА.4 Редовен начин на купување или продавање довел до појава на обврска по фиксна цена помеѓу датумот на тргување и датумот на намирување која ја задоволува дефиницијата за дериватив. Меѓутоа, поради краткото времетраење на обврската, таа не е призната како деривативен финансиски инструмент. Наместо тоа, овој Стандард обезбедува посебно сметководствено евидентирање на такви договори кои се однесуваат на редовен начин на договарање (види точки 3.1.2 и БЗ.1.3–БЗ.1.6).
- БА.5 Дефиницијата за деривативи се однесува на нефинансиски променливи кои не се специфични за определена договорна страна. Тие вклучуваат индекс на загуби поради земјотреси во определен регион и индекс на температурата во определен град. Нефинансиските променливи кои се специфични за договорната страна вклучуваат дали се случил или не се случил пожар, кој оштетува или уништува средство на страна во договорот. Промената на објективната вредност на нефинансиското средство е специфична за сопственикот доколку објективната вредност ги одразува не само промените во пазарните цени на тие средства (финансиска променлива) туку, исто така, и условот на специфичното нефинансиско средство што се чува (нефинансиска променлива). На пример, доколку гаранција за остаточна вредност на определен автомобил го изложува гарантот на ризик од промена на физичката состојба на возилото, промената на тој остаточна вредност е специфична за сопственикот на автомобилот.

Финансиски средства и обврски што се чуваат за тргување

- БА.6 Тргувањето обично одразува активно и често купување и продавање, и финансиските инструменти што се чуваат за тргување обично се користат за остварување добивка од краткорочни флукуации на цената или маржата на дилерот.
- БА.7 Финансиските обврски што се чуваат за тргување вклучуваат:
- (а) деривативни обврски што не се евидентираат како хеџинг инструменти;

МСФИ 9

- (б) обврски за испорака на финансиски средства што се позајмени од продавач кој продава позајмени средства (т.е. субјектот кој продава финансиски средства што ги позајмил и сè уште не ги поседува);
 - (в) финансиски обврски што настанале со намера да бидат реоткупени во блиска иднина (на пример, котиран должнички инструмент кој издавачот може повторно да го откупи во блиска иднина зависно од промените на неговата објективна вредност); и
 - (г) финансиски обврски кои се дел од портфолио на идентификувани финансиски инструменти со кои се управува заедно и за кои има докази за скорешен модел за краткорочно остварување добивка.
- БА.8 Фактот дека обврската се користи за финансирање активности за тргување само по себе не ја прави таа обврска да биде обврска која се чува за тргување.

МСФИ 10

Меѓународен стандард за финансиско известување 10
Консолидирани финансиски извештаи**Цел**

- 1 Целта на овој Стандард е да воспостави принципи за презентирање и подготвување на консолидирани финансиски извештаи кога субјектот контролира еден или повеќе други субјекти.

Остварување на целта

- 2 За да се оствари целта од точка 1, овој МСФИ:
- (а) бара од субјектот (*матичното друштво*) кое контролира еден или повеќе субјекти (*подружници*) да презентира консолидирани финансиски извештаи;
 - (б) го дефинира принципот на *контрола* и воспоставување на контрола како основа за консолидација;
 - (в) се утврдува примената на принципот на контрола како би се идентификувало дали инвеститорот го контролира субјектот во кој има инвестирано и поради тоа мора да изврши консолидација на субјектот во кој има инвестирано;
 - (г) се утврдува сметководствени барања за подготовка на консолидираните финансиски извештаи; и
 - (д) се дефинира субјектот што инвестира и го утврдува исклучувањето од консолидирањето на определени подружници на субјектот што инвестира.
- 3 Овој МСФИ не се занимава со сметководствените барања за деловни комбинации и нивното влијание врз консолидацијата, вклучувајќи го гудвилот кој произлегува од деловната комбинација (види МСФИ 3 *Деловни комбинации*).

Опфат

- 4 Субјектот каде матично друштво треба да презентира консолидирани финансиски извештаи. Овој МСФИ се применува на сите субјекти, освен на следните:
- (а) матично друштво нема обврска да презентира консолидирани финансиски извештаи доколку ги исполнува кумулативно следниве услови:
 - (i) за подружница која е во целосна сопственост или подружница која е во делумна сопственост на друг субјект и сите негови сопственици, вклучувајќи ги и оние кои, инаку, немаат право на глас, биле информирани и не се противат на тоа матичното друштво да не презентира консолидирани финансиски извештаи;
 - (ii) со неговите должнички или сопственички инструменти не се тргува на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи и локални и регионални пазари);
 - (iii) нема поднесено, ниту е во постапка на поднесување на финансиските извештаи до комисијата за хартии од вредност или до друга регулаторна организација, за целите на издавање на која било класа на инструменти на јавен пазар; и
 - (iv) неговото главно или посредно матично друштво, изготвува финансиски извештаи кои се достапни за јавна употреба и се усогласени со МСФИ, во кои подружниците се консолидираат или се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба, во согласност со овој МСФИ.
 - (б) [се брише]
 - (в) [се брише]
- 4А Овој МСФИ не се применува на планови за придобивки по престанок на работниот однос или на други долгорочни планови за придобивки на вработените на кои се применува МСС 19 *Придобивки на вработените*.

МСФИ 10

- 4Б Матично друштво кое е субјект што инвестира, не презентира консолидирани финансиски извештаи доколку тоа биде побарано од него, во согласност со точка 31 од овој МСФИ, за мерење на сите негови подружници според објективна вредност преку добивка или загуба.

Контрола

- 5 **Инвеститорот, независно од природата на негово ниволвирање во субјектот (субјектот во кој е инвестирано), треба да утврди дали е тој матичното друштво, така што ќе процени дали го контролира субјектот во кој е инвестирано.**
- 6 **Инвеститорот го контролира субјект во кој е инвестирано кога е изложен, или има право, на варијабилни приноси од негово ниволвирање во субјектот во кој е инвестирано и има способност да влијае на тие приноси врз основа на неговата моќ врз субјектот во кој е инвестирано.**
- 7 **Па така, инвеститорот го контролира субјектот во кој е инвестирано доколку, и само доколку, инвеститорот кумулативно го има следново:**
- (а) **моќ врз субјектот во кој е инвестирано (види точки 10–14);**
 - (б) **изложеност, или права, на варијабилни приноси по основ на неговото ниволвирање во субјектот во кој е инвестирано (види точки 15 и 16); и**
 - (в) **способноста да ја користи својата моќ врз субјектот во кој е инвестирано за да влијае на износот на приноси за инвеститорот (види точки 17 и 18).**
- 8 Инвеститорот треба да ги разгледа сите факти и околности кога прави проценка дали тој го контролира субјект во кој е инвестирано. Инвеститорот треба повторно да процени дали го контролира субјектот во кој е инвестирано доколку фактите и околностите укажуваат дека има промени во еден или во повеќе од трите елементи на контрола наведени во точка 7 (види точки Б80–Б85).
- 9 Два или повеќе инвеститори колективно контролираат субјект во кој е инвестирано кога тие мора да делуваат заедно за да управуваат со релевантните активности. (Во вакви случаи, со оглед на тоа дека никој од инвеститорите не може да се управува со активностите без соработката од другите инвеститори, ниту еден инвеститор поединечно не го контролира субјектот во кој е инвестирано). Секој инвеститор ќе го евидентира своето учество во субјектот во кој е инвестирано во согласност со релевантните МСФИ, како што се МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, МСС 28 *Инвестиции во придружени субјекти и заеднички потфати* или МСФИ 9 *Финансиски инструменти*.

Моќ

- 10 Инвеститорот има моќ врз субјектот во кој е инвестирано тогаш кога инвеститорот има постоечки права кои му даваат актуелна способност да ги управува *релевантните активности*, т.е. активностите кои значително влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано.
- 11 Моќта произлегува од правата. Понекогаш проценувањето на моќ е едноставно, како кога моќта врз субјектот во кој е инвестирано се добива директно и исклучиво од правата за глас кои произлегуваат од сопственичките инструменти, како што се акции, и може да се процени преку разгледување на гласачките права од тие акции. Во други случаи, проценката ќе биде посложена и ќе бара разгледување на повеќе од еден фактор, на пример, кога моќта произлегува од еден или од повеќе договорни аранжмани.
- 12 Инвеститорот со актуелна способност да управува со релевантните активности има моќ дури и ако неговите права за управување допрва треба да бидат остварени. Потврда дека инвеститорот управувал со релевантни активности може да помогне во утврдувањето на тоа дали инвеститорот има моќ, но таквата потврда, сама по себе, не е одлучувачка во утврдувањето дали инвеститорот има моќ врз субјектот во кој е инвестирано.
- 13 Доколку два или повеќе инвеститори, секој посебно, имаат постоечки права кои им даваат способност, независно од другите инвеститори, да управуваат со различни релевантни активности, инвеститорот кој ја има сегашната способност да управува со активностите кои најзначајно влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано, има моќ врз субјектот во кој е инвестирано.
- 14 Инвеститорот може да има моќ врз субјектот во кој е инвестирано дури и ако другите субјекти имаат постоечки права кои им ја даваат сегашната способност да учествуваат во управувањето со релевантните активности, на пример, кога другиот субјект има *значително влијание*. Меѓутоа,

МСФИ 10

инвеститорот кој има само права на заштита нема моќ врз субјектот во кој е инвестирано (види точки Б26–Б28), и како последица на тоа, не го контролира субјектот во кој е инвестирано.

Приноси

- 15 Инвеститорот е изложен, или има право на, варијабилни приноси од неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано тогаш кога приносите на инвеститорот по основ на неговата инволвираност имаат потенцијал да бидат променливи како резултат на перформансите на субјектот во кој е инвестирано. Приносите на инвеститорот можат да бидат само позитивни, само негативни или и позитивни и негативни.
- 16 Иако само еден инвеститор може да го контролира субјектот во кој е инвестирано, повеќе од една страна можат да учествуваат во приносите од субјектот во кој е инвестирано. На пример, сопственици на неконтролирачки учества можат да учествуваат во добивките или распределбите на субјектот во кој е инвестирано.

Поврзаност помеѓу моќта и приносите

- 17 Инвеститорот го контролира субјектот во кој е инвестирано доколку инвеститорот не само што има моќ врз субјектот во кој е инвестирано, и изложеност или права на варијабилни приноси од неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано, туку има, исто така, и способност да ја користи својата моќ да влијае на приносите на инвеститорот по основ на неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано.
- 18 Така, инвеститорот кој има права на носење на одлуки треба да утврди дали тој самиот е принципал или посредник. Инвеститорот кој е посредник во согласност со точките Б58–Б72 не го контролира субјектот во кој е инвестирано кога ги извршува своите права на носење одлука кои му се делегирани.

Сметководствени барања

- 19 **Матичното друштво треба да изготви консолидирани финансиски извештаи со користење единствени сметководствени политики за слични трансакции и други настани во слични околности.**
- 20 Консолидирањето на субјектот во кој е инвестирано започнува од датумот на кој инвеститорот се стекнува со контрола врз субјектот во кој е инвестирано и престанува тогаш кога инвеститорот ќе ја загуби контролата врз субјектот во кој е инвестирано.
- 21 Точките Б86–Б93 содржат упатство за подготовка на консолидираните финансиски извештаи.

Малцински учества

- 22 Матичното друштво треба да ги презентира малцинските учества во консолидираниот извештај за финансиска состојба во рамките на капиталот, одвоено од капиталот кој им припаѓа на сопствениците на матичното друштво.
- 23 Промените во сопственичкото учество кое матичното друштво го има во подружница кое не резултира со тоа матичното друштво да ја загуби контролата врз подружницата, се сметаат за трансакции на капиталот (т.е. трансакции со сопствениците во нивно својство како сопственици).
- 24 Точките Б94–Б96 содржат упатство за сметководствено евидентирање на малцинските учества во консолидираните финансиски извештаи.

Губење на контрола

- 25 Доколку матичното друштво губи контрола врз подружница, матичното друштво:
- (а) ги отпишува средствата и обврските на поранешната подружница од консолидираниот извештај за финансиска состојба.
- (б) во моментот на губење на контролата го признава секое инвестирање што било задржано во поранешната подружница според нивната објективна вредност и последователно ја евидентира, како и сите други износи што му ги должи поранешната подружница или кои таа ѝ ги должи на подружницата, во согласност со релевантните МСФИ. Таа објективна

МСФИ 10

вредност треба да се смета за објективна вредност при почетно признавање на финансиското средство во согласност со МСФИ 9, или, кога е соодветно, како набавна вредност при првично признавање на инвестирањето во придружен субјект или заеднички потфат.

- (в) ја признава добивката или загубата поврзана со губењето на контролата која може да му се припише на поранешното контролирано учество.
- 26 Точките Б97–Б99 содржат упатство за евидентирање на загубата на контрола.

Утврдување дали субјектот е субјект што инвестира

- 27 Матичното друштво треба да утврди дали е субјект што инвестира. Субјект што инвестира е субјект кој:
- (а) обезбедува финансиски средства од еден или од повеќе инвеститори со цел на инвеститорот инвеститорите да им овозможат управување со инвестиции на инвеститорот (инвеститорите);
- (б) се обврзува кон инвеститорот (инвеститорите) дека негова деловна цел е да вложува средства единствено со цел приходи од зголемување на вредноста на капиталот, приходи од инвестиции, или и двете; и
- (в) ги мери и вреднува перформансите на сите свои суштински инвестиции врз основа на објективна вредност.

Точките Б85А–Б85К ги содржат поврзаните упатства во врска со примената.

- 28 Во правeњето проценка дали ја задоволува дефиницијата опишана во точка 27, субјектот треба да разгледа дали ги има следниве типични карактеристики за еден субјект што инвестира:
- (а) има повеќе од една инвестиција (види точки Б85Л–Б85М);
- (б) има повеќе од еден инвеститор (види точки Б85Н–Б85О);
- (в) има инвеститори кои не се поврзани страни со субјектот (види точки Б85П–Б85Р); и
- (г) има сопственички учества во вид на капитал или слични учества (види точки Б85С–Б85Т).

Отсуството на кое било од овие типични карактеристики не мора да значи дека субјектот се дисквалификува од тоа дека е субјект што инвестира. Субјект што инвестира, а кој ги нема сите овие типични карактеристики обезбедува дополнителни обелоденувања што се бараат со точка 9А од МСФИ 12 *Обелоденување на учества во други субјекти*.

- 29 Доколку фактите и околностите укажуваат на тоа дека има промена на еден или на повеќе од трите елементи кои ја сочинуваат дефиницијата на субјект што инвестира, како што е опишано во точка 27, или типичните карактеристики на субјект што инвестира, како што е опишано во точка 28, матичното друштво треба повторно да процени дали тоа самото е субјект што инвестира.
- 30 Матичното друштво кое или престанува да биде субјект што инвестира или кое станува субјект што инвестира треба да ја евидентира промената на својот статус перспективно од датумот на кој се случила таквата промена на статусот (види точки Б100–Б101).

Субјекти што инвестираат: исклучок од консолидација

- 31 Освен во случајот опишан во точка 32, субјектот што инвестира не треба да ги консолидира своите подружници ниту да го применува МСФИ 3 кога стекнува контрола врз друг субјект. Наместо тоа, субјектот што инвестира треба да ја измери инвестицијата во подружницата според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со МСФИ 9.¹
- 32 Без оглед на барањата од точка 31, доколку субјектот што инвестира има подружница која самата не е субјект што инвестира и чија главна цел и активности се давање услуги што се однесуваат на инвестиционите активности на субјектот што инвестира (види точки Б85В–Б85Д), субјектот треба да ја консолидира таа подружница во согласност со точките 19–26 од овој МСФИ и да ги примени барањата од МСФИ 3 на стекнувањето на секоја таква подружница.

¹ Точката В7 од МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* вели дека „Доколку субјектот го применува овој МСФИ но сè уште го применува МСФИ 9, секое повикување во овој МСФИ на МСФИ 9 треба да се чита како повикување на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.”

МСФИ 10

- 33 Матичното друштво на субјектот што инвестира треба да ги консолидира сите субјекти што ги контролира, вклучувајќи ги и оние што ги контролира преку подружницата на субјектот што инвестира, освен во случај кога самото матично друштво е субјект што инвестира.

МСФИ 10

Додаток А Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.

консолидирани финансиски извештаи	Финансиски извештаи на групата во кои средствата, обврските, капиталот, приходите и расходите и паричните текови на матичното друштво и на неговите подружници се презентираат како тие да се еден економски субјект.
контрола над субјектот во кој е инвестирано	Инвеститорот контролира субјект во кој е инвестирано кога инвеститорот е изложен, или има право, на варијабилни приноси по основ на неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано и има способност да влијае на тие приноси преку моќта што ја има врз субјектот во кој е инвестирано.
носител на одлуки	Субјект со права на носење на одлуки кој е или принципал или посредник за другите страни.
група	Матичното друштво и неговите подружници .
субјект што инвестира	Субјект кој: (а) обезбедува финансиски средства од еден или од повеќе инвеститори со целите на давање услуги за управување со инвестиции на инвеститорот (инвеститорите); (б) се обврзува кон својот инвеститор или инвеститори дека негова деловна цел е да инвестира средства единствено со цел приходи од зголемување на вредноста на капиталот, приходи од инвестирање, или и двете; и (в) го мери и вреднува извршувањето на сите свои суштински инвестиции врз основа на објективна вредност.
малцинско учество	Капитал во подружница кој не може да му се припише, директно или индиректно на матичното друштво .
матично друштво	Субјект кој контролира еден или повеќе субјекти.
моќ	Постоечки права кои ја даваат сегашната способност за управување со релевантните активности .
права на заштита	Права кои се осмислени да ги заштитат интересите на страната која ги има тие права, без на таа страна да ѝ се дава моќ врз субјектот на кој се однесуваат тие права.
релевантни активности	За целите на овој МСФИ, релевантни активности се оние активности на субјектот во кој е инвестирано кои значително влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано.
права на намалување на овластувањето	Право со кое на носителот на одлуки му се одзема овластувањето за донесување одлуки
подружница	Субјект кој е контролиран од страна на друг субјект

Следниве термини се дефинирани во МСФИ 11, МСФИ 12 *Обелоденување на учества во други субјекти*, МСС 28 (како што е изменет во 2011 година) или МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни* и се користат во овој МСФИ со значењата дефинирани во тие МСФИ:

- придружен субјект
- учество во друг субјект
- заеднички потфат
- клучен раководен персонал
- поврзана страна
- значително влијание.

МСФИ 10

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ. Ја опишува примената на точките 1–33 и ја има истата важност како и другите делови од овој МСФИ.

Б1 Примерите во овој додаток прикажуваат хипотетички ситуации. Иако некои аспекти од примерите е можно да бидат присутни во стварни фактички состојби, сите факти и околности на определена фактичка состојба ќе треба да бидат вреднувани кога се применува МСФИ 10.

Проценка на контролата

- Б2 За да утврди дали го контролира субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да процени дали ги има сите од следниве:
- (а) моќ врз субјектот во кој е инвестирано;
 - (б) изложеност, или права, на варијабилни приноси од неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано; и
 - (в) способноста да ја користи својата моќ врз субјектот во кој е инвестирано и така да влијае на износот на приноси за инвеститорот.
- Б3 Земањето предвид на следниве фактори може да помогне во ваквото утврдување:
- (а) целта и структурата на субјектот во кој е инвестирано (види точки Б5–Б8);
 - (б) кои се релевантните активности и на кој начин се донесуваат одлуки во врска со тие активности (види точки Б11–Б13);
 - (в) дали правата на инвеститорот му ја овозможуваат сегашната способност да управува со релевантните активности (види точки Б14–Б54);
 - (г) дали инвеститорот е изложен, или има права на варијабилни приноси од неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано (види точки Б55–Б57); и
 - (е) дали инвеститорот има способност да ја користи својата моќ врз субјектот во кој е инвестирано за да влијае на износите на приносите на инвеститорот (види точки Б58–Б72).
- Б4 Кога прави проценка на контролата во субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да ја земе предвид природата на неговиот однос со другите страни (види точки Б73–Б75).

Намена и структура на субјектот во кој е инвестирано

- Б5 Кога прави проценка на контролата во субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да ги земе предвид намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано со цел да ги идентификува релевантните активности, како се донесуваат одлуките во врска со релевантните активности, кој ја има сегашната способност да управува со тие активности и кој добива приноси од тие активности.
- Б6 Кога се земаат предвид намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано, може да стане јасно дека субјектот во кој е инвестирано е контролиран преку сопственички инструменти кои му даваат на имателот пропорционални права на глас, како што се обични акции во субјектот во кој е инвестирано. Во таков случај, во отсуство на какви било дополнителни аранжмани со кои се менува носењето на одлуки, проценката на контролата се фокусира на тоа која од страните, ако воопшто има таква, е во можност да ги остварува своите права на глас на начин кој овозможува да се утврдат оперативните и финансиските политики на субјектот во кој е инвестирано (види точки Б34–Б50). Во наједноставниот случај, инвеститорот кој поседува мнозинство од тие права на глас, во отсуство на какви било други фактори, го контролира субјектот во кој е инвестирано.
- Б7 За да се утврди дали инвеститорот го контролира субјектот во кој е инвестирано во посложени случаи, можеби ќе биде неопходно да се земат предвид некои или сите од другите фактори од точка Б3.
- Б8 Структурата на субјектот во кој е инвестирано може да биде таква што правата на глас не претставуваат доминантен фактор во одлучувањето кој го контролира субјектот во кој е инвестирано, како на пример кога кои било права на глас се однесуваат само на административните работи, а со релевантните активности се управува преку договорни аранжмани. Во такви случаи,

МСФИ 10

разгледувањето на намената и на структурата на субјектот во кој е инвестирано од страна на инвеститорот треба, исто така, да вклучи разгледување на ризиците на кои е субјектот во кој е инвестирано е структуриран може да биде изложен, ризиците за кои е структуриран да ги пренесе на другите страни што се поврзани со субјектот во кој е инвестирано и дали инвеститорот е изложен на некои или на сите од тие ризици. Земањето предвид на ризиците вклучува не само ризици од негативни ефекти, туку, исто така, вклучува и потенцијални позитивни ефекти.

Моќ

- B9 За да има моќ врз субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот мора да има постоечки права кои му даваат сегашна способност да управува со релевантните активности. За целите на проценка на моќта, треба да се земат предвид само суштинските права и обврски кои не се права за заштита (види точки B22–B28).
- B10 Определувањето на тоа дали инвеститорот има моќ зависи од релевантните активности, начините на кои се донесуваат одлуки во врска со релевантните активности и правата што ги имаат инвеститорот и другите страни во однос на субјектот во кој е инвестирано.

Релевантни активности и управување со релевантни активности

- B11 За многу субјекти во кои е инвестирано, опсегот на оперативните и финансиските активности значително влијае на нивните приноси. Примери за овие активности кои, зависно од околностите, можат да бидат релевантни активности вклучуваат, но не се ограничени на:
- (а) продавање и купување стоки или услуги;
 - (б) управување со финансиски средства за време на нивниот животен век (вклучително и во случај на неизвршување на плаќања);
 - (в) избор, стекнување или отуѓување на средства;
 - (г) истражување и развој на нови производи или процеси; и
 - (д) утврдување структура на финансирање или обезбедување финансиски средства.
- B12 Примери за одлуки во врска со релевантни активности вклучуваат, но не се ограничени на:
- (а) донесување оперативни и капитални одлуки на субјектот во кој е инвестирано, вклучувајќи и буџети; и
 - (б) назначување на клучен раководен персонал на субјектот во кој е инвестирано и определување на нивниот надомест или назначување на даватели на услуги и прекинување на нивните услуги или на работниот однос.
- B13 Во некои ситуации, активности пред и по случувањето на определен збир на активности или случувањето на настани може да бидат релевантни активности. Кога два или повеќе инвеститори имаат сегашна способност да управуваат со релевантни активности и тие активности се случуваат во различно време, инвеститорите треба да одлучат кој инвеститор е способен да управува со активностите кои најзначително влијаат на тие приноси на начин кој е доследен на третманот на истовремените права на носење на одлука (види точка 13). Инвеститорите треба повремено да ја преиспитуваат ваквата проценка доколку се случиле промени во релевантните факти или околности.

Примери за примена**Пример 1**

Два инвеститори формираат субјект во кој е инвестирано со цел развој и продажба на медицински производ. Еден од инвеститорите е задолжен за развој и обезбедување законско одобрение за медицинскиот производ—такава обврска вклучува поседување на самостојна способност за донесување на сите одлуки кои се однесуваат на развојот на производот и за обезбедување законско одобрение. Откако законодавецот ќе го одобри производот, другиот инвеститор ќе почне да го произведува и продава—овој инвеститор ја има самостојната способност да ги донесува сите одлуки во врска со производството и продавањето на производот. Доколку сите активности—развојот и обезбедувањето законско одобрение, како и производството и продавањето на медицинскиот производ—се релевантни активности, секој инвеститор треба да утврди дали е во можност да управува со оние активности кои *најзначајно* влијаат на приносите од субјектот во кој е инвестирано. Според тоа, секој инвеститор треба да земе предвид дали развојот и обезбедувањето

МСФИ 10

Примери за примена

законско одобрение или производството и продажбата на медицинскиот производ е активност која најзначајно влијае на приносите од субјектот во кој е инвестирано и дали е во можност да управува со таа активност. При утврдувањето кој од инвеститорите има моќ, инвеститорите треба да ги земат предвид:

- (а) намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано;
- (б) факторите кои ги утврдуваат профитната маржа, приходите и вредноста на субјектот во кој е инвестирано, како и вредноста на медицинскиот производ;
- (в) влијанијата врз приносите од субјектот во кој е инвестирано кои резултираат од овластувањето на носење одлуки на секој од инвеститорите во однос на факторите во (б); и
- (г) изложеноста на инвеститорите на варијабилноста на приносите.

Во овој конкретен пример, инвеститорите, исто така, треба да ги земат предвид:

- (д) неизвесноста и напорите што се потребни за обезбедување законско одобрение (земајќи ги предвид искуството на инвеститорот во успешен развој и обезбедувањето законско одобрение за медицински производи); и
- (е) кој инвеститорот ќе го контролира медицинскиот производ откако фазата на развој ќе биде успешна.

Пример 2

Формиран е инструмент за инвестирање (субјект во кој е инвестирано) кој се финансира со должнички инструмент што е поседуван од инвеститорот (должнички инвеститор) и со сопственички инструменти што се поседувани од повеќе други инвеститори. Траншата на капитал има за цел да ги апсорбира првите загуби и да ги прими сите остатоци од приноси од субјектот во кој е инвестирано. Еден од инвеститорите со сопственички инструменти на капитал, кој поседува 30% од капиталот е, исто така, и менаџер со средствата. Субјектот во кој е инвестирано ги користи своите приходи за купување портфолио на финансиски средства, изложувајќи го субјектот во кој е инвестирано на кредитен ризик поврзан со евентуално неизвршување на плаќања по основ на главнина и камата од средства. Трансакцијата му се нуди на должничкиот инвеститор како инвестиција кое има минимална кредитна изложеност поврзана со евентуално неизвршување на средствата во портфолиото поради природата на тие средства и затоа што капиталната транша е структурирана на таков начин да ги апсорбира првите загуби на субјектот во кој е инвестирано. Приносите на субјектот во кој е инвестирано се под значително влијание на управувањето со портфолиото на средства на субјектот во кој е инвестирано, што влијае на одлуките во врска со изборот, стекнувањето и отуѓувањето на средствата во рамките на насоките на портфолиото и управувањето со средствата од портфолиото кои се во состојба на неизвршување на плаќања. Со сите овие активности управува менаџерот на средства до моментот кога обемот на неизвршување на плаќања не достигне определена пропорција на вредноста на портфолиото (т.е. кога вредноста на портфолиото е таква што капиталната транша на субјектот во кој е инвестирано е потрошена). Од тој момент, со средствата управува старател како трета страна, согласно упатствата за должнички инвеститор. Управувањето со портфолиото на средства на субјектот во кој е инвестирано е релевантната активност на субјектот во кој е инвестирано. Менаџерот на средства ја има способноста да управува со релевантните активности сè додека обемот на неизвршување кај средствата ја достигне определена пропорција од вредноста на портфолиото; должничкиот инвеститор ја има способноста да управува со релевантните активности тогаш кога вредноста на неизвршување кај средствата ја надмине таа определена пропорција од вредноста на портфолиото. Менаџерот на средства и должничкиот инвеститор треба да утврдат, секој поединечно, дали имаат способност да ги насочуваат активностите кои *најзначајно* влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано, вклучувајќи го и земањето предвид на намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано, како и изложеноста на секоја од страните на варијабилноста на приносите.

Права кои му даваат на инвеститорот моќ врз субјектот во кој е инвестирано

B14

Моќта произлегува од правата. За да има моќ врз субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот мора да има постоечки права кои му ја даваат на инвеститорот сегашната способност да управува со

МСФИ 10

релевантните активности. Правата кои може да му даваат на инвеститорот моќ, може да бидат различни помеѓу субјектите во кои е инвестирано.

- Б15 Примери на права кои, или поединечно или во комбинација, можат да му дадат на инвеститорот моќ вклучуваат, но не се ограничени само на:
- (а) права во вид на права на глас (или потенцијални права на глас) во субјектот во кој е инвестирано (види точки Б34–Б50);
 - (б) права за назначување, повторно назначување или разрешување на членовите на клучниот раководен персонал на субјектот во кој е инвестирано, кои ја имаат способноста да управуваат со релевантните активности;
 - (в) права за назначување или разрешување на друг субјектот кој управува со релевантните активности;
 - (г) права на давање инструкции на субјектот во кој е инвестирано да влезе во трансакции, или право на вето врз евентуални измени на тие трансакции, кои се во корист на инвеститорот; и
 - (д) други права (како што се права за донесување одлуки специфицирани во договори за управување) кои му даваат на носителот на тие права способност да управува со релевантните активности.
- Б16 Општо земено, кога субјектот во кој е инвестирано има низа на оперативни и финансиски активности кои значајно влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано и кога е неопходно континуирано суштинско донесување на одлуки во врска со тие активности, моќта на инвеститорот произлегува од правата на глас или сличните права, било да се тие поединечни или во комбинација со други аранжмани.
- Б17 Кога правата на глас не можат да имаат значително влијание на приносите на субјектот во кој е инвестирано, како на пример кога правата на глас се однесуваат само на административни задачи и кога договорните аранжмани го утврдуваат управувањето на релевантните активности, инвеститорот треба да ги процени тие договорни аранжмани за да утврди дали неговите права се доволни да му дадат моќ врз субјектот во кој е инвестирано. За да утврди инвеститорот дали тој има доволно права кои би му дале моќ, инвеститорот треба да ги земе предвид намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано (види точки Б5–Б8) и барањата во точките Б51–Б54 заедно со точките Б18–Б20.
- Б18 Во некои околности можеби ќе биде тешко да се утврди дали правата на инвеститорот се доволни за да му дадат моќ врз субјектот во кој е инвестирано. Во такви случаи, за да се овозможи проценувањето на моќ, инвеститорот треба да земе предвид докази за тоа дали тој има практична способност самостојно да управува со релевантните активности. Се земаат предвид следниве нешта, но не се ограничува само на нив, кои, кога се земаат предвид заедно со правата на инвеститорот и индикаторите од точките Б19 и Б20, може да дадат доказ дека правата на инвеститорот се доволни за да му дадат моќ врз субјектот во кој е инвестирано:
- (а) Инвеститорот може, без да има договорно право за тоа, да го назначи или одобри именувањето на клучниот раководен персонал на субјектот во кој е инвестирано, а кој ја има способноста да управува со релевантните активности.
 - (б) Инвеститорот може, без да има договорно право за тоа, да му наложи на субјектот во кој е инвестирано да склучи значителни трансакции кои се од корист за инвеститорот, или да стави вето на евентуални промени на тие значителни трансакции.
 - (в) Инвеститорот може да доминира или преку постапката за номинирање за избор на членови на раководното тело на субјектот во кој е инвестирано или преку добивање овластување од другите сопственици на права на глас.
 - (г) Клучниот раководен персонал на субјектот во кој е инвестирано се поврзани страни со инвеститорот (на пример, главниот извршен директор на субјектот во кој е инвестирано и главниот извршен директор на инвеститорот се истото лице).
 - (д) Мнозинството од членовите на раководното тело на субјектот во кој е инвестирано се поврзани страни со инвеститорот.
- Б19 Понекогаш ќе има индикации дека инвеститорот има посебен однос со субјектот во кој е инвестирано, што упатува на тоа дека инвеститорот има повеќе од само пасивен интерес во субјектот во кој е инвестирано. Постоенето на каков било поединечен индикатор, или определена комбинација на индикатори, не значи само по себе дека е исполнет критериумот за моќ. Меѓутоа, имањето повеќе од пасивен интерес во субјектот во кој е инвестирано може да укажува на тоа дека

МСФИ 10

инвеститорот има други поврзани страни кои се доволни да му дадат моќ врз субјектот во кој е инвестирано. На пример, следново упатува на тоа дека инвеститорот има повеќе од пасивен интерес во субјектот во кој е инвестирано и, во комбинација со други права, може да укажува на постоење на моќ:

- (а) Клучниот раководен персонал на субјектот во кој е инвестирано, кој има способност да управува со релевантните активности се лица кои порано или сега се вработени кај инвеститорот.
 - (б) Работењето на субјектот во кој е инвестирано е зависно од инвеститорот, како во следниве ситуации:
 - (i) Субјектот во кој е инвестирано зависи од инвеститорот за финансирање на значителен дел од неговото работење.
 - (ii) Инвеститорот гарантира за значаен дел од обврските на субјектот во кој е инвестирано.
 - (iii) Субјектот во кој е инвестирано зависи од инвеститорот за клучни услуги, технологии, набавки или суровини.
 - (iv) Инвеститорот контролира средства, како што се лиценци или ознаки, кои се суштински важни за работењето на субјектот во кој е инвестирано.
 - (v) Субјектот во кој е инвестирано зависи од инвеститорот за клучниот раководен персонал, на пример, тогаш кога персоналот на инвеститорот има специјализирано знаење за работењето на субјектот во кој е инвестирано.
 - (в) Значаен дел од активностите на субјектот во кој е инвестирано или го вклучуваат или се вршат за сметка на инвеститорот.
 - (г) Изложеноста на инвеститорот, или правата на принос од неговата поврзаност со субјектот во кој е инвестирано е непропорционално поголема од неговите гласачки права или други сродни права. На пример, можно е да има ситуација во која инвеститорот има право, или изложеност, на повеќе од половината од приносите на субјектот во кој е инвестирано но поседува помалку од половина од правата на глас од субјектот во кој е инвестирано.
- B20 Колку е поголема изложеноста на инвеститорот, или правата на, променливост на приносите од неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано, толку е поголем поттикот за инвеститорот да стекне права кои се доволни да му дадат моќ. Поради тоа, постоењето на голема изложеност на променливост на приносите е индикатор дека инвеститорот можеби има моќ. Меѓутоа, степенот на изложеност на инвеститорот сам по себе не утврдува дали инвеститорот има моќ врз субјектот во кој е инвестирано.
- B21 Кога факторите наведени во точка B18 и индикаторите наведени во точките B19 и B20 се земаат предвид заедно со правата на инвеститорот, поголема тежина треба да им се даде на доказите за моќ кои се опишани во точка B18.

Суштински права

- B22 Инвеститорот, кога прави проценка на тоа дали има моќ, ги зема предвид само суштинските права кои се однесуваат на субјектот во кој е инвестирано (поседувани од инвеститорот и од другите). За да биде едно право суштинско, имателот мора да има практична способност за остварување на тоа право.
- B23 Утврдувањето на тоа дали правата се суштински бара расудување, со земање предвид на сите факти и околности. Фактори што треба да се земат предвид при таквото определување вклучуваат, но не се ограничени само на следново:
- (а) Дали има евентуални бариери (економски или други) кои го спречуваат имателот (или сопствениците) да ги оствари тие права. Примери за вакви бариери вклучуваат, но не се ограничени на:
 - (i) Финансиски казни и стимуланси кои би го спречиле (или одвратиле) имателот од остварување на неговите права.
 - (ii) Цена на извршување или на конверзија која создава финансиска бариера која би го спречила (или одвратила) имателот од остварување на неговите права.
 - (iii) Рокови и услови поради кои постои мала веројатност дека правата ќе бидат остварени, на пример, услови кои определуваат краток временски период за нивно извршување.

МСФИ 10

- (iv) Отсуството на јасен, разумен механизам во основачките акти на субјектот во кој е инвестирано или во важечките закони и прописи кои му овозможуваат на имателот да ги оствари неговите права.
- (v) Неможноста на имателот на правата да обезбеди информации кои се неопходни за остварување на неговите права.
- (vi) Барии во работењето или стимуланси кои би го спречиле (или одвратиле) имателот од остварување на неговите права (на пример, отсуство на други раководители кои имаат волја или се способни да обезбедат специјализирани услуги или да ги обезбедат услугите и да преземат други активности кои се во надлежност на актуелниот управител).
- (vii) Законски или регулаторни барања кои го спречуваат имателот во остварување на неговите права (на пример, кога на странски инвеститорот му е забрането да ги остварува своите права).
- (б) Кога остварувањето на правата бара договор од повеќе страни, или кога правата се поседувани од повеќе од една страна, каде постои механизам кој им ја овозможува на тие страни практичната способност да ги остваруваат своите права доколку тие изберат да го направат тоа. Непостоењето на такъв механизам е индикатор дека правата можеби не се суштински. Колку е поголем бројот на страните чие договарање е потребно за остварување на правата, толку е помалку веројатно дека тие права се суштински. Меѓутоа, бордот на директори чии членови се независни од носителот на одлуки можат да послужат како механизам за бројни инвеститори да работат заеднички во насока на остварување на своите права. Поради тоа, веројатно е дека правата на намалување на овластувањето за донесување одлука на оние што ги донесуваат одлуките, кои се спроведуваат од страна на независен одбор на директори е веројатно дека ќе бидат повеќе суштински отколку ако истите права би биле остварувани поединечно од страна на голем број инвеститори.
- (в) Дали страната или страните кои ги поседуваат правата би имале корист од остварувањето на тие права. На пример, имателот на потенцијални права на глас во субјект во кој е инвестирано (види точки Б47–Б50) треба да ја земе предвид цената на извршување или цената на конверзија на инструментот. Веројатно е дека роковите и условите на потенцијалните права на глас ќе бидат суштински кога инструментот е изразен во пари или кога инвеститорот би имал корист поради други причини (на пример, преку остварување заемни дејства помеѓу инвеститорот и субјектот во кој е инвестирано) од извршувањето или конверзијата на инструментот.
- Б24 За да бидат суштински, правата, исто така, треба да може да се остваруваат кога треба да се донесе одлука во врска со управувањето на релевантните активности. Обично, за да бидат суштински, правата треба да може да се извршуваат во моментот. Меѓутоа, понекогаш правата може да бидат суштински, иако правата не е можно да се извршат во моментот.

Примери за примена

Пример 3

Субјектот во кој е инвестирано има годишни собранија на акционерите на кои се донесуваат одлуки за управување со релевантните активности. Следното закажано собрание на акционерите е за осум месеци. Меѓутоа, акционерите кои поединечно или колективно поседуваат најмалку 5 проценти од правата на глас можат да свикаат вонредно собрание со цел промена на постојните политики во врска со релевантните активности, но барањето другите акционери да бидат известени за тоа значи дека таквото собрание не може да се одржи пред да поминат 30 дена. Политиките во однос на релевантните активности можат да се променат само на вонредни или на редовни собранија на акционерите. Ова вклучува одобрување на материјални продажби на средства, како и стекнување или отуѓување на значителни инвестиции.

Горенаведената фактичка состојба се применува во примерите 3А–3Г опишани подолу. Секој пример се разгледува посебно.

Пример 3А

Инвеститорот поседува мнозинство од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Правата на глас на инвеститорот се суштински затоа што инвеститорот може да донесува одлуки во врска со управувањето со релевантните активности кога е потребно да се донесат такви одлуки. Фактот дека се потребни 30 дена пред инвеститорот да може да ги оствари своите права на глас, не го спречува инвеститорот да има сегашна способност да управува со релевантните активности од

МСФИ 10

Примери за примена

моментот кога инвеститорот се стекнува со сопственост врз акциите.

Пример 3Б

Инвеститорот е страна во термински договор за стекнување мнозински дел од акциите во субјектот во кој е инвестирано. Датумот на намирување на терминскиот договор е за 25 дена. Постојните активности затоа што не може да се одржи вонредно собрание за помалку од 30 дена, во кој период ќе биде намирен терминскиот договор. Па така, инвеститорот има права кои се суштински еднакви со правата на мнозинскиот акционер од примерот 3А погоре (т.е. инвеститорот кој го поседува терминскиот договор може да донесе одлуки во врска со управувањето со релевантните активности кога таквите одлуки треба да се донесат). Терминскиот договор на инвеститорот е суштинско право кое му ја дава на инвеститорот сегашната способност да управува со релевантните активности дури и пред да биде намирен терминскиот договор.

Пример 3В

Инвеститорот поседува суштинска опција за стекнување мнозински дел од акциите во субјектот во кој е инвестирано, која се извршува за 25 дена и има цена на извршување што е значително помала од пазарната цена на средствата кои се во основата. Може да се извлече истиот заклучок како и во примерот 3Б.

Пример 3Г

Инвеститорот е страна во термински договор за стекнување мнозински дел од акциите во субјектот во кој е инвестирано, и нема други поврзани права врз субјектот во кој е инвестирано. Датумот на намирување на терминскиот договор е за шест месеци. Спротивно на примерите дадени погоре, инвеститорот нема сегашна способност да управува со релевантните активности. Постојните акционери ја имаат сегашната способност да управуваат со релевантните активности затоа што тие можат да ги променат постојните политики во однос на релевантните активности пред да биде намирен терминскиот договор.

- B25 Суштински права кои можат да бидат извршувани од други страни можат да го спречат инвеститорот да го контролира субјектот во кој е инвестирано, а на кој се однесуваат тие права. Таквите суштински права не бараат од нивните сопственици да имаат способност да иницираат одлуки. Се додека правата не се само права на заштита (види точки B26–B28), суштинските права кои се поседувани од други страни можат да го спречат инвеститорот да го контролира субјектот во кој е инвестирано дури и ако правата им даваат на нивните сопственици само сегашна способност да одобрат или да блокираат одлуки што се однесуваат на релевантните активности.

Права на заштита

- B26 При правењето проценка дали правата му даваат на инвеститорот моќ врз субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да процени дали неговите права, и правата поседувани од други, се права на заштита. Правата на заштита се однесуваат на фундаментални промени на активностите на субјектот во кој е инвестирано или се применуваат во исклучителни околности. Меѓутоа, не сите права кои се применуваат во исклучителни околности или кои се условени од некои настани се заштитни права (види точки B13 и B53).
- B27 Поради тоа што правата на заштита се осмислени да ги заштитат интересите на нивниот имател без да ѝ дадат на таа страна моќ врз субјектот во кој е инвестирано и на кој се однесуваат тие права, инвеститорот кој поседува само права на заштита не може да има моќ или да спречи друга страна да има моќ врз субјектот во кој е инвестирано (види точка 14).
- B28 Примери за права на заштита вклучуваат, но не се ограничени на:
- (а) Правото на давателот на заем да го ограничи корисникот на заем во преземањето активности кои би можеле значително да го променат кредитниот ризик на штета на давателот на заем.
 - (б) Правото на страната која има малцинско учество во субјектот во кој е инвестирано да одобрува капитални расходи кои се поголеми од оние што се потребни за вообичаено работење, или да одобри издавање на сопственички или должнички инструменти.

МСФИ 10

- (в) Правото на давателот на заем да ги заплени средствата на корисникот на заем доколку корисникот на заем не ги исполни специфицираните услови за отплата на заемот.

Франшизи

- Б29 Договорот за франшиза во кој субјектот во кој е инвестирано е корисникот на франшизата, често му даваат права на давателот на франшизата кои се осмислени со цел заштита на брендот на франшизата. Договорот за франшиза обично им дава на давателите на франшиза одредени права за носење на одлуки во однос на работењето на корисникот на франшизата.
- Б30 Обично, правата на давателот на франшизата не ја ограничуваат способноста на страните кои не се даватели на франшизата да донесуваат одлуки кои имаат значително влијание на приносите на корисникот на франшизата. Исто така, правата на давателот на франшизата во договор за франшиза не мора да значи дека да му ја даваат на давателот на франшизата сегашната способност да ги управува активностите кои значително влијаат на приносите на корисникот на франшизата.
- Б31 Неопходно е да се направи разлика помеѓу сегашната способност да се донесуваат одлуки кои значително влијаат на приносите на корисникот на франшизата и способноста да се донесуваат одлуки со кои се заштитува брендот на франшизата. Давателот на франшизата нема моќ врз корисникот на франшизата доколку други страни имаат постоечки права кои им ја даваат сегашната способност да управуваат со релевантните активности на корисникот на франшизата.
- Б32 Со склучување на договорот за франшиза, корисникот на франшизата донел самостојна одлука за водење на своето деловно работење во согласност со условите од договорот за франшиза, но за своја сметка.
- Б33 Контрола врз такви фундаментални одлуки како што се правната форма на корисникот на франшизата и неговата структура на финансирање можат да бидат кај страни кои не се давателот на франшиза и можат значително да влијаат на приносите за корисникот на франшизата. Колку е пониско нивото на финансиска поддршка што го овозможува давателот на франшиза и колку е пониска изложеноста на давателот на франшизата на променливоста на приносите за корисникот на франшизата, толку е поголема веројатноста дека давателот на франшиза има само права на заштита.

Права на глас

- Б34 Често, инвеститорот има сегашна способност, преку права на глас или сродни права, да управува со релевантните активности. Инвеститорот го зема предвид барањата од овој дел (точки Б35–Б50) доколку релевантните активности на субјектот во кој е инвестирано се управувани преку правата на глас.

Моќ со мнозински права на глас

- Б35 Инвеститорот кој поседува повеќе од половина од правата на глас на субјектот во кој е инвестирано има моќ во следниве ситуации, освен ако се применува точка Б36 или точка Б37:
- (а) релевантните активности се насочуваат со гласање од страна на имателот на мнозинските права на глас, или
- (б) мнозинството од членовите на раководното тело кое управува со релевантните активности се назначуваат со гласање од страна на имателот на мнозинските права на глас.

Мнозински права на глас но без моќ

- Б36 За инвеститорот кој поседува повеќе од половина од правата на глас на субјектот во кој е инвестирано да има моќ врз субјектот во кој е инвестирано, правата на глас на инвеститорот мора да бидат суштински, во согласност со точките Б22–Б25, и мора да му овозможуваат на инвеститорот сегашна способност да управува со релевантните активности, што често се спроведува преку утврдување на оперативните и финансиските политики. Доколку друг субјект има постоечки права кои му го овозможуваат на тој субјект правото да управува со релевантните активности и тој субјект не е посредник на инвеститорот, инвеститорот нема моќ врз субјектот во кој е инвестирано.
- Б37 Инвеститорот нема моќ врз субјектот во кој е инвестирано, дури и ако инвеститорот ги поседува мнозинските права на глас во субјектот во кој е инвестирано, кога тие права на глас не се суштински. На пример, инвеститорот кој има повеќе од половина од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано не може да има моќ доколку релевантните активности се под контрола на државата, судот, управник, стечаен управник, управник во ликвидација или регулатор.

МСФИ 10

Моќ без мнозински права на глас

- Б38 Инвеститорот може да има моќ дури и ако поседува помалку од мнозинските права на глас во субјектот во кој е инвестирано. Инвеститорот може да има моќ со помалку од мнозинските права на глас во субјектот во кој е инвестирано, на пример, преку:
- (а) договорен аранжман склучен помеѓу инвеститорот и другите сопственици на права на глас (види точка Б39);
 - (б) права кои произлегуваат од други договорни аранжмани (види точка Б40);
 - (в) правата на глас на инвеститорот (види точки Б41–Б45);
 - (г) потенцијални права на глас (види точки Б47–Б50); или
 - (д) комбинација од (а)–(г).

Договорен аранжман со други сопственици на права на глас

- Б39 Договорен аранжман склучен помеѓу инвеститорот и други сопственици на права на глас може да му го даде на инвеститорот правото да ги остварува своите права на глас кои се доволни да му дадат на инвеститорот моќ, дури и ако инвеститорот нема права на глас кои се доволни да му дадат моќ без договорниот аранжман. Меѓутоа, договорниот аранжман може да обезбеди дека инвеститорот може да насочува доволно други сопственици на права на глас како да гласаат и така да му овозможи на инвеститорот да донесе одлуки во врска со релевантните активности.

Права од други договорни аранжмани

- Б40 Други права за донесување одлуки, во комбинација со права на глас, можат да му дадат на инвеститорот сегашна способност да управува со релевантните активности. На пример, правата специфицирани во договорен аранжман во комбинација со правата на глас може да бидат доволни да му ја дадат на инвеститорот сегашната способност да управува со производствените процеси на субјектот во кој е инвестирано или да ги насочува другите оперативни или финансиски активности на субјектот во кој е инвестирано кои значително влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано. Меѓутоа, во отсуство на кои било други права, економската зависност на субјектот во кој е инвестирано од инвеститорот (како што се односи помеѓу добавувач и негов главен клиент) не може да води кон тоа инвеститорот да има моќ врз субјектот во кој е инвестирано.

Права на глас на инвеститорот

- Б41 Инвеститорот со помалку од мнозински права на глас има права кои се доволни да му дадат моќ кога инвеститорот има практична способност самостојно да управува со релевантните активности.
- Б42 Кога се прави проценка дали правата на глас на инвеститорот се доволни за да му дадат моќ, инвеститорот ги зема предвид сите факти и околности, вклучувајќи:
- (а) Големината на уделот на инвеститорот во правата на глас во однос на големината и дисперзијата на уделите на другите сопственици на права на глас, со напомена дека:
 - (i) колку повеќе права на глас поседува инвеститорот, толку е поверојатно дека инвеститорот има постоечки права кои му ја даваат сегашната способност да управува со релевантните активности;
 - (ii) колку повеќе права на глас поседува инвеститорот во однос на другите сопственици на права на глас, толку е поверојатно дека инвеститорот има постоечки права кои му ја даваат сегашната способност да управува со релевантните активности;
 - (iii) колку е поголем бројот на страните што би требало да се здружат за да го надгласаат инвеститорот, толку е поверојатно дека инвеститорот има постоечки права кои му ја даваат сегашната способност да управува со релевантните активности;
 - (б) потенцијални права на глас поседувани од инвеститорот, други сопственици на права на глас или други страни (види точки Б47–Б50);
 - (в) права кои произлегуваат од други договорни аранжмани (види точка Б40); и

МСФИ 10

(г) сите дополнителни факти и околности кои укажуваат на тоа дека инвеститорот има или нема сегашна способност да управува со релевантните активности во моментот кога треба да се донесат одлуките, вклучувајќи и обрасците на гласање на претходни собранија на акционерите.

Б43 Кога управувањето со релевантните активности се определува со мнозинство гласови и кога инвеститорот поседува значително повеќе права на глас од кој било друг сопственик на права на глас или организирана група сопственици на права на глас, и кога другите акционери се широко распространети, може да стане јасно, по земањето предвид само на факторите наведени во точката Б42(а)-(в), дека инвеститорот има моќ врз субјектот во кој е инвестирано.

Примери за примена

Пример 4

Инвеститорот стекнува 48 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Преостанатите права на глас се поседувани од илјадници акционери, од кои ниту еден поединечно нема удел поголем од 1 процент од правата на глас. Ниту еден од акционерите нема аранжман да се консултира со кој било од другите акционери, ниту за донесување на колективните одлуки. Кога се прави проценка на процентот на правата на глас кој би требало да ги стекне, врз основа на релативната големина на другите сопственички удели, инвеститорот утврдил дека 48 проценти учество би било доволно да му обезбеди контрола. Во тој случај, врз основа на апсолутната големина на својот удел, и релативната големина на другите сопственички удели, инвеститорот заклучува дека тој има доволно доминантно гласачко учество кое го задоволува критериумот за моќ без да има потреба да зема предвид други докази за моќ.

Пример 5

Инвеститорот А поседува 40 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано и секој од дванаесетте други вложувачи поседува 5 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Договорот помеѓу акционерите му дава право на инвеститорот А да го назначува, разрешува и да го определува надоместокот на раководството кое е задолжено за управување со релевантните активности. За да се смени договорот, потребно е двотретинско мнозинство од гласовите на акционерите. Во тој случај, инвеститорот А заклучува дека апсолутната големина на уделот на инвеститорот и релативната големина на другите сопственички удели сами по себе не се доволни за утврдување на тоа дали инвеститорот има права кои се доволни да му дадат моќ. Меѓутоа, инвеститорот А утврдува дека неговото договорно право да го назначува, разрешува и да го определува надоместокот на раководството, кое е задолжено за управување со релевантните активности е доволно да заклучи дека тој има моќ врз субјектот во кој е инвестирано. Фактот дека инвеститорот А можеби никогаш не го остварил ова право, или веројатноста дека инвеститорот А би го остварил своето право да го избира, назначува или разрешува раководството не треба да се зема предвид кога се прави проценка на тоа дали инвеститорот А има моќ.

Б44 Во други ситуации, може да стане јасно, по земањето предвид само на факторите наведени во точка Б42(а)-(в), дека инвеститорот нема моќ.

Пример за примена

Пример 6

Инвеститорот А поседува 45 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Други двајца вложувачи (секој од нив поединечно) поседуваат по 26 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Преостанатите права на глас се поседувани од тројца други акционери, од кои секој има по 1 процент. Не постојат други аранжмани што влијаат на донесувањето на одлуките. Во овој случај, големината на гласачкото учество на инвеститорот А и неговата релативна големина во однос на другите сопственички удели се доволни да се заклучи дека инвеститорот А нема моќ. Само двајца други вложувачи би требало да соработуваат за да можат да го спречат инвеститорот А да управува со релевантните активности на субјектот во кој е инвестирано.

Б45 Меѓутоа, факторите наведени во точката Б42(а)-(в) сами по себе можеби не се доволно убедливи за да се донесе заклучок. Доколку инвеститорот, откако ги разгледал тие фактори, не е сигурен дали

МСФИ 10

има моќ, тој треба да земе предвид дополнителни факти и околности, како, на пример, дали другите акционери се пасивни по природа, што може да се забележи од образецот на гласање на претходните собранија на акционери. Ова вклучува проценка на факторите наведени во точката Б18 и на индикаторите од точките Б19 и Б20. Колку помалку права на глас поседува инвеститорот, и колку помалку страни треба да се здружат заедно за да го надгласаат инвеститорот, толку повеќе тежина треба да им се даде на дополнителните факти и околности за да се процени дали правата на инвеститорот се доволни за да му дадат моќ. Кога фактите и околностите во точките Б18–Б20 се земаат предвид заедно со правата на инвеститорот, поголема тежина треба да се стави на доказите за моќ од точката Б18 отколку на индикаторите за моќ од точките Б19 и Б20.

Примери за примена

Инвеститорот 7

Инвеститорот поседува 45 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Единаесет други акционери (секој поединечно) поседуваат по 5 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Ниту еден од акционерите нема договорни аранжмани да се консултира со другите акционери, ниту за колективно одлучување. Во овој случај, апсолутната големина на уделот на инвеститорот и апсолутната големина на другите сопственички удели само по себе не се доволни за да се утврди дали инвеститорот има права што се доволни да му дадат моќ врз субјектот во кој е инвестирано. Би требало да бидат разгледани дополнителни факти и околности кои би можеле да дадат доказ дека инвеститорот има или нема моќ.

Инвеститорот 8

Инвеститорот поседува 35 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Тројца други акционери (секој поединечно) поседуваат по 5 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Преостанатите права на глас се поседувани од бројни други акционери, од кои ниту еден нема поединечен удел поголем од 1 процент од правата на глас. Ниту еден од акционерите нема договорни аранжмани да се консултира со другите акционери, ниту за колективно одлучување. Одлуките во врска со релевантните активности на субјектот во кој е инвестирано бараат одобрување со мнозинство гласови кои се релевантните собранија на акционери—75 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано биле користени на неодамнешните собранија на акционери. Во овој случај, активното учество на другите акционери на неодамнешните собранија на акционери укажува на тоа дека инвеститорот не би имал практична способност самостојно да управува со релевантните активности, без разлика дали инвеститорот управувал со релевантните активности затоа што доволен број од другите акционери гласал на ист начин како и инвеститорот.

- Б46 Доколку не е јасно дали инвеститорот има моќ, по разгледувањето на факторите наведени во точката Б42(а)–(г), инвеститорот не го контролира субјектот во кој е инвестирано.

Потенцијални права на глас

- Б47 Кога прави проценка на контролата за да утврди дали има моќ, инвеститорот ги зема предвид своите потенцијални права на глас како и потенцијалните права на глас кои се поседувани од други страни. Потенцијалните права на глас се права за стекнување права на глас во субјектот во кој е инвестирано, како што се оние што произлегуваат од конвертибилни инструменти или опции, вклучувајќи и термински договори. Таквите потенцијални права на глас се земаат предвид само доколку правата се суштински (види точки Б22–Б25).
- Б48 Кога ги разгледува потенцијалните права на глас, инвеститорот треба да ги земе предвид намената и структурата на инструментот, како и намената и структурата на сите други ангажмани што ги има инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано. Ова вклучува проценка на разните рокови и услови на инструментот, како и очигледните очекувања на инвеститорот, мотивите и причините за прифаќање на таквите рокови и услови.
- Б49 Доколку инвеститорот има, исто така, и права на глас или други права за донесување одлуки кои се однесуваат на активностите на субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот прави проценка дали тие права, во комбинација со потенцијалните права на глас, му даваат моќ на инвеститорот.
- Б50 Суштинските потенцијални права на глас, сами по себе, или во комбинација со други права, можат да му ја дадат на инвеститорот сегашната способност да управува со релевантните активности. На пример, ова е веројатно случај тогаш кога инвеститорот поседува 40 проценти од правата на глас во

МСФИ 10

субјектот во кој е инвестирано и, во согласност со точка Б23, поседува суштински права кои произлегуваат од опцијата за стекнување дополнителни 20 проценти од правата на глас.

Примери за примена

Пример 9

Инвеститорот А поседува 70 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Инвеститорот Б има 30 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано, како и опција да се стекне со половина од правата на глас на инвеститорот А. Опцијата може да се изврши во наредните две години според фиксна цена која е значително поголема од пазарната цена за стекнување на средството, кое во себе ги содржи тие гласачки права (и се очекува тој однос да остане таков за време на двегодишниот период). Инвеститорот А ги користи своите права на глас и активно управува со релевантните активности на субјектот во кој е инвестирано. Во таков случај, инвеститорот А е веројатно дека ќе го исполни критериумот за моќ затоа што изгледа дека има сегашна способност да управува со релевантните активности. Иако инвеститорот Б во моментот има опција која може да се изврши за купување дополнителни права на глас (која, доколку биде искористена, ќе му даде мнозински права на глас во субјектот во кој е инвестирано), роковите и условите кои се поврзани со тие опции се такви што опциите не се сметаат дека се суштински.

Пример 10

Инвеститорот А и други двајца вложувачи (секој поединечно) поседуваат по една третина од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Деловната активност на субјектот во кој е инвестирано е тесно поврзана со инвеститорот А. Освен своите сопственички инструменти, инвеститорот А, исто така, поседува и должнички инструменти кои можат да се претворат во обични акции на субјектот во кој е инвестирано во секое време и за фиксна цена која е поголема од пазарната цена на акциите (но не е значително повисока). Кога би се случило конвертирање на долгот, инвеститорот А би поседувал 60 проценти од правата на глас во субјектот во кој е инвестирано. Инвеститорот А би имал корист од заемните дејства кои би резултирале во случај должничкиот инструмент да биде конвертиран во обични акции. Инвеститорот А има моќ врз субјектот во кој е инвестирано затоа што тој поседува права на глас во субјектот во кој е инвестирано заедно со суштински потенцијалните права на глас кои ја даваат сегашната способност да управува со релевантните активности.

Моќ кога правата на глас или сличните права немаат значително влијание на приносите на субјектот во кој е инвестирано

- ББ1 При правењето проценка на намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано (види точки Б5–Б8), инвеститорот треба да ги земе предвид инволвирањето и одлуките што биле донесени при формирањето на субјектот во кој е инвестирано како дел од неговата структура и да вреднува дали условите на трансакцијата и карактеристиките на инволвирањето му даваат на инвеститорот права кои се доволни за да му дадат моќ. Да се биде инволвиран во структурирањето на субјектот во кој е инвестирано само, по себе не е доволно за да му даде контрола на инвеститорот. Меѓутоа, инволвираност во структурирањето може да укажува на тоа дека инвеститорот имал можност да стекне права кои се доволни за да му дадат моќ врз субјектот во кој е инвестирано.
- ББ2 Освен тоа, инвеститорот треба да земе предвид договорни аранжмани како што се опции со права на купување, опции со права на продавање и права на ликвидација кои се воспоставени при формирањето на субјектот во кој е инвестирано. Кога овие договорни аранжмани вклучуваат активности кои се тесно поврзани со субјектот во кој е инвестирано, тогаш тие активности, во суштина, се составен дел на севкупните активности на субјектот во кој е инвестирано, дури и ако е можно да се случат надвор од законските рамки на субјектот во кој е инвестирано. Поради тоа, експлицитните или имплицитните права за донесување одлуки кои се вградени во договорните аранжмани кои се тесно поврзани со субјектот во кој е инвестирано треба да бидат земени предвид како релевантни активности кога се прави утврдување на моќта врз субјектот во кој е инвестирано.
- ББ3 За некои субјекти во кои е инвестирано, релевантни активности се случуваат само тогаш кога се случуваат посебни околности или настани. Субјектот во кој е инвестирано може да биде структуриран така што управувањето на неговите активности и неговите поврати треба да бидат однапред определени, освен ако, и до моментот кога, се случуваат посебните околности или активности. Во овој случај, само одлуките во врска со активностите на субјектот во кој е инвестирано кога се случуваат такви околности или настани можат значително да влијаат на

МСФИ 10

неговите приноси и, така, да бидат релевантни активности. Околностите или настаните не мора да се случат за инвеститорот кој има способност да ги донесе тие одлуки да има моќ. Фактот дека правото да се донесуваат одлуки е условено од околностите кои се случуваат или од настани кои се случуваат, само по себе не ги прави тие права да бидат права на заштита.

Примери за примена

Пример 11

Единствената деловна активност на субјектот во кој е инвестирано, како што е специфицирано во неговите основачки акти, е да откупува побарувања и да ги сервисира на дневна основа за сметка на своите инвеститори. Сервисирањето на дневна основа вклучува наплата и проследување на плаќањата на главнината и каматата по нивното доспевање. Во случај на неизвршување на плаќање на побарување, субјектот во кој е инвестирано автоматски му го продава побарувањето на инвеститорот, како што е договорено посебно во договор за продажба склучен помеѓу инвеститорот и субјектот во кој е инвестирано. Единствената релевантна активност е управување со побарувањето по неизвршување на плаќање затоа што тоа е единствената активност која може значително да влијае на приносите на субјектот во кој е инвестирано. Управувањето со побарувањата пред да се случи неизвршување на плаќање не е релевантна активност затоа што таа не бара да бидат донесени суштински одлуки што би можеле значително да влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано—активностите пред да се случи неизвршување на плаќања се определени однапред и се сведуваат само на наплата на парични текови откако ќе доспеат и нивно проследување до инвеститорите. Поради тоа, само правото на инвеститорот за управување со средствата откако ќе се случи неизвршување на плаќања треба да се земат предвид кога се прави проценка на севкупните активности на субјектот во кој е инвестирано кои значително влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано.

Во овој пример, структурата на субјектот во кој е инвестирано обезбедува дека инвеститорот има овластување за донесување одлуки во врска со активностите кои значително влијаат на приносите само во единствената ситуација кога е потребно таквото овластување за донесување одлуки. Условите од договорот за продажба се составен дел на целокупната трансакција и на формирањето на субјектот во кој е инвестирано. Поради тоа, условите од договорот за продажба, заедно со основачките акти на субјектот во кој е инвестирано, водат до заклучок дека инвеститорот има моќ врз субјектот во кој е инвестирано дури и ако инвеститорот ја презема сопственоста врз побарувањата само откако ќе се случи неизвршување на плаќања и управува со таквите побарувања надвор од законските граници на субјектот во кој е инвестирано.

Пример 12

Единствени средства на субјектот во кој е инвестирано се побарувањата. Кога се земаат предвид намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано, се утврдува дека единствената релевантна активност е управување со побарувањата откако ќе се случи неизвршување на плаќањата. Страната која ја има способноста да управува со побарувања кои се предмет на неизвршување на плаќања има моќ врз субјектот во кој е инвестирано, без разлика дали некој од корисниците на заем бил тој што не извршил плаќање.

- Б54 Инвеститорот може да има експлицитна или имплицитна обврска да обезбеди дека субјектот во кој е инвестирано продолжува да работи како што е планирано. Таквата обврска може да ја зголеми изложеноста на инвеститорот на варијабилни приноси и така да го зголеми поттикот кај инвеститорот да стекне права кои се доволни да му дадат моќ. Поради тоа, обврската да се обезбеди дека субјектот во кој е инвестирано работи како што е планирано може да биде индикатор дека инвеститорот има моќ, но само по себе не му дава моќ на инвеститорот, ниту спречува некоја друга страна да има моќ.

Изложеност или права на варијабилни приноси од субјектот во кој е инвестирано

- Б55 Кога инвеститорот прави проценка дали тој има контрола во субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот утврдува дали е изложен, или има права на, варијабилни приноси од неговата поврзаност со субјектот во кој е инвестирано.
- Б56 Варијабилни приноси се приноси кои не се фиксни и кои имаат потенцијал да варираат зависно од извршувањето на субјектот во кој е инвестирано. Варијабилните приноси може да бидат само

МСФИ 10

позитивни, само негативни, или и позитивни и негативни (види точка 15). Инвеститорот прави проценка дали приносите од субјектот во кој е инвестирано се варијабилни и колку се варијабилни тие приноси врз основа на суштината на ангажманот и без разлика на правната форма на приносите. На пример, инвеститорот може да поседува обврзница со плаќања на фиксна камата. Плаќањата на фиксната камата се варијабилни приноси за целите на овој МСФИ затоа што тие се подложни на ризик од неизвршување на плаќања и го изложуваат инвеститорот на кредитниот ризик на издавачот на обврзницата. Износот на варијабилноста (т.е. колку се варијабилни тие приноси) зависи од кредитниот ризик на обврзницата. Слично на тоа, фиксните надоместоци кои зависат од извршувањата за управување со средствата на субјектот во кој е инвестирано се варијабилни приноси затоа што тие го изложуваат инвеститорот на ризик од извршување на субјектот во кој е инвестирано. Степенот на варијабилноста зависи од способноста на субјектот во кој е инвестирано да генерира доволно приходи за да може да го плати надоместокот.

Б57 Примери за приноси вклучуваат:

- (а) Дивиденди, други распределби на економски користи од субјектот во кој е инвестирано (на пример, камата од должнички хартии од вредност кои се издадени од субјектот во кој е инвестирано) и промени на вредноста на инвестирањето што го има инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано.
- (б) Надомест за сервисирање на средствата или обврските на субјектот во кој е инвестирано, надоместоци и изложености на загуба поради давање кредитна и ликвидна поддршка, остатоци на учество во средствата и обврските на субјектот во кој е инвестирано во случај на ликвидација на тој субјект во кој е инвестирано, даночни олеснувања и пристап до идни ликвидни средства што ги има инвеститорот по основ на неговата инволвираност во субјектот во кој е инвестирано.
- (в) Приноси кои не им се достапни на другите сопственици на учество. На пример, инвеститорот може да ги користи своите средства во комбинација со средствата на субјектот во кој е инвестирано, како што е комбинирање на оперативните функции со цел остварување економии од обем, заштеда на трошоци, обезбедување извори за ретки производи, добивање пристап до заштитено знаење или ограничување на некои операции или средства, со цел да се зголеми вредноста на другите средства на инвеститорот.

Врската помеѓу моќта и приносите

Делегирана моќ

Б58 Кога инвеститорот со права на донесување одлуки (донесувач на одлуки) прави проценка дали го контролира субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да утврди дали е принципал или посредник. Инвеститорот треба, исто така, да утврди дали некој друг субјект кој има права за донесување одлуки дејствува како посредник за инвеститорот. Посредник е страна која е првенствено ангажирана да дејствува во корист на, и во полза на, друга страна или страни (принципал/и) и поради тоа не го контролира субјектот во кој е инвестирано кога го извршува своето овластување за донесување одлуки (види точки 17 и 18). Па така, моќта на главниот принципал понекогаш може да биде кај посредник кој и ја спроведува, но за сметка на главниот принципал. Носителот на одлуки не е посредник едноставно затоа што други страни можат да имаат корист од одлуките што тој ги донесува.

Б59 Инвеститорот може да го делегира своето овластување за донесување одлуки на посредник во однос на некои специфични прашања или во однос на сите релевантни активности. Кога инвеститорот проценува дали го контролира субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да ги третира правата за донесување одлуки што му ги делегира на својот посредник како права кои инвеститорот директно ги поседува. Во ситуација кога има повеќе од еден принципал, секој од главните принципали треба да процени дали тој има моќ врз субјектот во кој е инвестирано така што ќе ги земе предвид барањата од точките Б5–Б54. Точките Б60–Б72 содржат упатство за утврдување на тоа дали носителот на одлуки е посредник или принципал.

Б60 При утврдувањето дали е тој самиот посредник, носителот на одлуки треба да го земе предвид целокупниот однос што постои помеѓу него, субјектот во кој е инвестирано и со кој се управува и другите страни кои се поврзани со субјектот во кој е инвестирано, а особено да ги земе предвид сите од следниве долунаведени фактори:

- (а) Опфатот на неговото овластување за донесување одлуки врз субјектот во кој е инвестирано (точки Б62 и Б63).
- (б) Правата кои се поседувани од други страни (точки Б64–Б67).

МСФИ 10

- (в) Надоместокот на кој има право во согласност со договорот/договорите за надомест (точки Б68–Б70).
- (г) Изложеноста на носителот на одлуки на варијабилноста на приносите по основ на другите учества кои ги поседува во субјектот во кој е инвестирано (точки Б71 и Б72).

Различни пондери треба да се применуваат на секој од факторите врз основа на определени фактори и околности.

- Б61 Утврдувањето на тоа дали носителот на одлуки е посредник бара да се направи вреднување на сите фактори што се наведени во точка Б60, освен ако една страна поседува суштински права за разрешување на носителот на одлуки (права на намалување на овластувањето) и може да го разреши носителот на одлуки без образложение (види точка Б65).

Опфат на овластувањето на донесувањето одлуки

- Б62 Опфатот на овластување на носителот на одлуки за донесување одлуки се вреднува со земање предвид на:
- (а) активностите кои се дозволени во согласност со договорот/договорите што се однесуваат на донесување одлуки и кои се определени со закон, и
- (б) дискреционото право што го има носителот на одлуки кога донесува одлуки во врска со тие активности.

- Б63 Носителот на одлуки треба да ги земе предвид намената и структурата на субјектот во кој е инвестирано, ризиците за кои субјектот во кој е инвестирано е структуриран да биде изложен, ризиците за кои е структуриран да ги пренесе на други инволвирани страни и нивото на инволвираност што го имал носителот на одлуки во структурирањето на субјектот во кој е инвестирано. На пример, доколку носителот на одлуки е значително инволвиран во структурирањето на субјектот во кој е инвестирано (вклучувајќи и во утврдувањето на опфатот на овластувањето за донесување одлуки), таквата инволвираност може да укажува на тоа дека носителот на одлуки ги имал можноста и поттикот да се стекне со права кои резултираат со тоа носителот на одлуки да ја има способноста да управува со релевантните активности.

Права кои се поседувани од други страни

- Б64 Суштински права кои се поседувани од други страни можат да влијаат на способноста на носителот на одлуки да управува со релевантните активности на субјектот во кој е инвестирано. Суштинско право на разрешување или други права може да укажуваат на тоа дека носителот на одлуки е посредник.
- Б65 Кога една страна поседува суштински права на намалување на овластувањето и може да го разреши носителот на одлуки без образложение, ова, само по себе, е доволно да се заклучи дека носителот на одлуки е посредник. Доколку повеќе од една страна поседуваат такви права (и притоа ниту една од страните поединечно не може да го разреши носителот на одлуки без согласност од другите страни), тие права, сами по себе, не се одлучувачки во утврдувањето на тоа дека носителот на одлуки делува првенствено во име на и во полза на други. Освен тоа, колку е поголем на страните кои е потребно да настапат заеднички за да ги остварат правата за разрешување на носителот на одлуки и колку се поголеми обемот и варијабилноста поврзани со други економски интереси на носителот на одлуки (т.е. надомест и други интереси), толку помала тежина треба да се стави на овој фактор.
- Б66 Суштинските права кои се поседувани од други страни кои ја ограничуваат дискрецијата на носителот на одлуки треба да се земат предвид на сличен начин, како и правата на намалување на овластувањето кога се прави проценка на тоа дали носителот на одлуки е посредник. На пример, носителот на одлуки од кого се бара да обезбеди согласност за своите активности од мал број други страни обично е посредник. (Види точки Б22–Б25 за дополнително упатство во врска со правата и дали тие права се суштински.)
- Б67 Земањето предвид на правата кои се поседувани од други страни треба да вклучува проценка на сите права што може да ги оствари бордот на директори на субјектот во кој е инвестирано (или друго управувачко тело) и нивното влијание на овластувањето за донесување одлуки (види точка Б23(б)).

МСФИ 10

Надомест

- Б68 Колку се поголеми обемот и варијабилноста на надоместокот за носителот на одлуки во однос на приносите кои се очекуваат од активностите на субјектот во кој е инвестирано, толку е поверојатно дека носителот на одлуки е принципал.
- Б69 Во утврдувањето на тоа дали е принципал или посредник, носителот на одлуки треба, исто така, да земе предвид дали постојат следниве услови:
- (а) Надоместокот за носителот на одлуки е пропорционален со дадените услуги.
 - (б) Договорот за надомест вклучува само рокови, услови или износи кои вообичаено ги има во аранжмани за слични услуги и ниво на вештини кои се договорени на комерцијална основа.
- Б70 Носителот на одлуки не може да биде посредник освен ако не се исполнети условите наведени во точка Б69(а) и (б). Меѓутоа, исполнувањето на тие услови само по себе не е доволно за да се заклучи дека носителот на одлуки е посредник.

Изложеност на варијабилност на приносите од други учества

- Б71 Носителот на одлуки кој поседува други учества во субјектот во кој е инвестирано (на пример, инвестирања во субјектот во кој е инвестирано или давање гаранции во врска со извршувањето на субјектот во кој е инвестирано), треба да ја земе предвид својата изложеност на приносите од тие учества кога прави проценка дали е тој самиот посредник. Имањето други учества во субјектот во кој е инвестирано укажува на тоа дека носителот на одлуки е можеби принципал.
- Б72 Кога ја вреднува својата изложеност на варијабилни приноси од други учества во субјектот во кој е инвестирано, носителот на одлуки треба да ги земе предвид следниве нешта:
- (а) Колку се поголеми обемот и варијабилноста кои се поврзани со неговите економски интереси, во однос на неговиот надомест и други учества земени во целина, толку е поверојатно дека носителот на одлуки е принципал.
 - (б) Дали неговата изложеност на варијабилни приноси е различна отколку кај другите инвеститори и, доколку е тоа така, дали тоа би можело да има влијание на неговите активности. На пример, ова би можело да биде случај кога носителот на одлуки поседува подредени интереси или обезбедува други форми на подобрување на кредитниот профил на субјектот во кој е инвестирано.

Носителот на одлуки треба да ја вреднува својата изложеност во однос на вкупната варијабилност на приносите на субјектот во кој е инвестирано. Ова вреднување се прави првенствено врз основа на приносите кои се очекуваат од активностите на субјектот во кој е инвестирано, но не треба да се игнорира максималната изложеност на носителот на одлуки на варијабилни приноси на субјектот во кој е инвестирано низ други учества кои ги поседува носителот на одлуки.

Примери за примена**Пример 13**

Носителот на одлуки (менаџер на фонд) формира, промовира и управува со регулиран фонд со чии хартии од вредност се тргува на берза, и тоа во согласност со тесно дефинираните параметри определени во мандатот за инвестирање кои се во согласност со локалните закони и прописи. Фондот им промовира на инвеститорите како инвестирање во диверзифицирано портфолио на сопственички инструменти на субјекти со чии акции се тргува на берза. Во рамките на дефинираните параметри, управителот на фондот има дискреционо право поврзано со средствата во кои треба да инвестира. Управителот на фондот инвестирал, пропорционално, 10 проценти во вредноста на фондот и за тоа добива пазарен надомест за своите услуги, кој е еднаков на 1 процент од нето-вредноста на средствата на фондот. Надоместоците се пропорционални на дадените услуги. Управителот на фондот нема никаква обврска да финансира загуби што се поголеми од неговото инвестирање од 10 проценти. Од фондот не се бара да формира, и не формира, независен одбор на директори. Инвеститорите не поседуваат никакви суштински права кои би влијаеле на овластувањето за донесување одлуки на управителот на фондот, но можат да ги откупат своите учества во рамките на поединечните лимити кои се определени од фондот.

Иако работи во рамките на параметрите определени во мандатот за инвестирање и во согласност со регулаторните барања, управителот на фондот има права за донесување одлуки кои му ја даваат

МСФИ 10

Примери за примена

сегашната способност да управува со релевантните активности на фондот—инвеститорите не поседуваат суштински права што би можеле да влијаат на овластувањето на управителот на фондот за донесување одлуки. Управителот на фондот добива пазарен надомест за своите услуги кој е пропорционален на дадените услуги и, исто така, тој пропорционално инвестирал во фондот. Надоместокот и неговото инвестирање го изложуваат управителот на фондот на варијабилноста на приносите од активностите на фондот, но без создавање изложеност која би имала такво значење што би укажувала на тоа дека управителот на фондот е принципал.

Во овој пример, земањето предвид на изложеноста на управителот на фондот на варијабилни приноси од фондот, заедно со неговото овластување за донесување одлуки во рамките на ограничените параметри укажуваат на тоа дека управителот на фондот е посредник. Па така, управителот на фондот заклучува дека тој нема контрола врз фондот.

Пример 14

Носителот на одлуки формира, промовира и управува со фонд кој им дава можности за инвестирање на повеќе инвеститори. Носителот на одлуки (управителот на фондот) мора да донесе одлуки кои се во најдобар интерес на сите инвеститори и се во согласност со договорите за раководење кои го регулираат фондот. Сепак, управителот на фондот има широки дискрециони права на донесување одлуки. Управителот на фондот добива пазарен надомест за своите услуги кој е еднаков на 1 процент од средствата со кои управува, како и 20 проценти од целата добивка на фондот доколку се оствари специфицираното ниво на добивка. Надоместоците се пропорционални на дадените услуги.

Иако е должен да донесе одлука која е во најдобар интерес на сите инвеститори, управителот на фондот има широко овластување за донесување одлуки да управува со релевантните активности на фондот. На управителот на фондот му се плаќа фиксен надомест и надомест кој зависи од извршувањето, кои се пропорционални на дадените услуги. Освен тоа, надоместокот ги усогласува интересите на управителот на фондот со оние на другите инвеститори со цел да се зголеми вредноста на фондот а без притоа да се создаде изложеност на варијабилни приноси од активностите на фондот што е од толкаво значење што надоместокот, кога се зема предвид сам по себе, укажува на тоа дека управителот на фондот е принципал.

Горенаведената фактичка состојба и анализа се применува и на примерите 14А–14В, кои се опишани подолу. Секој пример за разгледува одвоено.

Пример 14А

Управителот на фондот има, исто така, 2 процента инвестирање во фондот, со што неговите интереси се усогласени со оние на другите инвеститори. Управителот на фондот нема никаква обврска да финансира загуби кои се поголеми од неговото инвестирање од 2 процента. Инвеститорите можат да го разрешат управителот на фондот со едноставно мнозинство гласови, но само во случај на прекршување на обврските од договорот.

Инвестирањето од 2 процента на управителот на фондот ја зголемува неговата изложеност на варијабилни приноси кои произлегуваат од активностите на фондот без притоа да создаде изложеност која би била со толкаво значење што би укажувала дека управителот на фондот е принципал. Правата на другите инвеститори за разрешување на управителот на фондот се смета дека се права на заштита затоа што тие веќе можат да се извршат само во случај на прекршување на договорот. Во овој пример, иако управителот на фондот има широки овластувања за донесување одлуки и е изложен на варијабилност на приносите по основ на неговото учество и надомест, изложеноста на управителот на фондот укажува на тоа дека управителот на фондот е посредник. Па така, управителот на фондот заклучува дека тој не го контролира фондот.

Пример 14Б

Управителот на фондот има пропорционално посуштинско инвестирање во фондот, но нема никаква обврска да финансира загуби кои се поголеми од тоа инвестирање. Инвеститорите можат да го разрешат управителот на фондот со едноставно мнозинство гласови, но само во случај на прекршување на обврските од договорот.

Во овој пример, правата на другите инвеститори да го разрешат управителот на фондот се смета дека се права на заштита затоа што тие се остваруваат само во случај на прекршување на договорот. Иако на управителот на фондот му се плаќаат фиксен надомест и надомест кој зависи од извршувањето и кои се пропорционални на дадените услуги, комбинацијата на инвестирање на управителот на фондот и неговиот надомест би можеле да создадат изложеност на варијабилни

МСФИ 10

Примери за примена

приноси од активностите на фондот кои имаат такво значење кое укажува на тоа дека управителот на фондот е принципал. Колку се поголеми обемот и варијабилноста поврзани со економските интереси на управителот на фондот (земајќи го предвид неговиот надомест и другите учества во целина), толку поголема важност во анализата би била дадена од управителот на фондот на тие економски интереси, и со тоа е поголема веројатноста дека управителот на фондот е принципал.

На пример, откако ќе ги земе предвид својот надомест и другите фактори, управителот на фондот би можел да смета дека инвестирање од 20 проценти е доволно да се заклучи дека тој го контролира фондот. Меѓутоа, во поинакви околности (т.е. доколку надоместокот или другите фактори се различни), контрола би можела да произлезе доколку е различно нивото на инвестирање.

Пример 14В

Управителот на фондот има пропорционално инвестирање во фондот од 20 проценти, но нема никаква обврска да финансира загуби кои се поголеми од неговото инвестирање од 20 проценти. Фондот има одбор на директори и сите негови членови се независни од управителот на фондот и се назначени од другите инвеститори. Бордот назначува менаџер на фондот еднаш годишно. Доколку бордот одлучи да не му го обнови договорот на управителот на фондот, услугите што ги вршел управителот на фондот може да ги вршат други управители во дејноста.

Иако на управителот на фондот му се плаќаат фиксен надомест и надомест кој зависи од извршувањето и кои се пропорционални на дадените услуги, комбинацијата на инвестирањето на управителот на фондот од 20 проценти заедно со неговиот надоместок создаваат изложеност на варијабилни приноси од активностите на фондот кои се со таква значајност која укажува на тоа дека управителот на фондот е принципал. Меѓутоа, инвеститорите имаат суштински права да го разрешат управителот на фондот—бордот на директори е механизам со кој се обезбедува дека инвеститорите можат да го разрешат управителот на фондот доколку одлучат да постапат така.

Во овој пример, управителот на фондот им дава поголема важност во анализата на суштинските права на одземање на овластувањето. Па така, иако управителот на фондот има широко овластување за донесување одлуки и е изложен на варијабилност на приносите на фондот по основ на својот надомест и инвестирање, суштинските права кои се поседувани од другите инвеститори укажуваат на тоа дека управителот на фондот е посредник. Поради тоа, управителот на фондот заклучува дека тој не го контролира фондот.

Пример 15

Формиран е субјект во кој е инвестирано со цел купување портфолио на хартии од вредност кои се обезбедени со средства со фиксна стапка и кој е финансиран со должнички инструменти со фиксна стапка и со сопственички инструменти. Сопственичките инструменти се структурирани така да им обезбедат прва заштита од загуба на должничките инвеститори и да примаат какви било остаточни приноси на субјектот во кој е инвестирано. Трансакцијата им се нуди на потенцијалните должнички инвеститори како инвестирање во портфолио на обезбедени хартии од вредност кои се изложено на кредитен ризик поврзан со можно неизвршување на плаќања од страна на издавачите на хартиите од вредност кои се обезбедени со средства во портфолиото и на ризик од каматна стапка поврзан со управувањето со портфолиото. При формирањето, сопственичките инструменти претставуваат 10 проценти од вредноста на купените средства. Носителот на одлуки (управител со средствата) го управува активното портфолио на средства така што донесува одлуки за инвестирањето е во рамките на параметрите определени во проспекто. За тие услуги, управителот на средства добива фиксен надомест кој е определен од пазарот (т.е. 1 процент од средствата со кои се управува) и надомест кој зависи од извршувањето (т.е. 10 проценти од добивката), доколку добивката на субјектот во кој е инвестирано надмине определено ниво. Надоместоците се пропорционални на дадените услуги. Управителот на средства поседува 35 проценти од капиталот на субјектот во кој е инвестирано. Преостанатите 65 проценти од капиталот, и сите должнички инструменти, се поседувани од голем број широко распространети и неповрзани инвеститори како трети страни. Управителот на средства може да биде разрешен, без образложение, со одлука донесена со просто мнозинство гласови на другите инвеститори.

На управителот на средства му се плаќаат фиксен надомест и надомест кој зависи од учинокот кој е пропорционален на дадените услуги. Надоместокот ги усогласува интересите на управителот на фондот со интересите на другите инвеститори со цел да се зголеми вредноста на фондот. Управителот на средства има изложеност на варијабилни приноси од активностите на фондот затоа што тој поседува 35 проценти од капиталот и од неговиот надомест.

МСФИ 10

Примери за примена

Иако работи во рамките на параметрите определени во проспектот на субјектот во кој е инвестирано, управителот на средства има сегашна способност да донесе одлуки за инвестирање кои значително влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано—правата на одземање на овластувањето поседувани од другите инвеститори имаа мошне мала специфична тежина во анализата затоа што тие права се поседувани од голем број инвеститори кои се широко распространети. Во овој пример, управителот на средства ѝ дава поголема важност на неговата изложеност на варијабилни приноси на фондот по основ на неговото сопственичко учество, кое е подредено на должничките инструменти. Уделот од 35 проценти во сопственичкиот капитал создава подредена изложеност на загуби и права на приноси на субјектот во кој е инвестирано, што е од толкаво значење што укажува на тоа дека управителот на средства е принципал. Па така, управителот на средствата заклучува дека го контролира субјектот во кој е инвестирано.

Пример 16

Носителот на одлуки (спонзорот) спонзорира субјект во кој е инвестирано со поголем број понудувачи кои им издаваат краткорочни должнички инструменти на инвеститори кои се неповрзани трети страни. Трансакцијата им се нуди на потенцијални инвеститори како инвестирање во портфолио со високорангирани среднорочни средства со минимална кредитна изложеност поврзана со можно неизвршување на плаќања од страна на издавачите на средствата во портфолиото. Разни понудувачи-пренесувачи му продаваат на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи портфолија со среднорочни средства со висок квалитет. Секој понудувач-пренесувач го сервисира портфолиото со средства што ми ги продава на субјект во кој е инвестирано со поголем број понудувачи и управува со побарувањата во случај на неизвршување на плаќањата за пазарен надомест за сервисирање. Секој понудувач-пренесувач, исто така, обезбедува прва заштита од кредитни загуби по основ на портфолио на средства преку обезбедување кое е поголемо од средствата што му се пренесуваат на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи. Спонзорот ги утврдува условите на работење на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи и управува со неговото работење по пазарен надомест. Надоместокот е пропорционален на дадените услуги. Спонзорот ги одобрува продавачите на кои им е дозволено да вршат продажби на субјект во кој е инвестирано со поголем број понудувачи, му дава согласност на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи за купување на средства и донесува одлуки во врска со финансирањето на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи. Спонзорот мора да дејствува во најдобар интерес на сите инвеститори.

Спонзорот има право на сите остаточни приноси од субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи и, исто така, му овозможува подобрување на кредитоспособноста и извори на ликвидни средства на субјект во кој е инвестирано со поголем број понудувачи. Кредитните поволности кои се обезбедени од спонзорот апсорбираат до 5 проценти од сите средства на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи, по што загубите ги покриваат понудувачите-пренесувачи. Обезбедените извори на ликвидни средства не се наменети за покривање на средствата кај кои се случило неизвршување на плаќања. Инвеститорите не поседуваат суштински права кои би можеле да влијаат на овластувањето на спонзорот да донесува одлуки.

Иако на спонзорот му се плаќа пазарен надомест за неговите услуги кој е пропорционален на дадените услуги, спонзорот има изложеност на варијабилни приноси од активностите на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи поради неговите права на сите остаточни приноси на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи и овозможувањето подобрување на кредитоспособноста и извори на ликвидни средства (т.е. субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи е изложен на ликвидносен ризик поради користење краткорочни должнички инструменти за финансирање на среднорочни средства). Иако секој од понудувачите-пренесувачи има права да донесува одлуки кои влијаат на вредноста на средствата на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи, спонзорот има широко овластување за донесување одлуки кое му ја дава сегашната способност да ги управува активностите кои најзначајно влијаат на приносите на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи (т.е. спонзорот ги дефинира условите на работењето на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи, има право да донесува одлуки во врска со средствата (дава согласност за купување средства и за понудувачите-пренесувачи на тие средства) и финансирањето на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи (за кои мора да се изнаоѓаат нови инвестирања на редовна основа)). Правото на остаточен принос на субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи и овозможувањето подобрување на кредитоспособноста и извори на ликвидни средства го изложуваат спонзорот на варијабилност на приноси од активностите на субјектот во кој е

МСФИ 10

Примери за примена

инвестирано со поголем број понудувачи, со што тој се разликува од другите инвеститори. Според тоа, изложеноста укажува на тоа дека спонзорот е принципал и поради тоа спонзорот заклучува дека тој го контролира субјектот во кој е инвестирано со поголем број понудувачи. Обврската на спонзорот да дејствува во најдобар интерес на сите инвеститори не го спречува спонзорот да биде принципал.

Односи со други страни

- Б73 Кога ја проценува контролата, инвеститорот треба да ја земе предвид природата на неговиот однос со други страни и дали тие други страни делуваат во полза на инвеститорот (т.е. дали се тие „де факто посредници“). Определувањето на тоа дали други страни делуваат како де факто посредници бара расудување кое ја зема предвид не само природата на односот туку и начините на кои тие страни соработуваат една со друга и со инвеститорот.
- Б74 Таквиот однос не мора да се заснова на договорен аранжман. Една страна е де факто посредник тогаш кога инвеститорот има, или кога оние што управуваат со активностите на инвеститорот имаат, способност да ја насочуваат таа страна да делува во полза на инвеститорот. Во такви околности, кога прави проценка на контролата во субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да ги земе предвид правата на донесување на одлуки на неговите де факто посредници и неговата индиректна, преку де факто посредниците, изложеност, или права на варијабилни приноси, заедно со неговите сопствени права.
- Б75 Следниве се примери за такви други страни кои, според природата на својот однос, би можеле да делуваат како де факто посредници за инвеститорот:
- (а) Поврзани страни на инвеститорот.
 - (б) Страна која добила свое учество во субјектот во кој е инвестирано по основ на плаќање или заем од инвеститорот.
 - (в) Страна која се согласила да не го продава, пренесува или да става товар на своите интереси во субјектот во кој е инвестирано без претходна согласност на инвеститорот (освен во ситуации во кои инвеститорот и другата страна имаат право на претходна согласност и правата се засноваат на заемно договорени услуги на две страни со независна волја).
 - (г) Страна која не може да го финансира своето работење без подредена финансиска поддршка од инвеститорот.
 - (д) Субјект во кој е инвестирано во кој мнозинството од членовите на неговото управувачко тело или клучниот раководен персонал се исти како и оние на инвеститорот.
 - (е) Страна која има близок деловен однос со инвеститорот, како што е однос помеѓу давател на професионални услуги и еден од неговите значајни клиенти.

Контрола врз конкретни средства

- Б76 Инвеститорот треба да земе предвид дали третира дел од субјектот во кој е инвестирано како неформален посебен субјект и, доколку е така, дали тој го контролира таквиот неформален посебен субјект.
- Б77 Инвеститорот треба да третира дел од субјектот во кој е инвестирано како неформален посебен субјект ако и само ако е исполнет следниов услов:

Конкретните средства на субјектот во кој е инвестирано (и поврзаните подобрувања на кредитоспособноста, доколку ги има) се единствениот извор на плаќање за конкретни обврски во кои е инвестирано или на конкретни други учества во субјектот во кој е инвестирано. Страни кои се други од оние што имаат конкретна обврска немаат права ниту обврски кои се поврзани со конкретните средства или со остатоците од парични текови од тие средства. Во суштина, ниту еден од приносите од конкретните средства не може да се користи од страна на преостанатиот дел од субјект во кој е инвестирано и ниту една од обврските на неформалниот посебен субјект не може да се намирува од средствата на преостанатиот дел од субјектот во кој е инвестирано. Па така, во суштина, сите средства, обврски и уплатен капитал на тој неформален посебен субјект се изолирани од

МСФИ 10

целокупниот субјект во кој е инвестирано. Таквиот неформален посебен субјект најчесто се нарекува „силос“.

- B78 Кога е задоволен условот од точка B77, за да процени дали има моќ врз тој дел на субјектот во кој е инвестирано, инвеститорот треба да ги идентификува активностите кои значително влијаат на приносите од неформалниот посебен субјект и како се управува со тие активности. Кога ја проценува контролата врз неформалниот посебен субјект, инвеститорот треба, исто така, да земе предвид дали тој самиот има изложеност или права на варијабилни приноси од неговата инволвираност во таквиот неформален посебен субјект, како и способност да ја користи својата моќ врз тој дел од субјектот во кој е инвестирано за да влијае на износот на приносите на инвеститорот.
- B79 Доколку инвеститорот го контролира неформалниот посебен субјект, инвеститорот треба да го консолидира тој дел од субјектот во кој е инвестирано. Во таков случај, другите страни го исклучуваат тој дел од субјектот во кој е инвестирано кога прават проценка на контролата, како и консолидирање на субјектот во кој е инвестирано.

Континуирана проценка

- B80 Инвеститорот треба повторно да процени дали го контролира субјектот во кој е инвестирано доколку фактите и околностите укажуваат на тоа дека имало промена на еден или повеќе од трите елементи на контрола наведени во точка 7.
- B81 Доколку имало промена во начинот на кој може да се има моќ врз субјектот во кој е инвестирано, таа промена мора да биде одразена во начинот на кој инвеститорот ја проценува својата моќ врз субјектот во кој е инвестирано. На пример, промените во правата на донесување одлуки може да значат дека релевантните активности повеќе не се управувани преку права на глас, туку преку други аранжмани, како што се договори, и ѝ ја даваат на другата страна или на другите страни сегашната способност да управува со релевантните активности.
- B82 Некој настан може да биде причина за тоа инвеститорот да стекне или да загуби моќ врз субјектот во кој е инвестирано, без инвеститорот да биде инволвиран во тој настан. На пример, инвеститорот може да стекне моќ врз субјектот во кој е инвестирано затоа што се истечени правата за донесување одлуки кои биле поседувани од друга страна или страни, а кои претходно го спречувале инвеститорот да го контролира субјектот во кој е инвестирано.
- B83 Инвеститорот, исто така, ги зема предвид промените што влијаат на неговата изложеност, или права, на варијабилни приноси од неговата поврзаност со субјектот во кој е инвестирано. На пример, инвеститорот кој има моќ врз субјектот во кој е инвестирано може да ја загуби контролата во субјектот во кој е инвестирано доколку инвеститорот повеќе нема право да добива приноси или да биде изложен на обврски, затоа што инвеститорот повеќе не ги задоволува барањата од точката 7(б) (на пример, доколку е прекинат договорот за добивање надомест кој зависи од перформансите).
- B84 Инвеститорот треба да земе предвид дали се случила промена на неговата проценка на тоа дали тој делува како посредник или како принципал. Промените во целокупниот однос помеѓу инвеститорот и другите страни може да значат дека инвеститорот повеќе не делува како посредник, дури и ако претходно делувал како посредник, и обратно. На пример, доколку се случи промена на правата на инвеститорот, или на другите страни, инвеститорот треба повторно да го разгледа својот статус како принципал или посредник.
- B85 Почетната проценка на инвеститорот на контролата или на неговиот статус како принципал, или како посредник, не би требало да се менува само затоа што се случиле промени на условите на пазарот (на пример, промена кај приносите на субјектот во кој е инвестирано предизвикана од условите на пазарот), освен ако промената на условите на пазарот предизвикуваат промена на еден или повеќе од трите елементи на контрола наведени во точка 7 или го менува целокупниот однос помеѓу принципал и посредникот.

Утврдување дали некој субјект е субјект што инвестира

- B85A Субјектот треба да ги земе предвид сите факти и околности со кои проценува дали субјектот е субјект што инвестира, вклучувајќи ги и неговата намена и структура. Субјектот кој ги исполнува трите елементи од дефиницијата за субјект што инвестира утврдена во точка 27 е субјект што инвестира. Точките B85B–B85K подетално ги опишуваат елементите на оваа дефиниција.

МСФИ 10

Деловна цел

- B85B** Дефиницијата за субјект што инвестира бара целта на субјектот да биде инвестирање единствено за зголемување на вредноста на капиталот, приходи од инвестирање (како што се дивиденди, камати или приходи од наемнина), или двете. Документи кои покажуваат кои се целите на инвестирањето во субјектот, како што се Меморандум за понуда, публикации што ги дистрибуира субјектот и други документи за корпорација или партнерство, обично содржат докази за деловната цел на субјектот што инвестира. Други докази може да го вклучуваат начинот на кој субјектот се претставува себеси на други страни (како што се потенцијални инвеститори или потенцијални субјекти во кои е инвестирано); на пример, субјектот може да го претстави своето деловно работење како субјект кој овозможува среднорочни инвестирања а за зголемување на вредноста на капиталот. Спротивно на тоа, субјектот кој се претставува себеси како инвеститор чија цел е заеднички развој, производство или пласирање производи со субјектот во кој е инвестирано има деловна цел која не е доследна на деловната цел на субјектот што инвестира, затоа што субјектот ќе остварува приходи од развој, производство или пласман на пазар подеднакво како и од своите инвестиции (види точка B853).
- B85B** Субјектот што инвестира може да им дава услуги што се поврзани со инвестирање (на пример, давање совети за инвестирање, управување со инвестирања, административни услуги и поддршка на инвестирања), било директно или преку подружница, на трети страни, како и на своите инвеститори, дури и ако тие активности се суштински за субјектот, под услов субјектот да продолжи да ја исполнува дефиницијата за субјект што инвестира.
- B85Г** Субјектот што инвестира може, исто така, да учествува во следниве активности поврзани со инвестирање, било директно или преку подружница, доколку тие активности се преземаат со цел да се максимизира приносот на инвестирањето (зголемување на вредноста на капиталот или приход од инвестирање) од субјектот во кој е инвестирано и кои не претставуваат посебна суштинска деловна активност или посебен суштински извор на приход за субјектот што инвестира:
- (а) давање услуги на управување и стратешко советување на субјектот во кој е инвестирано; и
 - (б) давање финансиска поддршка на субјектот во кој е инвестирано, како што се заем, обврска по основ на капитал или гаранција.
- B85Д** Доколку субјектот што инвестира има подружница која самата не е субјект што инвестира и чија главна цел и активности се давање услуги поврзани со инвестирање или активности што се однесуваат на инвестиционите активности на субјектот што инвестира, како што се оние опишани во точките B85B–B85Г, на субјектот или на други страни, тој треба да ја консолидира таа подружница во согласност со точка 32. Доколку самата подружница која дава услуги или активности што се поврзани со инвестирање е субјект што инвестира, матичното друштво на субјектот што инвестира треба да ја мери таа подружница според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 31.

Излезни стратегии

- B85Г** Плановите за инвестирање на субјектот, исто така, даваат докази за неговата деловна цел. Една карактеристика која го прави субјектот што инвестира различен е од другите субјекти со тоа што субјектот, што инвестира, не планира бесконечно да ги поседува своите инвестирања; тој ги поседува само во ограничен временски период. Од причина што капиталните инвестирања и инвестирањето во нефинансиски средства имаат потенцијал да се чуваат бесконечно, субјектот што инвестира треба да има излезна стратегија која документира како субјектот планира да го реализира зголемувањето на вредноста на капиталот од суштински сите свои капитални инвестирања и инвестирање во нефинансиски средства. Субјектот што инвестира треба, исто така, да има излезна стратегија за кои било должнички инструменти кои имаат потенцијал да бидат чувани бесконечно, на пример, инвестирања кои постојано даваат камата. Субјектот не мора да ги документира конкретните излезни стратегии за секое поединечно инвестирање, но треба да ги идентификува разните потенцијални стратегии за различни видови или портфолија на инвестирање, вклучувајќи и суштинска временска рамка за излегување од инвестирањата. Излезните механизми што се воспоставуваат само за случаи на неисполнување на плаќања, како што се кршење на договори или неисполнување на извршувањето, не се сметаат за излезни стратегии за целите на оваа проценка.
- B85E** Излезните стратегии може да се разликуваат според видот на инвестирање. Кај инвестирање во хартии од вредност од приватен капитал, примери за излезни стратегии вклучуваат почетна јавна понуда, приватен пласман, продажба на работењето на деловно работење, распределба (на инвеститори) на сопственички учества во субјекти во кои е инвестирано и продажби на средства (вклучувајќи и продажба на средства на субјектот во кој е инвестирано по што следува ликвидација на тој субјектот). За капитални инвестирања со кои се тргува на јавен пазар, примери за излезни

МСФИ 10

стратегии вклучуваат продажба на инвестициите преку приватен пласман или на јавен пазар. За инвестирање во недвижен имот, пример за излезна стратегија вклучува продажба на недвижниот имот преку специјализирани трговци со недвижен имот или на отворен пазар.

- Б85Ж Субјект што инвестира може да има инвестирање во друг субјект што инвестира кој е формиран во врска со субјектот поради законски, регулаторни, даночни или слични деловни причини. Во овој случај, инвеститорот во субјектот што инвестира не мора да има излезна стратегија за тоа инвестирање, под услов субјектот во кој инвестирал субјектот што инвестира да има соодветни излезни стратегии за своите инвестиции.

Заработка од инвестиции

- Б85З Субјектот што не инвестира единствено со цел зголемување на вредноста на капиталот, приход од инвестиции, или и двете, доколку субјектот или друг член на групата на која ѝ припаѓа субјектот (т.е. групата која е под контрола на главното матично друштво на субјектот што инвестирал) се стекне, или има за цел стекнување, на други користи од инвестирањето на субјектот што не им се на располагање на други страни кои не се поврзани со субјектот во кој е инвестирано. Овие користи вклучуваат:

- (а) стекнување, користење, размена или искористување на процесите, средствата или технологијата на субјектот во кој е инвестирано. Ова би вклучувало и тоа субјектот или некој друг член на групата да имаат непропорционални, или ексклузивни, права за стекнување средства, технологија, производи или услуги на кој било субјект во кој е инвестирано; на пример така што имаат удел во опција за купување средство од субјектот во кој е инвестирано доколку развојот на тоа средство се смета за успешен;
- (б) заеднички аранжмани (како што е дефинирано во МСФИ 11) или други аранжмани склучени помеѓу субјектот или друг член на групата и субјектот во кој е инвестирано за развој, производство, пласирање или давање производи или услуги;
- (в) финансиски гаранции или средства кои се дадени од субјектот во кој е инвестирано со цел да служат како обезбедување за аранжмани за позајмување на субјектот или на друг член на групата (меѓутоа, субјектот што инвестира и понатаму би можел да го користи инвестирањето во субјектот во кој е инвестирано како обезбедување за кој било од своите примени заеми);
- (г) опција поседувана од поврзана страна на субјектот за купување, од тој субјект или од друг член на групата, сопственичко учество во субјектот во кој инвестирал субјектот што инвестира;
- (д) освен како што е опишано во точка Б85С, трансакции помеѓу субјектот или друг член на групата и субјект во кој е инвестирано кои:
 - (i) се според услови што не им се достапни на субјектите кои не се поврзани страни ниту со субјектот, ниту со друг член на групата, ниту со субјектот во кој е инвестирано;
 - (ii) не се според објективна вредност; или
 - (iii) претставуваат суштински дел од деловните активности на субјектот во кој е инвестирано или на субјектот што инвестира, вклучувајќи деловни активности на други субјекти на групата.

- Б85С Субјектот што инвестира може да има стратегија за инвестирање во повеќе од еден субјект во кој е инвестирано во истата дејност, на истиот пазар или географско подрачје, со цел да има корист од заемните дејства кои ја зголемуваат вредноста на капиталот и на приходот од инвестирање во тие субјекти во кои е инвестирано. Без оглед на точката Б85З(д), субјектот нема да биде дисквалификуван од тоа да биде класифициран како субјект што инвестира само затоа што таквите субјекти во кои е инвестирано тргуваат едни со други.

Мерење на објективна вредност

- Б85И Суштински елемент на дефиницијата за субјект што инвестира е дека тој ги мери и вреднува извршувањата на суштински сите свои инвестирања со користење објективна вредност, затоа што користењето на објективната вредност резултира со порелевантни информации отколку, на пример, консолидирањето на неговите подружници или користењето на методот на главнина за своите учества во придружени субјекти или заеднички потфати. За да покаже дека го исполнува овој елемент од дефиницијата, субјектот што инвестира:

МСФИ 10

- (а) им обезбедува на инвеститорите информации во врска со објективната вредност и ги мери суштински сите свои инвестиции според објективна вредност во своите финансиски извештаи секогаш кога се бара или кога е дозволена објективна вредност во согласност со МСФИ; и
- (б) интерно известува за информации во врска со објективната вредност до клучниот раководен персонал на субјектот (како што е дефинирано во МСС 24), кој ја користи објективната вредност како главна особина за мерење за да направи вреднување на извршувањето на суштински сите свои инвестиции и да донесе одлуки за инвестирање.
- B85J** За да го исполни барањето од B85I(a), субјектот што инвестира треба да:
- (а) избере сметководствено да ги евидентира сите инвестиции во недвижности со користење на моделот на објективна вредност од МСС 40 *Инвестиции во недвижности*;
- (б) избере исклучок од примената на методот на главнина во МСС 28 за своите инвестиции во придружени субјекти и заеднички потфати; и
- (в) да ги мери своите финансиски средства според објективна вредност со користење на барањата од МСФИ 9.
- B85K** Субјектот што инвестира може да има средства кои не се за инвестирање, како што е недвижен имот, каде што се наоѓаат седиштето на субјектот и соодветната опрема, и може, исто така, да има и финансиски обврски. Елементот на мерење според објективна вредност од дефиницијата за субјект што инвестира во точка 27(в) се применува на инвестирањето на субјектот што инвестира. Според тоа, субјектот што се занимава со инвестирање не мора да ги мери според објективна вредност своите средства кои не се за инвестирање или своите обврски.

Типични карактеристики на субјект што инвестира

- B85L** Во утврдувањето на тоа дали ја исполнува дефиницијата за субјект што инвестира, субјектот треба да земе предвид дали ги има типичните карактеристики на еден таков субјект (види точка 28). Отсуството на една или повеќе од овие типични карактеристики не мора да значи дека субјектот ќе биде дисквалификуван од тоа да биде класифициран како субјект што инвестира, но укажува на тоа дека ќе биде потребно дополнително расудување во утврдувањето на тоа дали субјектот е субјект што инвестира.

Повеќе од еден инвестиција

- B85Jb** Субјектот што инвестира обично поседува неколку инвестиции за да го диверзифицира својот ризик и да го максимизира својот принос. Субјектот може да поседува портфолио на инвестициите директно или индиректно, на пример така што има едно инвестирање во друг субјект што инвестира, пак, самиот поседува неколку инвестиции.
- B85M** Понекогаш субјектот ќе поседува само едно инвестирање. Меѓутоа, поседувањето на една ваква инвестиција не мора да значи дека субјектот е спречен од тоа да ја исполни дефиницијата за субјект што инвестира. На пример, субјектот што инвестирање може да поседува само едно инвестирање тогаш кога субјектот:
- (а) сè уште е во почетниот период и сè уште не ги идентификувал соодветните инвестиции и, поради тоа, сè уште не го спровел својот план за инвестирање за стекнување на неколку инвестиции;
- (б) сè уште не реализирал други инвестиции за да ги замени оние што ги отуѓил;
- (в) се формира за здружување на финансиски средства на инвеститори со цел инвестирање во едно единствена инвестиција е тогаш кога тоа инвестирањето не им е достапно на поединечните инвеститори (на пример, кога бараното минимално инвестирање е премногу големо за поединечен инвеститор); или
- (г) е во постапка на ликвидација.

Повеќе од еден инвеститор

- B85H** Најчесто, субјектот што инвестира има неколку инвеститори кои ги здружуваат своите средства за да добијат пристап до услуги за управување со инвестициите и до можности за инвестирање до кои, инаку, не би имале пристап поединечно. Поголемиот број инвеститори ја намалува веројатноста дека субјектот или други членови на групата која го содржи субјектот ќе се стекнат со други

МСФИ 10

користи, освен со зголемување на вредноста на капиталот или приход од инвестирање (види точка B853).

- B85H Алтернативно, субјектот што инвестира може да биде формиран од, или за, поединечен инвеститор кој ги претставува или ги поддржува интересите на поширока група инвеститори (на пример, пензиски фонд, државен инвестициски фонд или семеен траст).
- B85O Понекогаш е можно субјектот привремено да има само еден инвеститор. На пример, субјектот што инвестира може да има само еден инвеститор кога субјектот:
- (а) е во период на првично емитување на акции кој сè уште не истекол и субјектот активно идентификува соодветни инвеститори;
 - (б) сè уште не идентификувал соодветно инвеститори кои ќе ги заменат сопственичките учества кои биле повторно откупени; или
 - (в) е во постапка на ликвидација.

Инвеститори кои не се поврзани страни

- B85P Вообичаено, субјектот што инвестира има неколку инвеститори кои не се поврзани страни (како што е дефинирано во МСС 24) со субјектот или со другите членови на групата на која ѝ припаѓа субјектот. Доколку инвеститорите не се поврзани страни, помала ќе биде веројатноста субјектот или други членови на групата на која ѝ припаѓа субјектот да се стекнат со користи кои не се ограничени само на зголемување на вредноста на капиталот или на приходот од инвестирање (види точка B853).
- B85P Меѓутоа, и понатаму може да се квалификува како субјект што инвестира дури и ако неговите инвеститори се поврзани со субјектот. На пример, субјектот што инвестира може да формира посебен „паралелен“ фонд за група свои вработени лица (како што е клучниот раководен персонал) или за друг/и инвеститори/и, кој ги одржува инвестирањата на главниот инвестиционен фонд на субјектот. Овој „паралелен“ фонд може да се квалификува како субјектот што инвестира дури и ако сите негови инвеститори се поврзани страни.

Сопственички учества

- B85C Субјектот што инвестира обично е посебно правно лице, но и не мора да биде. Сопственичките учества во субјектот што инвестира обично се во форма на капитал или слично учество (на пример, партнерски учества) на кои им се припишува пропорционален удел во нето-средствата на субјектот што инвестира. Меѓутоа, тоа што субјектот има различни класи инвеститори, од кои некои имаат права само на специфични инвестиции или групи инвестиции или кои имаат различни пропорционални удели во нето-средствата, не го спречува субјектот да биде субјект што инвестира.
- B85T Освен тоа, субјектот кој има значителни сопственички учества во форма на долг кој, во согласност со други применливи МСФИ, не ја задоволува дефиницијата за капитал, и понатаму може да се квалификува за субјект што инвестира, под услов сопствениците на долгот да бидат изложени на варијабилни приноси од промени во објективната вредност на нето-средствата на субјектот.

Сметководствени барања**Процедури за консолидација**

- B86 Консолидираните финансиски извештаи:
- (а) Комбинираат исти ставки на средства, обврски, сопствен капитал, приходи, расходи и парични текови на матичното друштво со оние на неговите подружници.
 - (б) Ја пребиваат (елиминираат) сметководствената вредност на инвестирањето на матичното друштво во секоја подружница и делот на сопствен капитал на секое матично друштво кој му припаѓа на матичното друштво (МСФИ 3 објаснува како се евидентира евентуалниот поврзан гудвил).
 - (в) Во целост ги елиминираат средствата и обврските, сопствениот капитал, приходите, расходите и паричните текови кои се однесуваат на трансакциите помеѓу субјектот во рамките на групата (добивки или загуби кои резултираат од трансакции во рамки на групата што се признати во средства, како што се залихи и основни средства, целосно се елиминираат). Загубите во рамките на групата може да укажуваат на обезвредување кое треба да се признае во консолидираните финансиски извештаи. МСС 12 *Даноци на*

МСФИ 10

добивка се применува на времени разлики кои произлегуваат од елиминирањето на добивките и загубите кои резултираат од трансакции во рамките на групата.

Единствени сметководствени политики

- Б87 Доколку член на групата користи сметководствени политики кои се поинакви од оние што се прифатени во консолидираните финансиски извештаи за слични трансакции и настани во слични околности, се прават соодветни корекции во финансиските извештаи на тој член на групата кога се изготвуваат консолидираните финансиски извештаи со цел да се обезбеди усогласеност со сметководствените политики на групата.

Мерење

- Б88 Субјектот ги вклучува приходите и расходите на подружницата во консолидираните финансиски извештаи од датумот на кој стекнал контрола па сè до датумот на кој субјектот повеќе нема контрола врз подружницата. Приходите и расходите на подружницата се засноваат на износите на средствата и обврските кои се признати во консолидираните финансиски извештаи на датумот на стекнување. На пример, трошок за амортизација признат во консолидираниот извештај на сеопфатна добивка по датумот на стекнување се заснова на објективните вредности на поврзаните средства кои се амортизираат и кои се признати во консолидираните финансиски извештаи на датумот на стекнување.

Потенцијални права на глас

- Б89 Кога постојат потенцијални права на глас, или други деривативи кои содржат потенцијални права на глас, пропорционалниот дел од добивката или загубата и промените во сопствениот капитал кои се распределени на матичното и на малцинските учества во подготовката на консолидираните финансиски извештаи се утврдува единствено врз основа на постојните сопственички учества и не го одразува можното користење или конверзија на потенцијалните права на глас и другите деривативи, освен кога се применува точка Б90.
- Б90 Во некои околности субјектот има, во суштина, постоечко сопственичко учество како резултат на трансакција која моментално му дава на субјектот пристап до приносите кои се поврзани со сопственичко учество. Во такви околности, при подготовката на консолидираните финансиски извештаи, деловите кои се распределени на матичното друштво и на малцинските учества, се утврдени со земање предвид на евентуалното остварување на тие потенцијални права на глас и на други деривативи кои на субјектот во моментот му даваат пристап до приносите.
- Б91 МСФИ 9 не се применува на учества во подружници кои се консолидирани. Кога инструментите кои содржат потенцијални права на глас во суштина моментално даваат пристап до приносите поврзани со сопственичкото учество во подружница, тие инструменти не се предмет на барањата од МСФИ 9. Во сите други случаи, инструментите кои содржат потенцијални права на глас во подружницата се евидентираат во согласност со МСФИ 9.

Датум на известување

- Б92 Финансиските извештаи на матичното друштво и на неговите подружници што се користат во известувањето на консолидираните финансиски извештаи треба да имаат ист датум на известување. Кога крајот на периодот на известување на матичното друштво се разликува од оној на подружницата, подружницата изготвува, за цели на консолидација, дополнителни финансиски информации за истиот датум на кој се однесуваат финансиските извештаи на матичното друштво, за да му се овозможи на матичното друштво да ги консолидира финансиските информации на подружницата, освен ако е тоа практично неизводливо.
- Б93 Доколку тоа е практично неизводливо, матичното друштво треба да ги консолидира финансиските информации на подружницата со користење на најновите финансиски извештаи на подружницата коригирани за влијанијата на значајни трансакции или настани што се случиле помеѓу датумот на тие финансиски извештаи и датумот на консолидираните финансиски извештаи. Во секој случај, разликата помеѓу датумот на финансиските извештаи на подружницата и датумот на консолидираните финансиски извештаи не треба да биде повеќе од три месеци, а должината на периодите на известување и сите разлики помеѓу датумите на финансиските извештаи треба да бидат исти од период во период.

МСФИ 10

Малцински учества

- Б94 Субјектот треба да ги припише добивката или загубата и секоја компонента од другата сеопфатна добивка на сопствениците на матичното друштво и на малцинските учества. Субјектот треба, исто така, да ја додели вкупната сеопфатна добивка на сопствениците на матичното друштво и на малцинските учества дури и ако тоа резултира со тоа малцинските учества да имаат негативно салдо.
- Б95 Доколку подружницата има во оптек кумулативни приоритетни акции кои се класифицирани како сопствен капитал и се поседувани од малцински учества, субјектот треба да го пресмета својот дел во добивката или загубата по направената корекција за дивиденди од таквите акции, без разлика дали таквите дивиденди биле објавени или не.

Промени во делот поседуван од малцински учества

- Б96 Кога ќе се случи промена во делот од капиталот кој е поседуван од малцински учества, субјектот треба да ги коригира сметководствените вредности на контролирачките и на малцинските учества за да ги одрази промените пропорционално на нивните учества во подружницата. Субјектот треба да ги признае директно во сопствениот капитал сите разлики помеѓу износот за кој се коригирани малцинските учества и објективната вредност на надоместокот, кој е платен или добиен, и да им ги припише на сопствениците на матичното друштво.

Губење на контрола

- Б97 Матичното друштво може да ја загуби контролата врз подружница во два или повеќе аранжмани (трансакции). Меѓутоа, понекогаш, околностите укажуваат на тоа дека повеќекратните аранжмани треба да се евидентираат како една трансакција. Во утврдувањето на тоа дали аранжманите треба да се евидентираат како една трансакција, матичното друштво треба да ги земе предвид сите рокови и услови на аранжманите и нивните економски ефекти. Една или повеќе од следниве ставки укажуваат на тоа дека матичното друштво треба да ги евидентира повеќекратните аранжмани како една трансакција:
- (а) Тие се склучени во исто време или за време на нивното меѓусебно разгледување.
 - (б) Тие прават една трансакција која има за цел да постигне вкупен комерцијален ефект.
 - (в) Случувањето на едниот аранжман зависи од случување барем на уште еден друг аранжман.
 - (г) Еден аранжман кој се разгледува самостојно само по себе не е економски оправдан, но станува економски оправдан кога се разгледува заедно со други аранжмани. Пример за ова е кога отуѓувањето на акциите било направено по цена која е помала од пазарната и кое се компензира дополнително со последователно отуѓување кое е направено по цена која е повисока од пазарната.
- Б98 Доколку матичното друштво загуби контрола врз подружница, тоа треба да:
- (а) Ги опише:
 - (i) средствата (вклучувајќи го и секој гудвил) и обврските на подружницата според нивните сметководствени вредности на датумот на кој била загубена контролата; и
 - (ii) сметководствената вредност на сите малцински учества во поранешната подружница на датумот на кој била загубена контролата (вклучувајќи ги и сите компоненти на останата сеопфатна добивка која може да им се припише).
 - (б) Ги признае:
 - (i) објективната вредност на надоместокот, доколку го има, добиен од трансакција, настан или околности, кој резултира со загуба на контролата;
 - (ii) доколку трансакцијата, настанот или околностите кои резултираат со загуба на контролата вклучуваат распределба на акциите на подружницата до сопствениците во нивно својство како сопственици, таквата распределба; и
 - (iii) секое инвестирање задржано во поранешната подружница според неговата објективна вредност на датумот на кој била загубена контролата.

МСФИ 10

- (в) Да ги рекласифицира во добивка или загуба, или да ги пренесе директно во задржана добивка доколку тоа се бара со други МСФИ, износите кои се признати во останата сеопфатна добивка кои се поврзани со подружницата врз основа на барањата што се опишани во точка Б99.
- (г) Да ги признае сите резултирачки разлики како добивка или загуба во добивката или загубата која може да се припише на матичното друштво.
- Б99 Доколку матичното друштво загуби контрола врз подружница, матичното друштво треба да ги евидентира сите износи кои биле претходно признати во останата сеопфатна добивка во однос на таа подружница на иста основа, како што би се барало доколку матичното друштво директно би ги отуѓило поврзаните средства или обврски. Поради тоа, доколку добивката или загубата кои биле претходно признати во останата сеопфатна добивка би била рекласифицирана во добивка или загуба по отуѓувањето на поврзаните средства или обврски, матичното друштво треба да ја рекласифицира добивката или загубата од сопствен капитал во добивка или загуба (како рекласификација поради коригирање) кога тоа ќе ја загуби контролата врз подружницата. Доколку ревалоризационен вишок кој претходно бил признат во останата сеопфатна добивка би бил пренесен директно на задржана добивка по отуѓување на средството, матичното друштво треба да го пренесе ревалоризациониот вишок директно во задржана добивка кога ќе ја загуби контролата врз подружницата.
- Б99А *[Оваа точка се однесува на измените кои сè уште не се стапени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*

Сметководствено евидентирање на промена на статусот на субјектот што инвестира

- Б100 Кога субјектот престанува да биде субјект што инвестира, тој треба да го примени МСФИ 3 на сите свои подружници кои претходно биле мерени според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 31. Датумот на стекнување ќе се смета за датум на промена на статусот. Објективната вредност на подружницата на проценетиот датум на стекнување треба да го претставува пренесениот проценет надомест кога се мери секој гудвил или добивка од поволна набавка која произлегува од претпоставеното стекнување. Сите подружници треба да бидат консолидирани во согласност со точките 19–24 од овој МСФИ од датумот на промена на статусот.
- Б101 Кога субјектот станува субјект што инвестира, тој треба да престане да ги консолидира своите подружници на датумот на промена на статусот, освен за сите подружници кои и понатаму треба да бидат консолидирани во согласност со точка 32. Субјектот што инвестира треба да ги применува барањата од точките 25 и 26 на оние подружници кои престанал да ги консолидира, како субјектот што инвестира да ја загубил контролата врз тие подружници на тој датум.

МСФИ 10

Додаток В
Датум на стапување во сила и преодни одредби

Овој додаток е составен дел на овие МСФИ и ја има истата важност како и другите делови на овие МСФИ.

Датум на стапување во сила

- V1 Субјектот треба да го применува овој МСФИ за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува овој МСФИ за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт и истовремено да ги примени МСФИ 11, МСФИ 12, МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи* и МСС 28 (како што е изменет во 2011 година).
- V1A *Консолидирани финансиски извештаи, заеднички аранжмани и обелоденување на учества во други субјекти: упатство за преминување* (Измени на МСФИ 10, МСФИ 11 и МСФИ 12), издаден во јуни 2012 година, ги измени точките В2–В6 и ги додаде точките В2А–В2Б, В4А–В4В, В5А и В6А–В6Б. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 10 за претходен период, тој треба да ги примени тие измени за тој претходен период.
- V1Б *Субјекти кои инвестираат* (Измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точките 2, 4, В2А, В6А и Додатокот А и ги додаде точките 27–33, Б85А–Б85Т, Б100–Б101 и В3А–В3Г. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт и да ги примени сите измени вклучени во *Субјекти кои инвестираат* во исто време.
- V1В *[Оваа точка се однесува на измените кои сè уште не се стапени во сила и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*
- V1Г *Субјекти кои инвестираат: примена на исклучокот од консолидација* (Измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 28), издаден во декември 2014 година, ги измени точките 4, 32, Б85В, Б85Д и В2А и ги додаде точките 4А–4Б. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Преодни одредби

- V2 Субјектот треба да го примени овој МСФИ ретроспективно, во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*, освен како што е специфицирано во точките В2А–В6.
- V2А Без оглед на барањата во точка 28 од МСС 8, кога овој МСФИ се применува за прв пат и, доколку подоцна за прв пат се применуваат измените на овој МСФИ кои се наведени во *Субјекти кои инвестираат* и *Субјекти кои инвестираат: примена на исклучокот од консолидација*, субјектот треба да ги презентира само квантитативните информации што се бараат во точка 28(г) од МСС 8 за годишниот период кој директно му претходи на датумот на прва примена на овој МСФИ („непосредно претходен период“). Субјектот може, исто така, да ги презентира овие информации за сегашниот период, или за претходни споредбени периоди, но нема обврска да го прави тоа.
- V2Б За целите на овој МСФИ, датумот на почетна примена е почетокот на годишниот известувачки период за кој овој МСФИ се применува за прв пат.
- V3 На датумот на почетна примена, од субјектот не се бара да направи корекции на претходниот сметководствен третман на своите учества во:
- субјектите кои би биле консолидирани на тој датум во согласност со МСС 27 *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи* и КТС-12 *Консолидација – субјекти за посебна намена* и тие понатаму се консолидираат во согласност со овој МСФИ; или
 - субјектите кои не би биле консолидирани на тој датум во согласност со МСС 27 и КТС-12 и кои не се консолидирани во согласност со овој МСФИ.

IFRS 10

- V3A На датумот на почеток на примена, субјектот треба да процени дали е субјект што инвестира врз основа на фактите и околностите што постојат на тој датум. Доколку, на датумот на почетна примена, субјектот заклучи дека е субјект што инвестира, тој треба да ги примени барањата од точките V3B–V3Г наместо точките B5–B5A.
- V3B Освен за подружници кои се консолидирани во согласност со точка 32 (на кои се применуваат точките V3 и B6 или точките B4–B4B, зависно од тоа која е релевантна), субјектот што инвестира треба да ја измери својата инвестиција во секоја подружница според објективна вредност преку добивка или загуба како барањата од овој МСФИ секогаш да биде ефективни. Субјектот што инвестира треба ретроспективно да ги коригира и годишниот период кој директно му претходни на датумот на почетна примена и капиталот на почетокот од непосредно претходниот период за секоја разлика помеѓу:
- (а) претходната сметководствена вредност на подружницата; и
 - (б) објективната вредност на инвестициите на субјектот што инвестира во подружницата.
- Кумулативниот износ на сите корегирања на објективната вредност кои се претходно признати во останата сеопфатна добивка треба да се пренесат во задржана добивка на почетокот од годишниот период, непосредно пред датумот на почетна примена.
- V3B Пред датумот на премин кон МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*, субјектот што инвестира треба да ги користи износите на објективната вредност што им биле претходно прикажани на инвеститорите или на раководството, доколку тие износи претставуваат износ за кој инвестицијата би можело да се размени помеѓу добро информирани и волни страни во трансакција според пазарни услови на датумот на вреднување.
- V3Г Доколку мерењето на инвестирањето во подружницата во согласност со точките V3B–V3B не е изводливо (како што е дефинирано во МСС 8), субјектот што инвестира треба да ги примени барањата од овој МСФИ на почетокот од најраниот период за кој е изводлива примената на точките V3B–V3B, што може да биде сегашниот период. Инвеститорот треба ретроспективно да го коригира годишниот период кој директно му претходи на датумот на почетна промена, освен ако почетокот на најраниот период за кој е изводлива примената на оваа точка е сегашниот период. Доколку е тоа случај, корекцијата на капиталот треба да се признае на почетокот од сегашниот период.
- V3Д Доколку субјектот што инвестира отуѓил, или загубил контрола врз, инвестициите во подружница пред датумот на почетна примена од овој МСФИ, субјектот што инвестира нема обврска да прави корекции на претходното сметководствено евидентирање на таа подружница.
- V3Г Доколку субјектот ги применува измените на *Субјекти кои инвестираат* за период кој е пододзежен отколку кога за прв пат го применил МСФИ 10, упатувањата на „датумот на почетна примена“ во точките V3A–V3Д треба да се читаат како „почетокот на годишниот известувачки период за кој за прв пат се применуваат измените во *Субјекти кои инвестираат* (измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година.“
- V4 Доколку, на датумот на почетна примена, инвеститорот заклучи дека треба да консолидира субјект во кој е инвестирано кој не бил консолидиран во согласност со МСС 27 и КТС-12, инвеститорот треба да:
- (а) Доколку субјектот во кој е инвестирано е деловно работење (како што е дефинирано во МСФИ 3 *Деловни комбинации*), да ги измери средствата, обврските и малцинските учества во тој претходен неконсолидиран субјект во кој е инвестирано како субјектот во кој е инвестирано да бил консолидиран (и според тоа, како да применува сметководствено евидентирање за стекнувања во согласност со МСФИ 3) од датумот кога инвеститорот се стекнал со контрола врз тој субјект во кој е инвестирано врз основа на барањата од овој МСФИ. Инвеститорот треба ретроспективно да го коригира годишниот период кој непосредно му претходи на датумот на почетна примена. Кога датумот на кој била стекната контрола е порано од почетокот на непосредно претходниот период, инвеститорот треба да ја признае, како корекција на сопствениот капитал на почетокот на непосредно претходниот период, секоја разлика помеѓу:
 - (i) вредностите на признатите средства, обврски и малцински учества; и
 - (ii) претходната сметководствена вредност на инволвираноста на инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано.
 - (б) Доколку субјектот во кој е инвестирано не е деловно работење (како што е дефинирано во МСФИ 3), ги мери средствата, обврските и малцинските учества во тој претходен неконсолидиран субјект во кој е инвестирано како субјектот во кој е инвестирано да бил консолидиран (со примена на методот на стекнување кој е опишан во МСФИ 3, но без

МСФИ 10

признавање на секој гудвил за субјектот во кој е инвестирано) од датумот кога инвеститорот стекнал контрола врз тој субјект во кој е инвестирано врз основа на барањата од овој МСФИ. Инвеститорот треба ретроспективно да го коригира годишниот период кој непосредно му претходи на датумот на почетна примена. Кога датумот на која било стекната контрола е порано од почетокот на непосредно претходниот период, инвеститорот треба да ја признае, како корекција на сопствениот капитал на почетокот на непосредно претходниот период, секоја разлика помеѓу:

- (i) вредностите на признатите средства, обврски и малцински учества; и
- (ii) претходната сметководствена вредност на инволвираноста на инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано.

B4A Доколку мерењето на средствата, обврските и малцинските учества на субјектот во кој е инвестирано во согласност со точка B4(a) или (б) не е практично изводливо (како што е дефинирано во МСС 8), инвеститорот треба да:

- (a) Доколку субјектот во кој е инвестирано е деловно работење, да ги примени барањата од МСФИ 3 од датумот кој се смета за датум на стекнување. Датумот кој се смета за датум на стекнување треба да биде почетокот на најраниот период за кој примената на точката B4(a) е практично изводлива, што може да биде и сегашниот период.
- (б) Доколку субјектот во кој е инвестирано не е деловно работење, да го примени методот на стекнување како што е опишано во МСФИ, но без да признава каков било гудвил за субјектот во кој е инвестирано на датум кој се смета за датум на стекнување. Датумот кој се смета за датум на стекнување треба да биде почетокот на најраниот период за кој примената на точката B4(б) е практично изводлива, што може да биде и сегашниот период.

Инвеститорот треба ретроспективно да го коригира годишниот период кој непосредно му претходи на датумот на почетна примена, освен ако почетокот на најраниот период за кој примената на оваа точка е практично изводлива е сегашниот период. Кога датумот кој се смета за датум на стекнување е порано од почетокот на непосредно претходниот период, инвеститорот треба да ја признае, како корекција на сопствениот капитал на почетокот на непосредно претходниот период, секоја разлика помеѓу:

- (i) вредностите на признатите средства, обврски и малцински учества; и
- (ii) претходната сметководствена вредност на инволвираноста на инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано.

Доколку најраниот период за кој е практично изводлива примена на оваа точка е сегашниот период, коригирањето на сопствениот капитал треба да се признае на почетокот од сегашниот период.

B4B Кога инвеститорот ги применува точките B4–B4A и датумот на кој била стекната контрола во согласност со овој МСФИ е подоцна од датумот на стапување во сила на МСФИ 3, како што е ревидиран во 2008 година (МСФИ 3 (2008 година)), упатувањето на МСФИ 3 во точките B4 и B4A треба да се однесува на МСФИ 3 (2008 година). Доколку контролата била стекната пред датумот на стапување во сила на МСФИ 3 (2008 година), инвеститорот треба да го примени или МСФИ 3 (2008 година) или МСФИ 3 (издаден во 2004 година).

B4B Кога инвеститорот ги применува точките B4–B4A и датумот на кој била стекната контрола во согласност со овој МСФИ е подоцна од датумот на стапување во сила на МСС 27, како што е ревидиран во 2008 година (МСС 27 (2008 година)), инвеститорот треба да ги примени барањата од овој МСФИ за сите периоди во кои субјектот во кој е инвестирано е ретроспективно консолидиран во согласност со точките B4–B4A. Доколку контролата била стекната пред датумот на стапување во сила на МСС 27 (2008 година), инвеститорот треба да ги примени или:

- (a) барањата од овој МСФИ за сите периоди за кои субјектот во кој е инвестирано е ретроспективно консолидиран во согласност со точките B4–B4A; или
- (б) барањата од верзијата на МСС 27 издадена во 2003 година (МСС 27 (2003 година)) за оние периоди кои му претходеа на датумот на стапување во сила на МСС 27 (2008 година), а потоа и барањата од овој МСФИ за последователни периоди.

B5 Доколку, на датумот на почетна примена, инвеститорот заклучи дека повеќе нема да го консолидира субјектот во кој е инвестирано, кој бил консолидиран во согласност со МСС 27 и КТС-12, инвеститорот треба да го мери своето учество во субјектот во кој е инвестирано според износот по кој тоа би било мерено, доколку барањата од овој МСФИ би стапиле во сила тогаш кога инвеститорот стекнал учество во (но не обезбедил контрола во согласност со овој МСФИ), или загубил контрола врз, субјектот во кој е инвестирано. Инвеститорот треба ретроспективно да го коригира годишниот период кој непосредно му претходи на датумот на почетна примена. Кога

IFRS 10

датумот на кој инвеститорот се стекнал со учество (но не се стекнал со контрола, во согласност со овој МСФИ), или загубил контрола, врз субјектот во кој е инвестирано е порано од почетокот на непосредно претходниот период, инвеститорот треба да ја признае, како корекција на сопствениот капитал на почетокот на непосредно претходниот период, секоја разлика помеѓу:

- (а) претходната сметководствена вредност на средствата, обврските и малцинските учества; и
- (б) признатиот износ на учество на инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано.

B5A Доколку мерењето на учеството во субјектот во кој е инвестирано во согласност со точка B5 не е практично изводливо (како што е дефинирано во МСС 8), инвеститорот треба да ги примени барањата од овој МСФИ на почетокот од најраниот период за кој примената на точката B5 е практично изводлива, што може да биде сегашниот период. Инвеститорот треба ретроспективно да го коригира годишниот период кој непосредно му претходи на датумот на почетна примена, освен ако почетокот на најраниот период за кој примената на оваа точка е практично изводлива е сегашниот период. Кога датумот кој се смета за датум на кој инвеститорот станал инволвиран во (но не се стекнал со контрола во согласност со овој МСФИ), или загубил контрола врз, субјектот во кој е инвестирано е порано од почетокот на непосредно претходниот период, инвеститорот треба да ја признае, како корекција на сопствениот капитал на почетокот на непосредно претходниот период, секоја разлика помеѓу:

- (а) претходната сметководствена вредност на средствата, обврските и малцинските учества; и
- (б) признатиот износ на учество на инвеститорот во субјектот во кој е инвестирано.

Доколку најраниот период за кој е практично изводлива примена на оваа точка е сегашниот период, корегирањето на сопствениот капитал треба да се признае на почетокот од сегашниот период.

B6 Точките 23, 25, B94 и B96–B99 се измени на МСС 27 направени во 2008 година кои беа пренесени во МСФИ 10. Освен кога субјектот ја применува точка B3, или кога има обврска да ги промени точките B4–B5A, субјектот треба да ги примени барањата од тие точки на следниов начин:

- (а) Субјектот не треба повторно да ја пресметува распределената добивка или загуба за периоди на известување кои се пред субјектот за прв пат да ги примени измените од точка B94.
- (б) Барањата од точките 23 и B96 за евидентирање на промените во сопственичките учества во подружницата откако е стекната контрола не се применуваат на промените што се случиле пред субјектот за прв пат да ги примени тие измени.
- (в) Субјектот не треба повторно да ја пресметува сметководствената вредност на инвестирање во поранешна подружница доколку контролата била загубена пред да ги примени за прв пат измените од точките 25 и B97–B99. Освен тоа, субјектот не треба повторно да ги пресметува добивките или загубите од загубата на контролата врз подружницата која се случила пред да се применат за прв пат измените од точките 25 и B97–B99.

Упатувања на „непосредно претходен период“

B6A Без оглед на упатувањата на годишниот период кој непосредно му претходи пред датумот на почетна примена („непосредно претходен период“) во точките B3B–B5A, субјектот може, исто така, да ги презентира коригираните споредбени информации за сите претходни презентирани периоди, но нема обврска да го прави тоа. Доколку субјектот ги презентира коригираните споредбени информации за сите претходни периоди, сите упатувања на „непосредно претходниот период“ во точките B3B–B5A треба да се читаат како „најран коригиран споредбен период кој е презентиран“.

B6B Доколку субјектот презентира некоригирани споредбени информации за сите претходни периоди, субјектот треба јасно да ги идентификува информациите што не биле коригирани, да наведе дека тие биле подготвени на различна основа, и да ја објасни таа основа.

Упатувања на МСФИ 9

B7 Доколку субјектот го применува овој МСФИ но сè уште не го применува МСФИ 9, секое упатување во овој МСФИ на МСФИ 9 треба да се чита како упатување на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

МСФИ 10

Повлекување на други МСФИ

- B8 Овој МСФИ ги заменува барањата што се однесуваат на консолидирани финансиски извештаи од МСС 27 (како што е изменет во 2008 година).
- B9 Овој МСФИ, исто така, го заменува КТС-12 *Консолидација – субјекти за посебна намена*.

МСФИ 11

**Меѓународен стандард за финансиско известување 11
Заеднички аранжмани****Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да воспостави принципи за финансиско известување од страна на субјекти кои имаат учество во аранжмани кои се под заедничка контрола (т.е. *заеднички аранжмани*).

Остварување на целта

- 2 За остварување на целта од точка 1, овој МСФИ ја дефинира *заедничката контрола* и бара од субјектот кој е *страна во заеднички аранжман* да го определи видот на заедничкиот аранжман во кој е инволвиран субјектот, така што ќе направи проценка на своите права и обврски и сметководствено да ги евидентира тие права и обврски во согласност со видот на заедничкиот аранжман.

Опфат

- 3 Овој МСФИ треба да се применува на сите субјекти кои се страна во заеднички аранжман.

Заеднички аранжмани

- 4 Заеднички аранжман е аранжман во кој две или повеќе страни имаат заедничка контрола.
- 5 Заедничкиот аранжман ги има следниве карактеристики:
- (а) Страните се обврзани со договорен аранжман (види точки Б2–Б4).
- (б) Договорниот аранжман им дава на две или повеќе од тие страни заедничка контрола врз аранжманот (види точки 7–13).
- 6 Заеднички аранжман е или *заедничко работење* или *заеднички потфат*.

Заедничка контрола

- 7 Заедничка контрола е договорено (со договорен аранжман) споделување на контролата врз аранжманот, која постои само тогаш кога одлуките во врска со релевантните активности бараат едногласна одлука на страните кои ја споделуваат контролата.
- 8 Субјект кој е страна во аранжман треба да процени дали договорниот аранжман им дава на страните, или на групи на страните, колективна контрола врз аранжманот. Сите страни, или група на страните, колективно го контролираат аранжманот тогаш кога мора да делуваат заедно за да ги насочуваат активностите кои значително влијаат на повратите од аранжманот (т.е. релевантните активности).
- 9 Откако ќе биде определено дека сите страни, или група на страните, колективно го контролираат аранжманот, заедничка контрола постои само тогаш кога одлуките во врска со релевантните активности бараат едногласна одлука на страните кои колективно го контролираат аранжманот.
- 10 Во еден заеднички аранжман, ниту една поединечна страна не го контролира самостојно аранжманот. Страната која има заедничка контрола врз аранжманот може да спречи која било од другите страни, или група на страните, во контролирањето на аранжманот.
- 11 Аранжманот може да биде заеднички аранжман дури и ако не сите негови страни имаат заедничка контрола врз аранжманот. Овој МСФИ прави разлика помеѓу страните кои имаат заедничка контрола на заеднички аранжман (*учесниците во заедничко работење* или *учесници во заеднички потфат*) и страните кои учествуваат во заеднички аранжман но кои немаат заедничка контрола врз тој аранжман.

МСФИ 11

- 12 Субјектот треба да примени расудување кога прави проценка дали сите страни, или група на страни, имаат заедничка контрола врз аранжманот. Субјектот ќе ја направи оваа проценка така што ќе ги земе предвид сите факти и околности (види точки Б5–Б11).
- 13 Доколку фактите и околностите се променат, субјектот ќе направи повторна проценка дали тој сè уште има заедничка контрола врз аранжманот.

Видови заеднички аранжман

- 14 Субјектот треба да го определи видот на заедничкиот аранжман во кој е инволвиран. Класифицирањето на заеднички аранжман како заедничко работење или како заеднички потфат зависи од правата и обврските на страните во аранжманот.
- 15 Заедничко работење претставува заеднички аранжман во кој страните кои имаат заедничка контрола врз аранжманот имаат права на средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот. Тие страни се нарекуваат учесници во заедничко работење
- 16 Заеднички потфат претставува заеднички аранжман во кој страните кои имаат заедничка контрола врз аранжманот имаат права на него-средствата на аранжманот. Тие страни се нарекуваат учесници во заеднички потфат.
- 17 Субјектот применува расудување кога прави проценка дали заеднички аранжман е заедничко работење или заеднички потфат. Субјектот треба да го определи видот на заедничкиот аранжман во кој е инволвиран така што ги зема предвид сите негови права и обврски што произлегуваат од аранжманот. Субјектот ќе ги процени своите права и обврски така што ќе ги земе предвид структурата и правната форма на аранжманот, условите кои се договорени од страните во договорниот аранжман и, кога е релевантно, други факти и околности (види точки Б12–Б33).
- 18 Понекогаш страните се врзани со рамковен договор во кој се определени општите договорни услови за преземање на една или повеќе активности. Рамковниот договор може да определи дека страните воспоставуваат различни заеднички аранжмани со цел спроведување на специфичните активности кои сочинуваат дел од договорот. Иако тие заеднички аранжмани се однесуваат на истиот рамковен договор, нивниот вид би можел да биде различен доколку правата и обврските на страните се разликуваат кога тие ги преземаат различните активности што се опфатени со рамковниот договор. Како последица на тоа, заедничките работења и заедничките вложувања можат да постојат во исто време (коезистираат) кога страните преземаат различни активности кои сочинуваат дел од истиот рамковен договор.
- 19 Доколку фактите и околностите се променат, субјектот ќе направи повторна проценка на тоа дали се променил видот на заедничкиот аранжман во кој бил инволвиран.

Финансиски извештаи на страните на еден заеднички аранжман**Заеднички работења**

- 20 Учесникот во заедничко работење треба да ги признае, во врска со неговото учество во заедничко работење:
- (а) неговите средства, вклучувајќи го и неговото учество во сите средства кои се во заедничка сопственост;
 - (б) неговите обврски, вклучувајќи го и неговото учество во сите обврски кои се настанати заеднички;
 - (в) неговите приходи од продажба на неговото учество во аутпутот кој произлегува од заедничкото работење;
 - (г) неговото учество во приходите од продажбата на аутпутот на заедничкото работење; и
 - (д) неговите расходи, вклучувајќи го и неговото учество во сите расходи што настанале заеднички.
- 21 Учесникот во заедничко работење треба да ги евидентира средствата, обврските, приходите и расходите што се однесуваат на неговото учество во заедничкото работење во согласност со МСФИ, кои се применливи на конкретните средства, обврски, приходи и расходи.

МСФИ 11

- 21А Кога субјектот стекнува учество во заедничко работење во кое активната на заедничкото работење претставува деловно работење, онака како што е дефинирано во МСФИ 3 *Деловни комбинации*, субјектот треба да ги примени, соодветно на неговиот удел согласно точката 20, сите принципи на сметководствено евидентирање на деловни комбинации од МСФИ 3 и од другите МСФИ, кои не се спротивни на упатството во овој МСФИ и да ги обелодени информациите што се бараат со тие МСФИ во однос на деловните комбинации. Ова се однесува на стекнување на почетно учество и на дополнителни учества во заедничкото работење во кое активната на заедничкото работење претставува деловно работење. Сметководственото евидентирање на стекнувањето учество во такво заедничко работење е специфицирано во точките Б33А–Б33Г.
- 22 Евидентирањето на трансакциите, како што се продажба, внесување или набавка на средства помеѓу субјектот и заедничкото работење во кои субјектот е учесник во заедничко работење е специфицирано во точките Б34–Б37.
- 23 Страна која учествува во заедничко работење, но која нема заедничка контрола врз тоа заедничко работење, исто така, треба сметководствено да го евидентира своето учество во аранжманот во согласност со точките 20–22 доколку таа страна има права на средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на заедничкото работење. Доколку страната која учествува во заедничкото работење но која нема заедничка контрола врз тоа заедничко работење нема права на средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на тоа заедничко работење, страната треба да го евидентира своето учество во заедничкото работење во согласност со МСФИ кои се применливи на тоа учество.

Заеднички потфати

- 24 **Учесник во заеднички потфат треба да го признае своето учество во заеднички потфат како инвестиција и треба да ја евидентира таа инвестиција со користење на методот на капитал во согласност со МСС 28 *Инвестиции во придружени субјекти и заеднички потфати*, освен ако субјектот е изземен од обврската да го применува методот на капитал како што е специфицирано во тој стандард.**
- 25 Страна која учествува во заеднички потфат но која нема заедничка контрола врз тој заеднички потфат треба да го евидентира своето учество во аранжманот во согласност со МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, освен ако има значително влијание врз заедничкиот потфат, и во тој случај треба сметководствено да го евидентира во согласност со МСС 28 (како што е изменет во 2011 година).

Поединечни финансиски извештаи

- 26 **Во своите поединечни финансиски извештаи, учесникот во заедничко работење или учесник во заедничкиот потфат треба да го евидентира своето учество во:**
- (а) **заедничкото работење во согласност со точките 20–22;**
 - (б) **заеднички потфат во согласност со точка 10 од МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи*.**
- 27 **Во своите поединечни финансиски извештаи, страна која учествува во заеднички аранжман но која нема заедничка контрола врз тој заеднички аранжман треба да го евидентира своето учество во:**
- (а) **заедничкото работење во согласност со точка 23;**
 - (б) **заедничкиот потфат во согласност со МСФИ 9, освен ако субјектот има значително влијание врз заедничкиот потфат, и во тој случај треба да ја примени точка 10 од МСС 27 (како што е изменет во 2011 година).**

МСФИ 11

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.

заеднички аранжман	Аранжман во кој две или повеќе страни имаат заедничка контрола .
заедничка контрола	Споделување контрола врз аранжманот која се заснова на договор и која постои само тогаш кога одлуките во врска со релевантните активности бараат едногласна одлука на страните кои ја споделуваат контролата.
заедничко работење	Заеднички аранжман во кој страните кои имаат заедничка контрола врз аранжманот ги имаат правата врз средствата и одговорноста за обврските што се однесуваат на аранжманот.
учесник во заедничко работење	Страна во заедничко работење која има заедничка контрола врз тоа заедничко работење.
заеднички потфат	Заеднички аранжман во кој страните кои имаат заедничка контрола врз аранжманот имаат права врз нето-средствата на аранжманот.
учесник во заеднички потфат	Страна во заеднички потфат која има заедничка контрола врз тој заеднички потфат.
страна во заеднички аранжман	Субјект кој учествува во заеднички аранжман , без разлика на тоа дали субјектот има заедничка контрола врз аранжманот.
посебен субјект	Препознатлива финансиска структура која вклучува посебни правни субјекти или субјекти кои се признати со статут, без разлика на тоа дали тие субјекти имаат статус на правно лице.

Следниве термини се дефинирани во МСС 27 (како што е изменет во 2011 година), МСС 28 (како што е изменет во 2011 година) или МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи* и се користат во овој МСФИ со значењата што се специфицирани во тие МСФИ:

- контрола во субјектот во кој е инвестирано
- метод на капитал
- моќ
- права на заштита
- релевантни активности
- поединечни финансиски извештаи
- значително влијание.

МСФИ 11

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ. Ја опишува примената на точките 1–27 и ја има истата важност како и другите делови од овој МСФИ.

- Б1 Примерите во овој додаток прикажуваат хипотетички ситуации. Иако некои аспекти од примерите е можно да бидат присутни во стварни фактички состојби, сите факти и околности на определена фактичка состојба ќе треба да бидат вреднувани кога се применува МСФИ 11.

Заеднички аранжмани**Договорен аранжман (точка 5)**

- Б2 Договорните аранжмани можат да се манифестираат на неколку начини. Применлив договорен аранжман често, но не секогаш, е во писмена форма, и тоа обично во вид на договор или документиран дискусион помеѓу страните. Законски механизми можат, исто така, да создадат применливи аранжмани, било сами по себе или во содејство со договори помеѓу страните.
- Б3 Кога заедничките аранжмани се структурирани низ *посебен субјект* (види точки Б19–Б33), договорниот аранжман, или некои аспекти на договорниот аранжман, во некои случаи ќе бидат вградени во членовите на статутот или во подзаконските акти на посебниот субјект.
- Б4 Договорниот аранжман ги определува условите според кои страните учествуваат во активност која е предмет на аранжманот. Договорниот аранжман обично се занимава со прашања како што се:
- (а) Целта, активноста и времетраењето на заедничкиот аранжман.
 - (б) На кој начин се назначуваат членовите на одборот на директори, или на еквивалентно управувачко тело, на заедничкиот аранжман.
 - (в) Процес на донесување одлуки: прашањата кои бараат донесување одлука од страните, правата на глас на страните и бараното ниво на поддршка за тие прашања. Процесот на донесување одлуки кој е одразен во договорниот аранжман ја утврдува заедничката контрола врз аранжманот (види точки Б5–Б11).
 - (г) Капиталот или другите придонеси што се бараат од страните.
 - (д) На кој начин страните ги споделуваат средствата, обврските, приходите, расходите или добивката или загубата кои се однесуваат на заедничкиот аранжман.

Заедничка контрола (точки 7–13)

- Б5 Кога прави проценка на тоа дали субјектот има заедничка контрола врз аранжманот, субјектот треба најпрвин да процени дали сите страни, или група на страни, го контролираат аранжманот. МСФИ 10 ја дефинира контролата и тој стандард треба да се користи во определувањето на тоа дали страните, или група на страни, се изложени, или имаат права, на варијабилни поврати од нивното инволвирање во аранжманот и дали имаат способност да влијаат на тие поврати преку моќта што ја имаат врз аранжманот. Кога сите страни, или група на страни, во колективна смисла се способни да управуваат со активностите кои значително влијаат на повратите од аранжманот (т.е. релевантни активности), во тој случај, страните колективно го контролираат аранжманот.
- Б6 Откако ќе се дојде до заклучок дека сите страни, или група на страни, колективно го контролираат аранжманот, субјектот треба да процени дали тој има заедничка контрола врз аранжманот. Заедничка контрола постои само тогаш кога одлуките во врска со релевантните активности бараат едногласна одлука на страните кои колективно го контролираат аранжманот. Правењето проценка дали е аранжманот заеднички контролиран од сите страни или од група на страни, или е контролиран само од една страна, може да бара расудување.
- Б7 Понекогаш процесот на донесување одлуки кој е договорен помеѓу страните во нивниот договорен аранжман може имплицитно да води кон заедничка контрола. На пример, да претпоставиме дека две страни воспоставиле аранжман во кој секоја од нив има 50 проценти од правата на глас и договорниот аранжман специфицира дека се потребни најмалку 51 процент од правата на глас за донесување одлуки во врска со релевантните активности. Во овој случај, страните имплицитно се

МСФИ 11

договориле дека имаат заедничка контрола врз аранжманот затоа што одлуките во врска со релевантните активности не можат да се донесат без согласност на двете страни.

- Б8 Во други околности, договорниот аранжман бара минимален сооднос на правата на глас за донесување одлука во врска со релевантните активности. Кога тој минимален сооднос на правата на глас може да се постигне со повеќе од една комбинација на согласности на страните, таквиот аранжман не е заеднички аранжман, освен ако договорниот аранжман специфицира кои страни (или комбинација од страните) е потребно едногласно да се согласат за да се донесат одлуки во врска со релевантните активности на аранжманот.

Примери за примена**Пример 1**

Да претпоставиме дека три страни воспоставиле аранжман: А има 50 проценти од правата на глас во аранжманот, Б има 30 проценти, а В има 20 проценти. Договорниот аранжман помеѓу А, Б и В специфицира дека се потребни најмалку 75 проценти од правата на глас за да се донесат одлуки во врска со релевантните активности на аранжманот. Иако страната А може да ја блокира секоја одлука, таа не го контролира аранжманот затоа што ѝ потребна согласност од страната Б. Условите на нивниот договорен аранжман, кои бараат најмалку 75 проценти од правата на глас за да се донесат одлуки во врска со релевантните активности имплицираат дека страните А и Б имаат заедничка контрола врз аранжманот затоа што одлуките во врска со релевантните активности на аранжманот не може да се донесат без согласност од страната А и страната Б.

Пример 2

Да претпоставиме дека аранжманот има три страни: страната А има 50 проценти од правата на глас во аранжманот, а секоја од страните, Б и В, поединечно, има по 25 проценти. Договорниот аранжман помеѓу страните А, Б и В специфицира дека се потребни најмалку 75 проценти од правата на глас за да се донесат одлуки во врска со релевантните активности на аранжманот. Иако страната А може да ја блокира секоја одлука, таа не го контролира аранжманот затоа што ѝ е потребна согласност или од страната Б или од страната В. Во овој случај, А, Б и В колективно го контролираат аранжманот. Сепак, постои повеќе од една комбинација на страни кои можат да се согласат за да се дојде до 75 проценти од правата на глас (т.е., или А и Б или А и В). Во ваква ситуација, за да биде заеднички аранжман, договорниот аранжман помеѓу страните ќе треба да специфицира кои комбинации од страните се потребни за да се донесе едногласна одлука во врска со одлуките во однос на релевантните активности на аранжманот.

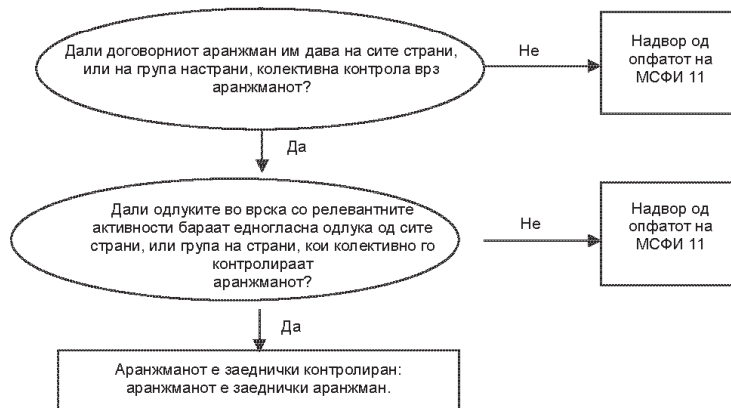
Пример 3

Да претпоставиме еден аранжман во кој страните А и Б, поединечно, имаат по 35 проценти од правата на глас во аранжманот, додека останатите 30 проценти се широко дисперзирани. Одлуките во врска со релевантните активности бараат одобрување од мнозинството од правата на глас. Страните А и Б имаат заедничка контрола врз аранжманот само доколку договорниот аранжман специфицира дека одлуките во врска со релевантните активности на аранжманот бараат согласност и од А и од Б.

- Б9 Барањето за едногласна одлука значи дека која било страна која има заедничка контрола врз аранжманот може да спречи секоја друга од страните, или група на страните, од тоа самостојно да донесе одлуки (во врска со релевантните активности) без нејзина согласност. Доколку барањето за едногласна одлука се однесува само на одлуките кои на едната страна ѝ даваат права на заштита а не на одлуките во врска со релевантните активности на аранжманот, таа страна не е страна која има заедничка контрола врз аранжманот.
- Б10 Договорниот аранжман би можел да содржи одредби за решавање на спорови, како што е арбитражата. Овие одредби може да дозволат да се донесат одлуки во отсуство на едногласна одлука помеѓу страните кои имаат заедничка контрола. Постоенето на таквите одредби не спречува аранжманот да биде под заедничка контрола и, како последица на тоа, да биде заеднички аранжман.

МСФИ 11

Проценка на заедничката контрола



- Б11 Кога е аранжманот надвор од опфатот на МСФИ 11, субјектот го евидентира своето учество во аранжманот во согласност со релевантните МСФИ, како што се МСФИ 10, МСС 28 (како што е изменет во 2011 година) или МСФИ 9.

Видови заеднички аранжмани (точки 14–19)

- Б12 Заеднички аранжмани се формираат за различни цели (на пример, како начин страните да споделуваат трошоци и ризици, или како начин што им овозможува на страните пристап до нови технологии или нови пазари), и може да се формираат со користење различни структури и правни форми.
- Б13 Некои аранжмани не бараат активноста која е предмет на аранжманот да се спроведува во рамките на посебен субјект. Сепак, други аранжмани вклучуваат формирање на посебен субјект.
- Б14 Класификацијата на заедничките аранжмани која се бара со овој МСФИ зависи од правата и обврските на страните што произлегуваат од аранжманот во рамките на редовното деловно работење. Овој МСФИ ги класифицира заедничките аранжмани како заеднички работења или како заеднички потфати. Кога субјектот ги има правата врз средствата, и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот, аранжманот е заедничко работење. Кога субјектот ги има правата врз нето-средствата на аранжманот, аранжманот е заеднички потфат. Точките Б16–Б33 ја определуваат проценката што ја прави субјектот за да определи дали тој има учество во заедничко работење или учество во заеднички потфат.

Класифицирање на заедничкиот аранжман

- Б15 Како што е наведено во точката Б14, класифицирањето на заедничките аранжмани бара од страните да направат проценка на нивните права и обврски што произлегуваат од аранжманот. Кога ја прави таа проценка, субјектот треба да ги земе предвид следниве нешта:
- (а) Структурата на заедничкиот аранжман (види точки Б16–Б21).
 - (б) Кога заедничкиот аранжман е структуриран во вид на посебен субјект:
 - (i) правната форма на тој посебен субјект (види точки Б22–Б24);

МСФИ 11

- (ii) условите на договорниот аранжман (види точки Б25–Б28); и
- (iii) кога е релевантно, другите факти и околности (види точки Б29–Б33).

Структура на заедничкиот аранжман***Заеднички аранжмани кои не се структурирани во вид на посебен субјект***

- Б16 Заеднички аранжман кој не е структуриран во вид на посебен субјект е заедничко работење. Во такви случаи, со договорниот аранжман се утврдуваат правата на страните врз средствата и одговорноста за обврските што се однесуваат на аранжманот, како и правата на страните на соодветните приходи и обврски за соодветните расходи.
- Б17 Договорниот аранжман често ги опишува природата на активностите кои се предмет на аранжманот и начинот на кој страните имаат намера заеднички да ги преземаат тие активности. На пример, страните во заедничкиот аранжман би можеле да се договорат заеднички да произведуваат определен производ, при што секоја од страните е задолжена за определена задача и секоја ги користи своите средства и се стекнува со свои обврски. Договорниот аранжман би можел, исто така, да специфицира на кој начин ќе се споделуваат помеѓу страните приходите и расходите кои им се заеднички. Во таков случај, секој учесник во заедничко работење ги признава во своите финансиски извештаи средствата и обврските што се користат за конкретната задача и го признава својот удел во приходите и расходите во согласност со договорниот аранжман.
- Б18 Во други случаи, страните на заедничкиот аранжман би можеле да се договорат, на пример, да споделуваат некое средство и да го користат заеднички. Во таков случај, договорниот аранжман ги утврдува правата на страните врз средството кое заеднички се користи, и на кој начин аутпутот или приходот од средството и оперативните трошоци се споделуваат помеѓу страните. Секој од учесник во заедничкото работење го евидентира својот дел од заедничкото средство и неговиот договорен удел во која било од обврските, и го признава својот удел во аутпутите, приходите и расходите во согласност со договорниот аранжман.

Заеднички аранжман кој е структуриран во вид на посебен субјект

- Б19 Заеднички аранжман, во кој средствата и обврските што се однесуваат на аранжманот се чуваат во посебен субјект, може да биде или заеднички потфат или заедничко работење.
- Б20 Дали страната е учесник во заедничко работење или учесник во заеднички потфат зависи од правата што ги има страната врз средствата, и одговорноста за обврските, кои се однесуваат на аранжманот а кои се чуваат во посебен субјект.
- Б21 Како што е наведено во точка Б15, кога страните структурираат заеднички аранжман во вид на посебен субјект, страните треба да направат проценка на тоа дали правната форма на посебниот субјект, условите на договорниот аранжман и, кога е релевантно, сите други факти и околности им даваат:
- (а) права на средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот (т.е. аранжманот е заедничко работење); или
 - (б) права на него-средствата од аранжманот (т.е. аранжманот е заеднички потфат).

Класифицирање на заедничкиот аранжман: проценка на правата и обврските на страните што произлегуваат од аранжманот

МСФИ 11

**Правна форма на посебниот субјект**

- B22 Правната форма на посебниот субјект е релевантна кога се прави проценка на видот на заедничкиот аранжман. Правната форма помага во почетната проценка на правата што ги имаат страните на средствата и одговорностите за обврските што се чуваат во посебниот субјект, како на пример, дали страните имаат учество во средствата што се чуваат во посебниот субјект и дали тие се одговорни за обврските што се чуваат во посебниот субјект.
- B23 На пример, страните би можеле да управуваат со заеднички аранжман во вид на посебен субјект, чија правна форма предизвикува посебниот субјект да треба да се разгледува сам по себе (т.е. средствата и обврските што се чуваат во посебниот субјект се средства и обврски на посебниот субјект, а не се средства и обврски на страните). Во таков случај, проценката на правата и обврските кои им се пренесени на страните преку правната форма на посебниот субјект укажува дека аранжманот е заеднички потфат. Сепак, условите што се договорени од страните во нивниот договорен аранжман (види точки B25–B28) и, кога е релевантно, други факти и околности (види точки B29–B33) можат да преовладеат врз проценката на правата и обврските што им се доделени на страните со правната форма на посебниот субјект.
- B24 Проценката на правата и обврските што им се доделени на страните со правната форма на посебниот субјект е доволна за да се заклучи дека аранжманот е заедничко работење само доколку страните управуваат со заедничкиот аранжман преку посебниот субјект чија правна форма не дозволува одвојување помеѓу страните и посебниот субјект (т.е. средствата и обврските што се чуваат во посебниот субјект се средства и обврски на страните).

Проценка на условите на договорниот аранжман

- B25 Во многу случаи, правата и обврските што се договорени од страните во нивните договорни аранжмани се доследни на, или не се во конфликт со, правата и обврските што им се доделени на страните со правната форма на посебниот субјект во чии рамки е структуриран аранжманот.
- B26 Во други случаи, страните го користат договорниот аранжман за да ги укинат или изменат правата и обврските што им се доделени со правната форма на посебниот субјект во чии рамки е структуриран аранжманот.

МСФИ 11

Пример за примена
<p>Пример 4</p> <p>Да претпоставиме дека две страни структурираат заеднички аранжман во вид на регистриран субјект. Секоја од страните има 50 проценти сопственичко учество во регистрираниот субјект. Регистрирањето на субјектот овозможува тој да се одвои од неговите сопственици и, како последица на тоа, средствата и обврските што се чуваат во субјектот се средства и обврски на регистрираниот субјект. Во таков случај, проценката на правата и обврските што им се доделени на страните со правната форма на посебниот субјект укажува на тоа дека страните имаат права на нето-средствата на аранжманот.</p> <p>Меѓутоа, страните, преку нивниот договорен аранжман, ги изменуваат карактеристиките на регистрираниот субјект така што секоја од нив има учество во средствата на регистрираниот субјект и секоја е одговорна за обврските на регистрираниот субјект во специфициран сооднос. Ваквата договорна измена на карактеристиките на регистрираниот субјект може да доведе до тоа аранжманот да биде заедничко работење.</p>

Б27 Во следнава табела се прави споредба помеѓу вообичаените услови содржани во договорните аранжмани на страни во заедничко работење и вообичаените услови содржани во договорни аранжмани на страни во заеднички потфат. Примерите на договорни услови кои се дадени во следнава табела не се исцрпни.

Проценка на условите на договорниот аранжман		
	Заедничко работење	Заеднички потфат
Услови на договорниот аранжман	Договорниот аранжман предвидува страните во заедничкиот аранжман да имаат права врз средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот.	Договорниот аранжман предвидува страните во заедничкиот аранжман да имаат права на нето-средствата на аранжманот (т.е. самиот посебен субјект, а не страните, е тој кој ги има правата врз средствата, и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот).
Права на средства	Договорниот аранжман предвидува страните во заедничкиот аранжман да ги сподедуваат сите учества (на пример, права или сопственост) во средствата кои се однесуваат на аранжманот во специфициран сооднос (на пример, пропорционално на сопственичкото вложување на страните во аранжманот или пропорционално на активноста која се спроведува во рамките на аранжманот и која директно ним им се припишува).	Договорниот аранжман предвидува средствата кои се внесени во аранжманот или кои последователно се стекнати од страна на заедничкиот аранжман да бидат средства на аранжманот. Страните немаат никакво учество (т.е. никакви права или сопственост) во средствата на аранжманот.
Одговорности за обврските	Договорниот аранжман предвидува страните во заедничкиот аранжман да ги сподедуваат сите одговорности, обврски, трошоци и расходи во специфициран сооднос (на пример, пропорционално на сопственичкото вложување на страните во аранжманот или	<p>Договорниот аранжман предвидува дека заедничкиот аранжман е одговорен за долговите и обврските на аранжманот.</p> <p>Договорниот аранжман предвидува дека страните во заедничкиот аранжман се одговорни кон аранжманот само</p>

МСФИ 11

Проценка на условите на договорниот аранжман		
	Заедничко работење	Заеднички потфат
	пропорционално на активноста која се спроведува во рамките на аранжманот и која директно ним им се припишува).	до износот на нивните соодветни вложувања во аранжманот или на нивните соодветни обврски да внесат кој било неплатен или дополнителен капитал во аранжманот, или двете.
	Договорниот аранжман предвидува дека страните на заедничкиот аранжман се одговорни за сите побарувања кои се покренати од трети страни.	Договорниот аранжман определува дека доверителите на заедничкиот аранжман немаат права на надомест во однос на која било страна во врска со долгови или обврски на аранжманот.
Приходи, расходи, добивка или загуба	Договорниот аранжман предвидува распределба на приходите и расходите врз основа на релативното деловно извршување на секоја од страните во заедничкиот аранжман. На пример, договорниот аранжман би можел да определи дека приходите и расходите се распределуваат врз основа на капацитетот што го користи секоја од страните во постројката којашто заеднички ја користат, што може да биде различно од нивното сопственичко учество во заедничкиот аранжман. Во други случаи, страните можеби се договориле да ја споделуваат добивката или загубата која е поврзана со аранжманот врз основа на пропорционално определен однос, како што е сопственичкото учество на страните во аранжманот. Ова не спречува аранжманот да биде заедничко работење доколку страните имаат права врз средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот.	Договорниот аранжман предвидува удел на секоја од страните во добивката или загубата што се однесуваат на активностите на аранжманот.
Гаранции	Од страните во заеднички аранжмани често се бара да им дадат гаранции на трети страни дека, на пример, ќе добиваат услуга од, или ќе обезбедат финансирање на, заедничкиот аранжман. Давањето на таквите гаранции, или обврзувањето на страните да ги дадат тие гаранции, само по себе не определува дека таквиот заеднички аранжман е заедничко работење. Карактеристиката која утврдува дали заедничкиот аранжман е заедничко работење или заеднички потфат е тоа дали страните имаат одговорности за обврските што се однесуваат на аранжманот (за некои од нив страните можеби даде или можеби не даде гаранција).	

МСФИ 11

Б28 Кога договорниот аранжман специфицира дека страните имаат права врз средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот, тие се страни во заедничко работење и нема потреба да земаат предвид други факти и околности (точки Б29–Б33) за целите на класифицирање на заедничкиот аранжман.

Проценка на други факти и околности

Б29 Кога условите на договорниот аранжман не специфицираат дека страните имаат права врз средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот, страните треба да разгледаат други факти и околности за да проценат дали аранжманот е заедничко работење или заеднички потфат.

Б30 Заедничкиот аранжман би можел да биде структуриран како посебен субјект чија правна форма дозволува одвојување помеѓу страните и посебниот субјект. Договорните услови што се договорени помеѓу страните можеби не ги дефинираат правата на страните во однос на средствата и одговорноста за обврските, но затоа земањето предвид на други факти и околности може да доведе до тоа таквиот аранжман да се класифицира како заедничко работење. Ова ќе биде случај тогаш кога другите факти и околности им даваат на страните права врз средствата и одговорност за обврските што се однесуваат на аранжманот.

Б31 Кога активностите на аранжманот се првенствено предвидени за овозможување аутпут за страните, тоа укажува на фактот дека страните имаат права суштински на сите економски користи од средствата на аранжманот. Страните во таков аранжман најчесто си обезбедуваат пристап до аутпутите кои се овозможени со аранжманите така што му оневозможуваат на аранжманот да го продава аутпутот на трети страни.

Б32 Ефектите од аранжманот со таква структура и цел се што обврските кои се настанати од аранжманот, во суштина, се задоволени со паричните текови што ги добиваат страните по основ на нивните купувања на аутпутот. Кога страните, суштински, се единствениот извор на паричните текови кои придонесуваат кон континуитетот на работењето на аранжманот, тоа укажува дека страните имаат одговорност за обврските што се поврзани со аранжманот.

Пример за примена**Пример 5**

Да претпоставиме дека две страни структурираат заеднички аранжман во регистриран субјект (субјект В) во кој секоја од страните има 50 проценти сопственичко учество. Целта на аранжманот е производство на материјали што им се потребни на страните во нивните сопствени, поединечни производствени процеси. Аранжманот обезбедува дека страните управуваат со постројката која ги произведува материјалите во количина и со квалитет согласно спецификациите на страните.

Правната форма на субјектот В (регистрираниот субјект) низ кој се спроведуваат активностите иницијално укажува на тоа дека средствата и обврските што се чуваат во субјектот В се средства и обврски на субјектот В. Договорниот аранжман помеѓу страните не специфицира дека страните имаат права на средствата или одговорност за обврските на субјектот В. Соодветно на тоа, правната форма на субјектот В и условите на договорниот аранжман укажуваат на тоа дека аранжманот е заеднички потфат.

Меѓутоа, страните, исто така, ги земаат предвид и следниве аспекти на аранжманот:

- Страните се договориле да го купат целиот аутпут кој е произведен од субјектот В во сооднос 50:50. Субјектот не смее да го продава својот аутпут на трети страни, освен ако тоа не е одобрено од двете страни кои учествуваат во аранжманот. Со оглед на тоа дека целта на аранжманот е да им го овозможи на страните аутпутот што им е потребен, се очекува таквите продажби на трети страни да бидат ретки и да не бидат материјално значајни.
- Цената на аутпутот, кој им се продава на страните е определена од двете страни на ниво кое е предвидено да ги покрива трошоците на производство и административните расходи што ги има субјектот В. Врз основа на ваквиот оперативен модел, аранжманот има за цел да функционира на ниво на праг на рентабилност.

Врз основа на горенаведените факти, релевантни се следниве факти и околности:

- Обврската на страните да го купат целиот аутпут произведен од субјектот В ја одразува исклучителната зависност на субјектот В од страните за генерирање парични текови и, според тоа, страните имаат обврска да го финансираат намиривањето на обврските на

МСФИ 11

Пример за примена

субјектот В.

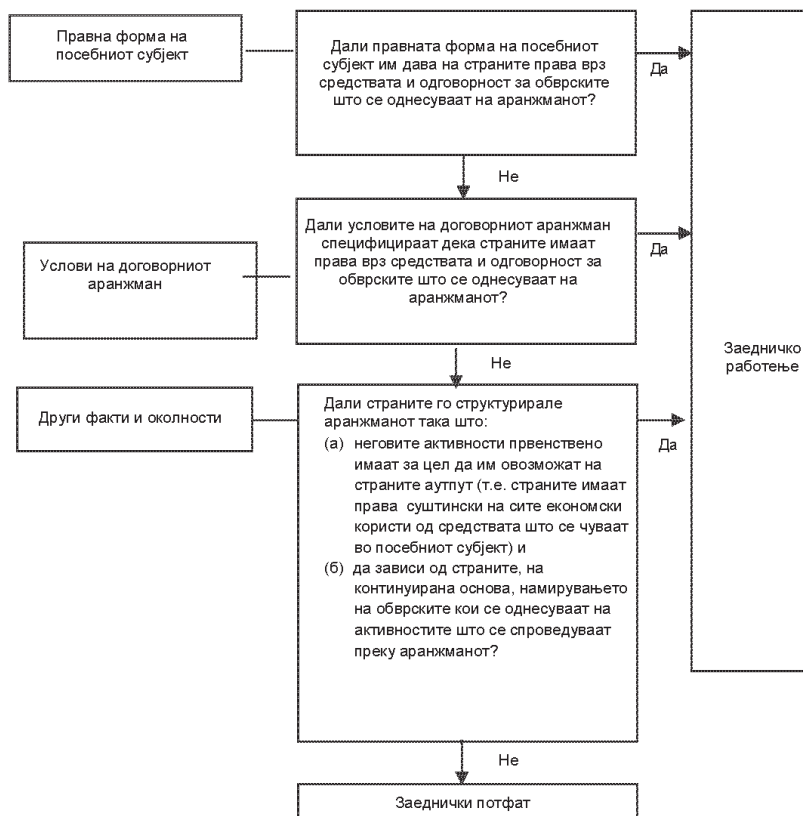
- Фактот дека страните имаат права на целиот аутпут произведен од субјектот В значи дека страните ги трошат, и поради тоа имаат права на сите економски користи од средствата на субјектот В.

Овие факти и околности укажуваат на тоа дека аранжманот е заедничко работење. Заклучокот во врска со класификацијата на заедничкиот аранжман во овие околности нема да се промени доколку страните, наместо да го користат својот дел од аутпутот во своите понатамошни производствени процеси, им го продаваат својот дел од аутпутот на трети страни.

Доколку страните би ги промениле условите на договорниот аранжман така што на аранжманот ќе му биде овозможено да го продава аутпутот на трети страни, ова ќе резултира со тоа субјектот В да ги преземе ризикот на побарувачка, ризикот на залихи и кредитниот ризик. Во такво сценарио, секоја промена на фактите и околностите би барала повторна проценка на класификацијата на заедничкиот аранжман. Таквите факти и околности би укажувале на тоа дека аранжманот е заеднички потфат.

Б33 Во следниов дијаграм е прикажан текот на проценката што ја прави субјектот за да го класифицира аранжманот тогаш кога заедничкиот аранжман е структуриран во вид на посебен субјект:

Класификација на заеднички аранжман кој е структуриран во вид на посебен субјект



МСФИ 11

Финансиски извештаи на страните во заеднички аранжман (точки 21А–22)**Сметководствени евидентирања на учества во заеднички работења**

- Б33А Кога субјектот се стекнува со учество во заедничко работење во кое активност на заедничкото работење претставува деловно работење, како што е дефинирано во МСФИ 3, субјектот треба да ги примени, до степенот на неговиот удел во согласност со точка 20, сите принципи на сметководствено евидентирање на деловните комбинации од МСФИ 3, и од други МСФИ, кои не се во спротивност со упатството од овој МСФИ и да ги обелодени информациите што се бараат со тие МСФИ во однос на деловните комбинации. Принципитите на сметководствено евидентирање на деловните комбинации кои не се во спротивност со упатството во овој МСФИ вклучуваат но не се ограничени само на:
- (а) мерење, според објективна вредност, на средствата и обврските што можат да се идентификуваат, освен на ставките за кои се дадени исклучоци во МСФИ 3 и во други МСФИ;
 - (б) признавање на трошоците поврзани со стекнување како расходи во периодите во кои се настанати тие трошоци и биле добиени услугите, со исклучок трошоците за издавање должнички или сопственички хартии од вредност да се признати во согласност со МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање* и МСФИ 9;¹
 - (в) признавање одложени даночни средства и одложени даночни обврски што произлегуваат од почетното признавање на средствата или обврските, освен за одложените даночни обврски што произлегуваат од почетното признавање на гудвилот, како што се бара со МСФИ 3 и МСС 12 *Даноци на добивка* за деловни комбинации;
 - (г) признавање на вишокот од надоместокот кој е пренесен преку нето- износите на средствата што можат да се идентификуваат, кои биле стекнати и обврските што биле преземени, доколку ги има, како гудвил; и
 - (д) тестирање за обезвреднување на единицата која генерира пари на која е алоциран гудвилот, најмалку еднаш годишно, и кога има показатели дека единицата е можеби обезвреднета, како што се бара со МСС 36 *Обезвреднување на средства* за гудвил кој е стекнат во деловна комбинација.
- Б33Б Точките 21А и Б33А, исто така, се применуваат на формирање заедничко работење ако, и само ако, постоечко деловно работење, како што е дефинирано во МСФИ 3, се вклучува во заедничкото работење при неговото формирање од една од страните што учествуваат во заедничкото работење. Меѓутоа, овие точки не се применуваат на формирање заедничко работење доколку сите од страните што учествуваат во заедничкото работење придонесуваат само со средства, или со група на средства, кои не претставуваат деловно работење на заедничкото работење при неговото формирање.
- Б33В Учесник во заедничко работење би можел да го зголеми своето учество во заедничко работење во кое активност на заедничкото работење претставува деловно работење, како што е дефинирано во МСФИ 3, преку стекнување дополнително учество во заедничкото работење. Во такви случаи, не се прави повторно мерење на учествата кои претходно биле чувани во заедничкото работење доколку учесникот во заедничко работење ја задржува заедничката контрола.
- Б33ВА Страна која учествува во, но нема заедничка контрола врз, заедничко работење би можела да се стекне со заедничка контрола врз заедничкото работење во кое активност на заедничкото работење претставува деловно работење како што е дефинирано во МСФИ 3. Во такви случаи, не се прави повторно мерење на учествата кои претходно биле чувани во заедничкото работење.
- Б33Г Точките 21А и Б33А–Б33В не се применуваат на стекнување учество во заедничко работење кога страните споделуваат заедничка контрола, вклучувајќи го и субјектот кој стекнува учество во заедничкото работење, се под заедничка контрола на истото друштво или друштва со крајна контрола, како пред така и по стекнувањето, и кога таа контрола не е преодна.

¹ Доколку субјект ги применува овие измени но сè уште не го применува МСФИ 9, упатувањето во овие измени на МСФИ 9 треба да се чита како упатување на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

МСФИ 11

Сметководствено евидентирање на продажби или на внесување средства во заедничко работење

- Б34 Кога субјектот влегува во трансакција со заедничкото работење во кое субјектот е учесник во заедничко работење, како што е продажба или внесување средства, субјектот ја спроведува трансакцијата со другите страни на заедничкото работење и, како таков, учесникот во заедничко работење треба да ги признае добивките и загубите кои резултираат од таквата трансакција само до степен на учеството на другите страни во заедничкото работење.
- Б35 Кога таквите трансакции даваат докази за намалување на нето-реализационата вредност на средствата што ќе бидат продадени или внесени во заедничкото работење, или за загуба поради обезвреднување на тие средства, тие загуби треба во целост да бидат признати од учесникот во заедничкото работење.

Сметководствено евидентирање на набавки на средства од заедничкото работење

- Б36 Кога субјектот влегува во трансакција со заедничкото работење во кое субјектот е учесник во заедничко работење, како што е набавка на средства, субјектот не треба да го признава својот дел од добивките и загубите сè до моментот додека не ги препродаде тие средства на трета страна.
- Б37 Кога таквите трансакции даваат докази за намалување на нето-реализационата вредност на средствата што ќе бидат набавени, или за загуба поради обезвреднување на тие средства, учесникот во заедничко работење треба да го признае својот дел во таквите загуби.

МСФИ 11

Додаток В
Датум на стапување во сила, преодни одредби и повлекување на другите МСФИ

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ и ја има истата важност како и другите делови од овој МСФИ.

Датум на стапување во сила

- B1** Субјектот треба да го примени овој МСФИ за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува овој МСФИ порано, тој треба да го обелодени тој факт и во исто време да ги примени МСФИ 10, МСФИ 12 *Обелоденување на учества во други субјекти*, МСС 27 (како што е изменет во 2011 година) и МСС 28 (како што е изменет во 2011 година).
- B1A** *Консолидирани финансиски извештаи, заеднички аранжмани и обелоденување на учества во други субјекти: упатство за преминување* (измени на МСФИ 10, МСФИ 11 и МСФИ 12), издаден во јуни 2012 година, ги измени точките B2–B5, B7–B10 и B12 и ги додаде точките B1B и B12A–B12B. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 11 за претходен период, тој треба да ги примени тие измени за тој претходен период.
- B1AA** *Сметководство за стекнување учества во заеднички работења* (измени на МСФИ 11), издаден во мај 2014 година, го измени насловот по точката B33 и ги додаде точките 21A, B33A–B33G и B14A и нивните поврзани наслови. Субјектот треба да ги примени тие измени перспективно во годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги примени тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- B1AB** *Годишни подобрувања на МСФИ- стандарди, циклус 2015–2017*, издаден во декември 2017 година, ја додаде точка B33BA. Субјектот треба да ги примени тие измени на трансакции во кои тој се стекнува со заедничка контрола на датумот на, или по почетокот на, првиот годишен период кој започнува на или по 1 јануари 2019 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Преодни одредби

- C1B** Без оглед на барањата од точка 28 од МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*, кога овој МСФИ се применува за прв пат, субјектот треба да ги презентира само квантитативните информации што се бараат со точка 28(f) од МСС 8 за годишниот период кој директно му претходи на првиот годишен период за кој се применува овој МСФИ 11 („непосредно претходниот период“). Субјектот, исто така, може да ги презентира тие информации за сегашниот период или за претходни споредбени периоди, но нема обврска да го прави тоа.

Заеднички потфати—преод од пропорционална консолидација кон метод на капитал

- B2** Кога се прави премин од пропорционална консолидација кон метод на капитал, субјектот треба да ги признае своите вложувања во заедничкиот потфат на почетокот од непосредно претходниот период. Тоа почетно вложување треба да се мери како збир од сметководствената вредност на средствата и обврските кои субјектот претходно пропорционално ги консолидирал, вклучително и секој гудвил што настанал од стекнување. Доколку гудвилот претходно ѝ припаѓа на поголема единица која генерира пари, или на група на единици кои генерираат пари, субјектот треба да го алоцира гудвилот на заедничкиот потфат врз основа на релативната сметководствена вредност на заедничкиот потфат на единицата која генерира пари, или на група единици кои генерираат пари на која ѝ припаѓа тој.
- B3** Почетната состојба на вложувањето определено во согласност со точка B2 се смета како претпоставена набавна вредност на вложувањето при почетното признавање. Субјектот треба да ги примени точките 40–43 од МСС 28 (како што е изменет во 2011 година) на почетната состојба на вложувањето за да процени дали вложувањето е безвредното и треба да ја признае секоја загуба поради безвреднувањето како корекција на задржаната добивка на почетокот од непосредно

IFRS 11

претходниот период. Исклучокот за почетно признавање од точките 15 и 24 од МСС 12 *Даноци на добивка* не се применува тогаш кога субјектот признава вложување во заеднички потфат кое резултира од примената на барањата за преодни одредби за заеднички потфати кои претходно биле пропорционално консолидирани.

- B4 Доколку собирањето на претходно пропорционално консолидирани средства и обврски резултира со негативни нето-средства, субјектот треба да процени дали тој има правни или изведени обврски во однос на негативните нето-средства и, доколку има, субјектот треба да ја признае соодветната обврска. Доколку субјектот заклучи дека нема правни или изведени обврски во однос на негативните нето-средства, тој не треба да ја признае соодветната обврска туку треба да направи корекција на задржаната добивка на почетокот од непосредно претходниот период. Субјектот треба да го обелодени овој факт, заедно со неговите кумулативни непризнати удели во загубите од неговите заеднички потфати, како на почетокот од непосредно претходниот период така и на датумот на прва примена на овој МСФИ.
- B5 Субјектот треба да обелодени расчленета структура на средствата и обврските што биле агрегирани во една ставка на состојба на вложувањето на почетокот на непосредно претходниот период. Таквото обелоденување треба да се подготви на агрегиран начин за сите заеднички потфати за кои субјектот ги применува преодните одредби споменати во точките B2–B6.
- B6 По почетното признавање, субјектот треба да го евидентира своето вложување во заедничкиот потфат со користење на методот на капитал во согласност со МСС 28 (како што е изменет во 2011 година).

Заеднички работења—преод од методот на капитал кон сметководствено евидентирање на средства и обврски

- B7 Кога субјектот преминува од метод на капитал кон евидентирање средства и обврски во однос на своето учество во заедничко работење, субјектот треба, на почетокот од непосредно претходниот период, да го отпише вложувањето што претходно било евидентирано со користење на методот на капитал, како и сите други ставки кои го сочинувале делот на нето-вложувањето на субјектот во аранжманот во согласност со точка 38 од МСС 28 (како што е изменет во 2011 година) и да го признае својот удел во секое од средствата и обврските во однос на своето учество во заедничкото работење, вклучувајќи го и секој гудвил кој можеби сочинувал дел од сметководствената вредност на вложувањето.
- B8 Субјектот треба да го определи своето учество во средствата и обврските што се однесуваат на заедничкото работење врз основа на неговите права и обврски во специфициран сооднос во согласност со договорниот аранжман. Субјектот ја мери почетната сметководствена вредност на средствата и на обврските така што ги издвојува од сметководствената вредност на вложувањето на почетокот на непосредно претходниот период врз основа на информациите што ги користел субјектот кога го применувал методот на капитал.
- B9 Секоја призната разлика која произлегува од вложувањето кое претходно било евидентирано со користење на методот на капитал, заедно со сите други ставки кои го сочинувале делот од нето-вложувањето на субјектот во аранжманот во согласност со точка 38 од МСС 28 (како што е изменет во 2011 година), и нето-износот на средствата и обврските, вклучувајќи го и секој гудвил, треба да:
- (а) Биде пребиена во однос на секој гудвил кој се однесува на вложувањето, додека за секоја преостаната разлика се прави коригирање на задржаната добивка на почетокот од непосредно претходниот период, доколку признатиот нето-износ на средствата и обврските, вклучувајќи го и секој гудвил, е поголем од отпишаното вложување (и сите други ставки кои сочинувале дел од нето-вложувањето на субјектот).
 - (б) Биде коригирана на товар на нераспределената добивка на почетокот од непосредно претходниот период, доколку признатиот нето-износ на средствата и обврските, вклучувајќи го и секој гудвил, е помал од отпишаното вложување (и сите други ставки кои сочинувале дел од нето-вложувањето на субјектот).
- B10 Субјект кој преминува од метод на капитал кон сметководствено евидентирање на средства и обврски треба да обезбеди усогласување помеѓу отпишаното вложување и признатите средства и обврски, заедно со секоја преостаната разлика која е коригирана на товар на задржаната добивка, на почетокот на непосредно претходниот период.
- B11 Исклучокот од почетно признавање во точките 15 и 24 од МСС 12 не се применува тогаш кога субјектот ги признава средствата и обврските што се однесуваат на неговото учество во заедничкото работење.

МСФИ 11

Преодни одредби во поединечните финансиски извештаи на субјектот

- V12 Субјект кој, во согласност со точка 10 од МСС 27, претходно го евидентирал во своите поединечни финансиски извештаи своето учество во заедничкото работење како вложување според набавна вредност или во согласност со МСФИ 9, треба да:
- (а) Да го опише вложувањето и да ги признае средствата и обврските во однос на неговото учество во заедничкото работење според износи што се определени во согласност со точките В7–В9.
 - (б) Да обезбеди усогласување помеѓу опишаното вложување и признатите средства и обврски, заедно со секоја преостаната разлика која е коригирана на товар на задржаната добивка, на почетокот на непосредно претходниот период.
- V13 Исклучокот од почетно признавање во точките 15 и 24 од МСС 12 не се применува тогаш кога субјектот ги признава средствата и обврските кои се однесуваат на неговото учество во заедничкото работење во своите поединечни финансиски извештаи а кои резултираат од примената на преодните одредби за заеднички работења што се наведени во точка В12.

Упатувања на „непосредно претходниот период“

- V13A Без оглед на упатувањата на „непосредно претходниот период“ во точките В2–В12, субјектот може, исто така, да презентира коригирани споредбени информации за сите претходни презентирани периоди, но нема обврска да го прави тоа. Доколку субјектот ги презентира коригираните споредбени информации за претходни периоди, сите упатувања на „непосредно претходниот период“ во точките В2–В12 треба да се читаат како „најран коригиран споредбен период што е презентиран“.
- C13B Доколку субјектот презентира некоригирани споредбени информации за сите претходни периоди, субјектот треба јасно да ги идентификува информациите што не биле коригирани, да наведе дека тие биле подготвени на различна основа, и да ја објасни таа основа.

Упатувања на МСФИ 9

- V14 Доколку субјектот го применува овој МСФИ но сè уште не го применува МСФИ 9, секое упатување на МСФИ 9 треба да се чита како упатување на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

Сметководствено евидентирање на стекнувања учества во заеднички работења

- V14A *Сметководство за стекнување учества во заеднички работења* (измени на МСФИ 11), издаден во мај 2014 година, го измени насловот по точката В33 и ги додаде точките 21А, В33А–В33Г, В1АА и нивните поврзани наслови. Субјектот треба перспективно да ги примени тие измени за стекнување учества во Заеднички работења во кои активностите на заедничките работења сочинуваат деловни работења, како што е дефинирано во МСФИ 3, за оние стекнувања што настануваат од почетокот на првиот период во кој субјектот ги применува овие измени. Како последица на тоа, не треба да се прави корекција на износите што се признати за стекнување учества во заеднички работења кои настанале во претходни периоди.

Повлекување на други МСФИ

- V15 Овој МСФИ ги заменува следниве МСФИ:
- (а) МСС 31 *Учества во заеднички потфати*, и
 - (б) КТС-13 *Заеднички контролирани субјекти – немонетарни придонеси од страна на учесниците во заедничкиот потфат*.

МСФИ 12

**Меѓународен стандард за финансиско известување 12
Обелоденување на учества во други субјекти****Цел**

- 1 Целта на овој МСФИ е да бара од субјектот да обелодени информации што ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат:
- (а) природата на, и ризиците поврзани со, неговите учества во други субјекти; и
 - (б) ефектите од тие учества врз неговата финансиска состојба, финансискиот резултат и готовинските текови.

Исполнување на целта

- 2 За остварување на целта од точка 1, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) Значајните расудувања и претпоставки што ги користел при определувањето на:
 - (i) природата на неговото учество во другиот субјект или аранжман;
 - (ii) видот на заедничкиот аранжман во кој субјектот има учество (точки 7–9);
 - (iii) тоа дали ја исполнува дефиницијата за субјект кој се занимава со инвестиции, доколку е применлива (точка 9А); и
 - (б) Информациите во врска со неговите учества во:
 - (i) подружници (точки 10–19);
 - (ii) заеднички аранжмани и придружни субјекти (точки 20–23); и
 - (iii) *структурирани субјекти* кои не се контролирани од субјектот (неконсолидирани структурирани субјекти) (точки 24–31).
- 3 Доколку обелоденувањата што се бараат со овој МСФИ, заедно со обелоденувањата што се бараат со други МСФИ, не ја исполнуваат целта од точка 1, субјектот треба да обелодени други дополнителни информации кои се неопходни за исполнување на целта.
- 4 Субјектот треба да го земе предвид нивото на детали кое е неопходно за да се задоволи целта за обелоденување и колкаво внимание треба да му се посвети на секое од барањата од овој МСФИ. Субјектот треба да ги агрегира или расчлени обелоденувањата така што корисните информации да не бидат прикриени ниту поради вклучувањето на голем број неважни детали ниту поради агрегирањето на ставките кои имаат различни карактеристики (види точки Б2–Б6).

Опфат

- 5 Овој МСФИ треба да се применува од субјект кој има учество во кое било од следниве:
- (а) подружници
 - (б) заеднички аранжмани (т.е. заеднички работења или заеднички потфати)
 - (в) придружни субјекти
 - (г) неконсолидирани структурирани субјекти.
- 5А Освен во случајот кој е опишан во точка Б17, барањата од овој МСФИ се применуваат на учествата на субјектот што се наведени во точка 5, кои се класифицирани (или вклучени во група за отуѓување која е класифицирана) како учества што се чуваат за продажба како прекинати работења во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и работења кои се прекинуваат*.
- 6 Овој МСФИ не се применува на следниве:
- (а) Планови за придобивки по завршување на работниот однос или други долгорочни планови за придобивки за вработените на кои се применува МСС 19 *Придобивки на вработените*.

МСФИ 12

- (б) Посебните финансиски извештаи на субјектот на кои се применува МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи*. Сепак:
- (i) Доколку субјектот има учества во неконсолидирани структурирани субјекти и изготвува поединечни финансиски извештаи како свои единствени финансиски извештаи, субјектот треба да ги примени барањата од точките 24–31 кога ги изготвува тие поединечни финансиски извештаи.
 - (ii) Субјектот кој се занимава со инвестиции кој изготвува финансиски извештаи во кои сите негови подружници се мерат според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 31 од МСФИ 10 треба да ги презентира обелоденувањата што се однесуваат на субјектите кои се занимаваат со инвестиции а кои се бараат со овој МСФИ.
- (в) Учество кое го има субјектот кој учествува во, но нема заедничка контрола врз, заеднички аранжман, освен ако тоа учество резултира со значително влијание врз аранжманот или претставува учество во структуриран субјект.
- (г) Учество во друг субјект кое се евидентира во согласност со МСФИ 9 *Финансиски инструменти*. Сепак, субјектот треба да го примени овој МСФИ:
- (i) кога тоа учество е учество во придружен субјект или во заеднички потфат кој, во согласност со МСС 28 *Вложувања во придружни субјекти и заеднички потфати*, се мери според објективна вредност преку добивка или загуба; или
 - (ii) кога тоа учество е учество во неконсолидиран структуриран субјект.

Значителни расудувања и претпоставки

- 7 Субјектот треба да обелодени информации во врска со значителните расудувања и претпоставки што ги користел (и измените во тие расудувања и претпоставки) при определувањето на следново:
- (а) дека има контрола врз друг субјект, т.е. субјект во кој е вложено, онака како што е опишано во точките 5 и 6 од МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*;
 - (б) дека има заедничка контрола врз аранжман или значително влијание врз друг субјект; и
 - (в) видот на заедничкиот аранжман (т.е. заедничко работење или заеднички потфат) кога аранжманот е структуриран како посебен субјект.
- 8 Значителните расудувања и претпоставки обелоденети во согласност со точка 7 ги вклучуваат оние што се направени од субјектот тогаш кога промените во фактите и околностите се такви што заклучокот за тоа дали субјектот има контрола, заедничка контрола или значително влијание се менува во текот на периодот на известување.
- 9 За да ги исполни барањата од точка 7, субјектот треба да ги обелодени, на пример, значителните расудувања и претпоставки што ги направил во определувањето на тоа дека:
- (а) Субјектот не контролира друг субјект дури и ако поседува повеќе од половина од правата на глас на другиот субјект.
 - (б) Субјектот контролира друг субјект дури и ако поседува помалку од половина од правата на глас на другиот субјект.
 - (в) Субјектот е посредник или принципал (види точки Б58–Б72 од МСФИ 10).
 - (г) Субјектот нема значително влијание иако поседува 20 проценти или повеќе од правата на глас на другиот субјект.
 - (д) Субјектот има значително влијание иако поседува помалку од 20 проценти од правата на глас на другиот субјект.

Статус на субјектот кој се занимава со инвестиции

- 9А Кога матичното друштво утврдува дали е субјект кој се занимава со инвестиции во согласност со точка 27 од МСФИ 10, субјектот кој се занимава со инвестиции треба да обелодени информации во врска со значителните расудувања и претпоставки што ги направил во определувањето на тоа дали е субјект кој се занимава со инвестиции. Доколку субјектот кој се

МСФИ 12

занимава со инвестиции нема една или повеќе од типичните карактеристики на субјект кој се занимава со инвестиции (види точка 28 од МСФИ 10), тој треба да ги обелодени своите причини за тоа зошто дошол до заклучок дека тој е, сепак, субјект кој се занимава со инвестиции.

- 9Б Кога субјектот станува, или престанува да биде, субјект кој се занимава со инвестиции, тој треба да ја обелодени промената на статусот на субјектот кој се занимава со инвестиции и причините за таквата промена. Освен тоа, субјектот кој станува субјект кој се занимава со инвестиции треба да го обелодени ефектот од промената на статусот врз финансиските извештаи за презентираниот период, вклучувајќи ги:
- (а) вкупната објективна вредност, со датумот на промена на статусот, на подружниците кои повеќе не се консолидираат;
 - (б) вкупната добивка или загуба, доколку ги има, кои се пресметани во согласност со точка Б101 од МСФИ 10; и
 - (в) линиската ставка (ставки) во добивка или загуба во кои е призната добивката или загубата (доколку не се презентирани одвоено).

Учества во подружници

- 10 Субјектот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите консолидирани финансиски извештаи
- (а) Да ги разберат:
 - (i) структурата на групата; и
 - (ii) учеството што го имаат малцинските учества во активностите на групата и готовинските текови (точка 12); и
 - (б) Да ги оценат:
 - (i) природата и степенот на значителните ограничувања на неговата способност да им пристапи на средствата на групата или да ги користи средствата на групата, и да ги намира обврските на групата (точка 13);
 - (ii) природата на, и промените на ризиците што се поврзани со неговите учества во консолидирани структурирани субјекти (точки 14–17);
 - (iii) последиците од промените во неговото сопственичко учество во подружница кои не резултираат со губење на контрола (точка 18); и
 - (iv) последиците од губењето на контролата врз подружницата за време на периодот на известување (точка 19).
- 11 Кога финансиските извештаи на подружницата што се користат за изготвување на консолидираните финансиски извештаи се изготвени на датум или за период кој е различен од оние што се однесуваат на консолидираните финансиски извештаи (види точки Б92 и Б93 од МСФИ 10), субјектот треба да ги обелодени:
- (а) датумот на завршувањето на периодот на известување на финансиските извештаи на таа подружница; и
 - (б) причините за користење на различен датум или период.

Учество кое го имаат малцинските учества во активностите и готовинските текови на групата

- 12 Субјектот треба да ги обелодени, за секоја од своите подружници кои имаат малцински учества што се материјални за субјектот кој известува:
- (а) Името на подружницата.
 - (б) Главното место на деловното работење (и држава во која е регистрирана, доколку е различна од државата во која се наоѓа главното место на деловното работење) на подружницата.
 - (в) Делот на сопственичките учества што се поседувани од малцинските учества.

МСФИ 12

- (г) Делот на правата на глас што е поседуван од малцинските учества, доколку се разликува од делот на сопственичките учества што се поседуваат.
- (д) Добивката или загубата кои се алоцираат на малцинските учества во подружницата за време на периодот на известување.
- (ф) Акумулираните (вкупни) малцински учества во подружницата на крајот на периодот на известување.
- (е) Резимираните финансиски информации во врска со подружницата (види точка Б10).

Природа и степен на значајните ограничувања

- 13 Субјектот треба да ги обелодени:
- (а) Значителните ограничувања (на пример, законски, договорни и регулаторни ограничувања) на неговата способност да има пристап до, или да ги користи, средствата на групата или да ги намирава обврските на групата, како што се:
 - (i) Оние што ја ограничуваат способноста на матичното друштво или на неговите подружници да пренесуваат пари или други средства до (или од) други субјекти во рамките на групата.
 - (ii) Гаранции или други барања кои би можеле да ги ограничат плаќањата на дивиденди и други распределувања на капиталот, или заеми и аванси кои се земаат или кои се отплаќаат на други субјекти (или од други субјекти) во рамките на групата.
 - (б) Природата и степенот до кои правата на заштита на малцинските учества можат значително да ја ограничат способноста на субјектот да има пристап до, или да ги користи, средствата на групата и да ги намира обврските на групата (како, на пример, кога матичното друштво има обврска да ги намира обврските на подружницата пред да ги намира своите обврски, или кога е потребно одобрување на малцинските учества за пристап до имотот или за намиравање на обврските на подружницата).
 - (в) Сметководствените износи во консолидираните финансиски извештаи на средствата и обврските на кои се применуваат таквите ограничувања.

Природа на ризиците кои се поврзани со учествата на субјектот во консолидирани структурирани субјекти

- 14 Субјектот треба да ги обелодени условите на сите договорни аранжмани кои би можеле да бараат од матичното друштво или од неговите подружници да му обезбедат финансиска поддршка на консолидираниот структуриран субјект, вклучувајќи и настани или околности кои би можеле да го изложат субјектот кој известува на загуба (на пример, аранжмани поврзани со ликвидност или случувања што доведуваат до промена на кредитниот рејтинг поврзани со обврските за купување средства на структурираниот субјект или за овозможување финансиска поддршка).
- 15 Доколку, за време на периодот на известување, матично друштво или која било од неговите подружници овозможиле, без да имаат обврска по основ на договор да го прават тоа, финансиска или друга поддршка на консолидираниот структуриран субјект (на пример, набавка на средства од структурираниот субјект или на инструменти кои се емитуваат од структурираниот субјект), субјектот треба да ги обелодени:
- (а) видот и износот на поддршката што била дадена, вклучувајќи и ситуации во кои матичното друштво или неговите подружници му помогнале на структурираниот субјект во добивањето на финансиска поддршка; и
 - (б) причините за давањето на поддршката.
- 16 Доколку, за време на периодот на известување, матично друштво или која било од неговите подружници овозможиле, без да имаат обврска по основ на договор да го прават тоа, финансиска или друга поддршка на претходно неконсолидиран структуриран субјект и таквата поддршка резултира со контрола на субјектот врз структурираниот субјект, субјектот треба да обелодени објаснување на релевантните фактори во донесувањето на таквата одлука.
- 17 Субјектот треба да ги обелодени сите актуелни намери да му даде финансиска или друга поддршка на консолидираниот структуриран субјект, вклучително и намерите за давање помош на структурираниот субјект во обезбедувањето на финансиска поддршка.

МСФИ 12

Последици од промените на сопственичкото учество на матичното друштво во подружница кои не резултираат со губење на контролата

- 18 Субјектот треба да презентира табела во која се покажани ефектите врз капиталот кој им се припишува на сопствениците на матичното друштво, сите промени во неговото сопственичко учество во подружницата кои не резултираат со губење на контролата.

Последици од губење на контрола врз подружницата за време на периодот на известување

- 19 Субјектот треба да ја обелодени добивката или загубата, доколку ги има, пресметани во согласност со точка 25 од МСФИ 10, и:
- (а) делот од таа добивка или загуба кој се припишува на мерењето на вложувањето задржано во поранешната подружница според неговата објективна вредност на датумот на кој била загубена контролата; и
 - (б) линиската ставка (ставки) во добивка или загуба во кои е призната добивката или загубата (доколку не се презентирани одвоено).

Учества во неконсолидирани подружници (субјекти кои се занимаваат со инвестиции)

- 19А Субјект кој се занимава со инвестиции кој, во согласност со МСФИ 10, има обврска да го применува исклучокот од консолидација и наместо тоа ја евидентира својата инвестиција во подружницата според објективна вредност преку добивка или загуба, треба да го обелодени тој факт.
- 19Б За секоја неконсолидирана подружница, субјектот кој се занимава со инвестиции треба да ги обелодени:
- (а) името на подружницата;
 - (б) главното место на деловното работење (и држава во која е регистрирана, доколку е различна од државата во која се наоѓа главното место на деловното работење) на подружницата; и
 - (в) делот од сопственичкото учество што го поседува субјектот кој се занимава со инвестиции и, доколку се различни, делот од правата на глас што ги поседува.
- 19В Доколку субјект кој се занимава со инвестиции е матичното друштво на друг субјект кој се занимава со инвестиции, матичното друштво треба, исто така, да ги направи обелоденувањата од 19Б(а)–(в) за инвестиции што се контролирани од неговата подружница која се занимава со инвестиции. Обелоденувањето може да се направи така што во финансиските извештаи на матичното друштво ќе се вклучат финансиските извештаи на подружницата (или подружниците) кои ги содржат горенаведените информации.
- 19Г Субјектот кој се занимава со инвестиции треба да ги обелодени:
- (а) природата и степенот на сите значителни ограничувања (на пример, кои произлегуваат од аранжмани за позајмување, регулаторни барања или договорни барања) на способноста на неконсолидираната подружница да му пренесува финансиски средства на субјектот кој се занимава со инвестиции во форма на готовински дивиденди или да отплаќа заеми или аванси што ѝ биле дадени на неконсолидираната подружница од страна на субјектот кој се занимава со инвестиции; и
 - (б) сите тековни обврски или намери за давање финансиска или друга поддршка на неконсолидирана подружница, вклучувајќи обврски или намери да ѝ се помогне на подружницата во обезбедувањето на финансиска поддршка.
- 19Д Доколку, за време на периодот на известување, субјектот кој инвестира или која било од неговите подружници овозможиле, без да имаат обврска по основ на договор да го прават тоа, финансиска или друга поддршка на неконсолидирана подружница (на пример, набавка на средства од подружницата или на инструменти кои се емитуваат од подружницата, или давање помош на подружницата во обезбедувањето на финансиска поддршка), субјектот треба да ги обелодени:

МСФИ 12

- (а) видот и износот на поддршката што ѝ биле дадени на секоја неконсолидирана подружница; и
- (б) причините за давањето на поддршката.
- 19Г Субјектот кој се занимава со инвестиции треба да ги обелодени условите на сите договорни аранжмани што би можеле да бараат од субјектот или од неговите неконсолидирани подружници да му обезбедат финансиска поддршка на неконсолидиран, контролиран, структуриран субјект, вклучувајќи и настани или околности што би можеле да го изложат субјектот кој известува на загуба (на пример, аранжмани поврзани со ликвидност или случувања кои доведуваат до промена на кредитниот рејтинг поврзани со обврските за купување средства на структурираниот субјект или за овозможување финансиска поддршка).
- 19Е Доколку, за време на периодот на известување, субјектот кој се занимава со инвестиции или која било од неговите подружници овозможиле, без да имаат обврска по основ на договор да го прават тоа, финансиска или друга поддршка на неконсолидиран, структуриран субјект кој не бил контролиран од субјектот кој се занимава со инвестиции, и доколку овозможувањето на таквата поддршка резултирало со тоа субјектот кој се занимава со инвестиции да го контролира структурираниот субјект, субјектот кој се занимава со инвестиции треба да обелодени објаснување на релевантните фактори во донесувањето на одлуката за давање на таквата поддршка.

Учества во заеднички аранжмани и придружни субјекти

- 20 Субјектот треба да обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат:
- (а) природата, степенот и финансиските ефекти на неговите учества во заеднички аранжмани и придружни субјекти, вклучувајќи ги природата и ефектите на/од неговите договорни односи со другите вложувачи кои имаат заедничка контрола или значително влијание врз заеднички аранжмани и придружни субјекти (точки 21 и 22); и
- (б) природата и промените на ризиците поврзани со неговите учества во заеднички вложувања и придружни субјекти (точка 23).

Природа, степен и финансиски ефекти на учествата на субјектот во заеднички аранжмани и придружни субјекти

- 21 Субјектот треба да ги обелодени:
- (а) За секој заеднички аранжман и придружен субјект кој е материјален за субјектот кој известува:
- (i) Името на заедничкиот аранжман или на придружниот субјект.
- (ii) Природата на односот што го има субјектот со заедничкиот аранжман или придружниот субјект (така што, на пример, ќе ја опише природата на активностите на заедничкиот аранжман или на придружниот субјект и тоа дали тие имаат стратешка важност за активностите на субјектот).
- (iii) Главното место на деловното работење (и држава во која е регистриран, доколку е различна од државата во која се наоѓа главното место на деловното работење) на заедничкиот аранжман или на придружниот субјект.
- (iv) Делот од сопственичкото учество или партиципативниот удел што го поседува субјектот и, доколку е различен, делот од правата на глас (доколку е применливо).
- (б) За секој заеднички потфат и придружен субјект кои се материјално значајни за субјектот кој известува:
- (i) Дали вложувањето во заедничкиот потфат или придружниот субјект се мери со користење метод на капитал или според објективна вредност.
- (ii) Резимирани финансиски информации во врска со заедничкиот потфат или придружниот субјект како што е специфицирано во точките Б12 и Б13.
- (iii) Доколку заедничкиот потфат или придружниот субјект се евидентира со користење на методот на капитал, објективната вредност на неговото вложување

МСФИ 12

во заедничкиот потфат или придружниот субјект, доколку постои котирана пазарна цена за вложувањето.

- (в) Финансиски информации како што е специфицирано во точка Б16 во врска со инвестициите на субјектот во заедничките потфати и придружните субјекти кои поединечно не се материјално значајни:
- (i) земени групно за сите поединечни нематеријални заеднички инвестиции и, одвоено,
 - (ii) земени групно за сите поединечни нематеријални придружни субјекти.
- 21А Субјектот кој се занимава со инвестиции не мора да ги обезбеди обелоденувањата што се бараат со точките 21(б)–21(в).
- 22 Субјектот треба, исто така, да ги обелодени:
- (а) Природата и степенот на сите значителни ограничувања (на пример, кои произлегуваат од аранжмани за позајмување, регулаторни барања или договорни барања помеѓу инвеститорите кои имаат заедничка контрола или значително влијание врз заедничкиот потфат или придружниот субјект) на способноста на заедничките инвестиции или на придружните субјекти да му пренесуваат финансиски средства на субјектот во форма на готовинските дивиденди или да отплаќаат заеми или аванси што му биле дадени на субјектот.
 - (б) Кога финансиските извештаи на заедничкиот потфат или придружниот субјект кои се користат во примената на методот на капитал се изготвени за датум или за период што е различен од оние за субјектот:
 - (i) датумот на крајот на периодот на известување на финансиските извештаи на тоа заедничко вложување или придружен субјект; и
 - (ii) причините за користење на различен датум или период.
 - (в) Непризнатиот удел на загубите на заедничкиот потфат или придружниот субјект, како за периодот за известување така и кумулативно, доколку субјектот престанал да го признава својот удел во загубите на заедничкиот потфат или кога придружниот субјект го применува методот на капитал.

Ризици поврзани со учества на субјектот во заеднички вложувања и придружени субјекти

- 23 Субјектот треба да ги обелодени:
- (а) Обврските што ги има во однос на неговите заеднички потфати и тоа одвоено од износот на другите обврски, како што е специфицирано во точките Б18–Б20.
 - (б) Во согласност со МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*, освен кога веројатноста од загуби е мала, условените обврски што настанале по основ на неговите учества во заеднички потфати или придружни субјекти (вклучувајќи го и неговиот удел во условените обврски кои се создадени заедно со други инвеститори кои имаат заедничка контрола врз, или значително влијание на, заедничките потфати или придружните субјекти), одвоено од износот на другите условени обврски.

Учества во неконсолидирани структурирани субјекти

- 24 Субјектот треба да обелодени информации што ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи:
- (а) да ги разберат природата и степенот на неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти (точки 26–28); и
 - (б) да ги проценат природата на, и промените во, ризиците што се поврзани со неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти (точки 29–31).
- 25 Информациите што се бараат со точка 24(б) вклучуваат информации во врска со изложеноста на ризик на субјектот од неговата инволвираност која ја имал во неконсолидирани структурирани субјекти во претходни периоди (на пример, спонзорирање на структурираниот субјект), дури и кога субјектот повеќе нема никаква договорна инволвираност во структурираниот субјект на датумот на известување.

МСФИ 12

- 25А Субјект кој се занимава со инвестиции нема обврска да ги обезбеди обелоденувањата што се бараат со точка 24 за неконсолидиран структуриран субјект кој е под контрола на субјектот и за кој субјектот ги презентира обелоденувањата што се бараат со точките 19А–19Е.

Природа на учествата

- 26 Субјектот треба да обелодени квалитативни и квантитативни информации во врска со неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти, вклучувајќи, но не ограничувајќи се само на природата, целта, големината и активностите на структурираниот субјект и како се финансира структурираниот субјект.
- 27 Доколку субјектот спонзорирал (финансиски поддржувал) неконсолидиран структуриран субјект за кој не ги овозможува информациите што се бараат со точка 29 (на пример, затоа што тој нема учество во субјектот на датумот на известување), субјектот треба да обелодени:
- (а) на кој начин утврдил кои структурирани субјекти ги спонзорирал;
 - (б) *приходот од тие структурирани субјекти* за време на периодот на известување, вклучувајќи и опис на видовите приходи кои се презентирани; и
 - (в) сметководствената вредност (во моментот на пренос) на сите средства што им биле пренесени на тие структурирани субјекти за време на периодот на известување.
- 28 Субјектот треба да ги презентира информациите од точка 27(б) и (в) во табеларен формат, освен ако е посоодветно да се користи друг формат, и да ги класифицира своите активности на спонзорирање во релевантни категории (види точки Б2–Б6).

Природа на ризиците

- 29 Субјектот треба да обелодени во табеларен формат, освен ако е посоодветно да се користи друг формат, резиме на:
- (а) Сметководствените вредности на средствата и обврските што ги признал во неговите финансиски извештаи кои се однесуваат на неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти.
 - (б) Линиските ставки во билансот на состојба во кој се признати тие средства и обврски.
 - (в) Износот кој на најдобар начин ја претставува максималната изложеност на загуби на субјектот од неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти, вклучувајќи и на кој начин се определува максималната изложеност. Доколку субјектот не може да ја квантифицира својата максимална изложеност на загуби од своите учества во неконсолидирани структурирани субјекти, тој треба да го обелодени тој факт заедно со причините.
 - (г) Споредба помеѓу сметководствените вредности на средствата и обврските на субјектот кои се однесуваат на неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти и максималната изложеност на субјектот на загуби од тие субјекти.
- 30 Доколку, за време на периодот на известување субјектот му овозможил, без да има обврска по основ на договор за тоа, финансиска или друга поддршка на неконсолидиран структуриран субјект во кој тој претходно имал или сега има учество (на пример, набавка на средства од структурираниот субјект или на инструменти кои се емитуваат од структурираниот субјект), субјектот треба да ги обелодени:
- (а) видот и износот на поддршката која била дадена, вклучувајќи и ситуации во кои субјектот му помогнал на структурираниот субјект во добивањето на финансиска поддршка; и
 - (б) причините за давањето на поддршката.
- 31 Субјектот треба да ги обелодени сите актуелни намери да му даде финансиска или друга поддршка на неконсолидиран структуриран субјект, вклучувајќи и намери да му помогне на структурираниот субјект во добивањето на финансиска поддршка.

МСФИ 12

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ.

приход од структуриран субјект	За целите на овој МСФИ, приход од структуриран субјект вклучува, но не е ограничен само на, редовни и вонредни надоместоци, камата, дивиденди, добивки или загуби од повторно мерење или опишување на учества во структурирани субјекти и добивки или загуби од преноси на средства и обврски на структурираниот субјект.
учество во друг субјект	За целите на овој МСФИ, учество во друг субјект се однесува на договорно и недоговорно инволвирање кое го изложува субјектот на варијабилност на приноси од успешност на другиот субјект. Учесството во друг субјект може да се види од, но не е ограничено само на, поседување сопственички или должнички инструменти, како и од други форми на инволвирање, како што се обезбедување на финансирање, поддршка за ликвидност, подобрување на кредитоспособноста и гаранции. Ги вклучува начините на кои субјектот има контрола, или заедничка контрола, или значително влијание, врз друг субјект. Субјектот нема учество во други субјекти единствено затоа што има вообичаен однос помеѓу клиент и добавувач. Точките Б7–Б9 даваат дополнителни информации за учества во други субјекти. Точките Б55–Б57 од МСФИ 10 ја објаснуваат варијабилноста на повратите.
структуриран субјект	Субјект кој е структуриран на начин што правата на глас или сличните права не се доминантен фактор кога се одлучува кој го контролира субјектот, како на пример кога правата на глас се однесуваат само на административни задачи и релевантните активности се управувани врз основа на договорни аранжмани. Точките Б22–Б24 даваат дополнителни информации во врска со структурирани субјекти.

Следниве термини се дефинирани во МСС 27 (како што е изменет во 2011 година), МСС 28 (како што е изменет во 2011 година), МСФИ 10 и МСФИ 11 *Заеднички аранжмани* и се користат во овој МСФИ со значењата дефинирани во тие МСФИ:

- придружен субјект
- консолидирани финансиски извештаи
- контрола врз субјект
- метод на капитал
- група
- субјект кој се занимава со инвестиции
- заеднички аранжман
- заедничка контрола
- заедничко работење
- заеднички портфат
- машинско учество
- матично друштво
- права на заштита
- релевантни активности
- поединечни финансиски извештаи
- посебен субјект
- значително влијание
- подружница.

МСФИ 12

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ. Ја опишува примената на точките 1–31 и ја има истата важност како и другите делови од овој МСФИ.

- Б1 Примерите во овој додаток прикажуваат хипотетички ситуации. Иако некои аспекти од примерите е можно да бидат присутни во стварни фактички состојби, сите факти и околности на определена фактичка состојба ќе треба да бидат вреднувани кога се применува МСФИ 12.

Групирање (точка 4)

- Б2 Субјектот треба да одлучи, во зависност од околностите, колкав обем на детали ќе обезбеди за да ги задоволи барањата на корисниците за информации, колкав акцент ќе стави на различните аспекти на тие барања и како ќе ги сумира информациите. Неопходно е да се направи рамнотежа помеѓу преоптоварени финансиски извештаи со премногу детални информации кои може да не им се од помош на корисниците на финансиските извештаи и прикривање на значајни информации како резултат на групирање на податоците во преголем обем.
- Б3 Субјектот може да ги групира обелоденувањата што се бараат со овој МСФИ за учества во слични субјекти доколку таквото групирање е доследно на целта за обелоденување и на барањето од точка Б4, и доколку со тоа не се прикриваат дадените информации. Субјектот треба да обелодени како ги сумирал своите учества во слични субјекти.
- Б4 Субјектот треба одвоено да презентира информации за учества во:
- (а) подружници;
 - (б) заеднички потфати;
 - (в) заеднички работења;
 - (г) придружни субјекти, и
 - (д) неконсолидирани структурирани субјекти.
- Б5 При определувањето дали да групира информации, субјектот треба да ги земе предвид квантитативните и квалитативните информации во врска со различните ризици и карактеристики на поврат за секој субјект за кој размислува да направи групирање, како и значајноста на секој таков субјект за субјектот кој известува. Субјектот треба да ги презентира обелоденувањата на начин кој јасно им ги објаснува на корисниците на финансиските извештаи природата и степенот на неговите учества во тие други субјекти.
- Б6 Примери за нивоа на групирање во рамките на класите на субјекти што се прикажани во точка Б4 кои би можеле да се сметаат за соодветни се:
- (а) Природата на активностите (на пример, субјект кој се занимава со истражување и развој, субјект кој се занимава со секуритизација на револвинг кредитни картички).
 - (б) Класификација по индустриска гранка (индустрија).
 - (в) Географија (на пример, држава или регион).

Учества во други субјекти

- Б7 Учество во друг субјект се однесува на договорно или недоговорно инволвирање кое го изложува субјектот кој известува на варијабилност на приноси од успешност на другиот субјект. Земањето предвид на целта и на структурата на другиот субјект може да му помогне на субјектот кој известува кога прави проценка дали има учество во тој субјект и, соодветно на тоа, дали има обврска да ги направи обелоденувањата од овој МСФИ. Во таквата проценка треба да е вклучено земањето предвид на ризиците што е предвидено да ги креира тој друг субјект и ризиците кои тој друг субјект е предвидено да му ги пренесе на субјектот кој известува и на други страни.
- Б8 Субјектот кој известува обично е изложен на варијабилност на приноси од успешност на другиот субјект така што поседува инструменти (како што се сопственички или должнички инструменти издадени од другиот субјект) или преку друг вид инволвираност кој ја апсорбира таквата варијабилност. На пример, да претпоставиме дека некој структуриран субјект поседува портфолио

МСФИ 12

на заеми. Структурираниот субјект добива свој за неизвршување на плаќања кај кредит од друг субјект (субјектот кој известува) за да се заштити себеси од неизвршувањето на плаќањата во однос на каматата и главнината на заеми. Субјектот кој известува има инволвираност која го изложува на варијабилност на поврати од извршувањето на структурираниот субјект затоа што кредитен свој за неизвршување на плаќања кај кредит ја апсорбира варијабилноста на приносите на структурираниот субјект.

- Б9 Некои инструменти се структурирани така да го пренесат ризикот од субјектот што известува на друг субјект. Таквите инструменти создаваат варијабилност на приноси за другиот субјектот, но типично не го изложуваат субјектот кој известува на варијабилност на поврати од извршувањето на другиот субјект. На пример, да претпоставиме дека е формиран структуриран субјект со цел изнаоѓање можности за инвестирање на инвеститори кои сакаат да бидат изложени на кредитниот ризик на субјектот А (субјектот А не е поврзан со која било од страните што се инволвирани во аранжманот). Структурираниот субјект обезбедува финансиски средства така што на тие инвеститори им издава записи кои се поврзани со кредитниот ризик на субјектот А (кредитно-врзани записи) и ги користи тие средства за вложување во портфолио на неризични финансиски средства. Структурираниот субјект презема изложеност на кредитниот ризик на субјектот А така што склучува свој во случај на неизвршување на плаќања кај кредит (ЦДС) со друга страна во својот. Својот во случај на неизвршување на плаќања кај кредит му го пренесува кредитниот ризик на субјектот А на структурираниот субјект во замена за надомест кој е платен од другата страна во својот. Инвеститорите во структурираниот субјект добиваат повисок принос кој ги одразува и приносите на структурираниот субјект од неговото портфолио на средства и надоместокот за свој во случај на неизвршување на плаќања кај кредит. Другата страна во својот нема инволвираност со структурираниот субјект која го изложува на варијабилност на поврати од извршувањето на структурираниот субјект затоа што свој во случај на неизвршување на плаќања кај кредит ја пренесува варијабилноста на структурираниот субјект, наместо да ја апсорбира варијабилноста на приносите на структурираниот субјект.

Резимирани финансиски информации за подружници, заеднички потфати и придружни субјекти (точки 12 и 21)

- Б10 За секоја подружница која има малцински учества кои се материјално значајни за субјектот кој известува, субјектот треба да обелодени:
- (а) Дивидендите што им се исплаќаат на малцинските учества.
 - (б) Резимирани финансиски информации во врска со средствата, обврските, добивката или загубата, како и паричните текови на подружницата кои им овозможуваат на корисниците да го разберат учеството што го имаат тие малцински учества во активностите и паричните текови на групата. Таквите информации би можеле да вклучуваат, но не се ограничени на, на пример, тековни средства, нетековни средства, тековни обврски, нетековни обврски, приходи, добивка или загуба и вкупна сеопфатна добивка.
- Б11 Резимираниите финансиски информации кои се бараат според точка Б10(б) треба да бидат износите што им претходат на елиминациите помеѓу компаниите.
- Б12 За секое заедничко вложување и придружен субјект кои се материјално значајни за субјектот кој известува, субјектот треба да обелодени:
- (а) Дивидендите што се добиени од заедничкото вложување или придружениот субјект.
 - (б) Резимирани финансиски информации за заедничкото вложување или придружниот субјект (види точки Б14 и Б15) вклучувајќи, но не ограничувајќи се на:
 - (i) тековни средства.
 - (ii) нетековни средства.
 - (iii) тековни обврски.
 - (iv) нетековни обврски.
 - (v) приходи.
 - (vi) добивка или загуба од редовно работење.
 - (vii) добивка или загуба по оданочување од прекинати работења.
 - (viii) останата сеопфатна добивка.

МСФИ 12

- (ix) вкупна сеопфатна добивка.
- B13 Освен резимираните информации кои се бараат според точка B12, субјектот треба да го обелодени, за секое заедничко вложување кое е материјално значајно за субјектот кој известува, износот на:
- (a) Готовина и готовински еквиваленти вклучени во точка B12(б)(i).
 - (б) Тековни финансиски обврски (без обврските спрема добавувачите и другите обврски и резервирања) вклучени во точка B12(б)(iii).
 - (в) Нетековни финансиски обврски (без обврските спрема добавувачите и другите обврски и резервирања) вклучени во точка B12(б)(iv).
 - (г) Депрецијација и амортизација.
 - (д) Приход од камати.
 - (f) Расходи за камата.
 - (e) Трошоци или приходи по основ на данок на добивка.
- B14 Резимираните финансиски информации кои се презентирани во согласност со точките B12 и B13 треба да бидат износите што се вклучени во финансиските извештаи на заедничкото вложување или придружниот субјект кои се составени според овој МСФИ (а не од уделот на субјектот во тие износи). Доколку субјектот го евидентира своето учество во заедничкиот потфат или придружниот субјект со користење на методот на капитал:
- (a) Износите што се вклучени во финансиските извештаи на заедничкото вложување или придружниот субјект кои се составени според овој МСФИ треба да се коригираат за да ги одразат корекциите што ги направил субјектот кога го користел методот на главнина, како што се корекции на објективната вредност направени во моментот на стекнување и корекции за разлики во сметководствените политики.
 - (б) Субјектот треба да обезбеди усогласување помеѓу резимираните финансиски информации што се презентирани и сметководствениот износ на неговото учество во заедничкиот потфат или придружниот субјект.
- B15 Субјектот може да ги презентира резимираните финансиски информации што се бараат според точките B12 и B13 врз основа на финансиските извештаи на заедничкиот потфат или придружниот субјект доколку:
- (a) субјектот го мери своето учество во заедничкиот потфат или придружниот субјект според објективна вредност во согласност со МСС 28 (како што е изменет во 2011 година); и
 - (б) заедничкиот потфат или придружниот субјект не изготвуваат финансиски извештаи според МСФИ и подготовката според таа основа би била непрактична или би довела до неоправдани трошоци.
- Во тој случај, субјектот треба да ја обелодени основата според која се изготвени резимираните финансиски извештаи.
- B16 Субјектот треба да ја обелодени збирната сметководствена вредност на неговите учества во сите поединечно нематеријални заеднички потфати или придружни субјекти кои се евидентираат со користење на методот на капитал. Субјектот треба, исто така, одвоено да го обелодени збирниот износ на неговиот удел во следниве ставки на тие заеднички потфати или придружни субјекти:
- (a) добивка или загуба од редовно работење.
 - (б) добивка или загуба по оданочување од прекинати работења.
 - (в) останата сеопфатна добивка.
 - (г) вкупна сеопфатна добивка.
- Субјектот треба да ги обезбеди обелоденувањата одвоено за заедничките потфати и за придружните субјекти.
- B17 Кога учеството на субјектот во подружница, заеднички потфат или придружен субјект (или дел од неговото учество во заеднички потфат или придружен субјект) се класифицира (или е вклучено во група за отуѓување која е класифицирана) како средство кое се чува за продажба во согласност со МСФИ 5, субјектот нема обврска да обелодени резимираните финансиски информации за таа подружница, заеднички потфат или придружен субјект во согласност со точките B10–B16.

МСФИ 12

Обврски за заеднички потфати (точка 23(a))

- Б18 Субјектот треба да ги обелодени вкупните обврски кои настанале но кои сè уште не се признати на датумот на известување (вклучувајќи го и неговиот удел во обврските што се креирани заедно со други инвеститори со заедничка контрола врз заедничко вложување) а поврзано со неговите учества во заедничките вложувања. Обврските се оние од кои можат да настанат идни парични одливи или одливи на други ресурси.
- Б19 Непризнатите обврски од кои можат да настанат идни парични одливи или одливи на други ресурси вклучуваат:
- (a) Непризнати обврски за давање придонес во вид на финансиски средства или ресурси како резултат, на пример, на:
 - (i) Договори за формирање или стекнување на заеднички потфат (кои, на пример, бараат од субјектот да дава придонес во вид на финансиски средства за време на определен период).
 - (ii) Капитално-интензивни проекти кои ги спроведува заедничко вложување.
 - (iii) Безусловни обврски за набавки, кои се однесуваат на набавки на опрема, залихи или услуги, а за кои субјектот се обврзал дека ќе ги набави од, или за сметка на, заедничко вложување.
 - (iv) Непризнати обврски за обезбедување заеми или друга финансиска поддршка на заеднички потфат.
 - (v) Непризнати обврски за давање придонес во вид на ресурси на заеднички потфат како што се средства или услуги.
 - (vi) Други непризнати обврски кои не можат да бидат откажани што се поврзани со заеднички потфат.
 - (b) Непризнати обврски за стекнување на сопственичко учество на друга страна (или на дел од тоа сопственичко учество) во заеднички потфат доколку во иднина се случи или не се случи определен настан.
- Б20 Барањата и примерите од точките Б18 и Б19 илустрираат некои од видовите обелоденувања кои се бараат според точка 18 од МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни*.

Учества во неконсолидирани структурирани субјекти (точки 24–31)**Структурирани субјекти**

- Б21 Структуриран субјект е субјект кој е структуриран на таков начин што правата на глас или сличните права не се доминантен фактор во одлучувањето кој го контролира субјектот, како на пример кога правата на глас се однесуваат само на административни задачи и со релевантните активности се управува врз основа на договорни аранжмани.
- Б22 Структурираниот субјект најчесто има некои, или сите, од следниве карактеристики или особини:
- (a) Ограничени активности.
 - (b) Тесна и добро дефинирана цел, како што е наем кој е даночно ефикасен, спроведување на развојни и истражувачки активности, обезбедување на извори на капитал или финансирање на субјект или обезбедување можности за вложување за вложувачи преку пренесување ризици и награди кои се поврзани со средствата на структурираниот субјект на вложувачи.
 - (v) Недоволен капитал кој би му дозволил на структурираниот субјект да ги финансира своите активности без подредена финансиска поддршка.
 - (r) Финансирање во форма на повеќекратни инструменти кои се поврзани со договор за инвеститори кои создаваат концентрации на кредитен или други ризик (транши).
- Б23 Примерите за субјекти кои се сметаат за структурирани субјекти вклучуваат, но не се ограничени на:
- (a) Инструменти за секуритизација.
 - (b) Финансирање кое е обезбедено со средства.

МСФИ 12

(в) Поединечни инвестициски фондови.

Б24 Субјект кој се контролира преку права на глас не е структуриран субјект само поради тоа што, на пример, добива финансиски средства од трети страни по направено реструктурирање.

Природа на ризици од учества во неконсолидирани структурирани субјекти (точки 29–31)

Б25 Освен информациите што се бараат според точките 29–31, субјектот треба да обелодени дополнителни информации кои се неопходни за да ја исполнат целта за обелоденување од точка 24(б).

Б26 Примери за дополнителни информации кои, зависно од околностите, би можеле да бидат релевантни за правење проценка на ризиците на кои е изложен субјектот кога има учество во неконсолидиран структуриран субјект се следниве:

(а) Условите на аранжман кои би можеле да бараат од субјектот да му овозможи финансиска поддршка на неконсолидиран структуриран субјект (на пример, аранжмани поврзани со ликвидност или настани кои доведуваат до промена на кредитниот рејтинг и, поврзани со тоа, обврски за купување средства од структурираниот субјект или за овозможување финансиска поддршка), вклучувајќи и:

(i) Опис на настани или околности што би можеле да го изложат на загуба субјектот кој известува.

(ii) Дали има какви било услови кои ја ограничуваат обврската.

(iii) Дали има други страни кои овозможуваат финансиска поддршка и, доколку има, како се рангираат обврските на субјектот кој известува во однос на оние на другите страни.

(б) Загуби што настанале за субјектот за време на периодот на известување кои се однесуваат на неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти.

(в) Видовите на приходи што ги добил субјектот за време на периодот на известување од неговите учества во неконсолидирани структурирани субјекти.

(г) Дали се бара од субјектот да ги покрие загубите на неконсолидираниот структуриран субјект пред другите страни, максималниот определен износ на таквите загуби за субјектот, и (доколку е релевантно), рангирањето и износите на потенцијалните загуби кои ги сносат страните чии учества се рангираат пониско отколку учеството на субјектот во неконсолидираниот структуриран субјект.

(д) Информации во врска со какви било аранжмани за ликвидност, гаранции или други обврски со трети страни кои би можеле да влијаат на објективната вредност или на ризикот на учества на субјектот во неконсолидирани структурирани субјекти.

(е) Сите тешкотии со кои се соочил неконсолидираниот структуриран субјект во финансирањето на своите активности за време на периодот на известување.

(ж) Во однос на финансирањето на неконсолидираниот структуриран субјект, формите на финансирање (на пример, комерцијални записи или среднорочни обврзници) и нивниот просечен пондерирани животен век. Тие информации би можеле да вклучуваат анализа на доспевањето на средствата и финансирање на неконсолидираниот структуриран субјект доколку структурираниот субјект има долгорочни средства кои се финансираат со краткорочно финансирање.

МСФИ 12

Додаток В**Датум на стапување во сила и преодни одредби**

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ и ја има истата важност како и другите делови од овој МСФИ.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- V1 Субјектот треба да го примени овој МСФИ за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена.
- V1A *Консолидирани финансиски извештаи, Заеднички аранжмани и обелоденување на учества во други субјекти: упатство за преминување* (Измени на МСФИ 10, МСФИ 11 и МСФИ 12), издаден во јуни 2012 година, ги додаде точките В2А–В2Б. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 12 за претходен период, тој треба да ги примени тие измени за тој претходен период.
- V1B *Субјекти кои се занимаваат со вложувања* (Измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 27), издаден во октомври 2012 година, ги измени точка 2 и Додаток А, и ги додаде точките 9А–9Б, 19А–19Е, 21А и 25А. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е претходно усвојување. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт и истовремено да ги примени сите измени вклучени во *Субјекти кои се занимаваат со инвестиции*.
- C1C *Субјекти кои се занимаваат со инвестиции: примена на исклучокот од консолидација* (Измени на МСФИ 10, МСФИ 12 и МСС 28), издаден во декември 2014 година, ја измени точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- V1Г *Годишни подобрувања на МСФИ- стандарди, циклус 2014–2016*, издаден во декември 2016 година, ја додаде точка 5А и ја измени точка В17. Субјектот треба да ги примени тие измени ретроспективно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2017 година.
- V2 Субјектот се охрабрува да овозможи информации што се бараат со овој МСФИ пред годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Овозможувањето на некои од обелоденувањата што се бараат со овој МСФИ не го обврзува субјектот да ги исполни сите барања од овој МСФИ или порано да ги примени МСФИ 10, МСФИ 11, МСС 27 (како што е изменет во 2011 година) и МСС 28 (како што е изменет во 2011 година).
- V2A Барањата за обелоденување од овој МСФИ не мора да се применуваат за периоди кои биле презентирани а кои започнуваат пред годишниот период кој непосредно му претходи на првиот годишен период за кој се применува МСФИ 12.
- V2Б Барањата за обелоденување од точките 24–31 и соодветното упатство од точките В21–В26 од овој МСФИ не мора да се применуваат за периоди кои биле презентирани а кои започнуваат пред првиот годишен период за кој се применува МСФИ 12.

Упатувања на МСФИ 9

- V3 Доколку субјектот го применува овој МСФИ но сè уште не го применува МСФИ 9, секое упатување на МСФИ 9 треба да се чита како упатување на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

МСФИ 13

**Меѓународен стандард за финансиско известување 13
Мерење на објективната вредност****Цел****1 Овој МСФИ:**

- (а) ја дефинира објективната вредност;
- (б) определува, во еден МСФИ, рамка за мерење на објективната вредност; и
- (в) бара обелоденувања во врска со мерењата на објективната вредност.

2 Објективната вредност е мерење кое се заснова на пазарот, а не мерење кое се заснова на определен субјект. За некои средства и обврски може да има достапни и јасни пазарни трансакции или пазарни информации. За други, пак, средства и обврски може да нема достапни и јасни пазарни трансакции или пазарни информации. Сепак, целта на мерењето на објективната вредност во двата случаја е иста—да ја процени цената според која би била реализирана *уредна трансакција* за продажба на средство или за пренос на обврска помеѓу *учесници на пазарот* на датумот на мерење според тековни пазарни услови (т.е. *цена на излез* на датумот на мерење од перспектива на учесник на пазарот кој го поседува средството или ја има обврската).

3 Кога цената за идентично средство или обврска не е јасна, субјектот ја мери објективната вредност со користење на друга техника за вреднување која ја максимизира употребата на релевантните *јасни инпути* и ја минимизира употребата на *нејасни инпути*. Поради тоа што објективната вредност е мерење кое се заснова на пазарот, таа се мери со користење на претпоставките што би биле користени од учесниците на пазарот кога би ја определувале цената на средството или обврската, вклучувајќи и претпоставки во врска со ризикот. Како резултат на тоа, намерата на субјектот да чува средство или да намира или на друг начин да исполни обврска не е релевантна кога се мери објективната вредност.

4 Дефиницијата за објективна вредност става акцент на средствата и обврските затоа што тие се примариот предмет на сметководствено мерење. Дополнително, овој МСФИ ќе се применува на инструменти на сопствениот капитал на субјектот кои се мерат според објективна вредност.

Опфат

5 Овој МСФИ се применува тогаш кога друг МСФИ бара или дозволува мерења според објективна вредност или обелоденувања во врска со мерењата според објективна вредност (и мерењата, како што е објективната вредност намалена за трошоците на продажба, заснована на објективната вредност или обелоденувањата во врска со тие мерења), освен како што е специфицирано во точките 6 и 7.

6 Барања за мерење и обелоденување од овој МСФИ не се применуваат на следново:

- (а) трансакции за плаќање кои се засноваат на акции во рамките на делокругот на МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*;
- (б) трансакции на лизинг кои се евидентираат во согласност со МСФИ 16 *Лизинг*; и
- (в) мерења кои имаат некои сличности со објективна вредност но кои не се објективна вредност, како што се нето-реализациона вредност во МСС 2 *Залихи* или употребна вредност во МСС 36 *Обезвреднување на средства*.

7 Обелоденувањата што се бараат со овој МСФИ не се задолжителни за следниве:

- (а) средства на планот кои се мерат според објективна вредност во согласност со МСС 19 *Придобивки за вработените*;
- (б) вложувања во планови за користи при пензионирање кои се мерат според објективна вредност во согласност со МСС 26 *Сметководство и известување по планови за придобивки при пензионирање*; и
- (в) средства за кои надоместливиот износ е еднаков на објективната вредност, намалено за трошоците на отуѓување, во согласност со МСС 36.

МСФИ 13

- 8 Рамката за мерење на објективната вредност опишана во овој МСФИ се однесува и на почетното и на последователното мерење, доколку објективната вредност се бара или е дозволена со други МСФИ.

Мерење**Дефиниција за објективна вредност**

- 9 Овој МСФИ ја дефинира објективната вредност како цена која би била добиена за продажба на средство, или која би била платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење.
- 10 Точката Б2 го опишува општиот пристап кон мерењето на објективната вредност.

Средството или обврската

- 11 Мерењето на објективната вредност се прави за определено средство или обврска. Според тоа, кога ја мери објективната вредност, субјектот ќе ги земе предвид карактеристиките на средството или обврската доколку учесниците на пазарот би ги зеле предвид таквите карактеристики при определувањето на цената на средството или обврската на датумот на мерење. Такви карактеристики ги вклучуваат, на пример, следниве:
- (а) состојбата и локацијата на средството; и
 - (б) ограничувањата, доколку ги има, за продажба или за користење на средството.
- 12 Влијанието врз мерењето кое произлегува од определена карактеристика ќе биде различно во зависност од тоа како би била земена предвид таа карактеристика од страна на учесниците на пазарот.
- 13 Средство или обврска кое се мери според објективна вредност би можело да биде кое било од следниве:
- (а) посебно средство или обврска (на пример, финансиски инструмент или нефинансиско средство); или
 - (б) класа на средства, класа на обврски или класа на средства и обврски (на пример, единица која генерира готовина или деловно работење).
- 14 Одговорот на прашањето дали средството или обврската е посебно средство или обврска, класа на обврски или класа на средства и обврски за целите на признавање или обелоденување ќе зависи од нивната *пресметковна единица*. Пресметковната единица за средството или обврската ќе биде определена во согласност со МСФИ, кој го бара или дозволува мерењето на објективната вредност, освен во случаите кои се определени со овој МСФИ.

Трансакцијата

- 15 Мерењето на објективната вредност претпоставува дека средството или обврската се разменети во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот со цел продажба на средството или пренесување на обврската на датумот на мерење и според тековните пазарни услови.
- 16 Мерењето на објективната вредност претпоставува дека трансакцијата за продажба на средството или за пренесување на обврската се случува или на:
- (а) *главниот пазар* за средството или обврската; или
 - (б) *во отсуство на главен пазар, на најповолниот пазар за средството или обврската.*
- 17 Нема обврска да прави сеопфатно истражување на сите можни пазари за да го идентификува главниот пазар или, во отсуство на главен пазар, најповолниот пазар, но ќе ги земе предвид сите информации кои се разумно достапни. Во отсуство на докази за спротивното, пазарот на кој субјектот обично би ја иницирал трансакцијата за продажба на средствата или за пренесување на обврската се подразбира дека е главен пазар или, во отсуство на главен пазар, најповолен пазар.
- 18 Доколку има главен пазар за средството или обврската, мерењето на објективната вредност ќе ја претставува цената на тој пазар (без разлика дали цената е директно јасна или е оценета со користење на друга техника за вреднување), дури и ако цената на другиот пазар е потенцијално поповолна на датумот на мерење.

МСФИ 13

- 19 Субјектот мора да има пристап до главниот (или до најповолниот) пазар на датумот на мерење. Од причина што различни субјекти (и деловни потфати во рамките на тие субјекти) со различни активности можат да имаат пристап до различни пазари, главниот (или до најповолниот) пазар за истото средство или обврска би можел да биде различен за различни субјекти (и деловни потфати во рамките на тие субјекти). Според тоа, главниот (или најповолниот) пазар (а со тоа и учесниците на пазарот) треба да се разгледуваат од аспект на субјектот, со што се дозволуваат разлики помеѓу субјектите кои имаат различни активности.
- 20 Иако субјектот мора да може да има пристап до пазарот, субјектот не мора да има можност да го продава конкретното средство или да ја пренесе конкретната обврска на датумот на мерење за да може да ја измери објективната вредност врз основа на цената на тој пазар.
- 21 Дури и кога не постои јасен пазар кој може да даде ценовни информации во врска со продажбата на средството или пренесувањето на обврската на датумот на мерење, мерењето на објективната вредност ќе претпостави дека трансакцијата се случува на тој датум, разгледувано од перспектива на учесникот на пазарот кој го поседува средството или кој ја има обврската. Таквата претпоставена трансакција дава основа за правење проценка на цената на продажба на средството или за пренесување на обврската.

Учесници на пазарот

- 22 Субјектот ќе ја мери објективната вредност на средството или обврската со користење претпоставки што би ги користеле учесниците на пазарот кога би ја определувале цената на средството или обврската, под претпоставка дека учесниците на пазарот делуваат во согласност со својот најдобар економски интерес.
- 23 Во развивањето на тие претпоставки, субјектот нема обврска да ги идентификува специфичните учесници на пазарот. Наместо тоа, субјектот ќе ги идентификува карактеристиките според кои учесниците на пазарот генерално се издвојуваат, земајќи ги предвид факторите кои се специфични за сите од следниве:
- (а) средството или обврската;
 - (б) главниот (или најповолниот) пазар за средството или обврската; и
 - (в) учесници на пазарот со кои субјектот би учествувал во трансакција на тој пазар.

Цената

- 24 Објективната вредност е цената која би била добиена за продажба на средство или би била платена за пренесување на обврска во уредна трансакција на главен (или најповолен) пазар на датумот на мерење според тековните пазарни услови (т.е. излезна цена), без разлика на тоа дали таа цена е директно јасна или е проценета со користење на друга техника за вреднување.
- 25 Цената на главниот (или најповолниот) пазар која се користи за мерење на објективната вредност на средството или обврската нема да биде коригирана за трошоците на трансакцијата. Трошоците на трансакцијата треба да се евидентираат во согласност со други МСФИ. Трошоците на трансакцијата не се карактеристика на средството или обврската; наместо тоа, тие се специфични за трансакцијата и ќе се разликуваат зависно од тоа како учествува субјектот во трансакцијата за средството или обврската.
- 26 Трошоците на трансакцијата не ги вклучуваат *транспортните трошоци*. Доколку локацијата е карактеристика на средството (како што тоа би можело да биде случај со, на пример, трговска стока), цената на главниот (или на најповолниот) пазар ќе биде коригирана за трошоците, доколку ги има, што би настанале при транспорт на средството од неговата сегашна локација до тој пазар.

Примена за нефинансиски средства**Највисока и најдобра употреба на нефинансиските средства**

- 27 Мерењето на објективната вредност на нефинансиски средства ја зема предвид способноста на учесникот на пазарот да создаде економски користи со *највисока и најдобра употреба на средството или преку негова продажба на друг учесник на пазарот кој би направил највисока и најдобра употреба на средството*.
- 28 Најголемата и најдобра употреба на нефинансиско средства го зема предвид користењето на средството кое е физичко можно, законски дозволено и финансиски изводливо, на следниов начин:

МСФИ 13

- (а) Употребата која е физички можна ги зема предвид физичките карактеристики на средството кои би биле земени предвид од учесниците на пазарот кога ја определуваат цената на средството (на пример, локацијата или големината на недвижноста).
 - (б) Употребата која е законски дозволена ги зема предвид сите законски ограничувања за користење на средството кои би биле земени предвид од учесниците на пазарот кога ја определуваат цената на средството (на пример, градежни регулативи кои се применливи на недвижноста).
 - (в) Употребата која е финансиски изводлива зема предвид дали употребата на средството која е физички можна и законски дозволена генерира адекватни приходи или готовински текови (земајќи ги предвид трошоците за пренамена на средството за таква употреба) за да се создаде принос од инвестирањето кое учесниците на пазарот би го барале од инвестирање во такво средство кое е ставено во таква употреба.
- 29 Највисоката и најдобра употреба се определува од перспектива на учесниците на пазарот, дури и ако субјектот има намера за поинаква употреба на тоа средство. Сепак, тековната употреба на нефинансиското средство се претпоставува дека е, всушност, највисоката и најдобра употреба, освен ако пазарните или други фактори упатуваат на тоа дека поинаква употреба од страна на учесниците на пазарот би ја максимирало вредноста на тоа средство.
- 30 Со цел да ја заштити својата конкурентска позиција, или од други причини, субјектот може да има намера да не го користи активно нефинансиското средство што го стекнал, или можеби има намера да не го користи средството според неговата највисока и најдобра употреба. На пример, тоа е можно во случај со стекнато нематеријално средство кое субјектот планира да го користи одбранбено, за да ги спречи другите да го користат тоа средство. Сепак, субјектот ќе ја измери објективната вредност на нефинансиското средство така што ќе ја претпостави неговата највисока и најдобра употреба од страна на учесниците на пазарот.

Претпоставка за вреднување за нефинансиски средства

- 31 Највисоката и најдобра употреба на нефинансиско средство ја утврдува претпоставката за вреднување која се користи за мерење на објективната вредност на средството, на следниов начин:
- (а) Највисоката и најдобра употреба на нефинансиско средство би можела да им обезбеди максимална вредност на учесниците на пазарот преку нејзината употреба во комбинација со други средства како група (инсталирано или на друг начин приспособено на употребата) или во комбинација со други средства и обврски (на пример, деловно работење).
 - (i) Доколку највисоката и најдобра употреба на средството е тоа да се користи во комбинација со други средства или со други средства и обврски, објективната вредност на средството е цената која би била добиена во тековна трансакција за продажба на средството, под претпоставка дека средството би се користело заедно со други средства или со други средства и обврски и дека тие други средства и обврски (т.е. неговите комплементарни средства и поврзаните обврски) би им биле достапни на учесниците на пазарот.
 - (ii) Обврските поврзани со средствата и со комплементарните средства вклучуваат обврски со кои се финансира обртниот капитал, но не вклучуваат обврски што се користат за финансирање на обврски кои не се во класата на средства.
 - (iii) Претпоставките во врска со највисоката и најдобра употреба на нефинансиското средство треба да бидат доследни за сите средства (за кои е релевантна највисоката и најдобра употреба) од класата на средства или класата на средства и обврски во чии рамки би се користеле средствата.
 - (б) Највисоката и најдобра употреба на нефинансиско средство би можела да им овозможи максимална вредност на учесниците на пазарот на поединечна основа. Доколку највисоката и најдобра употреба на средството е тоа да се користи на поединечна основа, објективната вредност на средството е цената што би се добила во тековна трансакција за продажба на средството на учесници на пазарот кои би го користеле средството на поединечна основа.
- 32 Мерењето на објективната вредност на нефинансиското средство претпоставува дека средството се продава доследно на пресметковната единица која е специфицирана во други МСФИ (која може да биде поединечно средство). Тоа е случај дури и тогаш кога мерењето на објективната вредност претпоставува дека највисоката и најдобра употреба на средството е да се користи во комбинација со други средства или со други средства и обврски затоа што мерењето на објективната вредност

МСФИ 13

претпоставува дека учесникот на пазарот веќе поседува комплементарни средства и поврзани обврски.

- 33 Точката Б3 ја опишува примената на концептот на претпоставка за вреднување на нефинансиски средства.

Примена врз обврски и инструменти на уплатен капитал на субјектот

Општи принципи

- 34 Мерењето на објективната вредност претпоставува дека финансиската или нефинансиската обврска на субјектот, или сопствен сопственички инструмент на субјектот (на пример, учества во капиталот кои се издадени како надомест во деловна комбинација) му се пренесува на учесникот на пазарот на датумот на мерење. Пренесувањето на обврската или на сопствениот сопственички инструмент на субјектот го претпоставува следново:

- (а) Обврската останува ненамирена и учесникот на пазарот на кого се пренесува обврската има обврска да ја намира обврската. Обврската нема да биде намирена кон другата договорна страна, ниту на друг начин ќе биде згасната на датумот на мерење.
- (б) Сопствениот сопственички инструмент на субјектот останува ненамирен и учесникот на пазарот на кого се пренесува обврската ги презема правата и обврските поврзани со инструментот. Инструментот нема да биде отповикан ниту згаснат на каков било друг начин на датумот на мерење.

- 35 Дури и кога не постои јасен пазар кој би овозможил ценовни информации во врска со пренесувањето на обврската или во врска со сопствениот сопственички инструмент на субјектот (на пример, затоа што договорни или други законски ограничувања го спречуваат пренесувањето на таквите ставки), можно е да постои јасен пазар за таквите ставки доколку тие се поседувани од други страни како средства (на пример, корпоративна обврзница или право на купување акции на субјектот).

- 36 Во сите случаи, субјектот треба да ја максимира употребата на релевантните јасни инпути и да го минимизира користењето на нејасни инпути за да ја исполни целта на мерењето на објективната вредност, а таа е да се процени цената според која, при уредна трансакција, би се пренела обврската или сопственичкиот инструмент помеѓу учесниците на пазарот на датумот на мерење според сегашни пазарни услови.

Обврски и сопственички инструменти кои се чуваат од други страни како средства

- 37 Кога не е достапна котирана цена за преносот на идентична или слична обврска, или на сопствен сопственички инструмент на субјектот, и кога идентична ставка се чува од друга страна како средство, субјектот треба да ја измери објективната вредност на обврската или на сопственичкиот инструмент од перспектива на учесник на пазарот кој ја чува идентичната ставка како средство на датумот на мерење.

- 38 Во такви случаи, субјектот треба да ја измери објективната вредност на обврската или на сопственичкиот инструмент на следниов начин:

- (а) Со користење на котираната цена на *активен пазар* за идентичната ставка која се чува од друга страна како средство, доколку таа цена е достапна.
- (б) Доколку таа цена не е достапна, со користење на други јасни инпути, како што е котираната цена на пазар кој не е активен за идентична ставка која друга страна ја чува како средство.
- (в) Доколку не се достапни јасни цени во (а) и (б), со користење на друга техника за вреднување, како што е:
- (i) *Приходен пристап* (на пример, техника на сегашна вредност која ги зема предвид идните готовински текови кои учесникот на пазарот би очекувал да ги добие од чувањето на обврската или на сопственичкиот инструмент како средство; види точки Б10 и Б11).

МСФИ 13

- (ii) *Пазарен пристап* (на пример, со користење на котирани цени за слични обврски или сопственички инструменти кои се чуваат од други страни како средства; види точки Б5–Б7).
- 39 Субјектот треба да ја коригира котираната цена на обврската или на сопствениот сопственички инструмент на субјектот кој се чува од друга страна како средство само доколку има фактори кои се специфични за средството, кои не се применливи за мерење на објективната вредност на обврската или на сопственичкиот инструмент. Субјектот треба да обезбеди дека цената на средството не го одразува ефектот на ограничувањето со кое се спречува продажбата на тоа средство. Некои од факторите кои би можеле да укажуваат на тоа дека котираната цена на средството треба да биде коригирана, ги вклучуваат следниве:
- (a) Котираната цена за средството се однесува на слична (но не идентична) обврска или сопственички инструмент кој се чува од друга страна како средство. На пример, обврската или сопственичкиот инструмент е можно да имаат определена карактеристика (на пример, кредитен квалитет на издавачот) која е различна од онаа што е одразена во објективната вредност на сличната обврска или на сопственичкиот инструмент кои се чуваат како средство.
- (б) Пресметковната единица за средството не е иста како за обврската или за сопственичкиот инструмент. На пример, кај обврски, во некои случаи, цената на средството одразува комбинирана цена на пакет кој се состои и од износите што доспеваат од издавачот и од кредитните поволности на трети страни. Доколку пресметковната единица за обврската не е за комбиниран пакет, целта е да се измери објективната вредност на обврската на издавачот, а не објективната вредност на комбинираниот пакет. Затоа, во такви случаи, субјектот ја коригира јасната цена на средството со цел да се исклучи ефектот од кредитните поволности на трети страни.

Обврски и сопственички инструменти кои не се чуваат од други страни како средства

- 40 **Кога не е достапна котирана цена за преносот на идентична или слична обврска, или на сопствен сопственички инструмент на субјектот, и кога идентична ставка не се чува од друга страна како средство, субјектот треба да ја измери објективната вредност на обврската или на сопственичкиот инструмент со користење на техника за вреднување од перспектива на учесник на пазарот кој ја чува обврската или кој издал инструмент на капитал.**
- 41 На пример, кога ја применува техниката на сегашна вредност, субјектот би можел да го земе предвид кое било од следниве:
- (a) Идните одливи на готовина кои учесникот на пазарот очекува дека би се случиле при намирувањето на обврската, вклучувајќи и надомест кој учесникот на пазарот би го барал за преземање на обврската (види точки Б31–Б33).
- (б) Износот што би го добил учесникот на пазарот за да влезе во, или да издаде, идентична обврска или сопственички инструмент, со користење на претпоставката што би ја употребиле учесниците на пазарот кога би ја определувале цената на идентична ставка (на пример, имање на исти кредитни карактеристики) на главниот (или најповолниот) пазар за издавање обврска или сопственички инструмент со исти договорни услови.

Ризик од неизвршување

- 42 **Објективната вредност на обврската го одразува ефектот на ризикот од неизвршување. Ризикот од неизвршување вклучува, но не мора да биде ограничен само на, кредитниот ризик на самиот субјект (како што е дефинирано во МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*). Ризикот од неизвршување се претпоставува дека е ист пред и по пренесувањето на обврската.**
- 43 Кога ја мери објективната вредност на обврската, субјектот треба да го земе предвид ефектот од неговиот кредитен ризик (кредитна состојба) и сите други фактори што би можеле да имаат влијание на веројатноста дека обврската ќе биде или нема да биде исполнета. Таквиот ефект може да се разликува зависно од обврската, на пример:
- (a) Дали обврската се однесува на обврска на намирување со готовина (финансиска обврска) или на обврска за испорачување на добра или услуги (нефинансиска обврска).
- (б) Условите на кредитните поволности кои се однесуваат на обврската, доколку ги има.

МСФИ 13

- 44 Објективната вредност на обврската го одразува ефектот на ризикот од неизвршување врз основа на пресметковната единица. Издавачот на обврската која е издадена со неодвоива кредитна поволност на трета страна, која се евидентира одвоено од обврската, не треба да го вклучи ефектот од кредитната поволност (на пример, гаранција од трета страна за долг) при мерењето на објективната вредност на обврската. Доколку кредитната поволност се евидентира одвоено од обврската, издавачот ќе ја земе предвид својата кредитна состојба а не онаа на трета страна која е гарант кога ја мери објективната вредност на обврската.

Ограничување со кое се спречува пренесувањето на обврската или на сопствениот сопственички инструмент на субјектот

- 45 Кога ја мери објективната вредност на обврската или на сопствениот сопственички инструмент, субјектот не треба да вклучи посебен инпут или корекција на други *инпути* кои се однесуваат на постоење на ограничување кое го спречува пренесувањето на ставката. Ефектот од ограничувањето со кое се спречува пренесувањето на обврската или на сопствениот сопственички инструмент на субјектот е или имплицитно или експлицитно вклучен во другите инпути за мерење на објективната вредност.
- 46 На пример, на датумот на трансакцијата, и доверителот и обврзникот ја прифатиле цената на трансакцијата за обврската со целосно знаење на тоа дека обврската вклучува ограничување кое го спречува нејзиното пренесување. Како резултат на тоа што ограничувањето е вклучено во цената на трансакцијата, не е потребен посебен инпут или корекција на постојниот инпут на датумот на трансакцијата со кој би се одразил ефектот што го има ограничувањето врз пренесувањето. Слично на тоа, не е потребен посебен инпут или корекција на постојниот инпут на последователни датуми на мерење со кој би се одразил ефектот што го има ограничувањето врз пренесувањето.

Финансиска обврска со карактеристика на инструмент по видување

- 47 Објективната вредност на финансиска обврска која има карактеристика на инструмент по видување (на пример, депозит по видување) не е помала од износот што треба да се плати по видување, дисконтиран од првиот датум на кој може да се побара исплата на износот.

Примена на финансиски средства и финансиски обврски кои меѓусебно се пребиваат со позиции на пазарни ризици или со кредитен ризик на другата договорна страна

- 48 Субјектот кој поседува класа на финансиски средства и финансиски обврски е изложен на пазарни ризици (како што е дефинирано во МСФИ 7) и на кредитен ризик (како што е дефинирано во МСФИ 7) на секоја од договорните страни. Доколку субјектот управува со таа класа на финансиски средства и финансиски обврски врз основа на неговата нето-изложеност било на пазарни ризици или на кредитен ризик, на субјектот му е дозволено да примени исклучок од овој МСФИ за мерење на објективната вредност. Таквиот исклучок му дозволува на субјектот да ја измери објективната вредност на класа на финансиски средства и финансиски обврски врз основа на цената што би се добила од продажба на нето-долгата позиција (на пример, средство) за изложеност на конкретен ризик или што би се платила за пренесување на нето- долгата позиција (на пример, обврска) за изложеност на конкретен ризик при уредна трансакција склучена помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење според тековни пазарни услови. Според тоа, субјектот треба да ја измери објективната вредност на групата на финансиски средства и финансиски обврски на начин кој е доследен со тоа како учесниците на пазарот би ја определиле цената на изложеност на нето-ризик на датумот на мерење.
- 49 На субјектот му е дозволено да го користи исклучокот од точка 48 само доколку субјектот ги прави сите од следниве:
- (а) управува со групата на финансиски средства и финансиски обврски врз основа на нето-изложеност на определен пазарен ризик (или ризици) на субјектот, или на кредитен ризик на конкретна договорна страна во согласност со документираното управување со ризик или стратегијата за вложување на субјектот;
 - (б) му обезбедува информации, на таква основа, на клучниот раководен персонал на субјектот во врска со групата на финансиски средства и финансиски обврски, како што е дефинирано во МСС 24 *Обелоденувања со поврзани страни*; и

МСФИ 13

- (в) има обврска, или избрал, да ги мери тие финансиски средства и финансиски обврски според објективна вредност во извештајот за финансиската состојба на крајот на секој известувачки период.
- 50 Исклучокот од точка 48 не се однесува на презентирањето на финансиските извештаи. Во некои случаи, основата за презентирање на финансиските инструменти во извештајот за финансиската состојба се разликува од основата за мерење на финансиските инструменти, на пример, доколку конкретниот МСФИ не бара или не дозволува финансиските инструменти да се презентираат на нето- основа. Во такви случаи, субјектот можеби ќе треба да ги распредели корекциите на ниво на портфолио (види точки 53–56) на поединечни средства или обврски кои ја сочинуваат групата на финансиски средства и финансиски обврски со кои се управува врз основа на нето-изложеноста на ризик на субјектот. Субјектот треба да ги прави таквите распределувања на разумна и доследна основа, со користење методологија што е соодветна за дадените околности.
- 51 Субјектот треба да донесе одлука во врска со сметководствената политика во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за да може да го користи исклучокот од точка 48. Субјектот кој го користи исклучокот треба да ја примени таа сметководствена политика, вклучувајќи ја и својата политика за распределување на корекциите за понуда-побарувачка (види точки 53–55) и корекции за кредитен ризик (види точка 56), доколку е применливо, доследно од период до период за конкретно портфолио.
- 52 Исклучокот од точка 48 се применува само на финансиски средства, финансиски обврски и други договори во рамките на делокругот на МСФИ 9 *Финансиски инструменти* (или МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*, доколку сè уште не се започнало со примена на МСФИ 9). Упатувањата на финансиски средства и финансиски обврски во точките 48–51 и 53–56 треба да се читаат како да се применуваат на сите договори во рамките на опфатот на, и да се евидентираат во согласност со, МСФИ 9 (или МСС 39, доколку сè уште не се започнало со примена на МСФИ 9), без разлика дали ги исполнуваат дефинициите за финансиски средства или финансиски обврски од МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*.

Изложеност на пазарни ризици

- 53 Кога се користи исклучокот од точка 48 за мерење на објективната вредност на класа на финансиски средства и финансиски обврски со кои се управува врз основа на нето-изложеноста на конкретен пазарен ризик (или ризици) на субјектот, субјектот треба да ја примени цената во опсегот на понуда-побарувачка која е најрепрезентативна на објективната вредност во околности на нето-изложеност на субјектот на тие пазарни ризици (види точки 70 и 71).
- 54 Кога се користи исклучокот од точка 48, субјектот треба да обезбеди дека пазарниот ризик (или ризици) на кои е изложен субјектот во рамките на таа класа на финансиски средства и финансиски обврски е суштински ист. На пример, субјектот не го комбинира ризикот од каматна стапка, кој е поврзан со финансиско средство, со ризикот на промена на цената на трговската стока, кој е поврзан со финансиската обврска, затоа што со тоа нема да се намали изложеноста на субјектот на ризик од каматна стапка или на ризик од промена на цената на трговската стока. Кога се користи исклучокот од точка 48, секој базичен ризик кој произлегува од параметри на пазарниот ризик кои не се идентични треба да биде земен предвид при мерењето на објективната вредност на финансиските средства и финансиските обврски во рамките на групата.
- 55 Слично на тоа, времетраењето на изложеноста на субјектот на конкретен пазарен ризик (или ризици) кој произлегува од финансиските средства и финансиските обврски треба да биде суштински исто. На пример, субјект кој користи дванаесетмесечен фјучерс-договор за готовински текови кој е поврзан со вредноста на дванаесетмесечна изложеност на ризик од каматна стапка според петгодишен финансиски инструмент во рамки на група, која се состои само од тие финансиски средства и финансиски обврски, ја мери објективната вредност на изложеноста на дванаесетмесечен каматен ризик според нето-основа, а преостанатата изложеност на ризик од каматна стапка (т.е. од 2 до 5 години) врз бруто-основа.

Кредитна изложеност од конкретна договорна страна

- 56 Кога се користи исклучокот од точка 48 за мерење на објективната вредност на класа на финансиски средства и финансиски обврски поради кои субјектот стапил во однос со конкретна договорна страна, субјектот треба да го вклучи ефектот на својата нето-изложеност на кредитниот ризик на таа договорна страна, или нето- изложеноста на другата договорна страна на кредитниот ризик на субјектот, во мерењето на објективната вредност, кога учесниците на пазарот би ги зеле предвид сите постоечки аранжмани со кои се намалува изложеноста на кредитен ризик во случај на неизвршување на плаќања (на пример, главен договор за порамнување со другата договорна страна

МСФИ 13

или договор кој бара размена на обезбедување по основ на нето-изложеност, на секоја од страните, на кредитниот ризик на другата страна). Мерењето на објективната вредност треба да ги одрази очекувањата на учесниците на пазарот во врска со веројатноста дека таквиот аранжман би бил правно спроведлив во случај на неизвршување на плаќања.

Објективна вредност при почетно признавање

- 57 Кога е стекнато средство или е преземена обврска во трансакција на размена за тоа средство или обврска, цената на трансакцијата е цената која е платена за стекнување на средството или која била добиена за преземање на обврската (*влезна цена*). Спротивно на тоа, објективната вредност на средството или на обврската е цената која би била добиена за продажба на средството или која би била платена за пренесување на обврската (*излезна цена*). Субјектот не секогаш ги продава средствата по цените што ги платил за нивно стекнување. Слично на тоа, субјектите не секогаш ги пренесуваат обврските по цени што тие ги добиле за преземање на обврските.
- 58 Во многу случаи, цената на трансакцијата ќе биде еднаква на објективната вредност (на пример, тоа би било случај тогаш кога, на датумот на трансакцијата, трансакцијата за купување на средството се случува на пазар на кој би било продадено средството).
- 59 При утврдување дали објективната вредност при почетно признавање е еднаква на цената на трансакцијата, субјектот треба да ги земе предвид факторите кои се специфични за трансакцијата и за средството или обврската. Точката Б4 опишува ситуации во кои цената на трансакцијата можеби не ја претставува објективната вредност на средството или на обврската при почетното признавање.
- 60 Доколку друг МСФИ бара од, или му дозволува на, субјектот почетно да измери средство или обврска според објективна вредност, и доколку цената на трансакцијата се разликува од објективната вредност, субјектот треба да ја признае резултирчката добивка или загуба во добивка или загуба, освен ако тој МСФИ не определува поинаку.

Техники за вреднување

- 61 **Субјектот треба да користи техники за вреднување кои се соодветни за дадените околности и за кои се достапни доволно податоци за мерење на објективната вредност, притоа со максимално користење на релевантни јасни инпути и со минимално користење на нејасни инпути.**
- 62 Целта на користење на техника за вреднување е да се процени цената според која би се случила уредна трансакција за продажба на средството или за пренесување на обврската помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење според тековни пазарни услови. Трите техники за вреднување кои имаат широка употреба се пазарниот пристап, *пристапот на набавна вредност* и прихидниот пристап. Главните аспекти на овие пристапи се резимирани во точките Б5–Б11. Субјектот, при мерењето на објективната вредност, треба да користи техники за вреднување кои се доследни на еден или на повеќе од тие пристапи.
- 63 Во некои случаи, соодветна ќе биде само една техника за вреднување (на пример, кога се вреднува средство или обврска со користење на котирани цени на активен пазар за идентични средства или обврски). Во други случаи ќе бидат соодветни повеќе техники за вреднување (на пример, во случај кога се вреднува единица која генерира готовина). Доколку се користат повеќе техники за вреднување за мерење на објективната вредност, резултатите (т.е. соодветните индикации на објективната вредност) треба да се вреднуваат со земање предвид на рационалноста на опсегот на вредности на кои упатуваат тие резултати. Мерењето на објективната вредност е точка во тој опсег која е најрепрезентативна на објективната вредност во дадените околности.
- 64 Доколку цената на трансакцијата е еднаква на објективната вредност при почетно признавање, и за мерење на објективната вредност во последователни периоди ќе се користи техника за вреднување која користи нејасни инпути, техниката за вреднување треба да биде подесена така што, во моментот на почетно признавање, резултатот од техниката за вреднување да биде еднаков на цената на трансакцијата. Подесувањето обезбедува дека техниката за вреднување ги одразува сегашните пазарни услови, и му помага на субјектот да утврди дали е потребна корекција на техниката за вреднување (на пример, можно е да постои карактеристика на средството или обврската која не е опфатена со техниката за вреднување). По почетното признавање, кога ја мери објективната вредност со користење на техника за вреднување или на техники кои користат нејасни инпути, субјектот треба да обезбеди дека тие техники за вреднување одразуваат јасни пазарни податоци (на пример, цена на слично средство или на обврска) на датумот на мерење.

МСФИ 13

- 65 Техниките за вреднување што се користат за мерење на објективната вредност треба доследно да се применуваат. Меѓутоа, соодветно е да се направи и промена на техниката за вреднување или на нејзината примена (на пример, промена во нејзиното пондерирање кога се користат повеќе техники за вреднување или кога има промена на корекцијата која се применува на техниката за вреднување) доколку промената резултира со мерење кое, еднакво или подобро, ја одразува објективната вредност во дадените околности. Ова би можело да биде случај доколку, на пример, се случи некој од следниве настани:
- (а) развој на нови пазари;
 - (б) станат достапни нови информации;
 - (в) информациите што биле претходно користени повеќе не се достапни;
 - (г) се подобрат техниките за вреднување; или
 - (д) се променат пазарните услови.
- 66 Измени кои се резултат на промена во техниката за вреднување или во нејзината примена треба да се евидентираат како промена во сметководствената проценка во согласност со МСС 8. Меѓутоа, обелоденувањата од МСС 8 поврзани со промена во сметководствената проценка не се бараат за измени кои резултираат од промена во техниката за вреднување или во нејзината примена.

Инпути во техниките за вреднување**Општи принципи**

- 67 **Техниките за вреднување кои се користат за мерење на објективната вредност треба максимално да користат релевантни јасни инпути и минимално да користат нејасни инпути.**
- 68 Примери за пазари на кои инпутите би можеле да бидат јасни за некои средства и обврски (на пример, финансиски инструменти) вклучуваат берзански пазари, дилерски пазари, брокерски пазари и пазари на кои вложувачите тргуваат директно помеѓу себе (види точка Б34).
- 69 Субјектот треба да избере инпути кои се доследни на карактеристиките на средството или на обврската кои би биле земени предвид од учесниците на пазарот во трансакција со такво средство или обврска (види точки 11 и 12). Во некои случаи, тие карактеристики резултираат со примена на корекција, како што е премија или дисконт (на пример, контролна премија или дисконт за малцинско учество). Меѓутоа, мерењето на објективната вредност не треба да вклучува премија или дисконт кој не е доследен на пресметковната единица во МСФИ кој го бара или го дозволува мерењето на објективната вредност (види точки 13 и 14). Премии или дисконти кои ја одразуваат големината како карактеристика на портфолиото на субјектот (конкретно, фактор на блокада кој ја коригира котираната цена на средството или обврската бидејќи вообичаениот дневен обем на тргување не е доволен да го апсорбира квантитетот кој е чуван од субјектот, како што е опишано во точка 80), наместо како карактеристика на самото средство или обврска (на пример, контролна премија кога се мери објективната вредност на контролирано учество) не се дозволени во мерењето на објективната вредност. Во сите случаи, доколку постои котирана цена на активен пазар (т.е. *влезни претпоставки од прво ниво*) за средство или обврска, субјектот треба да ја користи таа цена без корекција кога ја мери објективната вредност, со исклучокот кој е специфициран во точка 79.

Инпути кои се базираат на понудени и побарувани цени

- 70 Доколку средството или обврската кои се мерат според објективна вредност имаат понудена и побарувана цена (на пример, инпут од дилерски пазар), цената во рамките на опсегот на понудена и побарувана цена, која е најрепрезентативна на објективната вредност во дадените околности треба да се користи за мерење на објективната вредност, без разлика на тоа дали инпутот е категоризиран во рамките на хиерархијата на објективната вредност (т.е. влезни претпоставки од прво, второ или трето ниво; види точки 72–90). Употребата на понудените цени за позициите на средствата и на побаруваните цени за позициите на обврските е дозволена, но не е задолжителна.
- 71 Овој МСФИ не го забранува користењето на средна пазарна вредност за утврдување на цената, или на други техники за утврдување на цената кои се користат од учесниците на пазарот како практична мерка за мерење на објективните вредности во рамките на опсегот на понуда и побарувачка.

МСФИ 13

Хиерархија на објективната вредност

- 72 Со цел да се зголемат доследноста и споредливоста на мерењето на објективните вредности и на поврзаните обелоденувања, овој МСФИ утврдува хиерархија на објективната вредност која ги категоризира во три нивоа (види точки 76–90) инпутите кои се користат за техниките за вреднување кои, пак, се користат за мерење на објективната вредност. Хиерархијата на објективната вредност им дава највисок приоритет на котирани цени (некоригирани) на активни пазари за идентични средства или обврски (влезни претпоставки од прво ниво), а најнизок приоритет на нејасни инпути (*влезни претпоставки од трето ниво*).
- 73 Во некои случаи, инпутите што се користат за мерење на објективната вредност на средството или на обврската можат да се категоризираат во различно ниво на хиерархијата на објективната вредност. Во такви случаи, мерењето на објективната вредност се категоризира во целост во истото ниво на хиерархија на објективната вредност, како и инпутот на најниско ниво кој е значаен за целокупното мерење. Проценувањето на значајноста на определен инпут кон целокупното мерење бара расудување, земајќи предвид други фактори кои се специфични за средството или обврската. Корекциите, за да се направат мерења што се засновани на објективна вредност, како што се трошоците на продажба кога се мери објективната вредност намалена за трошоците на продажба, не треба да се земаат предвид кога се утврдува нивото на хиерархијата на објективната вредност во чии рамки се категоризира мерењето на објективната вредност.
- 74 Достапноста на релевантни инпути и нивната релативна субјективност би можеле да влијаат на изборот на соодветните техники за вреднување (види точка 61). Меѓутоа, хиерархијата на објективната вредност ги приоритизира инпутите за техниките за вреднување, а не самите техники за вреднување што се користат за мерење на објективната вредност. На пример, мерењето на објективната вредност што било развиено со користење на техника на сегашна вредност би можело да се категоризира во рамките на второ или трето ниво, зависно од инпутите кои се значајни за целокупното мерење и за нивото на хиерархијата на објективната вредност во чии рамки се категоризираат тие инпути.
- 75 Доколку јасен инпут бара коригирање со користење на нејасен инпут и таквото коригирање резултира со значително повисоко или пониско мерење на објективната вредност, резултирачкото мерење би било категоризирани во рамките на ниво 3 од хиерархијата на објективната вредност. На пример, доколку учесник на пазарот би го зел предвид ефектот од ограничувањето на продажбата на средството кога прави проценка на цената на тоа средство, субјектот би направил корекција на котираната цена за да го одрази ефектот од таквото ограничување. Доколку котираната цена е *инпут на второ ниво* и корекцијата е нејасен инпут кој е значаен за целокупното мерење, мерењето би било категоризирани во рамките на третото ниво на хиерархијата на објективната вредност.

Инпути на прво ниво

- 76 Инпутите на прво ниво се котирани цени (некоригирани) на активни пазари за идентични средства или обврски до кои субјектот има пристап на датумот на мерење.
- 77 Котираната цена на активен пазар го овозможува најсигурниот доказ за објективната вредност и треба да се користи без коригирање при мерењето на објективната вредност секогаш кога таа е достапна, освен како што е специфицирано во точка 79.
- 78 Инпут на прво ниво би бил достапен за многу финансиски средства и финансиски обврски, од кои некои може да се разменуваат на повеќе активни пазари (на пример, на различни берзи). Според тоа, акцентот во рамките на првото ниво се става на утврдувањето на двата од следниве елементи:
- (а) главниот пазар за средството или обврската или, во отсуство на главен пазар, најповолниот пазар за средството или обврската; и
 - (б) дали субјектот може да влезе во трансакција за средството или обврската по цената на тој пазар на датумот на мерење.
- 79 Субјектот не треба да прави корекција на инпутот на прво ниво, освен во следниве околности:
- (а) Кога субјектот чува голем број слични (но не идентични) средства или обврски (на пример, должнички хартии од вредност) кои се мерат според објективна вредност и е достапна котирана цена на активен пазар, но не е веднаш достапна за секое од тие средства или обврски поединечно (т.е. имајќи го предвид големиот број слични средства или обврски кои се чувани од субјектот, би било тешко да се добијат информации за цената за секое поединечно средство или обврска на датумот на мерење). Во тој случај, како практично средство, субјектот може да ја измери објективната вредност со употреба на алтернативен метод за утврдување на цената кој не зависи исклучиво од котирани цени

МСФИ 13

- (на пример, утврдување на цената со помош на матрица). Меѓутоа, употребата на алтернативен метод за утврдување на цената резултира со тоа мерењето на објективната вредност да се категоризира во пониско ниво на хиерархија на објективната вредност.
- (б) Кога котираната цена на активен пазар не ја претставува објективната вредност на датумот на мерење. Тоа би можело да биде случај доколку, на пример, се случат значајни настани (како што се трансакции на пазар на кој вложувачите директно тргуваат меѓу себе, тргување на брокерски пазар или јавни објавувања) по затворањето на пазарот но пред датумот на мерење. Субјектот треба да утврди и доследно да примени политика за идентификување на тие настани кои би можеле да влијаат на мерењето на објективните вредности. Меѓутоа, доколку котираната цена биде коригирана со новите информации, корекцијата ќе резултира со мерење на објективната вредност кое се категоризира во пониско ниво на хиерархија на објективната вредност.
- (в) Кога се мери објективната вредност на обврската или на сопствениот сопственички инструмент на субјектот со користење на котираната цена за идентична ставка со која се тргува како имот на активен пазар, а таа цена треба да се коригира за фактори кои се специфични за ставката или за средството (види точка 39). Доколку не се бара никаква корекција на котираната цена на средството, резултатот од мерењето на објективната вредност се категоризира во првото ниво од хиерархијата на објективната вредност. Меѓутоа, секоја корекција на котираната цена на средството резултира со мерење на објективната вредност кое се категоризира во пониско ниво на хиерархијата на објективната вредност.
- 80 Доколку субјектот чува позиција само во едно средство или обврска (вклучувајќи и позиција која се состои од голем број идентични средства или обврски, како што се поседување на финансиски инструменти) а со средството или обврската се тргува на активен пазар, објективната вредност на средството или на обврската треба да се измери во рамките на првото ниво со множење на котираната цена за поединечното средство или обврската и на количеството што е поседувано од субјектот. Тоа е случај дури и тогаш кога вообичаениот обем на дневно тргување на пазарот не е доволно да го апсорбира количеството што се чува, и давањето налози за продажба на позицијата во една трансакција би можело да влијае на котираната цена.
- Инпути на второ ниво**
- 81 Инпутите на второ ниво се инпути кои не се котирани цени кои се вклучени во прво ниво а кои се јасни за средството или обврската, било директно или индиректно.
- 82 Доколку средството или обврската има специфични (договорни) услови, инпутот на второ ниво мора да биде суштински јасен за целокупниот период на важноста на средството или обврската. Инпути на второ ниво ги вклучуваат следниве:
- (а) Котирани цени за слични средства или обврски на активни пазари.
- (б) Котирани цени за идентични или слични средства или обврски на пазари кои не се активни.
- (в) Инпути кои не се котирани цени, а кои се јасни за средството или обврската, на пример:
- (i) каматни стапки и криви на приноси кои се јасно видливи во интервали што вообичаено се објавуваат;
- (ii) променливости кои се подразбираат; и
- (iii) кредитни распони.
- (г) *Инпути кои се поткрепени од пазарот.*
- 83 Корекциите на инпутите од ниво 2 може да бидат различни зависно од факторите кои се специфични за средството или обврската. Тие фактори ги вклучуваат следниве:
- (а) состојбата на средството или неговата локација;
- (б) степените до кои инпутите се однесуваат на ставки кои се споредливи со средството или обврската (вклучувајќи ги и оние фактори што се опишани во точка 39); и
- (в) обемот или нивото на активност на пазарите на кои јасно се забележуваат инпутите.
- 84 Корекција на инпут на второ ниво која е значајна за целокупното мерење би можела да резултира со мерење на објективната вредност кое се категоризира во трето ниво од хиерархијата на објективната вредност, доколку корекцијата користи значајни инпути.

МСФИ 13

85 Точката Б35 ја опишува употребата на инпутите на второ ниво за определени средства и обврски.

Инпути на трето ниво

86 Инпутите на трето ниво се нејасни инпути за средството или обврската.

87 Нејасни инпути се користат за мерење на објективната вредност до степен до кој не се достапни релевантни јасни инпути, со што се дозволуваат ситуации во кои постои мала, или воопшто не постои, пазарна активност поврзана со средството или обврската на датумот на мерење. Меѓутоа, целта на мерењето на објективната вредност останува иста, т.е. излезна цена на датумот на мерење од перспектива на учесник на пазарот кој го чува средството или ја поседува обврската. Според тоа, нејасните инпути треба да ги одразуваат претпоставките што би ги користеле учесниците на пазарот кога ја определуваат цената на средството или на обврската, вклучувајќи и претпоставки во врска со ризикот.

88 Претпоставките во врска со ризикот го вклучуваат ризикот кој ѝ е својствен на конкретната техника за вреднување која се користи за мерење на објективната вредност (како што е модел за утврдување на цената) и ризикот кој им е својствен на инпутите кои се користат за техниката за вреднување. Мерење кое не вклучува корекција за ризик нема да претставува мерење на објективната вредност доколку учесниците на пазарот би ја вклучиле кога ја определуваат цената на средството или на обврската. На пример, можеби ќе биде потребно да се вклучи корекција за ризик тогаш кога постои значителна неизвесност во мерењето (на пример, кога се случило значајно намалување на обемот или на нивото на активност доколку се спореди со вообичаената пазарна активност за средството или обврската, или за слични средства или обврски, и притоа субјектот определит дека цената на трансакцијата или котираната цена не претставува објективна вредност, како што е опишано во точките Б37–Б47).

89 Субјектот треба да развива нејасни инпути со користење на најдобрите информации кои се достапни во дадените околности, што може да вклучува и сопствени податоци на субјектот. При развивањето на нејасни инпути, субјектот може да започне со сопствени податоци, но треба да ги коригира тие податоци доколку разумно расположливите податоци укажуваат на тоа дека други учесници на пазарот би користеле други податоци или доколку има нешто што е карактеристично за субјектот а што не им е достапно на другите учесници на пазарот (на пример, заемно дејство кое е специфично за субјектот). Субјектот не мора да вложува големи напори за да обезбеди информации во врска со претпоставките на учесниците на пазарот. Меѓутоа, субјектот треба да ги земе предвид сите информации во врска со претпоставките на учесниците на пазарот кои се разумно достапни. Нејасни инпути кои се развиени на начинот опишан погоре се сметаат за претпоставките на учесниците на пазарот и ја исполнуваат целта за мерење на објективната вредност.

90 Точката Б36 ја опишува употребата на инпути на трето ниво за определени средства или обврски.

Обелоденување

91 Субјектот треба да обелодени информации што ќе им помогнат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги проценат двата од следниве елементи:

(а) За средства и обврски за кои мерењето на објективната вредност се повторува или не се повторува во извештајот за финансиската состојба по почетното признавање, техниките за вреднување и инпутите што се користат во развивањето на тие мерења.

(б) За мерења на објективната вредност кои се повторуваат со користење на нејасни инпути (ниво 3), ефектот од мерењата врз добивката или загубата или врз севкупната добивка за периодот.

92 За да ги исполни целите од точка 91, субјектот треба да ги земе предвид сите од следниве елементи:

(а) нивото на детали кое е потребно за да се задоволат барањата за обелоденување;

(б) колку акцент да се стави на секое од разните барања;

(в) до кој степен треба да се направи сумирање или расчленување; и

(г) дали на корисниците на финансиските извештаи им се потребни дополнителни информации за да можат да ги проценат квантитативните информации кои се обелоденети.

Доколку обелоденувањата кои се овозможени во согласност со овој МСФИ и со други МСФИ не се доволни за исполнување на целите од точка 91, субјектот треба да обелодени дополнителни информации што се потребни за да се исполнат тие цели.

МСФИ 13

- 93 За да се исполнат целите од точка 91, субјектот треба да ги обелодени, како минимум, следниве информации за секоја класа на средства и обврски (види точка 94 за информации во врска со утврдувањето на соодветни класи на средства и обврски) кои се мерат според објективна вредност (вклучувајќи и мерења кои се засноваат на објективна вредност во рамките на делокругот на овој МСФИ) во извештајот за финансиската состојба по почетното признавање:
- (а) За мерења на објективната вредност кои се повторуваат и кои не се повторуваат, мерењето на објективната вредност на крајот на периодот на известување и, за мерења на објективната вредност кои не се повторуваат, причините за мерењето. Мерењата на објективната вредност на средства или обврски кои се повторуваат се оние што се бараат или се дозволени од други МСФИ во извештајот за финансиската состојба на крајот на секој известувачки период. Мерењата на објективната вредност на средства или обврски кои не се повторуваат се оние што се бараат или се дозволени од други МСФИ во извештајот за финансиската состојба во дадени околности (на пример, кога субјектот мери средство кое се чува за продажба според објективна вредност, намалено за трошоците на продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*, поради тоа што објективната вредност на средството, намалена за трошоците за продажба на тоа средство, е помала од неговата сметководствена вредност).
 - (б) За мерења на објективната вредност кои се повторуваат и кои не се повторуваат, нивото на хиерархија на објективната вредност во рамките на кое се категоризираат мерењата на објективната вредност во целост (ниво 1, 2 или 3).
 - (в) За средства и обврски кои се чуваат на крајот на периодот на известување а за кои се повторува мерењето на објективната вредност, износите на сите преноси помеѓу првото и второто ниво во хиерархијата на објективната вредност, причините за тие преноси и политиката на субјектот за утврдување на тоа кога се смета дека се случиле пренесувањата помеѓу нивоата (види точка 95). Пренесувањата помеѓу секое ниво треба да се обелоденат и образложат одвоено од пренесувањата од секое од нивоата.
 - (г) За мерења на објективната вредност кои се повторуваат и кои не се повторуваат а кои се категоризирани во второто и третото ниво од хиерархијата на објективната вредност, опис на техниката/ техниките за вреднување и на инпутите што се употребуваат во мерењето на објективната вредност. Доколку имало промена во техниката за вреднување (на пример, промена од пазарен пристап во приходен пристап или употребата на дополнителна техника за вреднување), субјектот треба да ги обелодени таа промена и причината (причините) зошто било направено тоа. За мерења на објективната вредност кои се категоризираат во третото ниво од хиерархијата на објективната вредност, субјектот треба да обезбеди квантитативни информации во врска со значајните нејасни инпути што се употребуваат во мерењето на објективната вредност. Субјектот нема обврска да создава квантитативни информации за да се усогласи со ова барање за обелоденување доколку субјектот нема развиено квантитативни нејасни инпути при мерењето на објективната вредност (на пример, кога субјектот користи цени од претходни трансакции или ценовни информации од трети лица без корекција). Меѓутоа, кога го прави ваквото обелоденување, субјектот не може да ги игнорира оние квантитативни нејасни инпути кои се значајни за мерењето на објективната вредност и кои му се разумно достапни на субјектот.
 - (д) За мерења на објективната вредност кои се категоризираат во ниво 3 од хиерархијата на објективната вредност, усогласување помеѓу почетните состојби и завршните состојби, со одвоено прикажување на промените што се случиле за време на периодот, кои можат да им се припишат на следниве нешта:
 - (i) Вкупни добивки или загуби за периодот во кој се признати во добивка или загуба, и линиската ставка (ставки) во добивка или загуба во кои таквите добивки или загуби се признати.
 - (ii) Вкупни добивки или загуби за периодот во кој се признати во останата сеопфатна добивка, и линиската ставка (ставки) во добивка или загуба во останата сеопфатна добивка во кои таквите добивки или загуби се признати.
 - (iii) Купувања, продажби, издавања и намирувања (секој од овој вид промени треба да се обелодени одвоено).
 - (iv) Износите на сите преноси во и надвор од трето ниво на хиерархијата на објективната вредност, причините за тие преноси и политиката на субјектот за утврдување на тоа кога се смета дека се случиле пренесувањата помеѓу нивоата (види точка 95). Пренесувањата во трето ниво треба да се обелоденат и образложат одвоено од пренесувањата надвор од трето ниво.

МСФИ 13

- (г) За мерења на објективните вредности кои се категоризираат во трето ниво од хиерархијата на објективната вредност, износот на вкупните добивки или загуби за време на периодот од (д)(i), кој е вклучен во добивка или загуба, што можат да им се припишат на промените во неосвоените добивки или загуби кои се однесуваат на тие средства и обврските што се чуваат на крајот на периодот на известување, и линиската ставка (ставка) во добивка или загуба во кои тие неосвоени добивки или загуби се признати.
- (е) За мерења на објективната вредност кои се повторуваат и кои не се повторуваат а кои се категоризирани во трето ниво од хиерархијата на објективната вредност, опис на процесите за вреднување што ги користел субјектот (вклучувајќи, на пример, како субјектот одлучува за своите политики и процедури за вреднување, и како ги анализира промените во мерењето на објективните вредности од еден во друг период).
- (ж) За мерења на објективната вредност кои се повторуваат а кои се категоризирани во трето ниво од хиерархијата на објективната вредност:
- (i) За сите такви мерења, наративен опис на чувствителноста на мерењето на објективната вредност на промени во нејасните инпути доколку промените во тие инпути кон друг износ би можеле да резултираат со значително повисоко или пониско мерење на објективната вредност. Доколку постојат меѓусебни односи помеѓу тие инпути и други нејасни инпути што се користат во мерењето на објективната вредност, субјектот треба, исто така, да даде опис на тие меѓусебни односи и како тие би можеле да го зголемат или намалат влијанието кое промените во нејасните инпути би можеле да го имаат врз мерењето на објективната вредност. За да се усогласи со тоа барање за обелоденување, наративниот опис на чувствителноста на промените во нејасни инпути треба да ги вклучува, како минимум, нејасните инпути кои се обелоденети со цел усогласување со условите од (г).
- (ii) За финансиски средства и финансиски обврски, доколку менувањето на еден или повеќе од нејасните инпути за да одразат разумно можни алтернативни претпоставки би довело до значителна промена на објективната вредност, субјектот треба да го посочи тој факт и да го обелодени влијанието на тие промени. Субјектот треба да обелодени на кој начин бил пресметан ефектот од промената која одразува разумно можна алтернативна претпоставка. За таа цел, значајноста треба да се процени во однос на добивката или загубата, и вкупните средства или вкупните обврски, или, кога промените во објективната вредност се признаваат во останата сеопфатна добивка, вкупниот капитал.
- (з) За мерења на објективната вредност кои се повторуваат и кои не се повторуваат, доколку најголемата и најдобра употреба на нефинансиско средство се разликува од неговата сегашна употреба, субјектот треба да го обелодени тој факт и зошто нефинансиското средство се употребува на начин кој се разликува од неговата најголема и најдобра употреба.
- 94 Субјектот треба да ги утврди соодветните класи на средства и обврски врз основа на следново:
- (а) природата, карактеристиките и ризиците на средството или обврската; и
- (б) нивото на хиерархија на објективната вредност во чии рамки се категоризира мерењето на објективната вредност.
- Бројот на класите можеби треба да биде поголем за мерења на објективни вредности кои се категоризираат во ниво 3 од хиерархијата на објективната вредност поради тоа што тие мерења имаат поголем степен на неизвесност и субјективност. Утврдувањето на соодветните класи на средства и обврски за кои треба бидат обезбедени обелоденувања во врска со мерењето на објективните вредности бара расудување. Класите на средства и обврски често ќе бараат поголем степен на расчленување отколку линиските ставки кои се презентирани во извештајот за финансиската состојба. Меѓутоа, субјектот треба да обезбеди доволно информации со кои ќе се овозможи усогласување на линиските ставки кои се презентирани во извештајот за финансиската состојба. Доколку друг МСФИ определи класа за средство или обврска, субјектот може да ја користи таа класа за обезбедување на обелоденувања што се бараат со овој МСФИ доколку таа класа ги исполнува барањата од оваа точка.
- 95 Субјектот треба да ја обелодени и доследно да ја следи својата политика за утврдување тогаш кога се смета дека се случиле преноси помеѓу нивоата на хиерархијата на објективната вредност во согласност со точка 93(в) и (д)(iv). Политиката во врска со временската динамика на признавање на пренесувањата треба да биде иста за преноси во нивоа и за преноси надвор од нивоа. Примери за политики со кои се утврдува временската динамика на преноси ги вклучуваат следниве:

МСФИ 13

- (а) Датумот на кој се случил настанот или промената во околностите кои го предизвикале преносот.
 - (б) Почетокот на периодот на известување.
 - (в) Крајот на периодот на известување.
- 96 Доколку субјектот донесе одлука за сметководствена политика за да го користи исклучокот од точка 48, субјектот треба да го обелодени тој факт.
- 97 За секоја класа на средства и обврски кои не се мерат според објективна вредност во извештајот за финансиската состојба, но за кои е обелоденета објективната вредност, субјектот треба да ги обелодени информациите што се бараат со точка 93(б), (г) и (з). Меѓутоа, од субјектот не се бара да обезбеди квантитативни обелоденувања во врска со значајни нејасни инпути што се користат во мерењето на објективните вредности кои се категоризирани во ниво 3 од хиерархијата на објективната вредност, како што се бара во точка 93(г). За такви средства и обврски, субјектот нема обврска да ги обезбеди другите обелоденувања што се бараат со овој МСФИ.
- 98 За обврска која се мери според објективна вредност и која се издава како обврска што е неодоива од кредитната поволност од трета страна, издавачот треба да го обелодени постоењето на таа кредитна поволност и дали е одразена во мерењето на објективната вредност на обврската.
- 99 Субјектот треба да ги презентира квантитативните обелоденувања што се бараат со овој МСФИ во табеларен формат, освен ако е посоодветно да се користи друг формат.

МСФИ 13

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ.

активен пазар	Пазар на кој трансакциите со средството или обврската се случуваат доволно често и во обем кој обезбедува информации за цените на континуирана основа.
пристап на набавна вредност	Техника за вреднување која го одразува трошокот што би бил потребен во моментот за да се замени капацитетот за услуга на средството (често се нарекува сегашен трошок за замена).
цена на влез	Цената која е платена за стекнување на средство или која е примена за преземање обврска во разменска трансакција.
цена на излез	Цената која би била добиена за продажба на средство или би била платена за пренос на обврска.
очекуван готовински тек	Просечна пондерирана веројатност (т.е. средна вредност на дистрибуцијата) на можните идни готовински текови.
објективна вредност	Цената која би била добиена за продажба на средство или би била платена за пренос на обврска во уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење.
највисока и најдобра употреба	Употребата на нефинансиско средство од страна на учесници на пазарот која би ја максимирала вредноста на средството или на класа на средства и обврски (на пример, деловно работење) во чии рамки би било користено средството.
приходен пристап	Техника за вреднување која ги конвертира идните износи (на пример, готовинските текови или приходи и расходи) во единствен тековен (т.е. дисконтиран) износ. Мерењето на објективната вредност се определува врз основа на вредноста што е укажана од сегашните пазарни очекувања во врска со тие идни износи.
инпути	Претпоставки што би биле користени од учесниците на пазарот при определувањето на цената на средството или обврската, вклучувајќи и претпоставки во врска со ризикот, како што се следниве: <p>(а) Ризик кој ѝ е својствен на определена техника за вреднување која се користи за мерење на објективната вредност (како што е модел за утврдување на цената); и</p> <p>(б) Ризик кој им е својствен на инпутите кои се користат за техниката за вреднување.</p> Инпутите можат да бидат јасни или нејасни.
Инпути на ниво 1	Котирани цени (некоригирани) на активни пазари за идентични средства или обврски до кои субјектот може да има пристап на датумот на мерење.
Инпути на ниво 2	Инпути кои не се котирани цени, кои се вклучени во ниво 1 а кои се јасни за средството или обврската, било директно или индиректно.
Инпути на ниво 3	Нејасни инпути за средството или обврската.
пазарен пристап	Техника за вреднување која користи цени и други релевантни информации кои се генерираат со пазарни трансакции со идентични или споредливи (т.е. слични) средства, обврски или класа на средства и обврски, како што е деловно работење.
инпути поткрепени од пазарот	Инпути кои првенствено се изведени од, или се поткрепени со, јасни пазарни податоци, со корелација или со други методи.
учесник на пазарот	Купувачи и продавачи на главен (или најповолен) пазар за средство или обврска

МСФИ 13

кои ги имаат сите од следниве карактеристики:

- (а) Тие се независни едни од други, т.е. не се поврзани страни како што е дефинирано во МСС 24, иако цената во трансакција помеѓу поврзаните страни може да се користи како инпут во мерењето на објективната вредност доколку субјектот има докази дека трансакцијата е реализирана според пазарни услови.
- (б) Тие се информирани, имаат разумно разбирање за средството или обврската и трансакцијата, со користење на сите расположливи информации, вклучувајќи и информации кои би можеле да се добијат со анализа и проценка на состојбата која се прави редовно и вообичаено.
- (в) Тие се способни да реализираат трансакција за средството или обврската.
- (г) Тие имаат волја да реализираат трансакција со средството или обврската, т.е. тие се мотивирани но не се под принуда ниту на друг начин приморани да ја реализираат трансакцијата.

најповолен пазар	Пазарот кој го максимира износот што би можел да се добие од продажба на средството или го минимизира износот што би можел да се плати за пренос на обврската, откако ќе се земат предвид трошоците за трансакција и трошоците за превоз.
ризик од неизвршување	Ризик дека субјектот нема да исполни обврска. Ризикот од неизвршување го вклучува, но не е ограничен само на, сопствениот кредитен ризик на субјектот.
јасни инпути	Инпути кои се развиени со користење на пазарни податоци, како што се јавно достапни информации во врска со стварни настани или трансакции, и кои ги одразуваат претпоставките што би биле користени од учесниците на пазарот кога ја определуваат цената на средството или на обврската.
уредна трансакција	Трансакција која претпоставува изложеност на пазарот во период што му претходи на датумот на мерење, со што се овозможуваат активности за продажба кои се редовни и вообичаени за трансакција со такви средства или обврски, не е присилна трансакција (на пример, принудна ликвидација или продажба во неволја).
главен пазар	Пазарот со најголем обем и ниво на активност за средството или обврската.
премија за ризик	Надомест што го бараат учесници на пазарот кои не се склони на ризик за тоа што ја прифаќаат неизвесноста која им е својствена на паричните текови на средството или обврската. Исто така се нарекува и „исправка за ризик“.
трошоци на трансакција	Трошоци на продажба на средството или обврската на главен (или најповолен) пазар за средството или обврската кои можат директно да се припишат на отуѓувањето на средството или на преносот на обврската и кои ги исполнуваат следниве два критериума: <ul style="list-style-type: none">(а) Тие директно произлегуваат од таа трансакција и суштински се нејзин дел.(б) Тие не би настанале за субјектот доколку не би била донесена одлуката за продажба на средството или за пренос на обврската (слично на трошоци на продажба, како што е дефинирано во МСФИ 5).
транспортни трошоци	Трошоци кои би настанале за превоз на средството од неговата сегашна локација до неговиот главен (или најповолен) пазар.
пресметковна единица	Ниво на кое средството или обврската се сумираат или расчленуваат во МСФИ за целите на признавање.
нејасни инпути	Инпути за кои не се достапни пазарни податоци и кои се развиени со користење на најдобрите достапни информации во врска со претпоставките што би биле користени од учесници на пазарот при определувањето на цената на средството или на обврската.

МСФИ 13

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ. Ја опишува примената на точките 1–99 и ја има истата важност како и другите делови од овој МСФИ.

- Б1 Расудувањата што се применуваат во различни ситуации на вреднување може да бидат различни. Овој додаток ги опишува расудувањата што би можеле да се применат тогаш кога субјектот ја мери објективната вредност во различни ситуации на вреднување.

Пристап на мерењето на објективната вредност

- Б2 Целта на мерењето на објективната вредност е да се процени цената според која би се одвивала уредна трансакција за продажба на средство или за пренос на обврска помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење, според сегашни пазарни услови. Мерењето на објективната вредност бара од субјектот да ги утврди сите од следниве елементи:
- (а) Конкретното средство или обврска кое е предмет на мерењето (доследно со неговата пресметковна единица).
 - (б) За нефинансиско средство, претпоставката за вреднување која е соодветна за мерењето (доследно на неговата најголема и најдобра употреба).
 - (в) Главниот (или најповолен) пазар за средството или обврската.
 - (г) Техниката (техниките) за вреднување кои се соодветни за мерењето, земајќи ја предвид расположливоста на податоците со кои се развиваат инпутите кои ги претставуваат проценките што би биле користени од учесниците на пазарот кога ја определуваат цената на средството или на обврската и нивоата во хиерархијата на објективната вредност во рамките на кои се категоризираат инпутите.

Претпоставка за вреднување на нефинансиски средства (точки 31–33)

- Б3 Кога се мери објективната вредност на нефинансиско средство кое се користи во комбинација со други средства како група (инсталирано или на друг начин приспособено на употребата), или во комбинација со други средства и обврски (на пример, деловно работење), ефектите од претпоставката за вреднување зависат од околностите. На пример:
- (а) Објективната вредност на средството би можела да биде иста доколку средството се користи на поединечна основа или во комбинација со други средства или со други средства и обврски. Ова би можело да биде случај доколку средството е деловно работење со кое учесниците на пазарот би продолжиле да работат. Во тој случај, трансакцијата би вклучувала вреднување на деловното работење во неговата целокупност. Употребата на средствата како група за продолжување на работењето на деловно работење би довела до заемни дејствија што би им биле достапни на учесниците на пазарот (т.е. заемни дејствија помеѓу учесниците на пазарот кои, според тоа, би влијаеле на објективната вредност на средството, било на поединечна основа или во комбинација со други средства или со други средства и обврски).
 - (б) Употребата на средството во комбинација со други средства или со други средства и обврски би можела да биде опфатена во мерењето на објективната вредност преку корекции на вредноста на средството кое се користи на поединечна основа. Тоа би можело да биде случај тогаш кога средството е машина и мерењето на објективната вредност се утврдува со користење на набљудувана цена за слична машина (која не е инсталирана ниту на друг начин приспособена за употреба), коригирано за трошоците за превоз и инсталација, така што мерењето на објективната вредност ги одразува сегашната состојба и локацијата на машината (инсталирана и приспособена за употреба).
 - (в) Употребата на средството во комбинација со други средства или со други средства и обврски би можела да биде опфатена во мерењето на објективната вредност преку претпоставките на учесниците на пазарот кои би биле користени за мерење на објективната вредност на средството. На пример, доколку средството е недовршено

МСФИ 13

производство на залихи кое е уникатно и учесниците на пазарот би ги претвориле залихите во готови производи, објективната вредност на залихите би претпоставиле дека учесниците на пазарот се стекнале, или ќе се стекнат, со специјализирана машина која е неопходна за претворање на залихите во готови производи.

- (г) Употребата на средството во комбинација со други средства или со други средства и обврски би можела да биде опфатена во техниката за вреднување која се користи за мерење на објективната вредност на средството. Тоа би можело да биде случај тогаш кога се користи метод на вишок на заработки во повеќе периоди за мерење на објективната вредност на нематеријално средство затоа што таа техника за вреднување конкретно го зема предвид придонесот што го имаат сите комплементарни средства и поврзаните обврски во групата во која би било користено такво нематеријално средство.
- (д) Во ситуации со поголеми ограничувања, кога субјектот користи средство во рамки на класа на средства, субјектот би можел да го измери средството според вредност која приближно одговара на неговата објективна вредност кога објективната вредност на класата на средства се распределува на поединечните средства на групата. Тоа би можело да биде случај доколку вреднувањето се однесува на реален имот и кога објективната вредност на подобрениот имот (т.е. на класа на средства) се распределува на средствата кои се негов составен дел (како што се земјиште и подобрувања).

Објективна вредност при почетно признавање (точки 57–60)

- Б4 При утврдувањето дали објективната вредност при почетното признавање е еднаква на цената на трансакцијата, субјектот треба да ги земе факторите кои се специфични за трансакцијата и за средството или обврската. На пример, цената на трансакцијата можеби не ја претставува објективната вредност на средството или обврската при почетно признавање доколку постои која било од следниве околности:
- (а) Трансакцијата е помеѓу поврзани страни, иако цената на трансакцијата помеѓу поврзани страни може да се користи како инпут во мерењето на објективната вредност доколку субјектот има доказ дека трансакцијата била спроведена според пазарни услови.
- (б) Трансакцијата се случува под принуда или продавачот е принуден да ја прифати цената на трансакцијата. На пример, тоа би било случај тогаш кога продавачот се соочува со финансиски тешкотии.
- (в) Пресметковната единица која е претставена преку цената на трансакцијата е различна од пресметковната единица за средството или обврската измерено според објективна вредност. На пример, тоа би можело да биде случај доколку средството или обврската кои се мерат според објективна вредност е само еден од елементите во трансакцијата (на пример, во деловна комбинација), или трансакцијата вклучува неназначени права и привилегии кои се мерат одвоено во согласност со друг МСФИ, или цената на трансакцијата ги вклучува трошоците на трансакцијата.
- (г) Пазарот на кој се случува трансакцијата е различен од главниот пазар (или најповолниот пазар). На пример, таквите пазари би можеле да се разликуваат доколку субјектот е дилер кој врши трансакции со клиенти на пазар на малопродажба, но главниот (или најповолен пазар) за трансакција на продажба е со други дилери на дилерскиот пазар.

Техники за вреднување (точки 61–66)**Пазарен пристап**

- Б5 Пазарниот пристап користи цени и други релевантни информации кои се генерираат во пазарни трансакции со идентични или споредливи (т.е. слични) средства, обврски или класа на средства и обврски, како што е деловно работење.
- Б6 На пример, техниките за вреднување кои се доследни со пазарниот пристап често користат коефициенти кои се изведени од збир на споредливи елементи. Коефициентите може да имаат различни опсези, при што за секој споредлив елемент има различен коефициент. Изборот на соодветниот коефициент во рамките на опсегот бара расудување и земање предвид на квалитативните и квантитативните фактори кои се специфични за мерењето.

МСФИ 13

- Б7 Техниките за вреднување кои се доследни на пазарниот пристап вклучуваат утврдување на цената со помош на матрица. Определувањето на цената со помош на матрица е математичка техника која првенствено се користи за вреднување на некои видови финансиски инструменти, како што се должнички хартии од вредност, без притоа да се потпира исклучиво на котирани цени за поединечните хартии од вредност, туку преку потпирање на односот што го имаат хартиите од вредност со други котирани хартии од вредност кои се користат како стандардно мерило.

Пристап на набавна вредност

- Б8 Пристапот на набавна вредност го одразува трошокот што би бил потребен во моментот за да се замени капацитетот за услуга на средството (често се нарекува сегашен трошок за замена).
- Б9 Од перспектива на продавач, како учесник на пазарот, цената која би била добиена за средството се заснова на трошокот што го има купувачот, како учесник на пазарот, за стекнување или за создавање заменско средство со споредлива корист, која е коригирана за застареност. Причината за тоа е што купувачот, како учесник на пазарот, не би платил повеќе за средството од износот со кој би го заменил капацитетот за давање услуга на тоа средство. Застареноста вклучува физичко влошување, функционална (технолошка застареност и економска (екстерна) застареност, и претставува поширок поим од амортизацијата за целите на финансиското известување (распределување на историскиот трошок). Во многу случаи се користи методот на сегашен трошок за замена за да се измери објективната вредност на материјалните средства кои се користат во комбинација со други средства или со други средства и обврски.

Приходен пристап

- Б10 Приходниот пристап ги претвора идните износи (на пример, парични текови или приходи и расходи) во единствен сегашен (т.е. дисконтиран) износ. Кога се користи приходен пристап, мерењето на објективната вредност ги одразува сегашните пазарни очекувања во врска со тие идни износи.
- Б11 Тие техники за вреднување ги вклучуваат, на пример, следниве:
- (а) техника за сегашна вредност (види точки Б12–Б30);
 - (б) модели за определување на цените на опции, како што е Black-Scholes-Merton формулата или биномален модел (т.е. модел на решетка) кои опфаќаат техники за сегашна вредност и ги одразуваат временската вредност и основната вредност на опцијата; и
 - (в) методот на вишок на приходи за време на повеќе периоди, кој се користи за мерење на објективната вредност на некои нематеријални средства.

Техники за сегашна вредност

- Б12 Точките Б13–Б30 ја опишуваат употребата на техниките за сегашна вредност за мерење на објективната вредност. Тие точки ставаат акцент на техниката на коригирање на дисконтната стапка и на техниката на *очекувани готовински текови* (очекувана сегашна вредност). Тие точки ниту ја пропишуваат употребата само на една посебна техника за сегашна вредност ниту ја ограничуваат употребата на техниките за сегашна вредност за мерење на објективната вредност само на техниките што се разгледуваат. Техниката за сегашна вредност која се користи за мерење на објективната вредност ќе зависи од фактите и околностите кои се специфични за средството или обврската која е предмет на мерење (на пример, дали на пазарот можат да се забележат цени на споредливи средства или обврски) и од расположливоста на доволно податоци.

Компоненти на мерењето на сегашната вредност

- Б13 Сегашната вредност (т.е. примената на приходен пристап) е алатка што се користи за поврзување на идните износи (на пример, готовинските текови или вредности) со сегашниот износ, со користење на дисконтна стапка. Мерењето на објективната вредност на средството или обврската со користење на техниката за сегашна вредност ги опфаќа сите од следниве елементи од перспектива на учесници на пазарот на датумот на мерење:
- (а) Проценка на идните готовински текови за средството или обврската кое се мери.
 - (б) Очекувања во врска со можните варијации во износите и временската динамика на готовинските текови кои претставуваат неизвесност што им е својствена на готовинските текови.

МСФИ 13

- (в) Временската вредност на парите, која е претставена од стапката на безризични монетарни средства кои имаат датуми на доспевање или времетраења што се поклопуваат со периодот на готовинските текови, и која не претставува ниту неизвесност од аспект на временската динамика ниту ризик од неизвршување на плаќањата од страна на имателот (т.е. безризична каматна стапка).
- (г) Цената за прифаќање на неизвесноста која е својствена за готовинските текови (т.е. *премија за ризик*).
- (д) Други фактори што би биле земени предвид од учесниците на пазарот во дадените околности.
- (ѓ) Во случај на обврска, ризикот од неизвршување кој се однесува на таа обврска, вклучувајќи го и сопствениот кредитен ризик на субјектот (т.е. на должникот).

Општи принципи

- Б14 Техниките за сегашна вредност се разликуваат според начинот на кој ги опфаќаат елементите од точка Б13. Меѓутоа, сите од следниве општи принципи ја регулираат примената на која било техника за сегашна вредност што се користи за мерење на објективната вредност:
- (а) Готовинските текови и дисконтните стапки треба да се одраз на претпоставките што би биле земени предвид од учесниците на пазарот при определувањето на цената на средството или обврската.
 - (б) Готовински текови и дисконтните стапки треба да ги земат предвид само оние фактори што му се припишуваат на средството или обврската кои се мерат.
 - (в) Со цел да се избегне двојно пресметување или испуштање на ефектите од факторите на ризик, дисконтните стапки треба да ги одразуваат претпоставките кои се доследни на претпоставките кои се својствени на готовинските текови. На пример, дисконтна стапка која изразува неизвесност во очекувањата во врска со идните неизвршувања на плаќања е соодветна доколку се користат договорни готовински текови на заеми (т.е. техника на коригирање на дисконтната стапка). Истата стапка не треба да се користи доколку се користат очекувани (т.е. со пондерирана веројатност) готовински текови (т.е. техника за очекувана сегашна вредност), затоа што очекуваните готовински текови веќе ги содржат претпоставките во врска со неизвесноста на идните неизвршувања на плаќања; наместо тоа, треба да се користи дисконтна стапка која е пропорционална на ризикот што им е својствен на очекуваните парични текови.
 - (г) Претпоставките во врска со готовинските текови и дисконтните стапки треба да бидат интерно доследни. На пример, номинални готовински текови, кои не го вклучуваат влијанието на инфлацијата треба да бидат дисконтирани според стапка која го вклучува влијанието на инфлацијата. Номиналната безризична каматна стапка го вклучува влијанието на инфлацијата. Реалните готовински текови, кои не го вклучуваат влијанието на инфлацијата, треба да се дисконтираат според стапка која го исклучува влијанието на инфлацијата. Слично на тоа, готовинските текови по оданочување треба да се дисконтираат со користење на дисконтна стапка по оданочување. Готовинските текови пред оданочување треба да се дисконтираат според стапка која е доследна на тие парични текови.
 - (д) Дисконтните стапки треба да бидат доследни на основните економски фактори на валутата во која се деноминирани готовинските текови.

Ризик и неизвесност

- Б15 Мерењето на објективната вредност со користење техники за сегашна вредност се прави во услови на неизвесност затоа што готовинските текови кои се користат се само проценки а не познати износи. Во многу случаи, и износот и временската динамика на готовинските текови се неизвесни. Дури и договорно определените износи, како што се исплати по основ на заем, се неизвесни доколку постои ризик од неизвршување на плаќања.
- Б16 Учесниците на пазарот генерално бараат надомест (т.е. премија за ризик) за тоа што ја прифаќаат неизвесноста која е својствена за готовинските текови на средството или обврската. Мерењето на објективната вредност треба да вклучува премија за ризик која го одразува износот што би го барале учесниците на пазарот како надомест за неизвесноста која им е својствена на готовинските текови. Во спротивно, мерењето нема веродостојно да ја прикажува објективната вредност. Во некои случаи

МСФИ 13

можеби ќе биде тешко да се утврди соодветната премија за ризик. Меѓутоа, степенот на тежина на таа задача сам по себе не е доволна причина за да се исклучи премија за ризик.

- Б17 Техниките за сегашна вредност се разликуваат во смисла на тоа како прават корекции за ризик, како и во видовите на готовински текови што ги користат. На пример:
- (а) Техниката за коригирање на дисконтната стапка (види точки Б18–Б22) користи дисконтна стапка која е коригирана за ризикот и договорни, ветени или најверојатни готовински текови.
 - (б) Методот 1 од техниката за очекувана сегашна вредност (види точка Б25) користи очекувани готовински текови кои се коригирани за ризикот, како и безризична стапка.
 - (в) Методот 2 од техниката за очекувана сегашна вредност (види точка Б26) користи очекувани готовински текови кои не се коригирани за ризикот како дисконтна стапка која е коригирана за премија за ризик што ја бараат учесниците на пазарот. Таа стапка се разликува од стапката што се користи во техниката за коригирање на дисконтна стапка.

Техника за коригирање на дисконтна стапка

- Б18 Техниката за коригирање на дисконтна стапка користи единствен збир од готовинските текови од опсег на можни проценети износи, било да се тоа договорни или ветени (како што е случај со обврзниците) или најверојатни готовински текови. Во сите случаи, тие готовински текови се условени од тоа да се случат определени настани (на пример, договорните или ветени готовинските текови за обврзница се условени од тоа да не се случи настан во кој должникот би имал неизвршување на плаќања). Дисконтната стапка која се користи во техниката за коригирање на дисконтна стапка е изведена од набљудуваните стапки на поврат за споредливи средства или обврски со кои се тргува на пазарот. Според тоа, договорните, ветени или најверојатни готовински текови се дисконтираат според набљудуваната или проценета пазарна стапка на таквите условени готовински текови (т.е. пазарна стапка на повратот).
- Б19 Техниката за коригирање на дисконтната стапка бара анализа на пазарните податоци за споредливи средства или обврски. Споредливоста се утврдува со земање предвид на природата на готовинските текови (на пример, дали готовинските текови се договорни или недоговорни и дали е веројатно дека би реагирале на сличен начин на промените на економските состојби), како и на други фактори (на пример, кредитна состојба, обезбедување, времетраење, одредби кои воведуваат ограничувања и ликвидност). Алтернативно, доколку едно споредливо средство или обврска не го одразува објективно ризикот што им е својствен на готовинските текови на средствата или на обврската кои се мерат, можно е да се изведе дисконтна стапка со користење податоци за неколку споредливи средства или обврски напредно со безризична крива на принос (т.е. со користење на пристапот на „надоградување“).
- В20 Како илустрација на пристапот на надоградување, да претпоставиме дека средството А е договорно право за добивање на $BE\ 800^1$ во една година (т.е. не постои временска неизвесност). Постои етаблиран пазар за споредливи средства а достапни се и информации во врска со тие средства, вклучувајќи и информации за цените. Кај тие споредливи средства:
- (а) Средството Б е договорно право за добивање на $BE\ 1,200$ во една година и има пазарна цена од $BE\ 1,083$. Затоа, имплицираната годишна стапка на поврат (т.е. едногодишната пазарна стапка на поврат) изнесува 10,8 проценти $[(BE1,200/BE1,083) - 1]$.
 - (б) Средството В е договорно право за добивање на $BE\ 700$ во две години и има пазарна цена од $BE\ 566$. Затоа, имплицитната годишна стапка на поврат (т.е. двегодишната пазарна стапка на поврат) изнесува 11,2 проценти $[(BE700/BE566)^{0.5} - 1]$.
 - (в) Сите три средства се споредливи во однос на ризикот (т.е. дисперзија на можните користи и кредитот).
- Б21 Врз основа на временската динамика на договорните плаќања што треба да бидат добиени за средството А, во однос на временската динамика за средството Б и средството В (т.е. една година за средството Б наспроти две години за средството В), се смета дека средството Б може повеќе да се спореди со средството А. Користејќи го договорното плаќање што треба да биде добиено за средството А ($BE800$) и едногодишната пазарна стапка која е изведена од средството Б (10,8 проценти), објективната вредност на средството А изнесува $BE722$ ($BE800/1,108$). Алтернативно, во отсуство на достапни пазарни информации за средството Б, едногодишната пазарна стапка би можела да се изведе од средството В со користење на пристапот на надоградување. Во тој случај,

¹ Во овој МСФИ монетарните износи се деноминирани во „монетарни единици (BE)“.

МСФИ 13

двегодишната пазарна стапка за средството В (11,2 проценти) би била коригирана на едногодишна стапка со користење на рочната структура на безризичната крива на принос. Можеби ќе бидат потребни дополнителни информации и анализи за да се утврди дали се исти премииите за ризик за едногодишни и за двегодишни средства. Доколку се определи дека премииите за ризик за едногодишни и за двегодишни средства не се исти, двегодишната пазарна стапка на поврат би била дополнително коригирана за таквиот ефект.

- B22 Кога техниката за коригирање на дисконтна стапка се применува на фиксни примања или плаќања, корекцијата за ризик која е својствена на готовинските текови на средството или обврската што се мери е вклучена во дисконтната стапка. Кај некои примени на техниката за коригирање на дисконтна стапка на готовински текови кои не се фиксни примања или плаќања, можеби ќе биде неопходна корекција на паричните текови за да се постигне споредливост со забележливото средство или обврска од кое се изведува дисконтната стапка.

Техника за очекувана сегашна вредност

- B23 Техниката за очекувана сегашна вредност користи, како почетна точка, збир на паричните текови кои го претставуваат просекот, кој е пондерирани за веројатност, на сите можни идни парични текови (т.е. очекувани парични текови). Резултирачката проценка е идентична со очекуваната вредност која, во статистичка смисла, дава пондерирани просек на можните вредности на дискретната случајна променлива со соодветните веројатности како пондери. Од причина што сите можни парични текови се пондерирани за веројатност, резултирачкиот очекуван паричен тек не е условен од тоа да се случи кој било настан (за разлика од паричните текови што се користат во техниката за коригирање на дисконтна стапка).

- B24 Кога донесуваат одлука за вложување, учесниците на пазарот кои не се склони на ризик можат да го земат предвид ризикот дека е можно стварните готовински текови да се разликуваат од очекуваните парични текови. Теоријата на портфолио прави разлика меѓу два вида ризици:

- (а) Несистематски ризик (кој може да се диверзифицира) и кој претставува ризик што е специфичен за конкретно средство или обврска.
- (б) Систематски ризик (кој не може да се диверзифицира), кој е заеднички ризик што е споделуван од средството или обврската со другите ставки во диверзифицирано портфолио.

Теоријата на портфолио смета дека, во состојба на пазарна рамнотежа, на учесниците на пазарот ќе им биде надоместено само за тоа што го прифаќаат системскиот ризик кој е својствен за готовинските текови. (На пазари кои се неефикасни или кои не се во рамнотежа, може да бидат достапни и други форми на поврат или надомест.)

- B25 Метод 1 на техниката за очекувана сегашна вредност ги коригира очекуваните готовински текови од средството за системски (т.е. пазарен) ризик така што ја одзема премијата за готовински ризик (т.е. очекувани готовински текови кои се коригирани за ризикот). Таквите очекувани готовински текови кои се коригирани за ризикот претставува готовински тек кој е извесен и кој се дисконтира според безризична каматна стапка. Готовински тек кој е извесен се однесува на очекуван готовински тек (според дефиницијата), коригиран за ризик на начин што учесникот на пазарот е рамнодушен кон разменувањето на сигурен готовински тек за очекуван готовински тек. На пример, доколку учесникот на пазарот е подготвен да размени очекуван готовински тек од ВЕ 1,200 за сигурен паричен тек од ВЕ 1,000, ВЕ 1,000 е еквивалент на извесноста за ВЕ 1,200 (т.е. ВЕ 200 би бил премија за готовински ризик). Во тој случај, учесникот на пазарот би бил рамнодушен во однос на средството што го чува.

- B26 Спротивно на тоа, методот 2 на техниката за очекувана сегашна вредност прави корекција за систематски (т.е. пазарен) ризик така што ја применува премијата за ризик на безризична каматна стапка. Според тоа, очекуваните готовински текови се дисконтираат по стапка која одговара на очекуваната стапка што е поврзана со готовинските текови кои се пондерирани за веројатност (т.е. очекувана стапка на поврат). Моделите што се користат за утврдување на цената на ризични средства, како што е моделот за утврдување на цената на капитални средства, може да се користат за проценка на очекуваната стапка на поврат. Од причина што дисконтната стапка која се користи во техниката за коригирање на дисконтна стапка е стапка на поврат, која се однесува на условени готовински текови, веројатно ќе биде поголема отколку дисконтната стапка што се користи во методот 2 на техниката за очекувана сегашна вредност, која претставува очекувана стапка на поврат која се однесува на очекуваните готовински текови или на готовинските текови кои се пондерирани за веројатност.

МСФИ 13

- B27 За да ги илустрираме методите 1 и 2, да претпоставиме дека едно средство има очекувани готовински текови од BE 780 во една година кои се определени врз основа на можните готовински текови и веројатности кои се прикажани подолу. Безризичната каматна стапка која се применува на готовински текови кои имаат времетраење од една година изнесува 5 проценти, додека систематската премија за ризик за средство со ист профил на ризик изнесува 3 проценти.

Можни готовински текови	Веројатност	Готовински текови кои се пондерирани за веројатност
BE500	15%	BE75
BE800	60%	BE480
BE900	25%	BE225
Очекувани парични текови		BE780

- B28 Во оваа едноставна илустрација, очекуваните готовински текови (BE 780) го претставуваат просекот што е пондерирани за веројатност од трите можни исходи. Во пореални ситуации, можно е да има значително повеќе можни исходи. Меѓутоа, кога се применува техниката за очекувана сегашна вредност, не е секогаш неопходно да се земаат предвид дистрибуциите на сите можни парични текови со користење на сложени модели и техники. Наместо тоа, може да се развијат ограничен број посебни сценарија и веројатности кои опфаќаат серија од можни готовински текови. На пример, субјектот би можел да користи реализирани готовински текови за некои релевантни минати периоди, коригирани за промени во околности кои последователно се случиле (на пример, промени кај екстерните фактори, вклучувајќи економски или пазарни услови, трендови во дејноста и конкуренцијата, како и промени во интерните фактори кои поконкретни влијаат на субјектот), земајќи ги предвид претпоставките на учесниците на пазарот.
- B29 Во теорија, сегашната вредност (т.е. објективната вредност) на готовинските текови на средствата е иста, без разлика дали е определена со користење на метод 1 или метод 2, на следниов начин:
- (а) Со користење на метод 1, очекуваните готовински текови се коригираат за систематски (т.е. пазарен) ризик. Во отсуство на пазарни податоци кои директно укажуваат на тоа кој би бил износот на корекцијата за ризик, таквата корекција би можела да се изведе од моделот за утврдување на цената на средството со користење на концептот на еквивалентни на извесност. На пример, корекцијата за ризик (т.е. премија за паричен ризик во износ од BE 22) би можела да се определи со користење на премија за систематски ризик од 3 проценти ($BE\ 780 - [BE\ 780 \times (1,05/1,08)]$), што резултира со очекувани готовински текови кои се коригирани за ризик во износ од BE758 (BE780 – BE22). BE758 е еквивалент на извесност за BE780 и се дисконтира според безризична каматна стапка (5 проценти). Сегашната вредност (т.е. објективната вредност) на средството е BE722 ($BE758/1,05$).
- (б) Со користење на метод 2, очекуваните готовински текови не се коригираат за систематскиот (т.е. пазарен) ризик. Наместо тоа, корекцијата за тој ризик е вклучена во дисконтната стапка. Затоа, очекуваните готовински текови се дисконтираат според очекуваната стапка на поврат од 8 проценти (т.е. 5 проценти на безризична каматна стапка плус 3 проценти премија за систематски ризик). Сегашната вредност (т.е. објективната вредност) на средството е BE722 ($BE780/1,08$).
- B30 Кога се користи техника за очекувана сегашна вредност за мерење на објективната вредност, може да се употреби или метод 1 или метод 2. Изборот на метод 1 или метод 2 ќе зависи од фактите и околностите кои се специфични за средството или обврската која се мери, степенот до кој се достапни доволно податоци и од расудувањата што се применети.

Примена на техники за сегашна вредност на обврски и на сопствени сопственички инструменти на субјектот кои не се чуваат од други страни како средства (точки 40 и 41)

- B31 Кога се користи техника за сегашна вредност за мерење на објективната вредност на средство кое не се чува од друга страна како средство (на пример, обврска за ставање надвор од употреба), субјектот, меѓу другите работи, треба да ги процени идните одливи на готовина кои учесниците на

МСФИ 13

пазарот очекуваат дека ќе се случат при исполнувањето на обврската. Таквите идни одливи на пари треба да ги вклучуваат очекувањата на учесниците на пазарот во врска со трошоците за исполнување на обврската и за надоместокот кој учесникот на пазарот би ја барал за преземање на обврската. Таквиот надомест го вклучува повратот што би го барал учесникот на пазарот за следново:

- (а) преземање на активноста (т.е. вредноста на исполнувањето на обврската; на пример, со користење на ресурсите што би можеле да се користат за други активности); и
- (б) преземање на ризикот кој е поврзан со обврската (т.е. премија за ризик која го одразува ризикот од тоа дека стварните одливи на пари би можеле да се разликуваат од очекуваните одливи на пари; види точка Б33).

Б32 На пример, нефинансиска обврска не содржи договорна стапка на поврат и не постои јасен пазарен принос за таа обврска. Во некои случаи, компонентите на повратот кој би го барале учесниците на пазарот е можно да не се разликуваат една од друга (на пример, кога се користи цена која би била наплатена од изведувач кој е трета страна врз основа на фиксен надомест). Во други случаи, субјектот треба одвоено да ги процени тие компоненти (на пример, кога ја користи цената која би била наплатена од изведувач, кој е трета страна, врз основа на трошок плус, поради тоа што изведувачот во тој случај не го сноси ризикот од идни промени на трошоците).

Б33 Субјектот може да вклучи премија за ризик во мерењето на објективната вредност на обврската или на сопствениот сопственички инструмент на субјектот кој не се чува од друга страна како средство на еден од следниве начини:

- (а) со коригирање на готовинските текови (т.е. како зголемување на износот на одлив на готовина); или
- (б) со коригирање на стапката која се користи за дисконтирање на идните парични текови на нивни сегашни вредности (т.е. како намалување на дисконтната стапка).

Субјектот треба да обезбеди дека не ги пресметува двојно или дека не ги пропушта корекциите за ризик. На пример, доколку проценетите готовински текови се зголемат со цел да се земе предвид надоместокот за преземање на ризикот кој е поврзан со обврската, дисконтната стапка не треба да се коригира за да го одразува тој ризик.

Инпути во техниките за вреднување (точки 67–71)

Б34 Примери за пазари на кои инпутите би можеле да бидат јасни за некои средства или обврски (на пример, финансиски инструменти) ги вклучуваат следниве:

- (а) *Берзански пазари.* Кај берзански пазар, заклучните цени се и лесно достапни и генерално ја одразуваат објективната вредност. Пример за ваков пазар е Берзата во Лондон.
- (б) *Дилерски пазари.* На дилерски пазар, дилерите се подготвени да тргуваат (или да купуваат или да продаваат за сопствена сметка), со што овозможуваат ликвидност така што го користат својот капитал за чување залиха од средствата за кои создаваат пазар. Типично понудени и побарувани цени (кои ја претставуваат цената по која дилерот е подготвен да купи и цената по која дилерот е подготвен да продаде, по тој редослед) се достапни од заклучните цени. Вонберзански пазари (за кои цените се објавуваат јавно) се дилерски пазари. Дилерски пазари, исто така, постојат за некои други средства и обврски, вклучувајќи некои финансиски инструменти, трговски стоки и физички средства (на пример, половна опрема).
- (в) *Брокерски пазари.* На брокерски пазар, брокерите се обидуваат да ги спојат купувачите со продавачите но не се подготвени да тргуваат за своја сметка. Со други зборови, брокерите не го користат својот капитал да чуваат залиха од средствата за кои создаваат пазар. Брокерот ги знае понудените и побаруваните цени на/од релевантните страни, но секоја од страните типично не е запознаена со ценовните барања на другата страна. Понекогаш се достапни цени на комплетирани трансакции. Брокерските пазари вклучуваат мрежи за електронска комуникација на кои се спојуваат налозите за купување и за продавање, како и пазари за комерцијален и за резиденцијален недвижен имот.
- (г) *Директни пазари на инвеститори кои се носители.* На пазар на инвеститори кои се носители, трансакциите, како иницијалните така и повторните продажби, се преговараат независно и без посредник. Информации за таквите трансакции може тешко да бидат јавно достапни.

МСФИ 13

Хиерархија на објективната вредност (точки 72–90)**Инпути на второ ниво (точки 81–85)**

Б35 Примери за инпути на второ ниво за определени средства и обврски ги вклучуваат следниве:

- (а) Свој на каматна стапка со примање на фиксна и плаќање на варијабилна камата кој се заснова на свој стапката на Лондонската меѓубанкарска понудена каматна стапка (LIBOR). Инпут на второ ниво би била свој стапката на LIBOR доколку таа стапка е јасна во интервалите на вообичаеното објавување за суштински целото времетраење на свопот.
- (б) Свој на каматна стапка со примање на фиксна и плаќање на варијабилна камата кој се заснова на крива на принос која е деноминирана во странска валута. Инпут на второ ниво би била свој стапката која се заснова на кривата на принос која е деноминирана во странска валута која е јасна во интервалите на вообичаеното објавување за суштински целото времетраење на свопот. Тоа би било случај кога времетраењето на свопот би било 10 години и кога таа стапка би била јасна во интервалите на вообичаеното објавување за период од 9 години, под услов дека секоја разумна екстраполација на кривата на приносот за годината 10 не е значајна за мерењето на објективната вредност на свопот во целина.
- (в) Свој на каматна стапка со примање на фиксна и плаќање на варијабилна камата кој се заснова на преференцијална каматна стапка на конкретната банка. Инпут на второ ниво би била преференцијалната каматна стапка на банката која е изведена со екстраполација, доколку екстраполираните вредности се поткрепени со јасни пазарни податоци, на пример, преку корелација со каматна стапка која е јасна суштински за целото времетраење на свопот.
- (г) Тригодишна опција за акции со кои се тргува на берза. Инпут на второ ниво би била имплицираната променливост на акциите која се изведува преку екстраполација до годината 3, кога се исполнети и двата од следниве услови:
- (i) Цените за едногодишни и двегодишни опции за акциите се јасни.
- (ii) Екстраполираната имплицирана променливост на тригодишна опција е поткрепена со јасни пазарни податоци за суштински целото времетраење на опцијата.

Во тој случај, имплицираната променливост би можела да се изведе со екстраполирање од имплицираната променливост на едногодишните и двегодишните опции на акциите кои се поткрепени со имплицираната променливост за тригодишни опции за акции на споредливи субјекти, под услов да е утврдена корелацијата на едногодишните и на двегодишните променливости.

- (д) Аранжман за лиценцирање. За аранжман за лиценцирање кој е стекнат во деловна комбинација и кој неодамна бил договорен со неповрзана страна од страна на стекнат субјект (страна во аранжманот за лиценцирање), инпут на ниво 2 би била стапката на тантиемата во договорот со неповрзаната страна на почетокот од аранжманот.
- (е) Залихи на готови производи во малопродажен објект. За залихи на готови производи кои се стекнати во деловна комбинација, инпут на второ ниво би била или цената за купувачите во малопродажба или цената за продавачи на мало на пазар за големопродажба, коригирана за разликите помеѓу состојбата и локацијата на ставката на залиха и споредливите (т.е. слични) ставки на залихи, така што мерењето на објективната вредност ја одразува цената што би била добиена во трансакција за продажба на залихите на друг продавач на мало со која би биле заокружени неопходните продажни активности. Во концептиска смисла, мерењето на објективната вредност ќе биде исто, без разлика дали се прават корекции за малопродажна цена (кон пониската вредност) или за големопродажна цена (кон повисоката вредност). Генерално, цената која бара најмал износ на субјективни корекции е онаа што треба да се користи за мерење на објективната вредност.
- (ж) Зграда која се чува и користи. Инпут на второ ниво би била цената по квадратен метар за зградата (коэффициент на вреднување) изведен од јасни пазарни податоци, на пример, коефициенти кои се изведени од цени на јасни трансакции со споредливи (т.е. слични) згради на слични локации.
- (з) Единица која генерира готовина. Инпут на второ ниво би бил коефициентот на вреднување (на пример, коефициент на заработка или приход или слично мерење на извршување) изведен од јасни пазарни податоци, на пример, коефициенти кои се изведени

МСФИ 13

од цени на јасни трансакции со споредливи (т.е. слични) деловни потфати, земајќи предвид оперативни, пазарни, финансиски и нефинансиски фактори.

Инпути на трето ниво (точки 86–90)

Б36 Примери за инпути на трето ниво за определени средства и обврски ги вклучуваат следниве:

- (а) *Долгорочен валутен своп.* Инпут на ниво 3 би била каматната стапка во специфицирана валута која не е јасна и која не е поткрепена со јасни пазарни податоци на вообичаени датуми на објавување, ниту на други датуми за суштински целото времетраење на валутниот своп. Каматните стапки кај валутен своп се стапките на свопот кои се пресметани од соодветните криви на приноси на релевантните држави.
- (б) *Тригодишна опција за акции со кои се тргува на берза.* Инпут на трето ниво би била историската променливост, т.е. променливоста за акции кои се изведени од историските цени на акциите. Историската променливост типично не е ги претставува моменталните очекувања на учесниците на пазарот во врска со идната променливост, дури и тогаш кога таа е единствената информација достапна за утврдување на цената на опцијата.
- (в) *Своп на каматна стапка.* Инпут на трето ниво би била средната општоприфатена (необврзувачка) цена на свопот која е развиена со користење податоци кои не се директно јасни и која не може на друг начин да биде поткрепена со јасни пазарни податоци.
- (г) *Обврска за ставање надвор од употреба која е преземена во деловна комбинација.* Инпут на трето ниво би била сегашната проценка со користење на сопствените податоци на субјектот за идните одливи на пари што ќе бидат платени за исполнување на обврската (вклучувајќи ги и очекувањата на учесниците на пазарот во врска со трошоците за исполнување на обврската и надоместокот што би го барал учесникот на пазарот за преземање на обврската за демонирање на средството), доколку нема разумно достапни информации што укажуваат на тоа дека учесниците на пазарот би користеле поинакви претпоставки. Таков инпут на трето ниво би се користел кај техника за сегашна вредност, заедно со други инпути, на пример, моментална безризична каматна стапка или безризична каматна стапка која е коригирана за ризик доколку ефектот од кредитната состојба на субјектот врз објективната вредност на обврската е одразен во дисконтната стапка наместо во проценката на идните одливи на пари.
- (д) *Единица која генерира пари.* Инпут на трето ниво би била финансиската прогноза (на пример, на парични текови или на добивка или загуба) која е развиена со користење на сопствените податоци на субјектот доколку не постојат разумно достапни информации кои укажуваат на тоа дека учесниците на пазарот би користеле поинакви претпоставки.

Мерење на објективната вредност кога обемот или нивото на активност на определено средство или обврска значително се намалил

Б37 Објективната вредност на средството или на обврската би можела да биде засегната тогаш кога се случило значително намалување на обемот или на нивото на активност за тоа средство или обврска во однос на нормалната пазарна активност за тоа средство или обврска (или за слични средства или обврски). За да утврди дали, врз основа на расположливите докази, се случило значително намалување на обемот или на нивото на активност за средството или обврската, субјектот треба да ги вреднува значајноста и релевантноста на факторите како што се следниве:

- (а) Мал број трансакции во изминатиот период.
- (б) Котирањата на цените не се развиени со користење на актуелни информации.
- (в) Котирањата на цените значително се разликуваат, како временски така и помеѓу чинителите на пазарот (на пример, некои брокерски пазари).
- (г) За индекси кои претходно биле во силна корелација со објективната вредност на средството или обврската докажано се покажува дека не се во корелација со неодамнешни индикации на објективната вредност на тоа средство или обврска.
- (д) Постои значително зголемување на имплицираните премии за ликвидносен ризик, приноси или индикатори за извршување (како што се стапки на доцнење или големини на загуби) за јасни трансакции или котирани цени кога ќе се спореди со проценката на

МСФИ 13

- субјектот на очекуваните парични текови, земајќи ги предвид сите расположливи пазарни податоци во врска со кредитниот ризик или друг ризик од неизвршување за средството или обврската.
- (г) Постои широк распон помеѓу куповната и продажната цена или значително зголемување на распонот помеѓу куповната и продажната цена.
 - (е) Постои значително намалување на активност, или постои отсуство на пазар за нови емисии (т.е. главен пазар) поврзани со средството или обврската или за слични средства или обврски.
 - (ж) Малку информации се јавно достапни (на пример, за трансакции кои се случуваат на пазари на кои вложувачите тргуваат директно помеѓу себе).
- Б38 Доколку субјектот заклучи дека имало значително намалување на обемот или на нивото на активност за средството или обврската во однос на вообичаената пазарна активност за средството или обврската (или слични средства или обврски), потребна е дополнителна анализа на трансакциите или на котираниите цени. Намалувањето на обемот или на нивото на активност само по себе не укажува дека цената на трансакцијата или котираната цена не ја претставува објективната вредност, ниту дека трансакцијата на тој пазар не е уредна. Меѓутоа, доколку субјектот утврди дека трансакцијата или котираната цена не ја претставува објективната вредност (на пример, можно е да има трансакции кои не се уредни), ќе биде неопходна корекција на трансакциите или на котираните цени доколку субјектот ги користи тие цени како основа за мерење на објективната вредност и таквата корекција би можела да биде значајна за мерењето на објективната вредност во целост. Корекции е можно, исто така, бидат неопходни во други околности (на пример, кога цената за слично средство бара да бидат направени значителни корекции со кои средството ќе биде споредливо со средството кое се мери, или кога цената е застарена).
- Б39 Свој МСФИ не пропишува методологија за правење значајни корекции на цени на трансакции или на котирани цени. Види точки 61–66 и Б5–Б11 за дискусија во врска со употребата на техниките за вреднување при мерењето на објективната вредност. Без разлика на техниката за вреднување која се користи, субјектот треба да вклучи соодветни корекции за ризик, вклучувајќи и премија за ризик која го одразува износот што би го барале учесниците на пазарот како надомест за неизвесноста која е својствена за паричните текови на средството или обврската (види точка Б17). Во спротивно, мерењето не ја прикажува веродостојно објективната вредност. Во некои случаи би можело да биде тешко да се утврди соодветното коригирање за ризик. Меѓутоа, тежината на таа задача сама по себе не е доволна основа за да се исклучи коригирањето за ризик. Коригирањето за ризик треба да одразува уредна трансакција помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење според сегашни пазарни услови.
- Б40 Доколку се случило значително намалување на обемот или на нивото на активност за средството или обврската, можеби би било соодветно да се промени техниката за вреднување или да се користат повеќе техники за вреднување (на пример, употреба на пазарен пристап и техника за сегашна вредност). Кога се определува тежината на индициите за објективна вредност, кои се резултат на употребата на повеќе техники за вреднување, субјектот треба да ја земе предвид разумноста на опсегот на мерењето на објективната вредност. Целта е да се утврди точката во тој опсег која е најрепрезентативна за објективната вредност според сегашни пазарни услови. Широк опсег на измерени објективни вредности може да биде индикација за тоа дека е неопходна дополнителна анализа.
- Б41 Дури и ако се случило значително намалување на обемот или на нивото на активност за средството или обврската, целта на мерењето на објективната вредност останува иста. Објективната вредност е цената што би била добиена за продажба на средството или платена за пренос на обврска во уредна трансакција (т.е., на пример, принудна ликвидација или продажба во неволја) помеѓу учесници на пазарот на датумот на мерење според сегашни пазарни услови.
- Б42 Проценувањето на цената според која учесниците на пазарот би биле подготвени да влезат во трансакција на датумот на мерење според сегашни пазарни услови, доколку се случило значително намалување на обемот или на нивото на активност за средството или обврската зависи од фактите и околностите на датумот на мерење и бара расудување. Намерата на субјектот да го чува средството или да ја намира или на друг начин да ја исполни обврската не е релевантно во мерењето на објективната вредност затоа што објективната вредност е мерење кое се заснова на пазарот, а не мерење кое се заснова на определен субјект.

МСФИ 13

Идентификување на трансакции кои не се уредни

Б43 Утврдувањето дали една трансакција е уредна (или не е уредна) е потешко доколку се случило значително намалување на обемот или на нивото на активност за средството или обврската во однос на вообичаената пазарна активност за средството или обврската (или слични средства или обврски). Во такви околности, не е соодветно да се заклучи дека сите трансакции на тој пазар не се уредни (т.е. принудна ликвидација или продажба во неволја). Околности кои можат да укажуваат дека трансакцијата не е уредна ги вклучуваат следниве:

- (а) Не постоела доволна изложеност на пазарот во периодот што му претходел на датумот на мерење, за да се овозможат активности поврзани со продажби, кои се редовни и вообичаени за трансакции кои вклучуваат такви средства или обврски според сегашни пазарни услови.
- (б) Редовниот и вообичаен период за активности за продажба завршил, но продавачот го понудил средството или обврската само на еден учесник на пазарот.
- (в) Продавачот е во, или блиску до, стечај или привремена управа (т.е. продавачот е во неволја).
- (г) Од продавачот се барало да направи продажба за да ги исполни регулаторните или законските обврски (т.е. продавачот е под принуда).
- (д) Цената на трансакцијата претставува екстремна вредност кога ќе се спореди со други скорешни трансакции за истото или за слично средство или обврска.

Субјектот треба да ги вреднува околностите за да утврди дали, врз основа на расположливите докази, трансакцијата е уредна.

Б44 Субјектот треба да ги земе предвид сите од следниве елементи кога ја мери објективната вредност или кога ги проценува премините за пазарен ризик:

- (а) Доколку доказите укажуваат на тоа дека трансакцијата не е уредна, субјектот треба да даде мала важност, или воопшто да не даде важност (во споредба со други индикации за објективна вредност) на таа цена на трансакцијата.
- (б) Доколку доказите укажуваат на тоа дека трансакцијата е уредна, субјектот треба да ја земе предвид цената на таа трансакција. Важноста што ќе ѝ се даде на цената на таа трансакција, кога ќе се спореди со други индикации за објективна вредност, ќе зависи од фактите и околностите, како што се следниве:
 - (i) Обемот на трансакцијата.
 - (ii) Споредливоста на трансакцијата со средството или обврската кои се мерат.
 - (iii) Временскиот период од датумот на трансакцијата до датумот на мерење.
- (в) Доколку субјектот нема доволно информации за да заклучи дали трансакцијата е уредна, субјектот треба да ја земе предвид цената на трансакцијата. Меѓутоа, таа цена на трансакција можеби нема да ја претставува објективната вредност (т.е. цената на трансакцијата не е задолжително единствената или примарна основа за мерење на објективната вредност или за проценување на премините за пазарен ризик). Кога субјектот нема доволно информации за да заклучи дали одредени трансакции се уредни, субјектот треба да им даде помала важност на тие трансакции во споредба со други трансакции за кои се знае дека се редовни.

Субјектот не мора да вложува големи напори за да утврди дали е уредна трансакцијата, но не треба да ги игнорира информациите кои се разумно достапни. Кога субјектот е страна во трансакција, се подразбира дека субјектот има доволно информации за да заклучи дали е уредна трансакцијата.

Користење на котирани цени кои се обезбедени од трети страни

Б45 Овој МСФИ не ја исклучува употребата на котирани цени кои се обезбедени од трети страни, како што се услуги за определување на цени или брокери, доколку субјектот определил дека котираните цени обезбедени од тие страни се развиени во согласност со овој МСФИ.

Б46 Доколку имало значително намалување на обемот или на нивото на активност за средството или обврската, субјектот треба да вреднува дали котираните цени кои се обезбедени од трети страни се развиени со користење на актуелни информации кои одразуваат редовни трансакции, или со техника за вреднување која ги одразува претпоставките на учесникот на пазарот (вклучувајќи и претпоставки во врска со ризикот). При определувањето на важноста на котираната цена како инпут

МСФИ 13

во мерењето на објективната вредност, субјектот им дава помала важност (во споредба со други индикации на објективна вредност кои ги одразуваат резултатите од трансакциите) на котациите кои не го одразуваат резултатот на трансакциите.

- Б47 Понатаму, природата на котацијата (на пример, дали котацијата е индикативна цена или е обврзувачка понуда) треба да биде земена предвид кога се определува важноста на расположливите докази, при што поголема важност им се дава на котациите кои се обезбедени од трети страни, кои претставуваат обврзувачки понуди.

МСФИ 13

Додаток В**Датум на стапување во сила и преодни одредби**

Овој додаток е составен дел на овие МСФИ и ја има истата важност како и другите делови на овие МСФИ.

- B1 Субјектот треба да го примени овој МСФИ за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот го применува овој МСФИ за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- B2 Овој МСФИ треба да се применува перспективно од почетокот на годишниот период во кој се применува за прв пат.
- B3 Барањата за обелоденувања од овој МСФИ не мора да се применуваат за споредбените информации кои се обезбедени за периоди што ѝ претходат на првата примена на овој МСФИ.
- B4 *Циклус на годишни подобрувања 2011–2013* година издаден во декември 2013 година ја измени точка 52. Субјектот треба да ја примени таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2014 година. Субјектот треба да ја примени таа измена перспективно од почетокот на годишниот период во кој за прв пат бил применет МСФИ 13. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ја применува таа измена за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- B5 МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 52. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 9.
- B6 МСФИ 16 *Лизинг*, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

МСФИ 14

Меѓународен стандард за финансиско известување 14
Регулирани временски разграничувања**Цел**

- 1 Целта на овој Стандард е да ги специфицира барањата за финансиско известување за *салда на Регулирани временски разграничувања* кои се појавуваат тогаш кога субјектот им овозможува добра или услуги на клиенти по цена и стапка која е предмет на *регулаторни ограничувања*.
- 2 За исполнување на оваа цел, Стандардот бара:
 - (а) ограничени промени на сметководствените политики што биле применувани во согласност со претходните општоприфатени сметководствени принципи (претходен *ОПСП*) за салда на *Регулирани временски разграничувања*, кои првенствено се однесуваат на презентирањето на овие сметки; и
 - (б) обелоденувања кои:
 - (i) ги идентификуваат и ги објаснуваат износите кои се признати во финансиските извештаи на субјектот а кои произлегуваат од регулаторните ограничувања; и
 - (ii) им помагаат на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат износот, времето и неизвесноста на идните готовински текови од сите салда на регулирани временски разграничувања кои се признати.
- 3 Барањата на овој Стандард му дозволуваат на субјектот, во рамките на својот опфат кога го усвојува МСФИ, да продолжи сметководствено да ги евидентира салдата на *регулираните временски разграничувања* регулирани временски разграничувања во своите финансиски извештаи во согласност со претходни општоприфатени сметководствени принципи (*ОПСП*), кои се предмет на ограничените измени наведени во точката 2 погоре.
- 4 Освен тоа, овој Стандард предвидува одредени исклучоци, или исклучоци од примена на барањата од другите стандарди. Сите специфицирани барања што се однесуваат на известување за салда на *Регулирани временски разграничувања*, како и сите исклучоци и исклучоци од барањата од другите стандарди што се однесуваат на тие салда, се содржани во овој Стандард наместо во тие други стандарди.

Опфат

- 5 На субјектот му е дозволено да ги применува барањата од овој Стандард во неговите *први финансиски извештаи во согласност со МСФИ* ако, и само ако, субјектот:
 - (а) **врши активности чии цени се регулирани; и**
 - (б) **во своите финансиски извештаи ги признал износите кои се квалификуваат како салда на Регулирани временски разграничувања, во согласност со неговите претходни општоприфатени сметководствени принципи.**
- 6 Субјектот треба да ги примени барањата од овој Стандард во неговите финансиски извештаи за последователни периоди, ако и само ако, во своите **први финансиски извештаи кои се во согласност со МСФИ ги признал салдата на регулираните временски разграничувања** регулирани временски разграничувања така што избрал да ги применува барањата од овој Стандард.
- 7 Овој Стандард не се однесува на други аспекти на сметководствено евидентирање од страна на субјекти кои вршат активности чии цени се регулирани. Со примена на барањата од овој Стандард, сите износи кои се дозволени или кои се бара да бидат признати како средства или обврски во согласност со други стандарди не треба да бидат вклучени во износите кои се класифицирани како салда на Регулирани временски разграничувања.
- 8 Субјект кој спаѓа во делокругот на овој Стандард, и кој избира да го применува овој Стандард, треба да ги примени сите негови барања на сите салда на Регулирани временски разграничувања кои произлегуваат од активностите на субјектот чии цени се регулирани.

МСФИ 14

Признавање, мерење, обезвреднување и отпишување**Привремен исклучок од точка 11 од МСС 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки**

- 9 Субјектот кој врши активности чии цени се регулирани и кој е опфатен со делокругот на овој Стандард, и кој избрал да го применува овој Стандард, треба да ги применува точките 10 и 12 од МСС 8 кога ги развива своите сметководствени политики за признавање, мерење, обезвреднување и отпишување на салда на Регулирани временски разграничувања.
- 10 Точките 11–12 од МСС 8 ги специфицираат изворите на барања и насоките кои раководството има обврска, или му е дозволено, да ги земе предвид кога развива сметководствена политика за определена ставка, доколку нема релевантен Стандард што се применува специфично на таа ставка. Овој Стандард му овозможува на субјектот да користи исклучок од примена на точката 11 од МСС во своите сметководствени политики за признавање, мерење, обезвреднување и отпишување на салда на Регулирани временски разграничувања. Следствено на тоа, на субјектите кои признаваат салда на Регулирани временски разграничувања, било како одделни ставки или како дел од сметководствената вредност на другите средства и обврски во согласност со нивните претходни општоприфатени сметководствени принципи, дозволено им е да продолжат да ги признаваат тие салда во согласност со овој Стандард преку исклучокот од точка 11 од МСС8, зависно од промените кои се однесуваат на презентирањето а кои се бараат со точките 18–19 од овој Стандард.

Продолжување на примената на постојните сметководствени политики

- 11 При првата примена на овој Стандард, субјектот треба да продолжи да ги применува своите сметководствени политики од претходните општоприфатени сметководствени принципи за признавање, мерење, обезвреднување и отпишување на салда на Регулирани временски разграничувања, освен за сите промени што се дозволени со точките 13–15. Меѓутоа, презентирањето на тие износи треба да биде во согласност со барањата за презентирање на овој Стандард, што може да бара промена на политиките за презентирање на субјектот од претходните општоприфатени сметководствени принципи (види точки 18–19).
- 12 Субјектот треба во наредните периоди доследно да ги применува политиките кои се воспоставени во согласност со точка 11, освен за сите промени кои се дозволени со точките 13–15.

Промени на сметководствените политики

- 13 Субјектот не треба да ги менува своите сметководствени политики за да започне со признавање на салдата на Регулирани временски разграничувања. Субјектот може да ги промени само своите сметководствени политики за признавање, мерење, обезвреднување и отпишување на салда на регулирани временски разграничувања доколку промената ги прави финансиските извештаи да бидат порелевантни за потребите на донесување економски одлуки на корисниците и не помалку веродостојни¹, или поверодостојни а не помалку релевантни на тие потреби. Субјектот треба да ги просудирелевантноста и веродостојноста со користење на критериумите од точка 10 од МСС 8.
- 14 Овој Стандард не ги иззема субјектите од примената на точките 10 или 14–15 од МСС 8 при промена на сметководствената политика. За да ја оправда промената на своите сметководствени политики за салда на регулирани временски разграничувања, субјектот треба да покаже дека промената ги приближува неговите финансиски извештаи поблиску до исполнување на критериумите од точка 10 од МСС 8. Меѓутоа, со промената не мора да се постигне целосна усогласеност со тие критериуми за признавање, мерење, обезвреднување и отпишување на салда на регулирани временски разграничувања.
- 15 Точките 13–14 се применуваат на промени што биле направени при првата примена на овој Стандард и на промени што биле направени во последователните периоди на известување.

¹ Во 2010 година, ОМСС ја замени *Рамката за подготовка и презентирање на финансиски извештаи* на КМСС, усвоена од ОМСС во 2001 година (*Рамката*) со *Концепциската рамка за финансиско известување (Концепциска рамка)*. Понимот „верно прикажување“, кој беше користен во *Концепциската рамка* издадена во 2010 година и кој, исто така, се користил и во ревидираната верзија на *Концепциската рамка* издадена во 2018 година, ги опфаќа главните карактеристики кои претходната *Рамка* ги нарекуваше „веродостојно“. Барањето од точка 13 од овој Стандард се заснова на барањата од МСС8, кој го задржува поимот „веродостојно“.

МСФИ 14

Однос со други стандарди

- 16 Секој конкретен исклучок, иземање или дополнителни барања кои се однесуваат на односот што го има овој Стандард со други стандарди се содржани во рамките на овој Стандард (види точки Б7–Б28). Во отсуство на секој таков исклучок, иземање или дополнителни барања, другите стандарди треба да се применуваат на салдата на регулирани временски разграничувања на ист начин како што се применуваат на средства, обврски, приходи и расходи кои се признати во согласност со другите стандарди.
- 17 Во некои ситуации можеби ќе треба да се примени друг Стандард на салда на регулирани временски разграничувања кои биле мерени во согласност со сметководствените политики на субјектот, кои се утврдени во согласност со точките 11–12 со цел тоа салдо да биде соодветно одразено во финансиските извештаи. На пример, субјектот можеби има активности чии цени се регулирани во странска земја за кои трансакциите и салдата на регулирани временски разграничувања се деноминирани во валута која не е функционалната валута на субјектот кој известува. Салдата на регулираните временски разграничувања и движењата на тие салда се преведуваат со примена на *СС 21 Ефекти од промените во странска валута*.

Презентирање**Промени во презентирањето**

- 18 Овој Стандард ги воведува барањата за презентирање што се наведени во точките 20–26, за салда на регулирани временски разграничувања кои се признаваат во согласност со точките 11–12. Кога се применува овој Стандард, салдата на регулираните временски разграничувања се признаваат во билансот на состојба како дополние на средствата и обврските кои се признаваат во согласност со други стандарди. Овие барања за презентирање го одвојуваат влијанието од признавањето на салда на регулирани временски разграничувања од барањата за финансиско известување кои се содржани во други стандарди.
- 19 Освен ставките кои се бара да бидат презентирани во билансот на состојба и во извештајот/извештаите за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка во согласност со МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи, субјектот кој го применува овој стандард треба да ги презентира сите салда на регулирани временски разграничувања и движењата на тие салда во согласност со точките 20–26.

Класифицирање на салдата на регулирани временски разграничувања

- 20 Субјектот треба да презентира одделни линиски ставки во билансот на состојба за:
- (а) вкупната состојба на сите активни салда на регулираните временски разграничувања ; и
 - (б) вкупната состојба на сите салда на обврски или капитал на регулираните временски разграничувања.
- 21 Кога субјектот презентира тековни и нетековни средства, и тековни и нетековни обврски, како одделни класификации во билансот на состојба, субјектот не треба да ги класифицира вкупните салда на регулирани временски разграничувања како тековни или нетековни. Наместо тоа, одделните линиски ставки што се бараат со точка 20 треба да бидат одвоени од средствата и обврските што се презентирани во согласност со други стандарди така што ќе се користат меѓузбирови кои се пресметани пред да бидат презентирани салдата на регулираните временски разграничувања.

Класификација на движењата на салдата на регулирани временски разграничувања

- 22 Субјектот треба да го презентира, во делот за останата сеопфатна добивка во рамките на извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, нето- движењето на сите салда на регулирани временски разграничувања за периодот на известување кој е поврзан со ставките кои се признати во останата сеопфатна добивка. Одделни линиски ставки треба да се користат за нето-движењата кои се поврзани со ставки кои, во согласност со други стандарди:

МСФИ 14

- (а) последователно нема да бидат рекласифицирани во добивка или загуба; и
- (б) последователно ќе бидат рекласифицирани во добивка или загуба тогаш кога ќе бидат исполнети посебни услови.
- 23 Субјектот треба да ги презентира во одделна линиска ставка во делот за добивка или загуба во рамките на извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, или во одделен извештај за добивка или загуба, преостанатите нето-движења на сите салда на регулирани временски разграничувања за периодот на известување, исклучувајќи ги притоа движењата кои не се одразени во добивка или загуба, како што се стекнатите износи. Оваа одделна ставка треба да биде одвоена од приходите и расходите што се презентирани во согласност со други стандарди со користење на меѓузбирови кои се пресметани пред нето-движењата на салдата на регулираните временски разграничувања.
- 24 Кога субјектот признава одложено даночно средство или одложена даночна обврска како резултат на признавање на салда на регулирани временски разграничувања, субјектот треба да ги презентира резултирачкото одложено даночно средство (обврска) и поврзаното движење кај тоа одложено даночно средство (обврска) со поврзаните салда на регулирани временски разграничувања и движењата на тие салда, наместо во збирот што е презентирани во согласност со МСС 12 *Даноци на добивка* за одложени даночни средства (обврски) и даночен расход (приход) (види точки Б9–Б12).
- 25 Кога субјектот презентира прекинатото работење или група за отуѓување во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*, субјектот треба да ги презентира сите поврзани салда на регулирани временски разграничувања и нето-движењата на тие салда, кога е применливо, со салдата на регулираните временски разграничувања и движењата на тие салда, наместо во рамките на групите за отуѓување или прекинати работења (види точки Б19–Б22).
- 26 Кога субјектот презентира заработка по акција во согласност со МСС 33 *Заработка по акција*, субјектот ја презентира дополнителната основна и разводнета заработка по акција, која се пресметува со користење на износите на заработка согласно барањата од МСС 33, но исклучувајќи ги притоа движењата на салдата на регулирани временски разграничувања (види точки В13–В14).

Обелоденување**Цел**

- 27 Субјектот кој избрал да го применува овој Стандард треба да обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците да ги проценат:
- (а) природата на регулаторните ограничувања, и ризиците поврзани со тие регулаторни ограничувања, кои ја определуваат цената (цените) што може да ги наплати субјектот од клиентите за добра или услуги кои тој ги овозможува; и
- (б) ефектите што ги имаат тие регулаторни ограничувања на неговата финансиска состојба, финансискиот резултат и готовинските текови.
- 28 Доколку кое било од обелоденувањата наведени во точките 30–36 не се сметаат за релевантни за исполнување на целта од точка 27, тие може да бидат изоставени од финансиските извештаи. Доколку обелоденувањата предвидени во согласност со точките 30–36 не се доволни за исполнување на целта од точка 27, субјектот треба да обелодени дополнителни информации кои се неопходни за исполнување на таа цел.
- 29 За да ја исполни целта за обелоденување од точка 27, субјектот треба да ги земе предвид сите од следниве:
- (а) нивото на детали кое е неопходно за да се задоволат барањата за обелоденување;
- (б) колкав акцент да се стави на секое од различните барања;
- (в) до кој степен да се прави групирање или расчленување; и
- (г) дали на корисниците на финансиските извештаи им се потребни дополнителни информации за да можат да ги проценат квантитативните информации кои се обелоденети.

МСФИ 14

Објаснување на активностите кои се предмет на регулаторни ограничувања

- 30 За да му се помогне на корисникот на финансиските извештаи во правењето проценка на природата на активностите на субјектот чии цени се регулирани, како и на ризиците што се поврзани со тие активности, субјектот треба, за секој вид активност, чија цена е регулирана, да обелодени:
- (а) краток опис на природата и степенот на активността чија цена е регулирана и природата на постапката за определување на регулирани цени;
 - (б) идентитетот на регулаторот (регулаторите) на цените. Доколку регулаторот на цените е поврзана страна (како што е дефинирано во МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни*), субјектот треба да го обелодени тој факт, заедно со објаснување на кој начин е поврзана страна;
 - (в) на кој начин идното надоместување на секоја класа (на пример, секој вид трошок или приход) на салда од средствата на регулирани временски разграничувања или анулирање на секоја класа на салда од обврските и капиталот на регулирани временски разграничувања е засегнато од ризици и неизвесност, на пример:
 - (i) ризик на побарувачка (на пример, промени во однесувањето на клиентите, достапноста на заменски извори на понуда или ниво на конкуренција);
 - (ii) регулаторен ризик (на пример, поднесување или одобрување на барање за утврдување на цена, или проценка на очекувани идни активности на регулаторот, од страна на субјектот); и
 - (iii) други ризици (на пример, валутен или други пазарни ризици).
- 31 Обелоденувањата кои се бараат со точка 30 треба да бидат дадени во финансиските извештаи директно во белешките или да бидат вградени во нив преку посочување од финансискиот извештај на некој друг извештај, како што е забелешка од раководството или извештај за ризик, кој им е достапен на корисниците на финансиските извештаи под исти услови како и финансиските извештаи и во исто време. Доколку информациите не се директно вклучени во финансиските извештаи, или не се вградени во нив преку посочување, финансиските извештаи ќе бидат нецелосни.

Објаснување на износите кои се признати

- 32 Субјектот треба да ја обелодени основата според која салдата на регулирани временски разграничувања се признаваат и опишуваат, и како тие се мерат на почетокот, и последователно, вклучително, како се прави проценка за надоместливост за салда на регулирани временски разграничувања и како се распределува секоја загуба поради обезвреднување.
- 33 За секој вид активност чии цени се регулирани, субјектот треба да ги обелодени следниве информации за секоја класа на салда на регулирани временски разграничувања:
- (а) Усогласување на сметководствената вредност на почетокот и на крајот од периодот во табеларен формат, освен ако не е посоодветен некој друг формат. Субјектот треба да примени расудување кога одлучува за потребното ниво на детали (види точки 28–29), но обично се релевантни следниве компоненти:
 - (i) износите што биле признати во сегашниот период во извештајот за финансиска состојба како салда на регулирани временски разграничувања;
 - (ii) износите што биле признати во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка кои се поврзани со салда што биле надоместени (понекогаш опишани како амортизирани) или анулирани во сегашниот период; и
 - (iii) други износи, кои се идентификувани одделно, што влијаеле на салдата на сметките одложени од регулатор, како што се обезвреднувања, ставки кои се стекнати или преземени во деловна комбинација, ставки кои се отугени или влијанија од промените на девизните курсеви или на дисконтните стапки;
 - (б) стапката на принос или дисконтната стапка (вклучувајќи и нулта стапка или опсег на стапки, кога е соодветно), кои се користат за да се одрази временската вредност на парите и кои се применливи на секоја класа на салда на регулирани временски разграничувања; и
 - (в) преостанатите периоди во кои субјектот очекува да ја поврати (или амортизира) сметководствената вредност на секоја класа салда од средствата на регулирани временски

МСФИ 14

- разграничувања или да ја анулира секоја класа на салда од обврските и капиталот на регулирани временски разграничувања.
- 34 Кога регулаторните ограничувања влијаат на износот и на периодот на расходот (приходот) за данок на добивка на субјектот, субјектот треба да го обелодени влијанието што го имаат регулаторните ограничувања на износите на сегашниот и на одложениот данок кој е признат. Освен тоа, субјектот треба одделно да ги обелодени сите салда на регулирани временски разграничувања кои се поврзани со оданочување и со поврзаното движење на тоа салдо.
- 35 Кога субјектот прави обелоденувања во согласност со МСФИ 12 *Обелоденување на учества во други субјекти* за учество во подружница, придружен субјект или заедничко вложување кои имаат активности чии цени се регулирани и за кои салдата на регулирани временски разграничувања се признати во согласност со овој Стандард, субјектот треба да ги обелодени износите што се вклучени за активните и за пасивните салда на регулирани временски разграничувања, како и нето-движењата на тие салда за учествата кои се обелоденети (види точки Б25–Б28).
- 36 Кога субјектот заклучил дека салдата на регулирани временски разграничувања повеќе не може да се надоместат или да се анулираат, тој треба да го обелодени тој факт, причината зошто повеќе не може да се надоместат или да се анулираат, и износот за кој се намалени салдата на сметките одложени од регулатор.

МСФИ 14

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на овој Стандард.

први финансиски извештаи според МСФИ	Први годишни финансиски извештаи во кои субјектот ги усвојува Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) со експлицитна и безрезервна изјава за усогласеност со МСФИ.
субјект кој за прв пат применува МСФИ	Субјект кој ги презентира своите први финансиски извештаи изготвени според МСФИ .
претходни општо-прифатени сметководствени принципи (ОПСП)	Сметководствената основа која субјектот кој за прв пат применува МСФИ ја користел непосредно пред да ги усвои МСФИ.
активности чии цени се регулирани	Активности на субјектот кои се предмет на регулаторни ограничувања .
регулаторни ограничувања	Рамка за определување на цените кои можат да бидат наплатени од клиентите за добра или услуги, и која е предмет на надзор и/или одобрување од регулатор на цените .
регулатор на цените	Надлежен орган кој е овластен со закон или регулатива да ја определува цената, или опсег на цени, која е обврзувачка за субјектот. Регулатор на цени може да биде и орган кој е трета страна или страна која е поврзана со субјектот, вклучувајќи го и управниот одбор на субјектот, доколку од тоа тело се бара, законски или со регулатива, да ги определува цените и во интерес на клиентите и со цел да се обезбеди целокупната финансиска одржливост на субјектот.
салда на регулирани временски разграничувања	Салдо на секој расход (или приход) кој нема да биде признат како средство или како обврска во согласност со други стандарди, но кој се квалификува за одложување затоа што е земен предвид, или се очекува да биде земен предвид, од регулаторот на цената во определувањето на цената (цените) кои можат да бидат наплатени од клиентите.

МСФИ 14

Додаток Б
Упатство за примена*Овој додаток е составен дел на овој Стандард.***Активности чии цени се регулирани**

- B1 Историски гледано, регулаторни ограничувања се применувале на сите активности на некој субјект. Меѓутоа, имајќи ги предвид стекнувањата, диверзификацијата и дерегулацијата, регулаторните ограничувања сега може да се применуваат само на еден дел од активностите на субјектот, што како резултат има и регулирани и нерегулирани активности. Овој Стандард се применува само на активностите чии цени се регулирани а кои се предмет на законски или регулаторни ограничувања преку активностите на регулаторот на цената, без разлика на видот на субјектот или дејноста на која ѝ припаѓа.
- B2 Субјектот не треба да го применува овој Стандард на активности кои се саморегулирани, т.е. активности кои не се предмет на рамката за определување на цените која е надгледувана и/или одобрувана од регулаторот на цената. Ова не го спречува субјектот да биде квалификуван за примена на овој Стандард тогаш кога:
- (а) раководното тело на субјектот или поврзана страна со субјектот определуваат цени кои се и во интерес на клиентите и со кои се обезбедува финансиска одржливост на субјектот во рамки на специфицирана рамка за определување на цените; и
 - (б) рамката е предмет на надгледување и/или одобрување од овластен орган кој е овластен со закон или регулатива.

Продолжување на постојните сметководствени политики

- B3 За целите на овој Стандард, салдо на регулирани временски разграничувања се дефинира како салдо на секои расходи (или приходи) кои нема да бидат признати како средства или обврска во согласност со други стандарди, но кои се квалификуваат за одложување поради тоа што се земени предвид, или се очекува да бидат земени предвид, од регулаторот на цената во определувањето на цената (цените) што можат да бидат наплатени од клиентите. Некои ставки на расходи (приходи) е можно да бидат надвор од регулираната цена (цени) затоа што, на пример, нивните износи не се очекува да бидат прифатени од регулаторот на цената или затоа што тие не спаѓаат во рамките на делокругот на регулаторните ограничувања. Следствено на тоа, таквата ставка се признава како приход или расход кога ќе настане, освен ако некој друг Стандард дозволува или бара таа да биде вклучена во сметководствената вредност на средството или обврската.
- B4 Во некои случаи, други стандарди јасно му забрануваат на субјектот да признава, во извештајот за финансиската состојба, салда на регулирани временски разграничувања што би можеле да бидат признати, било одделно или вклучени во рамки на други линиски ставки, како што се недвижности, постројки и опрема во согласност со сметководствени политики од претходните општоприфатени сметководствени принципи. Меѓутоа, во согласност со точка 11 на овој Стандард, субјектот кој ќе избере да го применува овој Стандард во своите први финансиски извештаи во согласност со МСФИ ќе го применува исклучокот од точка 11 од МСС 8 со цел да продолжи да ги применува своите сметководствени политики од претходните општоприфатени сметководствени принципи за целите на признавање, мерење, обезвреднување и опишување на салда на регулирани временски разграничувања. Таквите сметководствени политики може да ги вклучуваат, на пример, следниве практики:
- (а) признавање на активни салда на регулирани временски разграничувања на средства кога субјектот го има правото, како резултат на реални или очекувани активности на регулаторот на цената, да ја зголеми цената во идни периоди со цел да ги надомести своите одобрени трошоци (на пример, трошоците за кои се очекува дека ќе бидат надоместени со регулираната цена (цени));
 - (б) признавање, како средства и капитал и обврски салда на регулирани временски разграничувања, на износ што е еднаков на секоја загуба или добивка при отуѓување или повлекување како на ставките на недвижен имот, постројки и опрема така и на

МСФИ 14

- нематеријалните средства, за кои се очекува да бидат надоместени или анулирани преку идни цени;
- (в) признавање на пасивни салда на регулирани временски разграничувања кога субјектот има обврска, како резултат на реални или очекувани активности на регулаторот на цени, да ги намали цените за идни периоди со цел да ги анулира сите прекумерни надоместувања на дозволените трошоци (на пример, износи кои се поголеми од надоместливиот износ кој е специфициран од регулаторот на цени); и
 - (г) мерење на салда на регулирани временски разграничувања на недисконтирана основа или на дисконтирана основа која користи каматна или дисконтна стапка која е специфицирана од регулаторот на цени.
- Б5 Ова се примери за видови трошоци кои регулаторите на цени би можеле да ги дозволат кога одлучуваат за определување на цените и кои субјектот, поради тоа, може да ги признае во салда на регулирани временски разграничувања:
- (i) варијации во количината или куповните цени;
 - (ii) трошоци на одобрени иницијативи кои се однесуваат на „зелена енергија“ (над износите што се капитализираат како дел од трошокот за недвижности, постројки и опрема во согласност со МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема*);
 - (iii) прекумерни трошоци кои се индиректно припишани и кои се третираат како капитални трошоци за целите на регулаторните ограничувања (но кои не е дозволено, во согласност со МСС 16, да бидат вклучени во трошокот за набавка на ставка на недвижности, постројки и опрема);
 - (iv) трошоци за откажување на проект;
 - (v) трошоци за штета поради невреме; и
 - (vi) проценета камата (вклучувајќи и износи што се дозволени за финансиски средства кои се користат при изградба а кои на субјектот му овозможуваат принос на уплатен капитал, како и примени заеми).
- Б6 Салдата на регулирани временски разграничувања обично претставуваат временски разлики помеѓу признавањето на ставки на приходи или расходи за регулаторни цели и признавањето на тие ставки за цели на финансиско известување. Кога субјектот ќе ја промени сметководствената политика при премин кон МСФИ или при прва примена на нов или ревидиран стандард, можно е да произлезат нови или ревидирани временски разлики кои создаваат и нови или ревидирани салда на регулирани временски разграничувања. Забраната од точка 13 која му оневозможува на субјектот да ја промени својата сметководствена политика за да започне да ги признава салдата на регулирани временски разграничувања, не го забранува признавањето на новите или ревидираните салда на регулирани временски разграничувања кои се создадени поради други промени во сметководствените политики што се бараат со МСФИ. Ова е затоа што признавањето на салдата на регулирани временски разграничувања за такви временски разлики би требало да биде доследно со постојната политика на признавање која се применува во согласност со точка 11 и не би претставувало воведување на нова сметководствена политика. Слично на тоа, точка 13 не го забранува признавањето на салда на регулирани временски разграничувања кои произлегуваат од временските разлики што не постоеле непосредно пред датумот на премин кон МСФИ, но кои се доследни на сметководствените политики на субјектот кои се утврдени во согласност со точка 11 (на пример, трошоци за штета поради невреме).

Применливост на други стандарди

- Б7 Субјектот кој е опфатен со делокругот на барањата од овој Стандард, и кој избрал да го применува овој Стандард, треба да продолжи да ги применува своите сметководствени политики од претходните општоприфатени сметководствени принципи за признавање, мерење, обезвреднување и опишување на салда на регулирани временски разграничувања. Меѓутоа, точките 16–17 посочуваат дека, во некои ситуации, на салдата на регулирани временски разграничувања можеби ќе треба да се применуваат и други стандарди со цел тие да бидат соодветно одразени во финансиските извештаи. Следниве точки прикажуваат како некои други стандарди имаат однос со барањата од овој Стандард. Поконкретно, следниве точки ги појаснуваат конкретните исклучоци, и исклучоци од, други стандарди, како и дополнителни барања за презентирање и обелоденување кои се очекува дека ќе бидат применливи.

МСФИ 14

Примена на МСС 10 *Настани по периодот на известување*

- Б8 Субјектот можеби ќе треба да користи проценки и претпоставки при признавањето и мерењето на салда на регулирани временски разграничувања. За настани кои се случуваат помеѓу крајот на периодот на известување и датумот на кој финансиските извештаи се одобрени за издавање, субјектот треба да го примени МСС 10 за да утврди дали тие проценки и претпоставки треба да се коригираат за да ги одразуваат тие настани.

Примена на МСС 12 *Даноци на добивка*

- Б9 МСС 12 бара, со одредени ограничени исклучоци, субјектот да признае одложена даночна обврска и (под одредени услови) одложено даночно средство за сите временски разлики. Субјект кој дава услуги или нуди добра чии цени се регулирани треба да го примени МСС 12 на сите свои активности, вклучувајќи ги и оние негови активности чии цени се регулирани, за да може да се утврди износот на данокот на добивка кој треба да се признае.
- Б10 Кај некои шеми со регулирани цени, регулаторот на цени му дозволува или бара од субјектот да ги зголеми своите идни цени за да надомести некои, или сите, трошоци за данокот на добивка. Во такви околности, ова би можело да резултира со тоа субјектот да ги признава салдата на регулирани временски разграничувања кои се поврзани со данокот на добивка во извештајот за финансиската состојба, во согласност со неговите сметководствени политики кои се утврдени во согласност со точките 11–12. Со признавањето на овие салда на регулирани временски разграничувања кои се поврзани со данокот на добивка, субјектот би можел да создаде дополнителна привремена разлика поради која би бил признат дополнително одложениот износ на данок.
- Б11 Без оглед на барањата за презентирање и обелоденување од МСС 12, кога субјектот признава одложено даночно средство или одложена даночна обврска како резултат на признавање на салда на регулирани временски разграничувања, субјектот не треба да го вклучи таквиот одложен даночен износ во вкупното салдо на одложено даночно средство (обврска). Наместо тоа, субјектот треба да го презентира одложеното даночно средство (обврска) кое произлегува како резултат на признавањето на салда на регулирани временски разграничувања:
- (а) со линиските ставки што се презентирани за активните и за пасивните салда на регулирани временски разграничувања; или
 - (б) како одделна линиска ставка покрај поврзаните активни и пасивни салда на регулирани временски разграничувања.
- Б12 Слично на тоа, кога субјектот го признава движењето кај одложено даночно средство (обврска) кое настанува како резултат на признавање на салда на регулирани временски разграничувања, субјектот не треба да го вклучи движењето во тој одложен даночен износ во рамките на линиската ставка за даночен расход (приход) кој е презентирани во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка во согласност со МСС 12. Наместо тоа, субјектот треба да го презентира движењето кај одложеното даночно средство (обврска) кое настанува како резултат на признавањето на салда на регулирани временски разграничувања:
- (а) со линиските ставки што се презентирани во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка за движења на салдата на регулирани временски разграничувања; или
 - (б) како одделна линиска ставка покрај поврзаните линиски ставки што се презентирани во (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка за движења на салдата на регулирани временски разграничувања.

Примена на МСС 33 *Заработка по акција*

- Б13 Точка 66 од МСС 33 бара од некои субјекти да ја презентираат, во извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, основната и разводнетата заработка по акција, како за добивката или загубата од редовно работење така и за добивката или загубата која им се припишува на сопствениците на обични акции на матичното друштво. Освен тоа, точка 68 од МСС 33 бара од субјектот кој пријавува прекинато работење да ги обелодени основните и разводнетите износи по акција за прекинатото работење, било во извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка или во белешките.
- Б14 За секој износ на заработка по акција кој е презентирани во согласност со МСС 33, субјектот кој го применува овој Стандард треба да ги презентира дополнителните износи на основна и разводнетата заработка по акција кои се пресметани на ист начин, со тоа што тие износи не треба да бидат

МСФИ 14

вклучени во нето-движењето на салдата на *регулираните временски разграничувања*. Доследно на барањата од точка 73 од МСС 33, субјектот треба да ја презентира заработката по акција која се бара со точка 26 од овој Стандард на подеднакво истакнат начин, како и заработката по акција која се бара со МСС 33 за сите презентирани периоди.

Примена на МСС 36 Обезвреднување на средства

- B15 Точките 11–12 бараат од субјектот да продолжи да ги применува своите сметководствени политики од претходните општоприфатени сметководствени принципи за идентификување, признавање, мерење и анулирање на секое обезвреднување на неговите признати салда на регулирани временски разграничувања. Следствено на тоа, МСС 36 не се применува на одделни салда на регулирани временски разграничувања кои се признати.
- B16 Меѓутоа, МСС 36 би можел да бара од субјектот да направи тест за обезвреднување за единица која генерира готовина (ЕГГ), која вклучува салда на регулирани временски разграничувања. Овој тест би можел да се бара затоа што конкретната единица која генерира готовина содржи гудвил, или затоа што е идентификуван еден или повеќе индикатори за обезвреднување поврзани со единицата која генерира готовина а кои се опишани во МСС 36. Во такви ситуации, точките 74–79 од МСС 36 содржат барања за идентификување на надоместливиот износ и на сметководствената вредност на единицата која генерира пари. Субјектот треба да ги примени тие барања за да одлучи дали некое од салдата на регулирани временски разграничувања кои се признати се вклучени во сметководствената вредност на единицата која генерира готовина за целите на тестот за обезвреднување. Преостанатите барања од МСС 36 потоа треба да се применат на секоја загуба поради обезвреднување која е призната како резултат од овој тест.

Примена на МСФИ 3 Деловни комбинации

- B17 Основниот принцип на МСФИ 3 е дека стекнувачот на деловно работење ги признава стекнатите средства и преземените обврски според објективна вредност на датумот на стекнување. МСФИ 3 предвидува ограничени исклучоци од своите принципи за признавање и мерење. Точката B18 од овој Стандард содржи дополнителен исклучок.
- B18 Точките 11–12 бараат од субјектот да продолжи да ги применува своите сметководствени политики од претходните општоприфатени сметководствени принципи за признавање, мерење, обезвреднување и отпишување на салда на регулирани временски разграничувања. Следствено на тоа, доколку субјектот се стекне со деловно работење, тој треба, во своите консолидирани финансиски извештаи, да ги примени своите сметководствени политики утврдени во согласност со точките 11–12 за признавање и мерење на салдата на регулирани временски разграничувања на стекнувачот на датумот на стекнување. Салдата на регулирани временски разграничувања на стекнувачот треба да се признаат во консолидираните финансиски извештаи на стекнувачот во согласност со политиките на стекнувачот, без разлика на тоа дали стекнувачот ги признава тие салда во своите финансиски извештаи.

Примена на МСФИ 5 Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења

- B19 Точките 11–12 бараат од субјектот да продолжи да ги применува своите претходни сметководствени политики за признавање, мерење, обезвреднување и отпишување на салда на регулирани временски разграничувања. Следствено на тоа, барањата за мерење од МСФИ 5 не треба да се применуваат на салдата на регулирани временски разграничувања кои се признати.
- B20 Точка 33 од МСФИ 5 бара да биде презентирани еден износ за прекинати работења во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка. Без оглед на барањата од таа точка, кога субјектот кој избрал да го применува овој Стандард презентира прекинатото работење, тој, во рамките на ставките што се бараат со точка 33 од МСФИ 5, не треба да го вклучи движењето на салдата на регулирани временски разграничувања кое произлезло од активностите чии цени се регулирани на прекинатото работење. Наместо тоа, субјектот треба да го презентира движењето на салдата на регулирани временски разграничувања кое произлезло од активностите чии цени се регулирани на прекинатото работење:
- (а) во рамките на линиската ставка која е презентирана за движења на салдата на регулираните временски разграничувања кои се поврзани со добивка или загуба; или

МСФИ 14

- (б) како одделна линиска ставка покрај поврзаната линиска ставка која е презентирана за движења на салдата на регулираните временски разграничувања кои се поврзани со добивка или загуба.
- B21 Слично на тоа, без оглед на барањата од точка 38 од МСФИ 5, кога субјектот презентира група за отуѓување, субјектот не треба да го вклучува вкупниот износ на салда на Регулирани временски разграничувања на средства, капитал и обврски и кои се дел од групата за отуѓување, во рамките на линиските ставки што се бараат со точка 38 од МСФИ 5. Наместо тоа, субјектот треба да го презентира вкупниот износ на салда на Регулирани временски разграничувања на средства, капитал и обврски и кои се дел од групата за отуѓување:
- (а) во рамките на линиските ставки кои се презентирани за пасивни и за активни салда на регулирани временски разграничувања; или
- (б) како одделни линиски ставки покрај другите салда на регулирани временски разграничувања на средства, капитал и обврски.
- B22 Доколку субјектот избере да ги вклучи салдата на сметките одложени од регулатор и движењата на тие салда кои се однесуваат на групата за отуѓување или со прекинатото работење, во рамките на поврзаните ставки на салда на регулирани временски разграничувања, можеби ќе биде неопходно да ги обелодени одделно како дел од анализата на линиските ставки на салда на регулирани временски разграничувања кои се опишани во точка 33 од овој Стандард.

Примена на МСФИ 10 Консолидирани финансиски извештаи и МСС 28 Вложувања во придружени субјекти и заеднички вложувања

- B23 Точка 19 од МСФИ 10 бара „матичното друштво да подготви консолидирани финансиски извештаи со користење на единствени сметководствени политики за слични трансакции и други настани во слични околности“. Точка 8 од овој Стандард бара субјектот кој е опфатен со делокругот на овој Стандард, и кој избрал да го применува овој Стандард, да ги примени сите негови барања на сите салда на регулирани временски разграничувања кои произлегуваат од активностите на субјектот чии цени се регулирани. Следствено на тоа, доколку матичното друштво признава салда на регулирани временски разграничувања во своите консолидирани финансиски извештаи во согласност со овој Стандард, субјектот треба да ги примени истите сметководствени политики на салдата на сметките одложени од регулатор кои настануваат во сите негови подружници. Ова треба да се примени без разлика дали подружниците ги признале тие салда во своите финансиски извештаи.
- B24 Слично на тоа, точките 35–36 од МСС 28 бараат, при применувањето на методот на капитал, „финансиските извештаи на субјектот да бидат изготвени со користење на единствени сметководствени политики за слични трансакции и настани во слични околности“. Следствено на тоа, треба да се направат корекции со цел сметководствените политики за признавање, мерење, обезвредување и отпишување на салда на регулирани временски разграничувања на придружениот субјект или на заедничкиот потфат да се усогласат со оние на субјектот кој инвестира кога се применува методот на капитал.

Примена на МСФИ 12 Обелоденување на учества во други субјекти

- B25 Точка 12(д) од МСФИ 12 бара од субјектот да ја обелодени, за секоја од неговите подружници кои имаат малцински учества што се материјално значајни за субјектот кој известува, добивката или загубата која била распределена на малцинските учества на подружницата за време на периодот на известување. Субјектот кој признава салда на регулирани временски разграничувања во согласност со овој Стандард треба да го обелодени нето-движењето на салдата на регулирани временски разграничувања, кое е вклучено во износите што треба да бидат обелоденети според точка 12 (д) од МСФИ 12.
- B26 Точка 12(е) од МСФИ 12 бара од субјектот да обелодени, за секоја од неговите подружници кои имаат малцински учества што се материјално значајни за субјектот кој известува, резимираните финансиски информации во врска со подружницата, како што е специфицирано во точка Б10 од МСФИ 12. Слично на тоа, точка 21(б)(ii) од МСФИ 12 бара од субјектот да обелодени, за секој заеднички потфат придружен субјект кои се материјално значајни за субјектот кој известува, резимираните финансиски информации како што е специфицирано во точките Б12–Б13 од МСФИ 12. Точка Б16 од МСФИ 12 ги специфицира резимираните финансиски информации коишто субјектот

МСФИ 14

има обврска да ги обелодени за сите други придружни субјекти и заеднички потфати кои поединечно не се материјално значајни во согласност со точка 21(в) од МСФИ 12.

- Б27 Освен информациите кои се специфицирани во точките 12, 21, Б10, Б12-Б13 и Б16 од МСФИ 12, субјектот кој признава салда на регулирани временски разграничувања во согласност со овој Стандард треба, исто така, да ги обелодени вкупните салда на регулирани временски разграничувања на средствата, вкупните салда на регулирани временски разграничувања на капиталот и обврските и нето-движењата на тие салда, поделени по износите кои се признати во добивка или загуба и износите кои се признати во останата сеопфатна добивка, за секој субјект за кој се бараат обелоденувања во согласност со МСФИ 12.
- Б28 Точка 19 од МСФИ 12 ги специфицира информациите коишто субјектот има обврска да ги обелодени тогаш кога субјектот признава добивка или загуба при загуба на контрола на подружницата, пресметани во согласност со точка 25 од МСФИ 10. Освен информациите што се бараат според точка 19 од МСФИ 12, субјектот кој избира да го применува овој Стандард треба да го обелодени делот од таа добивка или загуба што може да се припише на отпишување на салда на регулирани временски разграничувања во поранешната подружница на датумот на кој е загубена контролата.

МСФИ 14

Додаток В**Датум на стапување во сила и преодни одредби**

Овој додаток е составен дел на овој Стандард.

Датум на стапување во сила и преодни одредби**Датум на стапување во сила**

- В1 Субјектот треба да го примени овој Стандард доколку неговите први годишни финансиски извештаи во согласност со МСФИ се однесуваат на период кој започнува на или по 1 јануари 2016 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард во своите први годишни финансиски извештаи во согласност со МСФИ, тој треба да го обелодени тој факт.

МСФИ 15

**Меѓународен стандард за финансиско известување 15
Приходи од договори со купувачи****Цел**

- 1 Целта на овој Стандард е да ги воспостави принципите што треба да ги применува субјектот за да им дава корисни информации на корисниците на финансиските извештаи во врска со природата, износот, периодот и неизвесноста на приходите и готовинските текови што произлегуваат од договор со купувач.

Исполнување на целта

- 2 За да се исполни целта од точка 1, основниот принцип на овој Стандард е дека субјектот треба да го признае приходот за да го прикаже преносот на ветените добра или услуги на купувачите во износ кој го одразува надоместокот на кој субјектот очекува да има право во замена за тие добра или услуги.
- 3 Субјектот треба да ги земе предвид условите на договорот и сите релевантни факти и околности кога го применува овој Стандард. Субјектот треба да го применува овој Стандард, вклучувајќи користење на сите практични средства, доследно на договори кои имаат слични карактеристики и во слични околности.
- 4 Овој Стандард го специфицира сметководственото евидентирање на поединечен договор со купувач. Сепак, како практично средство, субјектот може да го примени овој Стандард и на портфолио на договори (или облигации за извршување) со слични карактеристики доколку субјектот разумно очекува дека ефектите врз финансиските извештаи од примената на овој Стандард на портфолиото на договори нема материјално значајно да се разликува од примената на овој Стандард на поединечни договори (или обврски за извршување) во рамките на тоа портфолио. Кога го евидентира портфолиото, субјектот треба да користи проценки и претпоставки кои ги одразуваат големината и составот на портфолиото.

Опфат

- 5 Субјектот треба да го применува овој Стандард на сите договори со купувачи, освен на следниве:
- (а) договори за наем кои се во делокругот на МСФИ 16 *Лизинг*;
 - (б) договори кои се во делокругот на МСФИ 17 *Договори за осигурување*. Сепак, субјектот може да избере да го применува овој Стандард на договори за осигурување чија главна цел е вршење услуги за фиксен надомест во согласност со точка 8 од МСФИ 17;
 - (в) финансиски инструменти и други договорни права или обврски кои се во делокругот на МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*, МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*, МСС 27 *Поединечни финансиски извештаи* и МСС 28 *Инвестиции во придружени субјекти и заеднички потфати*; и
 - (г) немонетарни размени помеѓу субјекти во иста област на деловно работење со цел да се овозможат продажби на купувачи или на потенцијални купувачи. На пример, овој Стандард не би се применувал на договор склучен помеѓу две нафтени компании кои се договориле да разменуваат нафта за да можат навремено да ја намират побарувачката на своите купувачи на специфицирани различни локации.
- 6 Субјектот треба да го применува овој Стандард на договор (освен на договор кој е наведен во точка 5) само доколку другата страна во договорот е купувач. Купувач е страна која склучила договор со субјектот за купопродажба на добра или услуги кои се резултат на вообичаените активности на субјектот во замена за надомест. Другата страна во договорот нема да може да се нарече купувач доколку, на пример, таа склучила договор со субјектот да учествува во активност или процес во кој договорните страни ги споделуваат ризиците и користите кои произлегуваат од активността или процесот (како што е аранжман за заеднички развој на средство), наместо да го купи излезниот производ кој е резултат на вообичаените активности на субјектот.
- 7 Договор со купувачот може делумно да спаѓа во опфатот на овој Стандард, а делумно и во делокругот на други стандарди кои се наведени во точка 5.

МСФИ 15

- (а) Доколку другите Стандарди специфицираат како да се одвои и/или почетно да се мери еден или повеќе делови од договорот, тогаш субјектот треба прво да ги примени барањата за одвојување и/или мерење од тие стандарди. Субјектот треба да го исклучи од *цената на трансакцијата* износот на делот (или деловите) на договорот кои почетно се мерат во согласност со други стандарди и треба да ги примени точките 73–86 за да го алоцира износот на цената на трансакцијата кој преостанал (доколку го има) на секоја објекција за извршување во рамките на опфатот на овој Стандард и на сите други делови од договорот кои се идентификувани во точка 7(б).
- (б) Доколку другите Стандарди не специфицираат како да се одвојат и/или почетно да се измерат еден или повеќе делови од договорот, субјектот треба да го примени овој Стандард за го одвои и/или почетно да го измери делот (или деловите) на договорот.
- 8 Овој Стандард специфицира како се евидентираат дополнителните трошоци за обезбедување договор со купувач и трошоците што настанале за исполнување на договорот со купувач, доколку тие трошоци не се во опфатот на друг Стандард (види точки 91–104). Субјектот треба да ги примени тие точки само на трошоците кои настанале и кои се однесуваат на договор со купувач (или на дел од тој договор), кој е во рамките на опфатот на овој Стандард.

Признавање

Идентификување на договор

- 9 Субјектот треба да евидентира договор со купувач кој спаѓа во опфатот на овој Стандард само доколку се исполнети сите од следниве критериуми:
- (а) страните во договорот го одобриле договорот (писмено, усно или во согласност со друга вообичаена деловна пракса) и се посветени на исполнување на своите обврски;
- (б) субјектот може да ги идентификува правата на секоја од страните во врска со добрата или услугите што ќе бидат пренесени;
- (в) субјектот може да ги идентификува условите за плаќање во врска со добрата или услугите што ќе бидат пренесени;
- (г) договорот има комерцијална суштина (т.е. ризикот, периодот или износот на идните готовински текови на субјектот се очекува да се променат како резултат на договорот); и
- (д) веројатно е дека субјектот ќе добие надомест на кој ќе има право во замена за добрата или услугите што ќе му бидат пренесени на купувачот. Кога прави проценка на тоа дали е веројатна наплатливоста на определен износ на надомест, субјектот треба да ги земе предвид само способноста и намерата на купувачот да го плати износот на надомест тогаш кога ќе доспее. Износот на надомест на кој субјектот ќе има право може да биде помал од цената што е наведена во договорот доколку надоместокот е варијабилен затоа што субјектот може да му понуди ценовен попуст на купувачот (види точка 52).
- 10 Договор е аранжман помеѓу две или повеќе страни кој создава спроведливи права и обврски. Спроведливоста на правата и обврските во еден договор е прашање на закон. Договорите можат да бидат писмени, усни или во согласност со други вообичаени деловни практики. Практиките и процесите за воспоставување договори со купувачите не се исти во сите законодавства, дејности и субјекти. Освен тоа, тие може да се разликуваат и во рамките на еден субјект (на пример, може да зависат од класата на купувачот или од природата на ветените добра или услуги). Субјектот треба да ги земе предвид тие практики и процеси кога определува дали и кога договор со купувач создава спроведливи права и обврски.
- 11 Некои договори со купувачи може да немаат фиксно времетраење и можат да бидат прекинати или изменети од која било од страните во секој момент. Други договори може автоматски да се обновуваат во период кој е наведен во договорот. Субјектот треба да го примени овој Стандард за времетраењето на договорот (т.е. периодот на договорот), во кој страните на договорот имаат постојни спроведливи права и обврски.
- 12 За целите на примена на овој Стандард, договор не постои доколку секоја страна од договорот има еднострано спроведливо право да раскине договор кој целосно не бил извршен без притоа да ѝ надомести на другата страна (или страни). Договорот не е целосно извршен доколку се исполнети следниве два критериума:

МСФИ 15

- (а) субјектот сè уште не му ги пренел ветените добра или услуги на купувачот; и
- (б) субјектот сè уште не добил, и сè уште нема право да добие, каков било надомест во замена за ветените добра или услуги.
- 13 Доколку договорот со купувач ги исполнува критериумите од точка 9 при составувањето на договорот, субјектот не треба повторно да ги проценува тие критериуми, освен ако нешто не укажува дека дошло до значајни промени на фактите и околностите. На пример, доколку способноста на купувачот да го плати надоместокот значително се влоши, субјектот би направил повторна проценка дали е веројатно дека субјектот би го наплатил надоместокот на кој субјектот ќе има право во замена за преостанатите добра или услуги што ќе му бидат пренесени на купувачот.
- 14 Доколку договорот со купувач не ги исполнува критериумите од точка 9, субјектот треба да продолжи да го проценува договорот за да утврди дали критериумите од точка 9 биле последователно исполнети.
- 15 Кога договор со купувачи не ги исполнува критериумите од точка 9 и субјектот добива надомест од купувачот, субјектот треба да го признае добиениот надомест како приход само откако се случил еден од следниве настани:
- (а) субјектот нема преостанати обврски за пренос на добра или услуги на купувачот и целиот, или суштински целиот, надомест што бил ветен од купувачот бил добиен од субјектот и тој е неповратен; или
- (б) договорот бил раскинат и надоместокот што бил добиен од купувачот е неповратен.
- 16 Субјектот треба да го признае надоместокот добиен од купувач како облигација, сè додека не се случи еден од настаните од точка 15 или сè додека не бидат последователно исполнети критериумите од точка 9 (види точка 14). Зависно од фактите и околностите што се однесуваат на договорот, облигацијата која е призната претставува облигација на субјектот или да пренесе добра или услуги во иднина, или да го врати добиениот надомест. Во секој случај, облигацијата треба да се мери според износот на надоместокот што бил добиен од купувачот.

Комбинација на договори

- 17 Субјектот треба да комбинира два или повеќе договори кои се склучени во исто или слично време со истиот купувач (или со страни кои се поврзани со купувачот) и да ги евидентира тие договори како еден договор доколку е исполнет еден или повеќе од следниве критериуми:
- (а) договорот се преговараат како пакет со единствена комерцијална цел;
- (б) износот на надомест кој се плаќа според еден договор зависи од цената или од извршувањето на другиот договор; или
- (в) добрата или услугите кои се ветени во договорите (или некои добра или услуги кои се ветени во секој од договорите) се една облигација за извршување во согласност со точките 22–30.

Измени на договори

- 18 Измена на договор претставува промена на делокругот или на цената (или двете) на договорот кој е одобрен од страните на договорот. Во некои дејности и законодавства, измената на договорот може да се опише како промена на спецификација, дополнување или измена. Измена на договор постои тогаш кога страните на договорот одобруваат измена која ниту создава нови ниту менува постојни спроведливи права и обврски на страните на договорот. Измена на договорот може да биде одобрена на писмено, со устен договор или да се подразбира врз основа на вообичаените деловни практики. Доколку страните на договорот не ја одобриле измената на договорот, субјектот треба да продолжи да го применува овој Стандард на постојниот договор сè додека не биде одобрена измената на договорот.
- 19 Измена на договор може да постои дури и ако страните на договорот имаат спор во врска со опфатот или цената (или двете) на измената, или страните одобриле промена на опфатот на договорот но сè уште не ја утврдиле соодветната промена на цената. Кога утврдува дали правата или обврските што се создадени или променети со измената се спроведливи, субјектот треба да ги земе предвид сите релевантни факти и околности, вклучувајќи ги условите на договорот и други докази. Доколку страните на договорот одобриле промена на делокругот на договорот но сè уште не ја утврдиле соодветната промена на цената, субјектот треба да ја процени промената во цената на трансакцијата која произлегува од измената во согласност со точките 50–54 за проценување на

МСФИ 15

- варијабилниот надомест и точките 56–58 за ограничување на проценките на варијабилниот надомест.
- 20 Субјектот треба да ја евидентира измената на договорот како посебен договор доколку се исполнети двата од следниве услови:
- (а) опфатот на договорот се зголемува поради додавање на ветени добра или услуги кои се различни (во согласност со точките 26–30); и
 - (б) цената на договорот се зголемува за износот на надоместокот кој ги одразува *самостојните продажни цени* на дополнително ветените добра или услуги на субјектот и сите соодветни корекции на таа цена кои ги одразуваат околностите на конкретниот договор. На пример, субјектот може да ја коригира самостојната продажна цена на дополнителните добра или услуги за дисконт која му е одобрена на купувачот, затоа што не е неопходно субјектот да ги сноси трошоците во врска со продажбата, кои би се случиле тогаш кога слични добра или услуги би му биле продавани на нов купувач.
- 21 Доколку измена на договорот не се евидентира како посебен договор во согласност со точка 20, субјектот треба да ги евидентира ветените добра или услуги кои сè уште не се пренесени на датумот на измена на договорот (т.е. преостанатите ветени добра или услуги) на некој од следниве начини, кој е применлив:
- (а) Субјектот треба да ја евидентира измената на договорот како да станува збор за престанок на постоеен договор и за создавање нов договор, доколку преостанатите добра или услуги се различни од добрата или услугите кои се пренесени на или пред датумот на измена на договорот. Износот на надомест кој ќе биде распределен на преостанатите обврски за извршување (или на преостанатите различни добра или услуги во една облигација за извршување идентификувана во согласност со точка 22(б)), е збирот од:
 - (i) надоместокот што е ветен од купувачот (вклучувајќи ги износите кои веќе биле добиени од купувачот) кој бил вклучен во проценката на цената на трансакцијата и кој не бил признат како приход; и
 - (ii) надоместокот што е ветен како дел од измената на договорот.
 - (б) Субјектот треба да ја евидентира измената на договорот како да е дел од постоечки договор доколку преостанатите добра или услуги не се различни и, поради тоа, сочинуваат дел од единствена облигација за извршување која е делумно исполнета на датумот на измена на договорот. Ефектот што го има измената на договорот на цената на трансакцијата, и на мерењето што го прави субјектот на напредокот во насока на целосно исполнување на облигацијата за извршување, се признава како корекција на приходот (било како зголемување или како намалување на приходот) на датумот на измена на договорот (т.е. корекцијата на приходот се прави на кумулативна основа за претходни периоди).
 - (в) Доколку преостанатите добра или услуги се комбинација на ставките (а) и (б), тогаш субјектот треба да ги евидентира ефектите од измената врз неисполнетите обврски за извршување (вклучувајќи ги и делумно неисполнетите обврски) во изменетиот договор, на начин кој е доследен на целите од овој став.

Идентификување на обврските за извршување

- 22 При составувањето на договорот, субјектот треба да ги процени добрата или услугите кои се ветени во договорот со купувачот и треба да го идентификува како облигација за извршување секое ветување дека ќе му бидат пренесени на купувачот:
- (а) **добро или услуга (или збир од добра или услуги) кои се различни; или**
 - (б) **серија од различни добра или услуги кои се суштински исти и кои имаат ист образец на пренос до купувачот (види точка 23).**
- 23 Серија од различни добра или услуги има ист образец на пренос до купувачот доколку се задоволени двата од следниве критериума:
- (а) секое различно добро или услуга во серијата која субјектот ветил дека ќе му ја пренесе на купувачот треба да ги исполни критериумите од точка 35 за да бидат облигација за извршување која се исполнува со тек на време; и
 - (б) во согласност со точките 39–40, ќе се користи истиот метод за мерење на напредокот на субјектот кон целосно исполнување на облигацијата за извршување за да може секое различно добро или услуга од серијата да му бидат пренесени на купувачот.

МСФИ 15

Ветувања во договори со купувачи

- 24 Договор со купувач обично јасно ги наведува добрата или услугите кои субјектот ветува дека ќе му ги пренесе на купувачот. Сепак, обврските за извршување кои се идентификувани во договор со купувач може да не бидат ограничени само на добрата или услугите кои се јасно наведени во тој договор. Ова е од причина што договорот со купувачот може, исто така, да вклучува и ветувања кои се имплицираат со вообичаената деловна пракса на субјектот, со објавените политики или со посебни изјави доколку, во времето на склучување на договорот, тие ветувања создаваат валидно очекување кај купувачот дека субјектот ќе му пренесе добро или услуга на купувачот.
- 25 Обврски за извршување не вклучуваат активности кои субјектот мора да ги преземе за да исполни договор, освен ако со тие активности не се пренесува добро или услуга на купувач. На пример, давател на услуги можеби ќе мора да спроведе различни административни работи за да може да се направи договор. Извршувањето на тие работи не му пренесува услуга на купувачот. Затоа, тие активности поврзани со склучувањето на самиот договор не претставуваат обвлагајќија за извршување.

Различни добра или услуги

- 26 Зависно од договорот, ветените добра или услуги може да ги вклучуваат, но не се ограничени само на, следниве:
- (а) продажба на добра произведени од субјектот (на пример, залихи на производител);
 - (б) препродажба на добра кои се купени од субјектот (на пример, залихи на продавач на мало);
 - (в) препродажба на права на добра или услуги кои се купени од субјектот (на пример, билет што е препродаден од субјектот кој делува како принципал, како што е опишано во точките Б34–Б38);
 - (г) извршување на задача (или задачи) кои се договорени со договор за купувач;
 - (д) давање услуга која подразбира подготвеност да се дадат добра или услуги (на пример, ажурирања на софтвер кои не се конкретно дефинирани туку се даваат доколку и кога се потребни) или ставање на располагање добра или услуги на купувачот тогаш кога купувачот ќе одлучи;
 - (е) давање услуга која подразбира ангажирање на друга страна за пренос на добра или услуги на купувач (на пример, делување како посредник за друга страна, како што е опишано во точките Б34–Б38);
 - (ж) давање права на добра или услуги кои ќе бидат дадени во иднина а кои купувачот потоа може да ги препродаде или да им ги даде на свои купувачи (на пример, субјект кој продава некој производ на продавач на мало дава ветување дека ќе му пренесе дополнително добро или услуга на физичко лице кое го купува тој производ од продавачот на мало);
 - (з) изградба, производство или развој на средство во име на купувач;
 - (с) одобрување лиценци (види точки Б52–Б63Б); и
 - (с) одобрување опции за купување дополнителни добра или услуги (кога тие опции му овозможуваат на купувачот материјални права, како што е опишано во точките Б39–Б43).
- 27 Добро или услуга што му е ветоно на купувач е различно доколку се исполнети следниве два критериума:
- (а) купувачот може да има користи од доброто или услугата или сами по себе или заедно со други ресурси кои му се лесно достапни на купувачот (т.е. доброто или услугата може да биде различно); и
 - (б) ветувањето на субјектот дека ќе му го пренесе доброто или услугата на купувачот може одвоено да се идентификува од другите ветувања во договор (т.е. ветувањето дека доброто или услугата ќе биде пренесено е јасно изразено во содржината на договорот).
- 28 Купувачот може да има корист од доброто или услугата во согласност со точка 27(а) доколку доброто или услугата може да се користи, консумира, продаде за износ кој е поголем од вредноста на историски отпад, или да се чува на друг начин кој создава економски користи. За некои добра или услуги, купувачот можеби ќе биде во можност да има корист од доброто или услугата само по себе. За други добра или услуги, купувачот можеби ќе може да има корист од доброто или услугата само во комбинација со други ресурси кои се лесно достапни. Ресурс кој е лесно достапен е добро

МСФИ 15

или услуга кое се продава одвоено (од страна на субјектот или од друг субјект) или ресурс кој купувачот веќе го набавил од субјектот (вклучувајќи и добра или услуги кои субјектот веќе му ги пренел на купувачот во согласност со договор) или од други трансакции или настани. Разни фактори можат да докажат дека купувачот може да има корист од доброто или услугата било сами по себе или во комбинација со други ресурси кои се лесно достапни. На пример, фактот дека субјектот редовно продава некое добро или услуга одвоено би укажувал на тоа дека купувачот може да има корист од доброто или услугата само по себе или со други ресурси кои се лесно достапни.

29 Кога се прави проценка дали ветувањата на субјектот за пренос на добра или услуги на купувачот можат одвоено да се идентификуваат во согласност со точка 27(б), целта е да се утврди дали природата на ветувањето, во контекст на договорот, е да се пренесе секое од тие добра или услуги поединечно или, наместо тоа, да се пренесе комбинирана ставка или ставки за кои ветените добра или услуги се инпути. Фактори кои укажуваат на тоа дека две или повеќе ветувања за пренос на добра или услуги на купувачот не може одвоено да се идентификуваат вклучуваат, но не се ограничени само на, следниве:

- (а) Субјектот дава значителна услуга за интегрирање на добрата или услугите со други добра или услуги кои се ветени во договорот, во пакет на добра или услуги кои претставуваат комбиниран аутпут или аутпути кои се предмет на договорот кој е склучен со купувачот. Со други зборови, субјектот ги користи добрата или услугите како инпути за да го произведе или испорача комбинираниот аутпут или аутпути кои се специфицирани од купувачот. Комбиниран аутпут или аутпути би можел да вклучува повеќе од една фаза, елемент или единица.
- (б) Едно или повеќе од добрата или услугите значително менува или приспособува други добра или услуги, или предизвикува значително менување или приспособување на другите добра или услуги кои се ветени во договорот.
- (в) Добра или услуги кои се значително меѓусебно зависни или поврзани. Со други зборови, секое од добрата или услугите е значително засегнато од едно или од повеќе од другите добра или услуги во договорот. На пример, во некои случаи, две или повеќе добра или услуги се значително засегнати едни од други поради тоа што субјектот не би можел да го исполни своето ветување со пренесување на секое од тие добра или услуги посебно.

30 Доколку ветеното добро или услуга не е различно, субјектот треба да го комбинира тоа добро или услуга со други ветени добра или услуги сè додека не идентификува збир од добра или услуги кои се различни. Во некои случаи, резултат од тоа ќе биде субјектот да ги евидентира сите добра или услуги кои се ветени во договорот како единствена обврска за извршување.

Исполнување на обврските за извршување

31 **Субјектот треба да признае приход тогаш кога (или откако) субјектот ја исполнува обврска за извршување така што му го пренесува ветеното добро или услуга (т.е. средството) на купувачот. Средството е пренесено тогаш кога (или откако) купувачот стекнал контрола врз тоа средство.**

32 За секоја обврска за извршување која е идентификувана во согласност со точките 22–30, субјектот треба да утврди, при составување на договорот, дали таа обврска за извршување се исполнува за време на некој временски период (во согласност со точките 35–37) или во некој момент од времето (во согласност со точка 38). Доколку субјектот не ја исполнува обврска за извршување за време на некој временски период, обврска за извршување се исполнува во некој момент од времето.

33 Добрата и услугите се средства, иако тоа може да биде само во еден момент, кога се добиени и се користат (како што е случај со многу услуги). Контролата на средството се однесува на способноста да се насочи употребата на тоа средство и да се стекнат суштински сите преостанати користи од средството. Контролата ја вклучува способноста да се спречат други субјекти да ја насочуваат употребата на тоа средство и да се стекнат со корист од средството. Користи од средството се потенцијалните парични текови (приливи или заштеди во одливите) кои можат да се остварат директно или директно на повеќе начини, како што се:

- (а) користење на средството за производство на добра или за давање услуги (вклучувајќи и јавни услуги);
- (б) користење на средството за зголемување на вредноста на други средства;
- (в) користење на средството за намиравање на обврски или за намалување на трошоци;
- (г) продажба или размена на средството;

МСФИ 15

- (д) ставање на средството како залог со цел обезбедување на заем; и
- (ѓ) чување на средството.
- 34 Кога прави проценка на тоа дали купувачот остварил контрола врз средството, субјектот треба да ги разгледа сите договори за повторен откуп на средството (види точки Б64–Б76).

Обврски за извршување кои се исполнуваат низ времето

- 35 Субјектот ја пренесува контролата врз добро или услуга низ времето и, затоа, ја исполнува облигацијата за извршување и го признава приходот низ времето доколку е исполнет еден од следниве критериуми:
- (а) купувачот истовремено ги прима и ги троши користите кои настануваат од извршувањето на договорот од страна на субјектот, за време на тоа извршување (види точки Б3–Б4);
 - (б) извршувањето на облигацијата од страна на субјектот создава или го зголемува средството (на пример, недовршени производи) кои купувачот ги контролира додека средството се создава или зголемува (види точка Б5); или
 - (в) извршувањето на обврските од страна на субјектот не создава средство кое субјектот може да го користи на алтернативен начин (види точка 36) и субјектот има спроведливо право на исплата за извршување на облигацијата до определен датум (види точка 37).
- 36 Средство кое е создадено како резултат на извршување на обврските од страна на субјектот не може да се користи на алтернативен начин доколку субјектот е или ограничен со договор во тоа лесно да ја промени намената на средството за време на создавањето или подобрувањето на тоа средство, или е практично ограничен од тоа лесно да ја промени намената на средството во неговата завршена состојба. Проценката на тоа дали некое средство може да има алтернативна употреба се прави при составувањето на договорот. По составувањето на договорот, субјектот не мора повеќе да ја ажурира проценката за алтернативната употреба на средството, освен во случај ако страните во договорот одобрат измена на договорот која суштински ја менува облигацијата за извршување. Точките Б6–Б8 даваат насоки за проценување на тоа дали средството има алтернативна употреба за тој субјект.
- 37 Субјектот треба да ги разгледа условите на договорот, како и сите закони што се применуваат на договорот, кога прави проценка дали има спроведливо право на исплата на надомест за извршување на обврски кои биле завршени до определен датум во согласност со точка 35(в). Правото на надомест за извршување на обврски кои биле завршени до определен датум не мора да подразбира фиксен износ. Меѓутоа, во секој момент додека трае договорот, субјектот мора да има право на износ кој во најмала рака ги покрива трошоците на субјектот за извршување на обврски кои се завршени до тој датум, доколку договорот биде прекинат од купувачот или од друга страна од други причини, освен од неуспех на субјектот да ги исполни своите ветувања. Точките Б9–Б13 даваат упатство за проценување на постоењето и спроведливоста на правото да се биде платен и дали тоа право на субјектот да се биде платен би му дало право на субјектот да биде платен за извршување на обврските кои биле завршени до определен датум.

Обврски за извршување кои се исполнуваат во некој момент од времето

- 38 Доколку облигацијата за извршување не се исполнува низ времето во согласност со точките 35–37, субјектот ја исполнува облигацијата за извршување во некој момент од времето. За да се утврди моментот во времето кога купувачот стекнал контрола врз ветиот имот и субјектот ја исполнил облигацијата за извршување, субјектот треба да ги земе предвид барањата за контрола од точките 31–34. Освен тоа, субјектот треба да ги земе предвид и индикаторите за пренос на контролата кои ги вклучуваат, но не се ограничени само на, следниве:
- (а) Субјектот има сегашно право на плаќање за средството—доколку купувачот има сегашна облигација да плати за средството, тогаш тоа може да укажува на тоа дека купувачот ја стекнал способноста да управува со употребата, и, во замена, да ги добие суштински сите преостанати користи од пренесеното средство.
 - (б) Купувачот е носител на правото на сопственост врз средството—правото на сопственост може да укажува на тоа која страна од договорот ја има способноста да управува со употребата, и да ги добие суштински сите преостанати користи од, средството или да го ограничи пристапот на други субјектот до тие користи. Затоа, преносот на право на сопственост врз средството може да укажува на тоа дека купувачот стекнал контрола врз средството. Доколку субјектот го задржува правото на сопственост единствено како

МСФИ 15

заштита од неуспех на купувачот да го плати надоместокот, тие права на субјектот не би го исклучиле купувачот од стекнување контрола врз средството.

- (в) Субјектот го пренел физичкото поседување на средството—кога купувачот физички го поседува средството тоа може да значи дека купувачот ја има способноста да управува со употребата, и да ги добие суштински сите преостанати користи од средството или да го ограничи пристапот на други субјектот до тие користи. Меѓутоа, физичкото поседување не мора да се преклопува со контрола на средството. На пример, кај аранжмани за повторен откуп и кај некои аранжмани за комисиона продажба, купувачот или продавачот може физички да го поседува средството кое е контролирано од субјектот. Спротивно на тоа, има и аранжмани „фактурирај-и-задржи“ во кои субјектот може физички да го поседува средството кое е контролирано од купувачот. Точките Б64–Б76, Б77–Б78 и Б79–Б82 даваат упатство за евидентирање на аранжманите за повторен откуп, аранжманите за комисиона продажба и на аранжманите „фактурирај-и-задржи“, соодветно.
- (г) Купувачот има значителни ризици и награди од сопственоста врз средството—пренесувањето на значителните ризици и награди од сопственост врз средството на купувачот може да укажува на тоа дека купувачот се стекнал со способност да управува со употребата на средството и да ги добие суштински сите преостанати користи од средството. Меѓутоа, кога прави проценка на ризиците и наградите од сопственоста врз ветеното средство, субјектот треба да ги исклучи сите ризици кои доведуваат до одвоена облигација за извршување, покрај облигацијата за извршување за пренос на средството. На пример, субјектот можеби му ја пренел контролата врз средството на купувачот но сè уште не исполнил дополнителна облигација за извршување која се однесува на давање услуги за одржување во врска со средството кое било пренесено.
- (д) Купувачот го прифатил средството—прифаќањето на средството од страна на купувачот може да укажува на тоа дека купувачот се стекнал со способност да управува со употребата на средството и да ги добие суштински сите преостанати користи од средството. За да го процени ефектот од одредбата во договорот за прифаќање на средството од страна на купувачот кога се пренесува контролата врз средството, субјектот треба да го земе предвид упатството од точките Б83–Б86.

Мерење на напредокот кон целосното исполнување на облигацијата за извршување

- 39 За секоја облигација за извршување која се исполнува низ времето во согласност со точките 35–37, субјектот треба да го признае приходот низ времето така што ќе го мери напредокот кон целосното исполнување на таа облигација за извршување. Кога се мери напредокот, целта е да се прикаже степенот на извршување од страна на субјектот во пренесувањето на контролата врз добра или услуги кои му се ветени на купувач (т.е. исполнување на облигацијата за извршување на субјектот).
- 40 Субјектот треба да примени еден метод за мерење на напредокот за секоја облигација за извршување која се исполнува низ времето и субјектот треба да го применува тој метод на доследен начин на слични обврски за извршување и за слични околности. На крајот од секој известувачки период, субјектот повторно треба да го измери својот напредок кон целосното исполнување на облигацијата за извршување која се исполнува низ времето.

Методи за мерење на напредокот

- 41 Соодветните методи за мерење на напредокот вклучуваат излезни методи и влезни методи. Точките В14–В19 содржат упатство за користење на излезни методи и влезни методи за мерење на напредокот на субјектот кон целосното исполнување на облигацијата за извршување. При утврдувањето на соодветниот метод за мерење на напредокот, субјектот треба да ја земе предвид природата на доброто или услугата која субјектот ветил дека ќе му ја пренесе на купувачот.
- 42 Кога се применува некој метод за мерење на напредокот, субјектот треба да ги исклучи од мерењето на напредокот сите добра или услуги за кои субјектот не му ја пренесува контролата на купувачот. Спротивно на тоа, субјектот треба да ги вклучи, во мерењето на напредокот, сите добра или услуги за кои субјектот му ја пренесува контролата на купувачот кога ја исполнува таа облигација за извршување.
- 43 Како што околностите се менуваат низ времето, субјектот треба да го ажурира своето мерење на напредокот за да ги одрази сите промени во резултатите на облигацијата за извршување. Таквите промени во мерењето на напредокот на субјектот треба да се евидентираат како промена во

МСФИ 15

сметководствените проценки во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.

Разумни мерења на напредокот

- 44 Субјектот треба да признае приход за облигацијата за извршување која се исполнува низ времето само доколку субјектот може разумно да го измери својот напредок кон целосното исполнување на облигацијата за извршување. Субјектот не би бил во можност разумно да го измери својот напредок кон целосно исполнување на облигацијата за извршување доколку нема сигурни информации кои се неопходни за примена на соодветен метод за мерење на напредокот.
- 45 Во некои околности (на пример, во раните фази на договорот), субјектот можеби нема да биде во можност разумно да го измери исходот на облигацијата за извршување, но и субјектот очекува да си ги надомести трошоците кои настанале како последица од исполнување на облигацијата за извршување. Во такви околности, субјектот треба да го признае приходот само до степен на трошоците кои настанале сè до моментот кога субјектот ќе може разумно да го измери исходот на облигацијата за извршување.

Мерење

- 46 Како што се исполнува облигацијата за извршување, или откако ќе биде исполнета, субјектот треба да го признае како приход износот на цената на трансакцијата (кој не ги вклучува промените на варијабилните надоместоци кои се ограничени во согласност со точките 56–58) која е распределена на таа облигација за извршување.

Утврдување на цената на трансакцијата

- 47 Субјектот треба да ги земе предвид условите на договорот и неговите вообичаени деловни практики за да ја утврди цената на трансакцијата. Цената на трансакцијата е износот на надоместокот на кој субјектот очекува дека ќе има право во замена за пренос на ветерните добра или услуги на купувачот, исклучувајќи ги износите кои се наплатени во корист на трети страни (на пример, данок на промет). Надоместокот кој е ветерен во договор со купувач мора да вклучува фиксни износи, варијабилни износи, или и двете.
- 48 Природата, периодот и износот на надоместокот кој е ветерен од страна на купувачот влијае на проценката на цената на трансакцијата. Кога ја утврдува цената на трансакцијата, субјектот треба да ги земе предвид ефектите на сите овие елементи:
- (а) варијабилниот надомест (види точки 50–55 и 59);
 - (б) ограничените проценки на варијабилниот надомест (види точки 56–58);
 - (в) постоењето на значителни компоненти на финансирање во договорот (види точки 60–65);
 - (г) неготовински надоместоци (види точки 66–69); и
 - (д) надоместоци што треба да му се платат на купувачот (види точки 70–72).
- 49 За целите на утврдување на цената на трансакцијата, субјектот треба да претпостави дека добрата или услугите ќе му бидат пренесени на купувачот како што е ветерено во согласност со постоен договор и дека договорот нема да биде раскинат, обновен или изменет.

Варијабилен надомест

- 50 Доколку надоместокот кој е ветерен во договорот вклучува варијабилен износ, субјектот треба да го процени износот на надоместокот на кој субјектот ќе има право во замена за пренос на ветерните добра или услуги на купувачот.
- 51 Износот на надоместокот е можно да се менува поради дисконти, рабати, поврати, кредити, намалувања на цени, стимуланси, бонуси за извршување, казни или други слични ставки. Ветерениот надомест може, исто така, да се менува доколку правото на субјектот на надоместокот зависи од случување или неслучување на иден настан. На пример, износот на надоместокот би бил променлив доколку производот се продава со право на враќање, или доколку е ветерен фиксен надомест како бонус за остварување на определен резултат.

МСФИ 15

- 52 Варијабилноста која се однесува на надоместокот кој е ветен од страна на купувач може да биде јасно искажана во договорот. Освен условите на договорот, ветениот надомест е варијабилен доколку постои некоја од следниве околности:
- (а) Купувачот има оправдано очекување кое произлегува од вообичаените деловни практики на субјектот, објавените политики или конкретни соопштенија дека субјектот ќе прифати износ на надомест кој е помал од цената наведена во договорот. Поточно, се очекува дека субјектот ќе понуди намалување на цената. Зависно од законодавството, дејноста или купувачот, оваа понуда може да се нарече дисконт, рабат, поврат или кредит.
 - (б) Други факти и околности укажуваат дека намерата на купувачот, кога склучил договор со купувачот, е да му понуди намалување на цената на купувачот.
- 53 Субјектот треба да го процени износот на варијабилниот надомест со користење на некој од следниве методи, зависно од тоа со кој метод очекува субјектот подобро да го предвиди износот на надоместокот на кој субјектот ќе има право:
- (а) Очекувана вредност—очекуваната вредност е збир на износи што се пондерирани според веројатност во рамки на опсег на можни износи на надомест. Очекуваната вредност би можела да биде соодветна проценка на износот на варијабилниот надомест доколку субјектот има голем број договори со слични карактеристики.
 - (б) Најверојатен износ—најверојатниот износ е единствениот најверојатен износ во опсег на можни износи на надомест (т.е. единствениот најверојатен исход од договорот). Најверојатниот износ би можел да биде соодветна проценка на износот на варијабилниот надомест доколку договорот има само два можни исхода (на пример, субјектот остварува бонус од извршување или не остварува).
- 54 Субјектот треба да применува еден метод доследно на целиот договор кога прави проценка на ефектот на неизвесноста врз износот на варијабилниот надомест на кој субјектот ќе има право. Освен тоа, субјектот треба да ги земе предвид сите информации (историски, моментални и предвидени) кои му се разумно достапни на субјектот и треба да идентификува разумен број на можни износи на надомест. Информациите што ги користи субјектот за да го процени износот на варијабилниот надомест обично се слични на информациите што ги користи раководството на субјектот во постапка на поднесување понуда и преговарање за определување на цените на ветените добра или услуги.

Обврски по основ на поврат

- 55 Субјектот треба да ја признае облигацијата по основ на поврат доколку субјектот добива надомест од купувач и очекува дека ќе му врати еден дел од тој надомест, или ќе му го врати надоместокот во целосен износ, на купувачот. Обврската по основ на поврат се мери според износот на надоместокот кој бил добиен (или побарувањето) на кој субјектот не очекува дека ќе има право (т.е. износите кои не се вклучени во цената на трансакцијата). Обврската по основ на поврат (и соодветната промена на цената на трансакцијата и, со тоа, и на *обврската по основ на договор*) треба да се ажурира на крајот од секој известувачки период зависно од промената на околностите. За целите на евидентирање на обврските по основ на поврат кои се однесуваат на продажба со право на враќање, субјектот треба да го примени упатството од точките Б20–Б27.

Ограничени проценки на варијабилниот надомест

- 56 Субјектот треба да вклучи во цената на трансакцијата еден дел, или целиот износ, на варијабилниот надомест кој е проценет во согласност со точка 53 само до степен до кој е мошне веројатно дека нема да се случи значајно анулирање на износот на кумулативниот приход кој е признат, кога неизвесноста поврзана со варијабилниот надомест ќе биде дополнително решена.
- 57 Кога прави проценка на тоа дали е мошне веројатно дека нема да се случи значително анулирање на износот на признатиот кумулативен приход откако неизвесноста поврзана со варијабилниот надомест ќе биде дополнително решена, субјектот треба да ги земе предвид веројатноста и големината на анулирањето на приходите. Фактори кои би можеле да ја зголемат веројатноста или големината на анулирањето на приходите ги вклучуваат, но не се ограничени на, следниве:
- (а) Износот на надоместокот е значително подложен на фактори на кои субјектот не може да влијае. Тие фактори може да вклучуваат флукуации на пазарот, расудувања или активности на трети страни, временски услови, како и висок ризик од застарување на ветените добра или услуги.

МСФИ 15

- (б) Неизвесноста во врска со износот на надоместокот не се очекува да биде решена за подолг временски период.
 - (в) Искуството на субјектот (или други докази) со слични видови договори е ограничено, или тоа искуство (или другите докази) има ограничена вредност во смисла на предвидување.
 - (г) Субјектот има пракса да нуди широк опсег на ценовни попусти или да ги менува условите за плаќања за слични договори во слични околности.
 - (д) Договорот има голем број и широк опсег на можни износи на надомест.
- 58 Субјектот треба да ја применува точка Б63 за да го евидентира надоместокот во вид на тантиеми кои се базираат на продажба или на користење, а кои се ветиени во замена за лиценца за интелектуална сопственост.

Повторна проценка на варијабилниот надомест

- 59 На крајот на секој известувачки период, субјектот треба да ја ажурира проценетата цена на трансакцијата (вклучувајќи и ажурирање на неговата проценка на тоа дали постои ограничување на проценката на варијабилниот надомест) со цел веродостојно да ги одразува околностите кои постојат на крајот на периодот на известување и промените во околностите за време на периодот на известување. Субјектот треба да ги евидентира промените на цената на трансакцијата во согласност со точките 87–90.

Постоење на значителна компонента на финансирање во договорот

- 60 При утврдувањето на цената на трансакцијата, субјектот треба да го коригира ветиениот износ на надоместокот така што ќе ги земе предвид ефектите од временската вредност на парите доколку периодот на плаќања кој е прифатен од страните на договорот (било да е тоа експлицитно или имплицитно) му овозможува на купувачот или на субјектот значителна корист од финансирањето на преносот на добрата или услугите на купувачот. Во такви околности, договорот содржи значителна компонента на финансирање. Значителна компонента на финансирање може да постои без разлика дали ветувањето за финансирање е јасно (експлицитно) наведено во договорот или се подразбира од условите за плаќање кои се прифатени од страните на договорот.
- 61 Целта е, кога се врши корекција на ветиениот износ на надомест за значајна компонента на финансирање, субјектот да го признае приходот во износ кој ја одразува цената што би ја платил купувачот за ветиените добра или услуги доколку купувачот платил со пари за тие добра или услуги кога (или откако) тие му биле пренесени на купувачот (т.е. продажна цена во пари). Субјектот треба да ги земе предвид сите релевантни факти и околности кога прави проценка дали договорот содржи компонента на финансирање и дали таа компонента на финансирање е значајна за договорот, вклучувајќи ги и двете од следниве:
- (а) разликата, доколку постои, помеѓу износот на ветиениот надомест и продажната цена во пари на ветиените добра или услуги; и
 - (б) комбинираниот ефект од двата од следниве елементи:
 - (i) очекуваниот временски период помеѓу преносот на ветиените добра или услуги на купувачот од страна на субјектот и плаќањата од страна на купувачот за тие добра или услуги; и
 - (ii) преовладувачките каматни стапки на релевантниот пазар.
- 62 Без оглед на проценката од точка 61, договорот со купувач не би имал значајна компонента на финансирање доколку постои кој било од следниве фактори:
- (а) Купувачот платил однапред за добрата или услугите и периодот на пренос на тие добра или услуги е во дискреција на купувачот.
 - (б) Значителен износ на надоместокот ветен од купувачот е променлив и износот или периодот на тој надомест варира зависно од тоа дали ќе се случи или нема да се случи иден настан кој не е суштински под контрола на купувачот или на субјектот (на пример, доколку надоместокот е во форма на тантиеми кои се засноваат на продажба).
 - (в) разликата помеѓу ветената и продажната цена во готовина на доброто или услугата (како што е опишано во точка 61) настанува од причини поинакви од овозможување на финансирање на било кој од купувачот или ентитетот, и разликата помеѓу тие износи е пропорционална на причината за разликата. На пример, плаќањата во натура може да му

МСФИ 15

овозможат на субјектот или купувачот заштита од тоа да другата страна не ги исполни своите облигации по договорот.

- 63 Како практично средство, субјектот не мора да го коригира износот на ветиениот надомест за ефектите на значајната компонента на финансирање доколку субјектот очекува, при составувањето на договорот, дека периодот од пренесувањето на ветиеното добро или услуга на купувачот и, кога купувачот платил за тоа добро или услуга, ќе биде една година или помалку.
- 64 За да се исполни целта од точка 61, кога го коригира ветиениот износ на надомест за ефектите од значајната компонента на финансирање, субјектот треба да ја користи дисконтната стапка која би била одразена во одвоена трансакција на финансирање помеѓу субјектот и неговиот купувач при составувањето на договорот. Таа стапка би ги одразувала кредитните карактеристики на страната која го добива финансирањето во согласност со договорот, како и сите колатерали или обезбедувања овозможени од купувачот или од субјектот, вклучувајќи и пренесени средства во договорот. Субјектот може да биде во состојба да ја утврди таа стапка така што ќе ја идентификува стапката по која се дисконтира номиналниот износ на ветиениот надомест за да се добие цена што би ја платил купувачот во пари за добрата или услугите кога (или откако) тие ќе бидат пренесени на купувачот. По составувањето на договорот, субјектот не треба да ја ажурира дисконтната стапка за промени во каматните стапки или за други околности (како што е промена на проценката на кредитниот ризик на купувачот).
- 65 Субјектот треба да ги презентира ефектите од финансирањето (приход од камата или расход за камата) одвоено од приходите од договори со купувачи во извештајот за сеопфатна добивка. Приходите од камата или расходите за камата се признаваат само до степен до кој *договорното средство* (или побарување) или договорната облигација се признаваат во сметководственото евидентирање на договорот со купувач.

Неготовински надомест

- 66 За да ја утврди цената на трансакцијата кај договори во кои купувачот ветува надомест во форма која е поинаква од готовина, субјектот треба да го измери неготовинскиот надомест (или ветиениот неготовински надомест) според објективна вредност.
- 67 Доколку субјектот не може разумно да ја процени објективната вредност на непаричниот надомест, субјектот треба да го измери надоместот индиректно преку повикување на самостојната продажна цена на добрата или услугите кои му се ветиени на купувачот (или на класа на купувач) во замена за надоместокот.
- 68 Објективната вредност на неготовинскиот надомест може да варира поради формата на надоместокот (на пример, промена на цената на уделот кој субјектот има право да го добие од купувачот). Доколку објективната вредност на неготовинскиот надомест кој е ветен од купувачот варира од други причини, а не само поради формата на надоместокот (на пример, објективната вредност би можела да варира поради извршувањето на обврските од страна на субјектот), субјектот треба да ги примени барањата од точките 56–58.
- 69 Доколку купувачот придонесува со добра или услуги (на пример, материјали, опрема или работна рака) за да му овозможи на субјектот да го исполни договорот, субјектот треба да процени дали стекнува контрола врз тие придонесени добра или услуги. Доколку е така, субјектот треба да ги евидентира придонесените добра или услуги како неготовински надомест кој е добиен од купувачот.

Надомест кој му се плаќа на купувачот

- 70 Надоместокот кој му се плаќа на купувачот вклучува готовински износи кои субјектот му ги плаќа, или очекува да му ги плати, на купувачот (или на други страни кои купуваат добра или услуги на тој субјект од купувачот). Надоместокот кој му се плаќа на купувачот, исто така, вклучува кредитни или други ставки (на пример, купони или ваучери) што можат да се применат на износи кои му се должат на субјектот (или на други страни кои купуваат добра или услуги на тој субјект од купувачот). Субјектот треба да го евидентира надоместокот кој му се плаќа на купувачот како намалување на цената на трансакцијата и, со тоа, на приходите, освен ако плаќањето на купувачот се прави во замена за различно добро или услуга (како што е опишано во точките 26–30) кое купувачот му ги пренесува на субјектот. Доколку надоместокот кој му се плаќа на купувачот вклучува варијабилен износ, субјектот треба да ја процени цената на трансакцијата (вклучувајќи и проценка на тоа дали проценката на варијабилниот надомест е ограничена) во согласност со точките 50–58.
- 71 Доколку надоместокот кој му се плаќа на купувачот е плаќање за различно добро или услуга од страна на купувачот, во тој случај, субјектот треба да ја евидентира набавката на тоа добро или

МСФИ 15

услуга на ист начин како што ги евидентира другите набавки од добавувачите. Доколку износот на надоместокот кој му се плаќа на купувачот ја надминува објективната вредност на различното добро или услуга кое субјектот го добива од купувачот, тогаш субјектот треба да го евидентира таквиот вишок како намалување на цената на трансакцијата. Доколку субјектот не може разумно да ја процени објективната вредност на доброто или услугата кое било добиено од купувачот, субјектот треба да ги евидентира сите надоместоци кои му се плаќаат на купувачот како намалување на цената на трансакцијата.

72 Според тоа, доколку надоместокот кој му се плаќа на купувачот е евидентиран како намалување на цената на трансакцијата, субјектот треба да го признае намалувањето на приходот тогаш кога (или откако) ќе се случи подоцнежниот од следниве настани:

- (а) субјектот го признава приходот за пренос на поврзаните добра или услуги на купувачот; и
- (б) субјектот го плаќа или ветува дека ќе го плати надоместокот (дури и ако плаќањето е условено од иден настан). Таквото ветување може да биде имплицитно со вообичаената деловна пракса на субјектот.

Распределување на цената на трансакцијата на обврските за извршување

73 **Целта кога се прави распределување на цената на трансакцијата е субјектот да ја распредели цената на трансакцијата на секоја облигација за извршување (или на поединечно добро или услуга) во износ кој го прикажува износот на надомест на кој субјектот очекува дека ќе има право во замена за пренос на ветените добра или услуги на купувачот.**

74 За да ја исполни целта на распределувањето, субјектот треба да ја распредели цената на трансакцијата на секоја облигација за извршување која е идентификувана во договорот врз основа на релативна самостојна продажна цена во согласност со точките 76–80, освен како што е наведено во точките 81–83 (за распределување на дисконти) и во точките 84–86 (за распределување на надоместок кој вклучува варијабилни износи).

75 Точките 76–86 не се применуваат доколку договорот има само една облигација за извршување. Меѓутоа, точките 84–86 може да се применуваат доколку субјектот ветува дека ќе пренесе серија од различни добра или услуги кои се идентификувани како единствена облигација за извршување во согласност со точка 22(б) и ветениот надомест вклучува варијабилни износи.

Распределување врз основа на самостојни продажни цени

76 За да ја распредели цената на трансакцијата на секоја облигација за извршување врз основа на релативна самостојна продажна цена, субјектот треба да ја утврди самостојната продажна цена при составувањето договор за секое различно добро или услуга кое е во основата на секоја облигација за извршување определена со договорот и да ја распредели цената на трансакцијата пропорционално на тие самостојни продажни цени.

77 Самостојната продажна цена е цената по која субјектот одвоено би му го продал на купувачот ветеното добро или услуга. Најдобар доказ за самостојна продажна цена е јасната цена на доброто или услугата кога субјектот одвоено го продава тоа добро или услуга во слични околности и на слични купувачи. Цената која е определена со договорот или со ценовникот за добра или услуги би можела да биде (но не смее да се смета дека е така) самостојната продажна цена на тоа добро или услуга.

78 Доколку самостојната продажна цена не е директно јасна, субјектот треба да ја процени самостојната продажна цена во износ кој ќе резултира со тоа што распределувањето на цената на трансакцијата ќе ја исполни целта за распределување од точка 73. Кога ја проценува самостојната продажна цена, субјектот треба да ги земе предвид сите информации (вклучувајќи ги условите на пазарот, фактори кои се специфични за субјектот и информации за купувачот или за класа на купувачи) кои му се разумно достапни на субјектот. Притоа, субјектот треба максимално да ги користи јасните инпути и доследно да применува методите на оцена во слични околности.

79 Соодветни методи за оценување на самостојната продажна цена на доброто или услугата ги вклучуваат, но не се ограничени на, следниве:

- (а) Пристап на прилагодена пазарна проценка—субјектот би можел да го процени пазарот на кој ги продава добрата или услугите и да ја оцени цената која купувачот на тој пазар би бил подготвен да ја плати за тие добра или услуги. Ваквиот пристап може, исто така, да вклучува земање предвид на цените на конкурентите на субјектот за слични добра или

МСФИ 15

- услуги и коригирање на тие цени колку што е потребно за да ги одразуваат трошоците и маржите на субјектот.
- (б) Пристап на очекувани трошоци плус маржа—субјектот би можел да ги прогнозира своите очекувани трошоци за исполнување на облигацијата за извршување и потоа да додаде соодветна маржа за тоа добро или услуга.
- (в) Резидуален пристап—субјектот би можел да ја процени самостојната продажна цена преку повикување на вкупната цена на трансакцијата намалена за збирот на јасните самостојни продажни цени на други добра или услуги кои се ветиени со договорот. Меѓутоа, субјектот може да користи резидуален пристап за правење оценка, во согласност со точка 78, на самостојната продажна цена на доброто или услугата само доколку е исполнет еден од следниве критериуми:
- (i) субјектот го продава истото добро или услуга на различни купувачи (во исто или речиси во исто време) за широк опсег на износи (т.е. продажната цена е мошне променлива затоа што репрезентативна самостојна продажна цена не може да се одреди од минати трансакции или од други јасни докази); или
- (ii) субјектот сè уште не определил цена за тоа добро или услуга и доброто или услугата претходно не се продавало на поединечна основа (т.е. продажната цена е неизвесна).
- 80 Можеби ќе треба да се користи комбинација од методи за да се проценат самостојните продажни цени на добрата или услугите кои се ветиени во договорот доколку две или повеќе од тие добра или услуги имаат мошне променливи или неизвесни самостојни продажни цени. На пример, субјектот би можел да користи резидуален пристап за да ја процени збирната самостојна продажна цена за тие ветиени добра или услуги со мошне променливи или неизвесни самостојни продажни цени и потоа да користи друг метод за да ја процени самостојната продажна цена на поединечни добра или услуги во однос на таа проценета збирна самостојна продажна цена која е утврдена со користење на резидуален пристап. Кога субјектот користи комбинација од методи за да ја процени самостојната продажна цена на секое добро или услуга ветоено во договорот, субјектот треба да процени дали распределувањето на цената на трансакцијата на тие проценети самостојни продажни цени би било доследно на целта за распределување од точка 73 и барањата за проценување на самостојни продажни цени од точка 78.
- Распределување на дисконт**
- 81 Купувачот добива дисконт за купување поголемо количество добра или услуги доколку збирот на самостојните продажни цени на тие добра или услуги ветиени во договорот е поголем од надместокот кој е ветен во договорот. Освен кога субјектот има јасни докази во согласност со точка 82 дека целиот дисконт се однесува само на една или на неколку, но не на сите, обврски за извршување во договорот, субјектот треба да го распредели дисконтот пропорционално на сите обврски за извршување во договорот. Пропорционалното распределување на дисконтот во тие околности е последица на тоа што субјектот ја распределува цената на трансакцијата на секоја облигација за извршување врз основа на релативните самостојни продажни цени на поврзаните различни добра или услуги.
- 82 Субјектот треба да го распредели дисконтот целосно на една или на неколку, но не на сите, обврски за извршување во договорот доколку се исполнети сите од следниве критериуми:
- (а) субјектот врши редовна продажба на секое различно добро или услуга (или секогаш од различни добра или услуги) од договорот на поединечна основа;
- (б) субјектот, исто така, редовно продава на поединечна основа пакет (или пакети) на некои од тие различни добра или услуги, со дисконт на самостојните продажни цени на добрата или услугите во секој пакет; и
- (в) дисконтот кој се однесува на секој пакет на добра или услуги опишани во точка 82(б) е суштински ист како и дисконтот во договорот, и анализата на добрата или услугите во секој пакет дава јасен доказ за облигацијата за извршување (или обврските за извршување) на која ѝ припаѓа целиот дисконт од договорот.
- 83 Доколку дисконтот е целосно распределен на една или на повеќе обврски за извршување во договорот во согласност со точка 82, субјектот треба да го распредели дисконтот пред да го употреби резидуалниот пристап за да ја процени самостојната продажна цена на доброто или услугата во согласност со точка 79(в).

МСФИ 15

Распределување на варијабилен надомест

- 84 Варијабилниот надомест кој е ветен со договорот може да се однесува на целиот договор или на определен дел од договорот, како што е едно од следниве:
- (а) една или повеќе, но не сите, обврски за извршување во договорот (на пример, бонусот можеби би бил условен со тоа субјектот да го пренесе ветеното добро или услуга во определен временски период); или
 - (б) едно или повеќе, но не сите, различни добра или услуги кои се ветени во серија од различни добра или услуги кои формираат дел од една единствена облигација за извршување во согласност со точка 22(б) (на пример, надоместокот кој е ветен во втората година од двегодишен договор за давање услуги за чистење ќе се зголеми врз основа на движењата на специфицираниот индекс на инфлација).
- 85 Субјектот треба да го распредели варијабилниот износ (и последователните измени на тој износ) во целост на облигацијата за извршување или на различни добра или услуги кои формираат дел од една единствена облигација за извршување во согласност со точка 22(б) доколку се исполнети двата од следниве критериуми:
- (а) условите на варијабилното плаќање конкретно се однесуваат на напорите на субјектот да ја исполни облигацијата за извршување или да го пренесе различното добро или услуга (или на конкретен исход од исполнувањето на облигацијата за извршување или пренесувањето на различното добро или услуга); и
 - (б) распределувањето на варијабилниот износ на надоместокот во целост на облигацијата за извршување или на различното добро или услуга е доследно на целта за распределување од точка 73 кога се земаат предвид сите обврски за извршување и условите за плаќање од договорот.
- 86 Барањата за распределување од точките 73–83 треба да се применуваат при распределувањето на преостанатиот износ на цената на трансакцијата кој не ги исполнува критериумите од точка 85.

Промени на цената на трансакцијата

- 87 По составувањето на договорот, цената на трансакцијата може да се промени од разни причини, вклучувајќи и решавање на неизвесни настани или други промени во околностите кои влијаат на промената на износот на надоместокот на кој субјектот очекува да има право во замена за ветените добра или услуги.
- 88 Субјектот треба да ги распредели обврските за извршување во договорот и сите последователни промени на цената на трансакцијата со користење на истата основа како и при составувањето на договорот. Следствено на тоа, субјектот не треба повторно да ја распредели цената на трансакцијата за да ги одрази промените во самостојните продажни цени по составувањето на договорот. Износите кои се распределени на исполнета облигација за извршување треба да се признаат како приход, или како намалување на приходот, во периодот во кој се случила промената на цената на трансакцијата.
- 89 Субјектот треба да ја распредели промената на цената на трансакцијата во целост на една или на повеќе, но не на сите, обврски за извршување или на различни добра или услуги кои се ветени во серија која формира дел од една единствена облигација за извршување во согласност со точка 22(б) само доколку се исполнети критериумите од точка 85 за распределување на варијабилен надомест.
- 90 Субјектот треба да ја евидентира промената на цената на трансакцијата која произлегува како резултат на измена на договорот во согласност со точките 18–21. Меѓутоа, кога станува збор за промена на цена на трансакција која се случила по измена на договорот, субјектот треба да ги примени точките 87–89 за да ја распредели промената на цената на трансакцијата на кој било од следниве начини:
- (а) Субјектот треба да ја распредели промената на цената на трансакцијата на облигациите за извршување кои се идентификувани во договорот пред измената доколку, и до степен до кој, промената на цената на трансакцијата се припишува на износот на варијабилен надомест кој бил ветен пред измената и измената се евидентира во согласност со точка 21(а).
 - (б) Во сите други случаи во кои измената не била евидентирана како посебен договор во согласност со точка 20, субјектот треба да ја распредели промената на цената на трансакцијата на обврските за извршување во изменетиот договор (т.е. обврските за извршување кои претходно не биле исполнети или се делумно неисполнети веднаш по измената).

МСФИ 15

Трошоци на договорот**Дополнителни трошоци за склучување на договор**

- 91 Субјектот треба да ги признае како средство дополнителните трошоци за склучување на договор со купувач доколку субјектот очекува да ги надомести тие трошоци.
- 92 Дополнителните трошоци за склучување на договор се трошоците што ги сноси субјектот при склучување на договорот а кои не би се случиле доколку договорот не би бил склучен (на пример, провизија од продажба).
- 93 Трошоците за склучување на договор кои би настанале без разлика дали договорот бил склучен треба да се признаат како расход во моментот на настанување, освен ако тие трошоци експлицитно не одат на товар на купувачот, без разлика дали бил склучен договорот.
- 94 Како практично средство, субјектот може да ги признае дополнителните трошоци за склучување на договор како расход во периодот кога настануваат, доколку периодот на амортизација на средството која, инаку, би ја признал субјектот, е една година или помалку.

Трошоци за исполнување на договор

- 95 Доколку трошоците кои настанале при исполнување на договор со купувач не се во опфат на друг Стандард (на пример, МСС 2 *Залихи*, МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* или МСС 38 *Нематеријални средства*), субјектот треба да ги признае како средство трошоците кои настанале при исполнување на договорот само доколку тие трошоци ги исполнуваат сите од следниве критериуми:
- (а) трошоците директно се однесуваат на договор или на очекуван договор кој може да биде јасно идентификуван од субјектот (на пример, трошоци кои се однесуваат на услуги кои ќе бидат дадени со продолжување на постоечки договор или трошоци за осмислување на средство што ќе биде пренесено согласно посебен договор кој сè уште не е одобрен);
 - (б) трошоците создаваат или ги зголемуваат ресурсите на субјектот кои ќе се користат за исполнување (или за продолжување на исполнување) на обврски за извршување во иднина; и
 - (в) трошоци за кои се очекува дека ќе бидат надоместени.
- 96 Трошоците кои настанале при исполнување на договор со купувач, кои спаѓаат во опфат на некој друг Стандард, субјектот треба да ги евидентира тие трошоци во согласност со тие други стандарди.
- 97 Трошоците кои директно се однесуваат на договорот (или на конкретен очекуван договор) вклучуваат кое било од следново:
- (а) директен труд (на пример, плати и надоместоци за вработените кои му ги овозможуваат ветените услуги директно на купувачот);
 - (б) директни материјали (на пример, потрошни добра што се користат во овозможувањето на ветените услуги на купувачот);
 - (в) распределувања на трошоците кои директно се однесуваат на договорот или на договорните активности (на пример, трошоци за управување и надзор врз договорот, осигурување и амортизација на алатките, опрема и средства со право на користење кои се користат за исполнување на договорот);
 - (г) трошоци кои експлицитно ги сноси купувачот според договорот; и
 - (д) други трошоци кои настанале само поради тоа што субјектот склучил договор (на пример, исплати на подизведувачи).
- 98 Субјектот треба да ги признае следниве трошоци како расход кога ќе настанат:
- (а) општи и административни трошоци (освен ако тие трошоци експлицитно ги сноси купувачот според договор, и во тој случај, субјектот треба да ги процени тие трошоци во согласност со точка 97);
 - (б) трошоци на потрошени материјали, труд или други ресурси за целите на исполнување на договорот а кои не се одразени во цената на договорот;

МСФИ 15

- (в) трошоци кои се однесуваат на исполнети обврски за извршување (или на делумно исполнети обврски за извршување) според договорот (т.е. трошоци кои се однесуваат на минати извршувања); и
- (г) трошоци за кои субјектот не може да направи разлика дали се однесуваат на неисполнети обврски за извршување или на исполнети обврски за извршување (или на делумно исполнети обврски за извршување).

Амортизација и обезвреднување

- 99 Средство кое е признато во согласност со точка 91 или 95 треба да се амортизира на систематска основа која е доследна на пренесувањето на купувачот на добрата или услугите на кои се однесува средството. Средството може да се однесува на добра или услуги кои треба да се пренесат во рамките на конкретен очекуван договор (како што е опишано во точка 95(a)).
- 100 Субјектот треба да го ажурира износот на амортизација за да одрази значајна промена на периодот во кој субјектот очекува дека на купувачот ќе му бидат пренесени добрата или услугите на кои се однесува средството. Таквата промена треба да биде сметководствено евидентирана како промена во сметководствената проценка во согласност со МСС 8.
- 101 Субјектот треба да ја признае загубата поради обезвреднување во добивка или загуба до степен до кој сметководствената вредност на средството кое е признато во согласност со точка 91 или 95 е поголема од:
- (а) преостанатиот износ на надоместокот кој субјектот очекува да го добие во замена за добрата или услугите на кои се однесува средството; намален за
 - (б) трошоците кои директно се однесуваат на давањето на тие добра или услуги а кои не се признати како расходи (види точка 97).
- 102 За целите на примена на точка 101 за утврдување на износот на надоместокот кој субјектот очекува да го добие, субјектот треба да ги користи принципите за утврдување на цената на трансакцијата (освен за барањата од точките 56–58 за ограничени проценки на варијабилниот надомест) и да го коригира тој износ за да ги одразува ефектите на кредитниот ризик на купувачот.
- 103 Пред субјектот да ја признае загубата поради обезвреднување за средство кое е признато во согласност со точка 91 или 95, субјектот треба да ја признае секоја загуба поради обезвреднување за средства кои се однесуваат на договор а кои се признати во согласност со друг Стандард (на пример, МСС 2, МСС 16 и МСС 38). По примената на тестот за обезвреднување од точка 101, субјектот треба да ја вклучи резултирчката сметководствена вредност на средството кое е признато во согласност со точка 91 или 95 во сметководствената вредност на единицата која генерира пари на која тоа ѝ припаѓа за целите на примена на МСС 36 *Обезвреднување на средства* на таа единица која генерира готовина.
- 104 Субјектот треба да признае, во добивка или загуба, анулирање на некои или на сите загуби поради обезвреднување кои се претходно признати во согласност со точка 101 кога повеќе не постојат условите за обезвреднување или кога тие се подобриле. Зголемената сметководствена вредност на средството не треба да го надмине износот кој би бил утврден (нето од амортизацијата) доколку не била претходно призната загуба поради обезвреднување.

Презентирање

- 105 **Кога некоја од страните во договорот ја исполнила својата обврска, субјектот треба да го презентира договорот во извештајот за финансиска состојба како средство по основ на договор или како договорна обврска, зависно од односот помеѓу извршувањето на субјектот и плаќањето на купувачот. Субјектот треба да ги презентира сите безусловни права на надомест.**
- 106 Доколку купувачот плаќа надомест, или субјектот има право на надомест кој е безусловен (т.е. побарување), пред субјектот да го пренесе доброто или услугата на купувачот, субјектот треба да го презентира договорот како договорна обврска кога ќе биде извршено плаќањето или кога доспева плаќањето (колку и да е порано). Обврска по основ на договор е обврска на субјектот да му ги пренесе добрата или услугите на купувачот за кои субјектот добил надомест (или кога доспева плаќањето на надоместокот) од купувачот.
- 107 Доколку субјектот ја извршува својата договорна обврска така што му ги пренесува добрата или услугите на купувачот и тоа пред купувачот да го плати надоместокот или пред да доспе

МСФИ 15

плаќањето, субјектот треба да го презентира договорот како средство по основ на договор, исклучувајќи ги сите износи кои се презентирани како побарување. Средство по основ на договор е право на субјектот на надомест во замена за добра или услуги кои субјектот му ги пренел на купувачот. Субјектот треба да го процени договорното средство за обезвреднување во согласност со МСФИ 9. Обезвреднувањето на договорното средство треба да се мери, презентира и обелодени на истата основа како и финансиското средство кое спаѓа во опфатот на МСФИ 9 (види, исто така, точка 113(б)).

- 108 Побарување е право на надомест на субјектот кое е безусловно. Правото на надомест е безусловно само доколку е потребно да помине време пред да досее плаќањето на тој надомест. На пример, субјектот би го признал побарувањето доколку тој има сегашно право на плаќање, дури и ако тој износ може да биде предмет на поврат во иднина. Субјектот треба да го евидентира побарувањето во согласност со МСФИ 9. По почетното признавање на побарување од договор со купувач, секоја разлика помеѓу мерењето на побарувањето во согласност со МСФИ 9 и соодветниот износ на приход кој е признаг треба да биде презентирана како расход (на пример, загуба поради обезвреднување).
- 109 Овој Стандард ги користи термините „средство по основ на договор“ и „обврска по основ на договор“ но не му забранува на субјектот да користи и алтернативни описи во извештајот за финансиската состојба за тие ставки. Доколку субјектот користи алтернативен опис за договорното средство, субјектот треба да даде доволно информации за корисникот на финансиските извештаи да може да разликува помеѓу побарувања и договорни средства.

Обелоденување

- 110 Целта на барањата за обелоденување е субјектот да обелодени доволно информации што ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат природата, износот, периодот и неизвесноста на приходите и на готовинските текови што произлегуваат од договорите со купувачи. За да ја оствари таа цел, субјектот треба да обелодени квалитативни и квантитативни информации за сè од следново:
- (а) неговите договори со купувачи (види точки 113–122);
 - (б) значајните расудувања, и промените во расудувањата кои се направени во примената на овој Стандард на тие договори (види точки 123–126); и
 - (в) сите средства кои се признати од трошоците за склучување или исполнување на договорот со купувачот во согласност со точка 91 или 95 (види точки 127–128).
- 111 Субјектот треба да го земе предвид нивото на деталите кое е неопходно за да се задоволи целта на обелоденувањето и колкаво внимание треба да му се обрне на секое од разните барања. Субјектот треба да ги агрегира или расчлени обелоденувањата така што корисните информации да не бидат прикриени ниту поради вклучувањето на голем број неважни детали ниту поради агрегирањето на ставките кои имаат различни карактеристики.
- 112 Субјектот не мора да обелоденува информации во согласност со овој Стандард доколку веќе ги обелоденил информациите во согласност со некој друг Стандард.

Договори со купувачи

- 113 Субјектот треба да ги обелодени сите од следниве износи за периодот на известување, освен ако тие износи се веќе одвоено презентирани во извештајот за сеопфатна добивка во согласност со други стандарди:
- (а) приход признаг од договори со купувачи, кој субјектот треба да го обелодени одвоено од неговите други извори на приходи; и
 - (б) сите загуби поради обезвреднување кои се признати (во согласност со МСФИ 9) за сите побарувања или договорни средства кои произлегуваат од договорите што ги има субјектот со купувачи, кои субјектот треба да ги обелодени одвоено од загубите поради обезвреднување од други договори.

Расчленување на приходи

- 114 Субјектот треба да ги расчлени приходите кои се признати од договори со купувачи во категории кои прикажуваат како природата, износите, периодите и неизвесноста на приходите и на

МСФИ 15

готовинските текови се под влијание на економските фактори. Субјектот треба да го примени упатството од точките В87–В89 кога ги избира категориите што ќе ги користи за расчленување на приходите.

- 115 Освен тоа, субјектот треба да обелодени доволно информации кои ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да го разберат односот помеѓу обелоденувањето на расчленетите приходи (во согласност со точка 114) и податоците од приходите што се обелоденуваат за секој сегмент за известување, доколку субјектот го применува МСФИ 8 *Оперативни сегменти*.

Договорни салда

- 116 Субјектот треба да ги обелодени сите од следниве:
- (а) почетните и завршните салда на побарувања, договорни средства и договорни обврски од договори со купувачи, доколку тие информации не се одвоено презентирани или обелоденети;
 - (б) приход кој е признат во периодот на известување кој бил вклучен во салдото на договорни обврски на почетокот од периодот; и
 - (в) приход кој е признат во периодот на известување од исполнети (или делумно исполнети) обврски за извршување во претходни периоди (на пример, промени во цената на трансакцијата).
- 117 Субјектот треба да објасни како временскиот период на исполнување на неговите облигации за извршување (види точка 119(а)) се однесува на типичен период на плаќање (види точка 119(б)) и ефектот што го имаат тие фактори на салдата на договорните средства и договорните обврски. Даденото објаснување може да користи квалитативни информации.
- 118 Субјектот треба да даде објаснување за значајните промени на салдата на договорните средства и договорните обврски за време на периодот на известување. Објаснувањето треба да содржи квалитативни и квантитативни информации. Примери за промени на салда на договорните средства и договорните обврски вклучуваат кое било од следниве:
- (а) промени поради деловни комбинации;
 - (б) кумулативни корекции на приходите за претходни периоди кои влијаат на соодветното средство по основ на договор или договорна облигација, вклучувајќи и корекции што произлегуваат од промена на мерењето на напредокот, промена на проценката на цената на трансакцијата (вклучувајќи ги и сите промени на проценките на тоа дали проценката на варијабилниот надомест е ограничена) или измена на договорот;
 - (в) обезвреднување на средство по основ на договор;
 - (г) промена на временската рамка кога правото на надомест станува безусловно (т.е. кога договорното средство се рекласифицира како побарување); и
 - (д) промена на временската рамка за облигацијата за извршување да биде исполнета (т.е. кога се признава приходот кој произлегува од договорната обврска).

Обврски за извршување

- 119 Субјектот треба да обелодени информации во врска со неговите обврски за извршување во договори со купувачи, вклучувајќи и опис на сите од следниве:
- (а) Кога субјектот обично ги исполнува своите обврски за извршување (на пример, по испраќање, при испорака, кога започнува давањето на услугите или по завршувањето на услугата), вклучително и кога обврските за извршување се исполнети преку аранжман на „фактурирај-и-задржи“;
 - (б) значајните услови за плаќање (на пример, кога обично доспева плаќањето, дали договорот содржи значајна компонента на финансирање, дали износот на надоместокот е варијабилен и дали проценката на варијабилниот надомест е обично ограничена во согласност со точките 56–58);
 - (в) природата на добрата или на услугите кои субјектот ветил дека ќе ги пренесе, со акцент на сите обврски за извршување што се однесуваат на активностите на трета страна за пренос на добра или услуги (т.е. доколку субјектот делува како посредник);
 - (г) обврски кои се однесуваат на враќања, поврати и други слични обврски; и
 - (д) видови гаранции и поврзани обврски.

МСФИ 15

Цена на трансакција која е распределена на преостанати обврски за извршување

- 120 Субјектот треба да ги обелодени следниве информации во врска со неговите преостанати обврски за извршување:
- (а) збирниот износ на цената на трансакцијата кој е распределен на обврските за извршување кои не се исполнети (или се делумно исполнети) на крајот на периодот на известување; и
 - (б) објаснување на тоа кога субјектот очекува да го признае како приход износот кој е обелоденет во согласност со точка 120(а), кој субјектот треба да го обелодени на еден од следниве начини:
 - (i) на квантитативна основа со користење на временски разграничувања кои би биле најсоодветни за периодот на траењето на преостанатите обврски за извршување; или
 - (ii) со користење на квалитативни информации.
- 121 Како практично средство, субјектот не треба да ги обелоденува информациите од точка 120 за облигација за извршување доколку е исполнет кој било од следниве услови:
- (а) облигацијата за извршување е дел од договор кој има првично очекувано времетраење од една година или помалку; или
 - (б) субјектот го признава приходот од исполнувањето на облигацијата за извршување во согласност со точка Б16.
- 122 Субјектот треба квалитативно да објасни дали го применува практичното средство од точка 121 и дали имало некаков надомест од договорите со купувачи, кој не е вклучен во цената на трансакцијата и, затоа, не е вклучен во информациите кои се обелоденети во согласност со точка 120. На пример, проценката на цената на трансакцијата не би ги вклучувала евентуалните проценети износи на варијабилен надомест кои се ограничени (види точки 56–58).

Значајни расудувања во примената на овој Стандард

- 123 Субјектот треба да ги обелодени расудувањата, и промените во расудувањата, кои биле направени во примената на овој Стандард кои значително влијаат на утврдувањето на износот и периодот на приходите од договори со купувачи. Поконкретно, субјектот треба да ги објасни расудувањата, и промените во расудувањата, кои биле користени во утврдувањето на:
- (а) временскиот период на исполнување на обврските за извршување (види точки 124–125); и
 - (б) цената на трансакцијата и износите кои се распределени на обврските за извршување (види точка 126).

Утврдување на периодот на исполнување на обврските за извршување

- 124 За обврски за извршување кои субјектот ги исполнува низ времето, субјектот треба да ги обелодени следниве две нешта:
- (а) методите што биле користени за признавање на приходите (на пример, опис на излезните методи или на влезните методи што биле користени и како тие методи се применуваат); и
 - (б) објаснување зошто методите што се користат овозможуваат верен приказ на преносот на добрата или услугите.
- 125 За обврски за извршување кои се исполнуваат во некој момент од времето, субјектот треба да ги обелодени значајните расудувања што биле направени при правењето проценка на тоа кога купувачот стекнува контрола врз ветените добра или услуги.

Утврдување на цената на трансакцијата и на износите кои се распределени на обврски за извршување

- 126 Субјектот треба да обелодени информации во врска со методите, инпутите и претпоставките што ги користел за сите од следниве нешта:
- (а) утврдување на цената на трансакцијата, што вклучува, но не е ограничено само на, проценка на варијабилниот надомест, коригирање на надоместокот за ефектите од временската вредност на парите и мерење на непаричниот надомест;

МСФИ 15

- (б) проценување дали проценката на варијабилниот надомест е ограничена;
- (в) распределување на цената на трансакцијата, вклучувајќи проценка на самостојните продажни цени на ветените добра или услуги и распределување на дисконтите и на варијабилниот надомест на специфичен дел од договорот (доколку е применливо); и
- (г) мерење на обврските за враќање, поврат и други слични обврски.

Средства признати од трошоците за склучување или исполнување на договор со купувач

- 127 Субјектот треба да ги опише двете од следниве нешта:
- (а) расудувањата што биле направени при утврдувањето на износот на трошоците кои настанале со цел склучување или исполнување на договор со купувач (во согласност со точка 91 или 95); и
 - (б) методот што го користи за да ја утврди амортизацијата за секој известувачки период.
- 128 Субјектот треба да ги обелодени сите од следниве нешта:
- (а) завршните салда на средства кои се признати од трошоци кои настанале за склучување или исполнување на договор со купувач (во согласност со точка 91 или 95), по главни категории на средства (на пример, трошоци за склучување договори со купувачи, трошоци за преддоговор и трошоци за поставување); и
 - (б) износот на амортизацијата и сите загуби поради обезвреднување кои се признати во периодот на известување.

Практични средства

- 129 Доколку субјектот избере да го користи практичното средство од точка 63 (во врска со постоење на значајна компонента на финансирање) или од точка 94 (во врска со дополнителни трошоци за склучување договор), субјектот треба да го обелодени тој факт.

МСФИ 15

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток претставува интегрален дел на овој Стандард.

договор	Договор помеѓу две или повеќе страни кој создава спроведливи права и обврски.
средство по основ на договор	Право на субјектот на надомест во замена за добра или услуги кои субјектот му ги пренел на купувач кога тоа право е условено со нешто друго освен со одминување на времето (на пример, идно извршување од страна на субјектот).
обврска по основ на договор	Облигација на субјектот да му пренесе добра или услуги на купувач за кои субјектот добил надомест (или плаќањето ќе досее дополнително) од купувачот.
купувач	Страна која склучила договор со субјект за да добие добра или услуги кои се аутпут на вообичаените активности на субјектот во замена за надомест.
приход	Зголемувања на економските користи за време на сметководствениот период во форма на приливи или зголемувања на средства или намалувања на обврски кои резултираат со зголемување на капиталот, освен оние што се однесуваат на придонеси од учесници во капиталот.
облигација за извршување	Ветување во договор со купувач на купувачот да му се пренесе: (а) добро или услуга (или збир на добра или услуги) кои се различни; или (б) серија од различни добра или услуги кои се суштински исти и кои имаат ист модел на пренос кон купувачот.
приход	Приход кој произлегува од вообичаените активности на субјектот.
самостојна продажна цена (на добро или услуга)	Цената по која субјектот одвоено би му го продал ветеното добро или услуга на купувачот .
цена на трансакција (за договор со купувач)	Износ на надомест на кој субјектот очекува дека ќе има право во замена за пренос на ветените добра или услуги на купувачот , исклучувајќи ги износите што се наплатени во име на трети страни.

МСФИ 15

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој Стандард. Ја опишува примената на точките 1–129 и ја има истата важност како и другите делови од овој Стандард.

- Б1 Ова упатство за примена е организирано во следниве категории:
- (а) обврски за извршување кои се исполнуваат низ времето (точки В2–В13);
 - (б) методи за мерење на напредокот кон целосно исполнување на облигацијата за извршување (точки Б14–Б19);
 - (в) продажба со право на враќање (точки Б20–Б27);
 - (г) гаранции (точки Б28–Б33);
 - (д) размислувања за принципал наспроти посредник (точки Б34–Б38);
 - (е) опции на купувачот за дополнителни добра или услуги (точки Б39–Б43);
 - (е) неискористени права на купувачите (точки Б44–Б47);
 - (ж) надоместоци платени однапред без право на враќање (и некои поврзани трошоци) (точки Б48–Б51);
 - (с) лиценцирање (точки Б52–Б63Б);
 - (и) договори за повторен откуп (точки Б64–Б76);
 - (ј) аранжмани за комисиона продажба (точки Б77–Б78);
 - (к) аранжмани од типот „фактурирај-и-задржи“ (точки Б79–Б82);
 - (л) прифаќање од страна на купувачот (точки Б83–Б86); и
 - (љ) обелоденување на расчленетиот приход (точки Б87–Б89).

Обврски за извршување кои се исполнуваат низ времето

- Б2 Во согласност со точка 35, облигацијата за извршување се исполнува низ времето доколку е исполнет еден од следниве критериуми:
- (а) купувачот истовремено ги добива и ги троши користите кои произлегуваат од извршувањето на обврските од страна на субјектот, додека субјектот ги извршува тие обврски (види точки Б3–Б4);
 - (б) извршувањето од страна на субјектот создава или зголемува средство (на пример, недовршен производ) кое е контролирано од купувачот додека средството се создава или зголемува (види точка Б5); или
 - (в) извршувањето од страна на субјектот не создава средство кое има алтернативна употреба за субјектот (види точки Б6–Б8) и субјектот има спроведливо право на плаќање за извршувањето на обврските до денес (види точки Б9–Б13).

Истовремено примање и трошење на користите кои настануваат од извршувањето на обврските од страна на субјектот (точка 35(а))

- Б3 За некои видови обврски за извршување, може лесно да се направи проценка дали купувачот добива користи од извршувањето на обврските од субјектот, како што субјектот ги извршува обврските и дали во исто време ги троши тие користи додека ги добива. Примери за ова вклучуваат рутински или постојани услуги (како што се услуги за чистење) во кои добивањето и истовременото трошење на користите од извршувањето на субјектот од страна на купувачот може лесно да се идентификуваат.
- Б4 За други видови обврски за извршување, субјектот можеби нема да може лесно да идентификува дали купувачот истовремено ги добива и ги троши користите од извршувањето на субјектот, како што субјектот ги извршува обврските. Во такви околности, облигацијата за извршување се исполнува низ времето доколку субјектот утврдил дека друг субјект нема да мора значајно повторно да ги врши работите кои субјектот дотогаш ги завршил, доколку тој субјект ја исполни преостанатата облигација за извршување спрема купувачот. Во утврдувањето на тоа дали друг

МСФИ 15

субјект нема да мора значајно повторно да ги врши работите кои субјектот дотогаш ги завршил, субјектот треба да се води од следниве претпоставки:

- (а) да ги игнорира потенцијалните договорни ограничувања или практични ограничувања кои инаку би го спречиле субјектот од тоа да ја пренесе преостанатата обврска на извршување на друг субјект; и
- (б) да претпостави дека исполнувањето на обврска од страна на друг субјект не би имало корист од кое било средство што е контролирано во моментот од субјектот и кое ќе остане под контрола на субјектот, доколку обврска за извршување му се пренесе на друг субјект.

Купувачот го контролира средството како што се создава или зголемува (точка 35(б))

- Б5 Во утврдувањето на тоа дали купувачот контролира средство, како што тоа се создава или зголемува во согласност со точка 35(б), субјектот треба да ги примени барањата за контрола од точките 31–34 и 38. Средството кое се создава или зголемува (на пример, недовршен производ) би можело да биде материјално или нематеријално.

Извршувањето на обврска од страна на субјектот не создава средство кое има алтернативна употреба (точка 35(в))

- Б6 При проценувањето дали средството може да се користи на алтернативен начин од страна на субјектот во согласност со точка 36, субјектот треба да ги земе предвид ефектите од договорните ограничувања и практичните ограничувања на способноста на субјектот веднаш да ја промени намената на тоа средство, како што е продавање на средството на друг купувач. Можноста за прекинување на договорот со купувачот не е релевантен фактор во правењето проценка дали субјектот ќе биде во можност лесно да ја промени намената на тоа средство.
- Б7 Договорното ограничување на способноста на субјектот да ја промени намената на средството мора да биде суштинско, во смисла на тоа дека средството не може да има алтернативна употреба за субјектот. Договорното ограничување е суштинско доколку купувачот би можел да ги изврши своите права на ветеното средство доколку субјектот се обиде да ја промени намената на средството. Во спротивно, договорното ограничување не е суштинско доколку, на пример, средството во голема мера може да се замени со друго средство кое субјектот може да му го пренесе на друг купувач без прекршување на договорот и без значителни трошоци кои, инаку, не би настанале во врска со тој договор.
- Б8 Практично ограничување на способноста на субјектот да ја промени намената на средството постои доколку субјектот би имал значителни економски загуби доколку би ја променил намената на тоа средство. Значителна економска загуба би можела да се случи или поради тоа што субјектот би претрпел значителни трошоци за дополнителна преработка на средството, или затоа што би можел да го продаде средството со значителна загуба. На пример, субјектот може да биде практично ограничен во однос на промената на намената на средството кое е изработено според спецификации на купувачот или кое се наоѓа во оддалечени подрачја.

Право на плаќање за обврски кои се извршени до определен датум (точка 35(в))

- Б9 Во согласност со точка 37, субјектот има право на плаќање за обврски кои се извршени до определен датум доколку субјектот би имал право на износ кој најмалку му надоместува на субјектот за исполнување на обврска за извршување до определен датум, во случај купувачот или друга страна да го раскине договорот од причини кои не се поради неуспех на субјектот да ги изврши обврските како што е ветоно. Износ кој би му надоместил на субјектот за исполнување на обврска за извршување до определен датум би бил износ кој е приближен на продажната цена на добрата или услугите кои биле пренесени до определен датум (на пример, надоместување на трошоците што ги имал субјектот во врска со исполнувањето на обврска за извршување, плус разумна профитна маржа), а не надомест само за потенцијалната загуба на добивка на субјектот доколку договорот би бил прекинат. Надоместокот за разумна профитна маржа не мора да е еднаков на профитната маржа која се очекува, доколку договорот се исполни како што е ветоно, но субјектот треба да има право на надомест во некој од следниве износи:

МСФИ 15

- (а) дел од очекуваната профитна маржа во договорот која разумно го одразува степенот на извршување на обврските од страна на субјектот според договорот а пред договорот да биде прекинат од купувачот (или од друга страна); или
- (б) разумен поврат на трошоците за капитал на субјектот за слични договори (или вообичаената оперативна маржа на субјектот за слични договори) доколку специфичната маржа за конкретниот договор е поголема од повратот од вложување кој субјектот обично го генерира од слични договори.
- Б10 Правото на плаќање на субјектот за обврски кои се извршени до одреден датум не мора да биде постоечко безусловно право на плаќање. Во многу случаи, субјектот ќе има безусловно право на плаќање само при исполнување на претходно договорени клучни настани или по целосно исполнување на облигацијата за извршување. Кога прави проценка на тоа дали има право на плаќање за извршување на обврски до одреден датум, субјектот треба да земе предвид дали би имал спроведливо право да побара или да задржи плаќање за извршување на обврски до одреден датум доколку договорот би бил прекинат пред неговото исполнување од причини кои не се поврзани со неуспех на субјектот да ги изврши обврските како што е ветоно.
- Б11 Кај некои договори, купувачот може да има право да го прекине договорот само во определени фази за времетраењето на договорот или купувачот, можеби, воопшто нема право да го прекине договорот. Доколку купувачот делува во насока да го прекине договорот а нема право на тоа во тоа време (вклучувајќи и кога купувачот не ги извршил своите обврски како што било ветоно), договорот (или други закони) би можеле да му дадат право на субјектот да продолжи да му ги пренесува на купувачот добрата или услугите кои се ветени во договорот и да бара од купувачот да го плати надоместокот кој е ветен во замена за тие добра или услуги. Во такви околности, субјектот има право на плаќање за обврските што биле извршени до определен датум затоа што субјектот има право да продолжи да ги извршува своите обврски во согласност со договорот и да бара од купувачот тој да ги извршува своите обврски (кои вклучуваат плаќање на ветениот надомест).
- Б12 Кога прави проценка на тоа дали постои и дали е спроведливо правото на плаќање за извршување на обврски до определен датум, субјектот треба да ги земе предвид договорните услови, како и сите законски или правни преседани кои би можеле да ги дополнат или да ги поништат тие договорни услуги. Ова би вклучило правење проценка на тоа дали:
- (а) законодавството, административната праска или правниот преседан му даваат на субјектот право на плаќање за извршувањето на обврските до определен датум, дури и ако тоа право не е специфицирано во договорот со купувачот;
- (б) релевантниот правен преседан укажува на тоа дека слични права на плаќање за извршување на обврските до определен датум во слични договори немаат задолжително правно дејство; или
- (в) вообичаените деловни практики на субјектот по свој избор да го остварува правото на плаќање резултирале со тоа таквото право да не биде повеќе спроведливо во тоа правно окружување. Меѓутоа, без оглед на тоа што субјектот може да избере да се откаже од своето право на плаќање во слични договори, субјектот би продолжил да го има правото на плаќање за извршување на обврските до определен датум доколку, во договорот со купувачот, неговото право на плаќање за извршување на обврските до определен датум остане спроведливо.
- Б13 Распоредот за плаќање кој е определен со договорот не мора да укажува на тоа дали субјектот има спроведливо право на плаќање за извршување на обврски до определен датум. Иако распоредот за плаќање во договорот ги специфицира периодот и износот на надоместокот што треба да биде платен од купувачот, распоредот за плаќање не мора да претставува доказ за тоа дали субјектот има право на плаќање за извршување на обврските до определен датум. Ова е затоа што, на пример, договорот би можел да специфицира дека надоместокот кој е добен од купувачот може да биде вратен само од причини кои не вклучуваат неуспех на субјектот да ги исполни своите ветувања содржани во договорот.

Методи за мерење на напредокот кон целосно исполнување на облигацијата за извршување

- Б14 Методи што можат да се користат за мерење на напредокот на субјектот кон целосно исполнување на облигацијата за извршување која се исполнува низ времето во согласност со точките 35–37, ги вклучуваат следниве:
- (а) излезни методи (види точки Б15–Б17); и

МСФИ 15

- (б) влезни методи (види точки Б18–Б19).

Излезни методи

- Б15 Излезните методи го признаваат приходот врз основа на директно мерење на вредноста која добрата или услугите кои биле пренесени до определен датум ја имаат за купувачот, во однос на преостанатите добра или услуги кои се ветени според договорот. Излезните методи вклучуваат методи како што се прегледи на обврските кои биле извршени до определен датум, проценка на остварените резултати, остварени клучни настани, поминато време и произведени единици или испорачани единици. Кога субјектот прави проценка на тоа дали да го примени излезниот метод за да го мери својот напредок, субјектот треба да земе предвид дали избраниот излезен податок веродостојно го прикажува извршувањето на субјектот во насока на целосно исполнување на облигацијата за извршување. Излезниот метод нема веродостојно да го прикаже извршувањето на субјектот доколку избраните излезни податоци не мерат некои од добрата или услугите чија контрола му била пренесена на купувачот. На пример, излезни методи кои се засноваат на произведени единици или на испорачани единици не го прикажуваат веродостојно извршувањето на субјектот кон исполнување на облигација за извршување доколку, на крајот од периодот на известување, извршувањето на субјектот довело до недовршени производи или до готови производи кои се контролирани од купувачот а кои не се вклучени во мерењето на излезните податоци.
- Б16 Како практично средство, доколку субјектот има право на надомест од купувачот во износ кој е директно пропорционален на вредноста која извршувањето на субјектот до определен датум ја има за купувачот (на пример, договор за услуги според кој субјектот наплаќа фиксен износ за секој час на дадена услуга), субјектот може да го признае приходот во износот кој субјектот има право да го фактурира.
- Б17 Недостатоци на излезните методи се тоа што аутпутите што се користат за мерење на напредокот некогаш не се директно јасни и информациите што се потребни за примена на овие методи не му се секогаш достапни на субјектот без непотребни трошоци. Затоа, можеби, ќе биде неопходно да се применат влезни методи.

Влезни методи

- Б18 Влезните методи го признаваат приходот врз основа на напорите на субјектот или инпутите кои имаат за цел исполнување на облигацијата за извршување (на пример, потрошени ресурси, потрошени работни часови, настанати трошоци, поминато време или број на работни часови на определена машина) во однос на вкупните очекувани инпути за исполнување на таа облигација за извршување. Доколку напорите или инпутите на субјектот се рамномерно распределени низ целиот период на извршување на обврските, можеби ќе биде соодветно субјектот да го признае приходот на праволиниска основа.
- Б19 Недостаток на влезните методи е тоа што е можно да не постои директен однос помеѓу инпутите на субјектот и преносот на контролата врз добрата или услугите на купувачот. Затоа, субјектот треба да ги исклучи од влезниот метод ефектите од сите инпути кои, во согласност со целта за мерење на напредокот од точка 39, не го прикажуваат извршувањето на обврските на субјектот во пренесувањето на контролата врз добрата или услугите на купувачот. На пример, кога се користи влезен метод на база на трошоци, можеби ќе биде потребна корекција на измерениот напредок во следниве околности:
- (а) Кога трошоците кои настанале не придонесуваат за напредокот на субјектот кон исполнување на облигацијата за извршување. На пример, субјектот не би признал приходи врз основа на трошоци кои настанале и кои можат да се припишат на значителна неефикасност на извршувањето на субјектот а кои не биле одразени во цената на договорот (на пример, трошоци за неочекувани количества потрошен материјал, труд или други ресурси кои настанале за целите на исполнување на облигацијата за извршување).
- (б) Кога настанатиот трошок не е пропорционален на напредокот на субјектот кон исполнување на облигацијата за извршување. Во такви околности, можеби ќе треба да се направи корекција на најдобриот приказ на извршувањето на обврските од страна на субјектот за да се признаат приходите само до степен на тие настанати трошоци. На пример, веродостоен приказ на извршувањето на субјектот би можел да се постигне доколку приходот се признае во износ кој е еднаков на набавната вредност на добрата што се користат за да се исполни облигацијата за извршување доколку субјектот очекува, при составувањето на договорот, дека ќе бидат исполнети сите од следниве услови:
- (i) доброто не е различно;

МСФИ 15

- (ii) се очекува купувачот да се стекне со контрола врз доброто значително пред добивање на услугите кои се однесуваат на доброто;
- (iii) набавната вредност на пренесените добра е значителна во однос на вкупните очекувани трошоци за целосно исполнување на објавената објавеност; и
- (iv) субјектот го набавува доброто од трета страна и не е значајно инволвиран во проектирањето и производството на доброто (но субјектот делува како принципал во согласност со точките Б34–Б38).

Продажба со право на враќање

- Б20 Кај некои договори, субјектот му ја пренесува контролата врз производот на купувач и, исто така, му дава на купувачот право да го врати производот од разни причини (како што е незадоволство од производот) и да добие која било комбинација од следниве нешта:
- (а) целосен или делумен поврат на платениот надомест;
 - (б) кредит кој може да се примени на износите што му се должат, или ќе му се должат, на субјектот; и
 - (в) друг производ во замена.
- Б21 За да го евидентира пренесувањето на производите за кои има право на враќање (и на некои услуги кои се даваат со можност за поврат), субјектот треба да ги признае сите од следниве нешта:
- (а) приходот за пренесените производи во износ на надоместокот на кој субјектот очекува дека ќе има право (затоа, не се признава приходот за производи за кои се очекува дека ќе бидат вратени);
 - (б) обврска по основ на поврат; и
 - (в) средство (и соодветна корекција на трошоците на продажба) за неговото право на надоместување на производите од купувачите при намиравање на обврската по основ на поврат.
- Б22 Ветувањето на субјектот дека е подготвен да го прифати вратениот период во текот на периодот кој е определен за враќање не треба да се евидентира како објавеност за извршување заедно со објавеност за враќање на парите.
- Б23 Субјектот треба да ги примени барањата од точките 47–72 (вклучувајќи ги и барањата за ограничување на проценките на варијабилните надоместоци во точките 56–58) за да го утврди износот на надоместокот на кој субјектот очекува дека ќе има право (т.е. исклучувајќи ги оние производи кои се очекува дека ќе бидат вратени). За секој добиен износ (или побарување) на кој субјектот не очекува дека ќе има право, субјектот не треба да го признае приходот кога им ги пренесува производите на купувачите, туку треба да ги признае таквите добиени износи (или побарувања) како обврска по основ на поврат. Последователно, на крајот на секој известувачки период, субјектот треба да ја ажурира својата проценка на износите на кои очекува дека ќе има право во замена за пренесените производи и да направи соодветна промена на цената на трансакцијата и, соодветно на тоа, во износот на приходот кој е признат.
- Б24 Субјектот треба да го ажурира мерењето на обврската по основ на поврат на крајот на секој известувачки период за промени во очекувањата во врска со износите на поврат. Субјектот треба да ги признае соодветните корекции како приход (или намалување на приходите).
- Б25 Средство кое е признато по основ на правото на субјектот да ги надомести производите од купувачот при намиравање на обврската по основ на поврат треба почетно да биде мерено со повикување на претходната сметководствена вредност на производот (на пример, залихи) намалена за сите очекувани трошоци за надоместување на тие производи (вклучувајќи потенцијални намалувања на вредноста што ја имаат за субјектот надоместените производи). На крајот на секој известувачки период, субјектот треба да го ажурира мерењето на средството поради промените на очекувањата за производите кои треба да се надоместат. Субјектот треба да го презентира ова средство одвоено од обврската по основ на поврат.
- Б26 Доколку купувачите вршат замена на еден производ на субјектот за друг од ист вид, квалитет, состојба и цена (на пример, една боја или големина за друга), тоа не се смета за надоместување за целите на примена на овој Стандард.
- Б27 Договорите во кои купувачот може да врати неисправен производ во замена за исправен производ треба да се проценуваат во согласност со упатството за гаранции дадено во точките Б28–Б33.

МСФИ 15

Гаранции

- Б28 Вообичаено е субјектот да обезбеди (во согласност со договорот, законите или вообичаената деловна пракса на субјектот) гаранција во врска со продажбата на производот (добро или услуга). Природата на гаранцијата може значително да варира зависно од дејностите и од договорите. Некои гаранции му овозможуваат на купувачот уверување дека производот ќе функционира така како што сакале договорните страни затоа што е во согласност со договорените спецификации. Други гаранции, освен уверувањето дека производот е усогласен со договорните спецификации, исто така, му овозможуваат на купувачот и некоја услуга.
- Б29 Доколку купувачот има опција да ја купи гаранцијата одвоено (на пример, затоа што гаранцијата се плаќа или се договара одвоено), гаранцијата е различна (посебна) услуга затоа што субјектот ветува дека, освен производот, на купувачот ќе му ја даде и услугата која ја има функционалноста што е опишана во договорот. Во такви околности, субјектот треба да ја евидентира ветената гаранција како облигација за извршување во согласност со точките 22–30 и да распредели еден дел од цената на трансакцијата на таа облигација за извршување во согласност со точките 73–86.
- Б30 Доколку купувачот нема опција да купи гаранција одвоено, субјектот треба да ја евидентира гаранцијата во согласност со МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*, освен ако ветената гаранција, или дел од ветената гаранција, му дава и некоја услуга на купувачот, освен уверување дека производот е во согласност со договорените спецификации.
- Б31 Кога прави проценка на тоа дали гаранцијата му дава и некоја услуга на купувачот, освен уверување дека производот е во согласност со договорените спецификации, субјектот треба да земе предвид фактори како што се следниве:
- (а) Дали е гаранцијата законски задолжителна—доколку субјектот има законска облигација да обезбеди гаранција, постоењето на таков закон покажува дека ветената гаранција не е облигација за извршување затоа што таквите барања обично постојат со цел да се заштитат купувачите од ризик на купување неисправни производи.
 - (б) Времетраењето на периодот кој е покриен со гаранцијата—колку е подолг периодот кој е покриен со гаранцијата, толку е поверојатно дека ветената гаранција е облигација за извршување затоа што е поголема веројатноста дека субјектот му дава и некоја услуга на купувачот, освен уверување дека производот е во согласност со договорените спецификации.
 - (в) Природата на задачите кои субјектот ветува дека ќе ги изврши—доколку е неопходно субјектот да врши одредени задачи за да даде уверување дека производот е во согласност со договорените спецификации (на пример, услуга на испраќање во случај на неисправен производ), тогаш тие задачи веројатно не повлекуваат настанување на облигација за извршување.
- Б32 Доколку гаранцијата, или дел од гаранцијата, му дава на купувачот некоја услуга, освен уверување дека производот е во согласност со договорените спецификации, ветената услуга е облигација за извршување. Затоа, субјектот треба да ја распредели цената на трансакцијата на производот или на услугата. Доколку субјектот вети гаранција од типот на уверување и гаранција од типот на давање услуга, но не може разумно да ги евидентира одвоено, субјектот треба да ги евидентира двете гаранции заедно како единствена облигација за извршување.
- Б33 Закон кој бара од субјектот да плати надомест доколку неговите производи нанесат повреда или предизвикаат штета не повлекува настанување на облигација за извршување. На пример, производителот може да ги продава производите во законодавство во кое според закон производителот е одговорен за евентуални штети (на пример, кои биле нанесени на личен имот) што би можеле да бидат предизвикани од купувачот (при користењето на производот)??? (да го користи производот) во согласност со неговата намена. Слично на тоа, ветувањето на субјектот дека ќе го обесштети купувачот за обврските и штетите што настанале поради кршење на патенти, авторски права, ознаки или други прекршувања не повлекува настанување на облигација за извршување. Субјектот треба да ги евидентира таквите обврски во согласност со МСС 37.

Размислувања за принципал наспроти посредник

- Б34 Кога друга страна е вклучена во давањето добра или услуги на купувачот, субјектот треба да утврди дали природата на неговото ветување е облигација за извршување врз основа на која тој треба сам да ги обезбеди специфицираните добра или услуги (т.е. субјектот е принципал) или да организира тие добра или услуги да бидат обезбедени од друга страна (т.е. субјектот е посредник). Субјектот утврдува дали е принципал или посредник за секое специфицирано добро или услуга кое му е

МСФИ 15

ветено на купувачот. Специфицирано добро или услуга е различно добро или услуга (или различен пакет од добра или услуги) што треба да му биде овозможен на купувачот (види точки 27–30). Доколку договорот со купувачот вклучува повеќе од едно специфицирано добро или услуга, субјектот би можел да биде принципал за некои специфицирани добра или услуги и посредник за други.

- Б34А За да ја утврди природата на своето ветување (како што е опишано во точка Б34), субјектот треба:
- (а) да ги идентификува специфицираните добра или услуги кои треба да му бидат овозможени на купувачот (кои, на пример, би можеле да бидат и право на тоа, доброто или услугата да бидат овозможени од друга страна (види точка 26)); и
 - (б) да процени да го контролира (како што е опишано во точка 33) секое специфицирано добро или услуга, пред тоа добро или услуга да му бидат пренесени на купувачот.
- Б35 Субјектот е принципал доколку го контролира специфицираното добро или услуга пред тоа добро или услуга да му бидат пренесени на купувачот. Меѓутоа, не мора да значи дека субјектот го контролира специфицираното добро доколку субјектот го стекнал правото на сопственост врз тоа добро, кратко пред правото на сопственост да му биде пренесено на купувачот. Субјектот, кој е принципал, би можел сам да ја исполни неговата обврска за извршување да го овозможи специфицираното добро или услуга или да ангажира друга страна (на пример, подизведувач) да исполни некои или сите од обврските за извршување во негово име.
- Б35А Кога друга страна е инволвирана во овозможувањето добра или услуги на купувач, субјектот кој е принципал се стекнува со контрола врз кое било од следниве:
- (а) Добро или други средство од другата страна кои потоа му се пренесуваат на купувачот.
 - (б) Правото услугата да биде извршена од другата страна, што му дава на субјектот способност да ја насочува таа страна кон овозможување на услугата на купувачот, а во име на субјектот.
 - (в) Добро или услуга од другата страна кои потоа субјектот ги комбинира со други добра или услуги во овозможувањето на специфицираното добро или услуга на купувачот. На пример, доколку субјектот овозможува значителна услуга на интегрирање на добра или услуги (види точка 29(а)), а која е овозможена од друга страна во специфицираното добро или услуга за кое субјектот склучил договор со купувачот, субјектот го контролира специфицираното добро или услуга пред тоа добро или услуга да му бидат пренесени на купувачот. Ова е затоа што субјектот најпрвин стекнува контрола врз инпутите за специфицираното добро или услуга (што вклучува добра или услуги од други страни) и го насочува нивното користење за да создаде комбиниран аутпут (производ) кој е специфицираното добро или услуга.
- Б35Б Откако (или додека) субјектот кој е принципал ќе ја исполни обврска за извршување, субјектот треба да го признае приходот во бруто-износ на надоместокот на кој субјектот очекува дека ќе има право во замена за пренесеното специфицирано добро или услуга.
- Б36 Субјектот е посредник доколку обврска за извршување на субјектот е да организира овозможување на специфицираното добро или услуга од друга страна. Субјектот кој е посредник не го контролира специфицираното добро или услуга овозможено од друга страна пред тоа добро или услуга да му биде пренесено на купувачот. Откако (или додека) субјектот кој е посредник ќе ја исполни обврска за извршување, субјектот го признава приходот во износ на сите надоместоци или провизии на кои очекува дека ќе има право во замена на ангажирање на другата страна да ги овозможи специфицираните добра или услуги. Надоместокот или провизијата на субјектот би можел да биде нето-износот од надоместокот кој ќе биде задржан од субјектот откако ќе ѝ го плати на другата страна надоместокот кој бил добиен во замена за добрата или услугите кои ги овозможила таа друга страна.
- Б37 Индикатори дека субјектот го контролира специфицираното добро или услуга пред да му биде пренесено на купувачот (и затоа се смета за принципал (види точка Б35)) ги вклучуваат, но не се ограничени само на, следниве:
- (а) Субјектот е примарно одговорен за исполнување на ветувањето за овозможување на специфицираното добро или услуга. Ова обично вклучува одговорност за прифатливост на специфицираното добро или услуга (на пример, примарна одговорност дека доброто или услугата кои ги исполнува спецификациите на купувачот). Доколку субјектот е примарно одговорен за исполнување на ветувањето за овозможување на специфицираното добро или услуга, ова може да биде индикатор дека другата страна која е инволвирана во овозможувањето на специфицираното добро или услуга делува во име на субјектот.

МСФИ 15

- (б) Субјектот има ризик од залихи пред специфицираното добро или услуга да му било пренесено на купувачот или по пренесувањето на контролата на купувачот (на пример, доколку купувачот има право на враќање). На пример, доколку субјектот го обезбеди, или се обврзе дека ќе го обезбеди, специфицираното добро или услуга пред склучување на договорот со купувачот, тоа може да укажува дека субјектот ја има способноста да управува со употребата, и да ги добие суштински сите преостанати користи од, доброто или услугата, пред да му биде пренесена на купувачот.
- (в) Субјектот има дискреционо право да ја определи цената на специфицираното добро или услуга. Определувањето на цената што ја плаќа купувачот за специфицираното добро или услуга може да укажува на тоа дека субјектот ја има способноста да ја насочи употребата на тоа добро или средство и да ги стекне суштински сите преостанати користи. Меѓутоа, во некои случаи, посредникот може да има дискреционо право да ги определува цените. На пример, посредникот може да има определена флексибилност во определувањето на цените со цел да генерира дополнителен приход од неговите услуги на организирање на тоа доброто или услугите да му бидат овозможени на купувачот од други страни.
- Б37А Индикаторите во точка Б37 може да бидат повеќе или помалку релевантни за проценување на контролата, зависно од природата на специфицираното добро или услуга и од роковите и условите на договорот. Освен тоа, различни индикатори можат да дадат поубедливи докази кај различни договори.
- Б38 Доколку друг субјект ги преземе обврските за извршување на субјектот и договорните права во договор, така што субјектот повеќе нема облигација да ја исполни облигацијата за извршување за пренесување на специфицираното добро или услуга на купувачот (т.е. субјектот повеќе не постапува како принципал), субјектот не треба да го признае приходот за таа облигација за извршување. Наместо тоа, субјектот треба да процени дали да го признае приходот за исполнување на облигацијата за извршување за склучување договор за другата страна (т.е. дали субјектот делува како посредник).

Опции на купувачот за дополнителни добра или услуги

- Б39 Опциите на купувачот за стекнување дополнителни добра или услуги бесплатно или со дисконт ги има во многу форми, вклучувајќи стимуланси за продажба, награди за купувачите во вид на кредити (или поени), опции за обновување на договорот или попусти за идни добра или услуги.
- Б40 Доколку, според еден договор, субјектот му одобрува на купувачот опција да стекне дополнителни добра или услуги, таа опција доведува до облигација за извршување во договорот само доколку опцијата му овозможува материјално право на купувачот кое тој, инаку, не би го добил доколку не би го склучил тој договор (на пример, дисконт кој постепено се применува во опсег од дисконти кои обично се даваат за тие добра или услуги на таа класа на купувачи и на тоа географско подрачје или пазар). Доколку опцијата му овозможува материјално право на купувачот, купувачот, всушност, му плаќа на субјектот однапред за идни добра или услуги и субјектот го признава приходот кога тие идни добра или услуги се пренесени или кога ќе истече опцијата.
- Б41 Доколку купувачот има опција да стекне дополнително добро или услуга по цена која би ја одразувала самостојната продажна цена за тоа добро или услуга, таа опција не му дава на купувачот материјално право дури и ако таа опција може да се оствари само преку склучување претходен договор. Во такви случаи, субјектот направил пазарна понуда која тој треба да ја евидентира во согласност со овој Стандард само тогаш кога купувачот ја користи опцијата за купување на дополнителното добро или услуга.
- Б42 Точка 74 бара од субјектот да ја распредели цената на трансакцијата на обврските за извршување врз основа на релативната самостојна продажна цена. Доколку самостојната продажна цена на опцијата на купувачот да стекне дополнителни добра или услуги не е директно јасна, субјектот треба да ја процени. Таквата проценка треба да го одрази дисконтот што би го добил купувачот кога ја извршува опцијата, коригирана за двете од следниве:
- (а) сите дисконти што може да ги добие купувачот без извршување на опцијата; и
- (б) веројатноста дека опцијата ќе биде извршена.
- Б43 Доколку купувачот има материјално право да стекне идни добра или услуги, и тие добра или услуги се слични на првичните добра или услуги во договорот и се овозможени во согласност со условите на првичниот договор, тогаш субјектот може, како практична алтернатива за проценување на самостојната продажна цена на опцијата, да ја распредели цената на трансакцијата на опционите добра или услуги преку повикување на доброто или услугите кои се очекува да бидат овозможени и

МСФИ 15

на соодветниот очекуван надоместок. Ваквите видови на опции обично се користат за обновување на договори.

Неискористени права на купувачите

- Б44 Во согласност со точка 106, по добивањето на претплатата од купувачот, субјектот треба да ја признае договорната обврска во износот на авансното плаќање за неговата облигација за извршување да ги пренесе, или да биде подготвен да ги пренесе, добрата или услугите во иднина. Субјектот треба да ја опише таа договорна облигација (и да го признае приходот) кога ќе ги пренесе тие добра или услуги и, со тоа, ќе ја исполни својата облигација за извршување.
- Б45 Неповратната претплата од страна на купувачот во корист на субјектот му дава право на купувачот да добие добро или услуга во иднина (и го обврзува субјектот да биде подготвен да го пренесе доброто или услугата). Меѓутоа, купувачите можеби нема да ги искористат сите свои договорни права. Тие неискористени права најчесто се нарекуваат неискористени поволности.
- Б46 Доколку субјектот очекува да има право на износ од неискористена поволност во договорна облигација, субјектот треба да го признае очекуваниот износ на неискористена поволност како приход пропорционално на тенденцијата на правата кои биле остварени од купувачот. Доколку субјектот не очекува да има право на износ од неискористена поволност, субјектот треба да го признае очекуваниот износ на неискористена поволност како приход кога значително ќе се намали веројатноста дека купувачот ќе ги оствари своите преостанати права. За да утврди дали субјектот очекува да има право на износ за неискористена поволност, субјектот треба да ги земе предвид барањата од точките 56–58 во врска со ограничување на проценките на варијабилниот надомест.
- Б47 Субјектот треба да признае обврска (а не приход) за секој надомест кој бил добиен и кој се припишува на неискористеното право на купувачот за кое субјектот треба да изврши исплата на друга страна, на пример, на некој државен субјект во согласност со важечките закони за имот кој не е преземен.

Надоместоци платени однапред без право на враќање (и некои поврзани трошоци)

- Б48 Кај некои договори, субјектот му наплаќа на купувачот неповратен надомест однапред или набргу по сключувањето на договорот. Примери за ова вклучуваат членарини за договор за членство во теретана, надоместоци за активирање во телекомуникациски договори, надоместоци за поставување кај некои договори за услуги и почетни надоместоци за договори за снабдување.
- Б49 За да ги идентификува обврските за извршување во такви договори, субјектот треба да процени дали надоместокот се однесува на преносот на ветеното добро или услуга. Во многу случаи, иако неповратниот надомест кој се плаќа однапред се однесува на активност која субјектот има облигација да ја преземе при, или набргу по, составувањето на договорот за да се исполнат договорните обврски, таа активност не резултира со трансфер на ветеното добро или услуга на купувачот (види точка 25). Наместо тоа, надоместокот кој е платен однапред претставува аконтативно плаќање за идни добра и услуги и, според тоа, треба да се признае како приход тогаш кога ќе бидат овозможени тие идни добра или услуги. Периодот на признавање на приходот се продолжува и по почетниот договорен период доколку субјектот му одобри на купувачот опција да го обнови договорот и доколку таа опција му овозможува на купувачот материјално право како што е опишано во точка Б40.
- Б50 Доколку неповратниот надомест кој се плаќа однапред се однесува на добро или услуга, субјектот треба да процени дали да го евидентира доброто или услугата како одвоена облигација за извршување во согласност со точките 22–30.
- Б51 Субјектот може да наплати неповратен надомест делумно како надомест за трошоците кои настанале при подготвувањето на договорот (или на други административни задачи како што е опишано во точка 25). Доколку тие подготвителни активности не ја исполнуваат облигацијата за извршување, субјектот не треба да ги зема предвид тие активности (и поврзаните трошоци) кога го мери напредокот во согласност со точка Б19. Тоа е затоа што трошоците за подготвителни активности не го прикажуваат преносот на услугите на купувачот. Субјектот треба да процени дали трошоците кои настанале при изработката на договорот резултирале со средство кое треба да се признае во согласност со точка 95.

МСФИ 15

Лиценцирање

- Б52 Со лиценцирањето се воспоставуваат права на купувачот на интелектуалната сопственост на субјектот. Лиценца на интелектуална сопственост може да вклучува, но не е ограничено само на, лиценци за следново:
- (а) софтвер и технологија;
 - (б) филмови, музика и други форми на медиуми и забава;
 - (в) франшизи; и
 - (г) патенти, ознаки и авторски права.
- Б53 Освен ветувањето дека ќе му одобри лиценца (или лиценци) на купувач, субјектот може, исто така, да му вети дека ќе му пренесе и други добра или услуги на купувачот. Тие ветувања може да бидат експлицитно наведени во договорот или да се подразбираат врз основа на вообичаената деловна пракса на субјектот, објавените политики или посебни изјави (види точка 24). Како и кај другите видови договори, кога договорот со купувачот вклучува ветување за одобрување лиценца (или лиценци), покрај другите ветени добра или услуги, субјектот ги применува точките 22–30 за да ја идентификува секоја од обврските за извршување во договорот.
- Б54 Доколку ветувањето за одобрување лиценца не се разликува од други ветени добра или услуги во договорот во согласност со точките 26–30, субјектот треба да го евидентира ветувањето за одобрување лиценца и тие други ветени добра или услуги заедно како единствена обврска за извршување. Примери за лиценци кои не се разликуваат од други добра или услуги, кои се ветени во договорот ги вклучуваат следниве:
- (а) лиценца која формира дел од материјално добро и која е составен дел од функционалноста на доброто; и
 - (б) лиценца од која купувачот може да има корист само во комбинација со поврзана услуга (како што е интернет-услуга која е овозможена од субјектот а која му овозможува на купувачот, откако ќе му биде одобрена лиценцата, да пристапи до содржината).
- Б55 Доколку лиценцата не е различна, субјектот треба да ги примени точките 31–38 за да утврди дали обврска за извршување (која ја вклучува и ветената лиценца) е обврска за извршување која се исполнува низ времето или се исполнува во некој момент од времето.
- Б56 Доколку ветувањето да се одобри лиценца е различно од другите ветени добра или услуги во договорот и, поради тоа, ветувањето да се одобри лиценца е одделна обврска за извршување, субјектот треба да утврди дали лиценцата му се пренесува на купувачот во некој момент од времето или низ времето. Кога ја донесува оваа одлука, субјектот треба да земе предвид дали во природата на ветувањето на субјектот за одобрување лиценца на купувачот е да му овозможи на купувачот:
- (а) право на пристап до интелектуалната сопственост на субјектот која постои за времетраењето на периодот на важност на лиценцата; или
 - (б) правото на користење на интелектуалната сопственост на субјектот која постои во моментот во кој е одобрена лиценцата.

Утврдување на природата на ветувањето на субјектот

- Б57 [Се брише]
- Б58 Природата на ветувањето на субјектот кое се однесува на одобрување лиценца е ветување да се овозможи право на пристап до интелектуалната сопственост на субјектот доколку се исполнети сите од следниве критериуми:
- (а) договорот бара, или купувачот разумно очекува, субјектот да преземе активности кои значително ќе влијаат на интелектуалната сопственост на која купувачот има права (види точки Б59 и Б59А);
 - (б) правата кои се одобрени со лиценцата директно го изложуваат купувачот на позитивни или на негативни ефекти од активностите на субјектот кои се идентификувани во точка Б58(а); и
 - (в) тие активности не резултираат со пренос на добро или на услуга на купувачот, додека се извршуваат тие активности (види точка 25).
- Б59 Фактори кои би можеле да укажуваат на тоа дека купувачот би можел разумно да очекува дека субјектот ќе преземе активности кои значително влијаат на интелектуалната сопственост вклучуваат

МСФИ 15

вообичаена деловна пракса на субјектот, објавени политики или посебни изјави. Иако не е одлучувачко, постоењето на заеднички економски интерес (на пример, тантиеми кои се засновани на продажби) помеѓу субјектот и купувачот во врска со интелектуалната сопственост на која клиентот има права може, исто така, да укажува на тоа дека купувачот би можел разумно да очекува дека субјектот ќе преземе такви активности.

B59A Активностите на субјектот значително влијаат на интелектуалната сопственост на која купувачот има права кога:

- (а) тие активности се очекува значително да ја променат формата (на пример, дизајнот или содржината) или функционалноста (на пример, способноста да се извршува функција или задача) на интелектуалната сопственост; или
- (б) способноста на купувачот да оствари корист од интелектуалната сопственост значајно произлегува од тие активности или зависи од нив. На пример, користа од бренд обично произлегува, или зависи, од постојаните активности на субјектот кои ја поддржуваат или одржуваат вредноста на интелектуалната сопственост.

Според тоа, доколку интелектуалната сопственост на која купувачот има права има значајна самостојна функционалност, суштинскиот дел од користа од таа интелектуална сопственост произлегува од таа функционалност. Следствено на тоа, способноста на купувачот да обезбеди корист од таа интелектуална сопственост нема да биде значително засегната од активностите на субјектот, освен ако тие активности значително ја променат неговата форма или функционалност. Видовите интелектуална сопственост, кои често имаат значајна самостојна функционалност вклучуваат софтвер, биолошки соединенија или формули за лекови, и завршени медиумски содржини (на пример, филмови, телевизиски серии и музички снимки).

B60 Доколку се исполнети критериумите од точка B58, субјектот треба да го евидентира ветувањето за одобрување лиценца како обврска за извршување која се исполнува низ времето затоа што купувачот истовремено ќе ја добива и ќе ја троши користа од извршувањето на субјектот, што вклучува овозможување пристап до неговата интелектуална сопственост како што се извршуваат обврските (види точка 35(a)). Субјектот треба да ги примени точките 39–45 за да избере соодветен метод за мерење на неговиот напредок кон целосно исполнување на таа обврска за извршување во однос на овозможувањето пристап.

B61 Доколку не се исполнат критериумите од точка B58, природата на ветувањето на субјектот е да овозможи право на користење на интелектуалната сопственост на субјектот, доколку постои таа интелектуална сопственост (во смисла на форма и функционалност) во моментот кога лиценцата му е одобрена на купувачот. Ова значи дека купувачот може да управува со употребата, и суштински да ги стекне сите преостанати користи од лиценцата во моментот кога лиценцата му е пренесена на купувачот. Субјектот треба да го евидентира ветувањето за овозможување право за користење на интелектуалната сопственост на субјектот како обврска за извршување, кое се исполнува во некој момент од времето. Субјектот треба да ја примени точка 38 за да го утврди моментот од времето кога лиценцата му се пренесува на купувачот. Меѓутоа, приход не може да се признае за лиценца со која се овозможува право на користење на интелектуалната сопственост на субјектот пред почетокот на периодот во кој купувачот може да ја користи и да има корист од лиценцата. На пример, доколку период на лиценца за некој софтвер започнува пред субјектот да му ја испрати (или да му ја овозможи на друг начин) на купувачот шифрата која му овозможува на купувачот веднаш да го користи софтверот, субјектот не може да го признае приходот пред таа шифра да биде испратена (или овозможена на друг начин).

B62 Субјектот не треба да ги зема предвид следниве фактори кога утврдува дали лиценцата овозможува право на пристап до интелектуалната сопственост на субјектот или право на користење на интелектуалната сопственост на субјектот:

- (а) Временски ограничувања, географски ограничувања или ограничувања на употреба—овие ограничувања ги дефинираат атрибутите на ветената лиценца, а не дефинираат дали субјектот ја исполнува својата обврска за извршување во некој момент од времето или низ времето.
- (б) Гаранции кои се дадени од субјектот дека има валиден патент за интелектуална сопственост и дека ќе го брани тој патент од неовластена употреба—ветувањето на субјектот дека ќе го брани правото на патентот не е обврска за извршување затоа што чинот на бранење на патентот ја заштитува вредноста на интелектуалната сопственост на субјектот и му дава уверување на купувачот дека пренесената лиценца ги исполнува спецификациите на лиценцата која е ветава во договорот.

МСФИ 15

Тантиеми по основ на продажба или по основ на користење

- Б63 Без оглед на барањата од точките 56–59, субјектот треба да го признае приходот за тантиеми по основ на продажба или по основ на користење кои се ветени во замена за добивање лиценца на интелектуалната сопственост само откако (или како што) се случил подоцнежниот од следниве настани:
- (а) се случи последователна продажба или користење; и
 - (б) облигацијата за извршување на која се распределени некои или сите од тантиеми по основ на продажба или по основ на користење е исполнета (или делумно исполнета).
- Б63А Барањето за тантиеми по основ на продажба или по основ на користење од точка Б63 се применува тогаш кога тантиеми се однесуваат само на лиценца на интелектуална сопственост или кога лиценцата на интелектуална сопственост е главна ставка на која се однесуваат тантиеми (на пример, лиценцата на интелектуална сопственост може да биде главна ставка на која се однесуваат тантиеми тогаш кога субјектот разумно очекува дека купувачот ќе ѝ припише значително поголема вредност на лиценцата отколку на другите добра или услуги на кои се однесуваат тантиеми).
- Б63Б Кога е исполнето барањето од точка Б63А, приходот од тантиеми по основ на продажба или по основ на користење треба да се признае во целост во согласност со точка Б63. Кога не е исполнето барањето од точка Б63А, барањата за варијабилен надомест од точките 50–59 се применуваат на тантиеми по основ на продажба или по основ на користење.

Договори за повторно купување

- Б64 Договор за повторен откуп е договор во кој субјектот продава средство и исто така ветува, или има опција (во истиот договор или во друг договор), повторно да го купи тоа средство. Средството кое повторно било купено може да биде средство кое првично му било продадено на купувачот, средство кое суштински е исто како тоа средство, или друго средство, чиј дел е средството кое првично било продадено.
- Б65 Договорите за повторно купување обично имаат една од следниве три форми:
- (а) облигација на субјектот повторно да го купи средството (терминска обврска);
 - (б) право на субјектот повторно да го купи средството (опција со право на купување); и
 - (в) облигација на субјектот повторно да го откупи средството на барање на купувачот (опција која дава право на продажба).

Терминска опција или опција со право на купување

- Б66 Доколку субјектот има облигација или право на повторно купување на средството (терминска опција или опција со право на купување), купувачот не се стекнува со контрола врз средството затоа што купувачот е ограничен во неговата способност да управува со средството и суштински да ги добие сите преостанати користи од средството, иако купувачот можеби физичко го поседува средството. Следствено на тоа, субјектот треба да го евидентира договорот на еден од следниве начини:
- (а) лизинг во согласност со МСФИ 16 *Лизинг* доколку субјектот може или мора повторно да го купи средството за износ што е помал од првичната продажна цена на средството, освен ако договорот е дел од трансакција за продажба или повторен лизинг. Доколку договорот е дел од трансакција за продажба или повторен лизинг, субјектот треба да продолжи да го признава средството и треба да признае финансиска облигација за секој надомест што го добива од купувачот. Субјектот треба да ја евидентира финансиската обврска во согласност со МСФИ 9; или
 - (б) финансиски аранжман во согласност со точка Б68 доколку субјектот може или мора повторно да го откупи средството за износ кој е еднаков на или поголем од првичната продажна цена на средството.
- Б67 Кога ја споредува цената за повторен откуп со продажната цена, субјектот треба да ја земе предвид временската вредност на парите.
- Б68 Доколку договорот за повторен откуп е аранжман за финансирање, субјектот треба да продолжи да го признава средството и, исто така, да признае финансиска обврска за секој надомест што го добива од купувачот. Субјектот треба да ја признае разликата помеѓу износот на надоместокот што го

МСФИ 15

добива од купувачот и износот на надоместокот што треба да му биде платен на купувачот како камата и, доколку е применливо, како трошоци за преработка или чување (на пример, осигурување).

- Б69 Доколку опцијата остане неискористена додека не истече, субјектот треба да ја отпише обврската и да го признае приходот.

Опција која дава право на продажба

- Б70 Доколку субјектот има облигација повторно да го купи средството на барање на купувачот (опција која дава право на продажба) по цена која е пониска од првичната продажна цена на средството, при составувањето на договорот субјектот треба да земе предвид дали купувачот има значаен економски стимул за да го оствари тоа право. Остварувањето на тоа право од страна на купувачот резултира со тоа купувачот да му плаќа надомест на субјектот за правото на користење на конкретното средство во определен временски период. Затоа, доколку купувачот има значаен економски стимул за остварување на тоа право, субјектот треба да го евидентира договорот како лизинг во согласност со МСФИ 16, освен ако договорот е дел од трансакција за продажба или повторен лизинг. Доколку договорот е дел од трансакција за продажба или повторен наем, субјектот треба да продолжи да го признава средството и треба да признае финансиска обврска од секој надомест што бил добиен од купувачот. Субјектот треба да ја евидентира финансиската обврска во согласност со МСФИ 9.
- Б71 За да утврди дали купувачот има значаен економски стимул за остварување на своето право, субјектот треба да земе предвид разни фактори, вклучувајќи ги односот помеѓу цената на повторното купување и очекуваната пазарна вредност за средството на датумот на повторно купување и уште колку време останало до истекувањето на тоа право. На пример, доколку цената за повторен откуп се очекува значително да ја надмине пазарната вредност на средството, ова може да биде индикација за тоа дека купувачот има значаен економски стимул да ја изврши опцијата која дава право на продажба.
- Б72 Доколку купувачот нема значаен економски стимул за остварување на своето право по цена која е пониска од првичната продажна цена на средството, субјектот треба да го евидентира договорот како да станува збор за продажба на производ со право на враќање како што е опишано во точките Б20–Б27.
- Б73 Доколку цената за повторен откуп на средството е еднаква на, или поголема од, првичната продажна цена и е поголема од очекуваната пазарна вредност на средството, договорот во суштина е аранжман за финансирање и, поради тоа, треба да се евидентира како што е опишано во точка Б68.
- Б74 Доколку цената за повторен откуп на средството е еднаква на, или поголема од, првичната продажна цена и е помала од, или еднаква на, очекуваната пазарна вредност на средството а купувачот нема значаен економски стимул за да го оствари своето право, субјектот треба да го евидентира договорот како да станува збор за продажба на производ со право на враќање како што е опишано во точките Б20–Б27.
- Б75 Кога ја споредува цената за повторен откуп со продажната цена, субјектот треба да ја земе предвид временската вредност на парите.
- Б76 Доколку опцијата остане неискористена додека не истече, субјектот треба да ја отпише облигацијата и да го признае приходот.

Аранжмани за комисиона продажба

- Б77 Кога испорачува производ на друга страна (како што е дилер или дистрибутер) за продажба на крајни купувачи, субјектот треба да процени дали другата страна стекнала контрола врз производот во тој момент. Производот кој ѝ бил испорачан на другата страна може да се чува по основ на комисионен аранжман доколку таа друга страна не стекнала контрола врз производот. Според тоа, субјектот не треба да го признава приходот по испораката на производот на другата страна доколку испорачаниот производ се чува по основ на комисионен аранжман.
- Б78 Индикатори дека аранжманот е комисионен аранжман ги вклучуваат, но не се ограничени само на, следниве:
- (а) производот е контролиран од субјектот сè додека не се случи однапред определен настан, како што е продажба на производот на купувач од страна на дилер или истекување на однапред определен период;
 - (б) субјектот е во можност да бара враќање на производот или пренос на производот на трета страна (како што е друг дилер); и

МСФИ 15

- (в) дилерот нема безусловна облигација да плати за производот (иако е можно да има облигација да уплати депозит).

Аранжмани од типот „фактурирај-и-задржи“

- Б79 Аранжман од типот „фактурирај-и-задржи“ е договор според кој субјектот му фактурира на купувачот за производ но субјектот го задржува физичкото поседување на производот сè додека не му биде пренесен на купувачот во некој момент од времето во иднина. На пример, купувачот може да побара од субјектот да склучат таков договор поради тоа што купувачот нема доволно простор на располагање за производот или поради доцнење во распоредот за производство на купувачот.
- Б80 Субјектот треба да утврди кога ја исполнил својата облигација за извршување за пренос на производот така што ќе процени кога купувачот стекнал контрола врз тој производ (види точка 38). Кај некои договори, контролата се пренесува или кога производот му е испорачан до локацијата на купувачот или кога производот е испратен, зависно од условите на договорот (вклучувајќи ги условите за испорака и достава). Меѓутоа, кај некои договори, купувачот може да стекне контрола врз производот дури и ако производот останува во физичко поседување на субјектот. Во таков случај, купувачот ја има способноста да управува со употребата, и да ги добие суштински сите преостанати користи од производот, дури и ако одлучил да не го оствари своето право да преземе физичко поседување на тој производ. Следствено на тоа, субјектот не го контролира производот. Наместо тоа, субјектот му овозможува на купувачот услуги за чување на средствата на купувачот.
- Б81 Освен примената на барањата од точка 38, за да се смета дека купувачот стекнал контрола врз производ во аранжман од типот „фактурирај-и-задржи“, мора да бидат исполнети сите од следниве критериуми:
- (а) причината за аранжман од типот „фактурирај-и-задржи“ мора да биде суштинска (на пример, купувачот го побарал аранжманот);
 - (б) производот мора одвоено да биде идентификуван како сопственост на купувачот;
 - (в) производот мора да биде подготвен за физички пренос до купувачот; и
 - (г) субјектот не може да ја има можноста да го користи производот или да го пренасочи на друг купувач.
- Б82 Доколку субјектот признава приход од продажба на производ врз основа на аранжманот „фактурирај-и-задржи“, субјектот треба да земе предвид дали има преостанати обврски за извршување (на пример, за услуги за чување) во согласност со точките 22–30 на кои субјектот треба да распредели дел од цената на трансакцијата во согласност со точките 73–86.

Прифаќање од страна на купувачот

- Б83 Во согласност со точка 38(д), прифаќањето на средството од страна на купувачот може да укажува на тоа дека купувачот се стекнал со контрола врз средството. Одредбите за прифаќање од страна на купувачот му овозможуваат на купувачот да раскине договор или да бара од субјектот да преземе активности за отстранување на недостатоците доколку доброто или услугата не ги исполнува договорените спецификации. Субјектот треба да ги земе предвид таквите одредби кога прави проценка на тоа дали купувачот се стекнал со контрола врз доброто или услугата.
- Б84 Доколку субјектот може објективно да утврди дека контролата врз доброто или услугата му била пренесена на купувачот во согласност со договорените спецификации содржани во договорот, тогаш прифаќањето од купувачот е формалност која не би влијаела на определувањето од страна на субјектот на тоа кога купувачот се стекнал со контрола врз доброто или услугата. На пример, доколку одредбата за прифаќање од купувачот се заснова на исполнување на определени карактеристики во смисла на големина и тежина, субјектот би бил во можност да утврди дали тие критериуми се исполнети пред да добие потврда за прифаќање од страна на купувачот. Искуството на субјектот со договори за слични добра или услуги може да му овозможи доказ дека доброто или услугата кое му е овозможено на купувачот е во согласност со договорените спецификации содржани во договорот. Доколку приходот се признава пред прифаќањето од страна на купувачот, субјектот, сепак, треба да земе предвид дали има евентуални преостанати обврски за извршување (на пример, инсталирање на опрема) и да процени дали нив треба да ги евидентира одвоено.
- Б85 Меѓутоа, доколку субјектот не може објективно да утврди дека доброто или услугата кое му е овозможено на купувачот е во согласност со договорените спецификации содржани во договорот, тогаш субјектот нема да може да заклучи дека купувачот се стекнал со контрола сè додека не го добие прифаќањето од страна на купувачот. Ова е затоа што, во такви околности, субјектот не може

МСФИ 15

да утврди дали купувачот ја има способноста да управува со употребата, и да ги добие суштински сите преостанати користи од, доброто или услугата.

- Б86 Доколку субјектот му испорачува производи на купувачот за цели на пробување или вреднување, и купувачот нема обврска да плати каков било надомест сè до истекот на пробниот период, контролата врз производот не му е пренесена на купувачот сè додека купувачот не го прифати производот или додека не истече пробниот период.

Обелоденување на расчленетиот приход

- Б87 Точката 114 бара од субјектот да го расчлени приходот од договори со купувачи во категории кои прикажуваат на кој начин природата, износот, периодот и неизвесноста на приходот и на готовинските текови се засегнати од економски фактори. Следствено на тоа, степенот до кој субјектот ќе ги расчлени своите приходи за целите на ова обелоденување ќе зависи од фактите и околностите кои се однесуваат на договорите што ги има субјектот со купувачите. Некои субјекти можеби ќе треба да користат повеќе од една категорија за да можат да ја исполнат целта од точка 114 за расчленување на приходите. Други, пак, субјекти можеби ќе можат да ја исполнат оваа цел така што ќе користат само една категорија за расчленување на приходите.

- Б88 Кога ја избира категоријата (или категориите) што ќе ги користи за расчленување на приходите, субјектот треба да земе предвид на кој начин се презентирани информациите за приходите на субјектот за други цели, вклучувајќи ги и сите од следниве:

- (а) обелоденувања кои се презентирани надвор од финансиските извештаи (на пример, во извештаи за остварена заработка, годишни извештаи или презентации за вложувачи);
- (б) информации кои се предмет на редовен преглед од страна на главниот оперативен одлучувач за целите на вреднување на финансиското извршување на оперативните сегменти; и
- (в) други информации кои се слични со видовите информации идентификувани во точка Б88(а) и (б) кои се користат од субјектот или од корисниците на финансиските извештаи на субјектот за да се процени финансиското извршување на субјектот или за да се донесат одлуки за распределување на ресурси.

- Б89 Примери за категории што би можеле да бидат соодветни ги вклучуваат, но не се ограничени на, сите од следниве:

- (а) вид на доброто или услугата (на пример, главни линии на производот);
- (б) географски регион (на пример, држава или регион);
- (в) пазар или вид на купувач (на пример, државни или приватни купувачи);
- (г) вид на договор (на пример, договор со фиксна цена или договор врз основа на потрошено време и материјали);
- (д) времетраење на договорот (на пример, краткорочни и долгорочни договори);
- (е) временски период на пренос на добрата или услугите (на пример, приходи од добрата или услугите што им биле пренесени на купувачи во некој момент од времето и приходи од добра или услуги што биле пренесени низ времето); и
- (ж) канали за продажба (на пример, продажба на добра директно на потрошувач и продажба на добра преку посредници).

МСФИ 15

Додаток В
Датум на стапување во сила и преодни одредби

Овој додаток е составен дел на овој Стандард и ја има истата важност како и другите делови на овој Стандард.

Датум на стапување во сила

- V1 Субјектот треба да го примени овој стандард на годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува овој Стандард за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- V1A МСФИ 16 *Лизинг*, издаден во јануари 2016, ги измени точките 5, 97, Б66 и Б70. Субјектот треба да ги примени ти измени кога го применува МСФИ 16.
- V1Б *Појаснувања на МСФИ 15 Приходи од договори со купувачи*, издаден во април 2016 година, ги измени точките 26, 27, 29, Б1, Б34–Б38, Б52–Б53, Б58, В2, В5 и В7, ја избриша точка Б57 и ги додаде точките Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, В7А и В8А. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- V1В МСФИ 17, издаден во мај 2017 година, ја измени точка 5. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 17.

Премин

- V2 За целите на барањата за премин од точките В3–В8А:
- (а) датумот на прва примена е почетокот на периодот на известување во кој субјектот за прв пат го применува овој Стандард; и
- (б) договор кој завршил е договор за кој субјектот ги пренел сите добра или услуги кои се идентификувани во согласност со МСС 11 *Договори за изградба*, МСС 18 *Приходи* и толкувањата поврзани со нив.
- V3 Субјектот треба да го примени овој Стандард со користење на еден од следниве два метода:
- (а) ретроспективно на секој претходен известувачки период кој е презентираан во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*, со земање предвид на средствата од точка В5; или
- (б) ретроспективно со кумулативното влијание од првата примена на овој Стандард признато на денот на првата примена во согласност со точките В7–В8.
- V4 Без оглед на барањата од точка 28 од МСС 8, кога овој Стандард се применува за прв пат, субјектот треба да ги презентира само квантитативните информации што се бараат со точка 28(г) од МСС 8 за годишниот период кој директно му претходи на првиот годишен период за кој се применува овој Стандард („непосредно претходен период“) и само доколку субјектот го применува овој Стандард ретроспективно во согласност со точка В3(а). Субјектот може, исто така, да ги презентира овие информации и за сегашен период или за претходни споредливи периоди, но нема објавувања да го прави тоа.
- V5 Субјектот може да користи едно или повеќе од следниве практични средства кога го применува овој Стандард ретроспективно во согласност со точка В3(а):
- (а) За договори кои завршиле, субјектот не мора повторно да ги прикажува договорите кои:
- (i) започнуваат и завршуваат во истиот годишен известувачки период; или
- (ii) се договори кои завршиле на почетокот на најраниот презентираан период.
- (б) За договори кои завршиле, кои имаат варијабилан надомест, субјектот може да ја користи цената на трансакцијата на датумот кога бил завршен договорот, наместо да ги проценува износите на варијабилан надомест во споредливи периоди на известување.

МСФИ 15

- (в) За договори кои биле изменети пред почетокот на најраниот презентирани период, субјектот не мора ретроспективно повторно да го прикажува договорот за оние измени во договорот кои се во согласност со точките 20–21. Наместо тоа, субјектот треба да го одрази вкупното влијание од сите измени што се случиле пред почетокот на најраниот презентирани период тогаш кога:
- (i) ги идентификува исполнетите и неисполнетите обврски за извршување;
 - (ii) ја утврдува цената на трансакцијата; и
 - (iii) ја распределува цената на трансакцијата на исполнетите и неисполнетите обврски за извршување.
- (г) За сите периоди на известување кои се презентирани пред датумот на прва примена, субјектот не мора да го обелодени износот на цената на трансакцијата кој е распределен на преостанатите обврски за извршување и објаснување на тоа кога очекува субјектот да го признае тој износ како приход (види точка 120).
- В6** За секое од практичните средства од точка В5, кои ги користи субјектот, субјектот треба да го примени тоа средство доследно на сите договори што се во презентираниите периоди на известување. Освен тоа, субјектот треба да ги обелодени сите од следниве информации:
- (а) практичните средства што биле користени; и
 - (б) до степен до кој тоа е разумно можно, квалитативно вреднување на проценетиот ефект од примената на секое од тие практични средства.
- В7** Доколку субјектот избере да го примени овој Стандард ретроспективно во согласност со точка В3(б), субјектот треба да го признае кумулативниот ефект од првата примена на овој Стандард како корекција на почетното салдо на задржана добивка (или друг дел од капиталот, како што е соодветно) на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена. Според овој метод на премин, субјектот може да избере да го примени овој Стандард ретроспективно само на оние договори кои не се договори кои завршиле на датумот на прва примена (на пример, 1 јануари 2018 година за субјектот со крај на годината на 31 декември).
- В7А** Субјектот кој го применува овој Стандард ретроспективно во согласност со точка В3(б) може, исто така, да го користи практичното средство опишано во точка В5(в), или:
- (а) за сите измени на договорот кои се случиле пред почетокот на најраниот презентирани период, или
 - (б) за сите измени на договорот кои се случиле пред датумот на прва примена.
- Доколку субјектот го користи ова практично средство, субјектот треба да го применува тоа практично средство доследно на сите договори и да ги обелодени информациите што се бараат со точка В6.
- В8** За периоди на известување кои го вклучуваат датумот на прва примена, субјектот треба да ги направи двете од следниве дополнителни обелоденувања доколку овој Стандард се применува ретроспективно во согласност со точка В3(б):
- (а) износот со кој секоја линиска ставка од финансискиот извештај е засегната во сегашниот известувачки период со примена на овој Стандард во споредба со МСС 11, МСС 18 и поврзаните толкувања кои биле во сила пред промената; и
 - (б) објаснување на причините за значителните промени кои се идентификувани во В8(а).
- В8А** Субјектот треба да ги примени *Појаснувања на МСФИ 15* (види точка В1Б) ретроспективно во согласност со МСС 8. При ретроспективната примена на измените, субјектот треба да ги примени измените како да биле вклучени во МСФИ на датумот на прва примена. Следствено на тоа, субјектот не ги применува тие измени на периоди на известување или на договори на кои не се применуваат барањата од МСФИ 15 во согласност со точките В2–В8. На пример, доколку субјектот го применува МСФИ 15 во согласност со точка В3(б) само на договори кои завршиле на датумот на прва примена, субјектот не мора повторно да ги прикажува договорите кои завршиле на датумот на прва примена на МСФИ 15 за влијанијата од тие измени.

Повикувања на МСФИ 9

- В9** Доколку субјектот го применува овој Стандард но сè уште не го применува МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, секое повикување во овој Стандард на МСФИ 9 треба да се чита како повикување на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

МСФИ 15

Повлекување на други стандарди

В10 Овој Стандард ги заменува следниве стандарди:

- (а) МСС 11 *Договори за изградба*;
- (б) МСС 18 *Приходи*;
- (в) КТМФИ 13 *Програми за лојалност на купувачи*;
- (г) КТМФИ 15 *Договори за градење на недвижен имот*;
- (д) КТМФИ 18 *Пренос на средства од купувачи*; и
- (ѓ) ПКТ-31 *Приход—Неготовински трансакции кои вклучуваат услуги на рекламирање*.

МСФИ 16

Меѓународен стандард за финансиско известување 16 Лизинг

Цел

- 1 Овој Стандард ги определува принципите за признавање, мерење, презентирање и обелоденување на лизинг договорите. Целта е да се обезбеди дека корисниците на лизинг и давателите на лизинг овозможуваат релевантни информации на начин кој веродостојно ги прикажува тие трансакции. Овие информации им даваат основа на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат ефектите што ги имаат лизинг договорите на финансиската состојба, финансиското извршување и готовинските текови на субјектот.
- 2 Субјектот треба да ги земе предвид роковите и условите на договорите, како и сите релевантни факти и околности кога го применува овој Стандард. Субјектот треба да го применува овој Стандард доследно на договори кои имаат слични карактеристики и во слични околности.

Опфат

- 3 Субјектот треба да го примени овој Стандард на сите лизинг договори, вклучувајќи и лизинг договори на средства со право на користење кои се уредени со договори за подлизинг, освен за:
 - (а) лизинг договори за истражување или користење на минерали, нафта, природен гас и слични необновливи ресурси;
 - (б) лизинг договори на биолошките средства во рамките на делокругот на МСС 41 Земјоделство кои се држени од корисникот на лизинг;
 - (в) аранжмани за концесии за давање услуги во рамките на опфатот на КТМФИ 12 Аранжмани за концесии за давање услуги;
 - (г) лиценци за интелектуална сопственост одобрени од корисник на лизинг во рамките на опфатот на МСФИ 15 Приходи од договори со клиенти; и
 - (д) права поседувани од корисникот на лизинг во согласност со договори за лиценцирање во рамките на делокругот на МСС 38 Нематеријални средства како што се филмови, видеозаписи, претстави, ракописи, патенти и авторски права.
- 4 Корисникот на лизинг може, но нема обврска, да го примени овој Стандард на заеми на нематеријални средства, освен оние што се опишани во точка 3(д).

Исклучоци од признавање (точки Б3–Б8)

- 5 Корисникот на лизинг може да избере да не ги применува барањата од точките 22–49 на:
 - (а) краткорочни лизинг договори; и
 - (б) лизинг договори кај кои основното средство има мала вредност (како што е опишано во точките Б3–Б8).
- 6 Доколку корисникот на лизинг избере да не ги применува барањата од точките 22–49 на краткорочни лизинг договори или на лизинг договори кај кои основното средство има мала вредност, корисникот на лизинг треба да ги признае плаќањата за лизинг кои се поврзани со тие лизинзи како расходи на праволиниска основа за времетраењето на лизингот или на друга систематска основа. Корисникот на лизинг треба да примени друга систематска основа доколку таа основа подобро го прикажува начинот на корист која ја има корисникот на лизинг од средството.
- 7 Доколку корисникот на лизинг ги евидентира краткорочните лизинг договори со примена на точка б, корисникот на лизинг треба да го смета тој лизинг како нов лизинг за целите на овој Стандард доколку:
 - (а) имало измена на лизинг договорот; или
 - (б) имало измена на периодот на лизингот (на пример, корисникот на лизинг извршува опција која претходно не ја вклучил во утврдувањето на периодот на лизингот).

МСФИ 16

- 8 Изборот на начинот на евидентирање на краткорочните лизинг договори треба да се прави според класата на основното средство на кое се однесува правото на користење. Класа на основно средство е групирање на основни средства кои имаат слична природа и употреба во работењето на субјектот. Кога станува збор за форми на лизинг, кај кои основното средство има мала вредност, овој избор може да се направи посебно за секој договор за лизинг.

Идентификување на лизинг (точки Б9–Б33)

- 9 На денот на склучување на договорот, субјектот треба да процени дали договорот е договор за лизинг или дали содржи елементи на лизинг. Договорот е договор за лизинг или содржи елементи на лизинг доколку договорот го отстапува правото на контрола врз употребата на идентификуваното средство за определен временски период во замена за надомест. Точките Б9–Б31 содржат упатство како се прави проценка на тоа дали договорот е договор за лизинг или дали содржи елементи на лизинг.
- 10 Временски период може да се опише како количество на употреба на идентификуваното средство (на пример, број на произведени единици што ќе бидат произведени со користење на некоја ставка од опремата).
- 11 Субјектот треба повторно да процени дали договорот е договор за лизинг или дали содржи елементи на лизинг само доколку се променат роковите и условите на договорот.

Одвојување на делови на договорот

- 12 Кај договор кој претставува договор за лизинг или содржи елементи на лизинг, субјектот треба да го евидентира секој дел од лизингот во рамките на договорот како лизингот кој е одвоен од деловите кои не се однесуваат на лизингот, освен ако субјектот го применува практичното средство од точка 15. Точките Б32–Б33 содржат упатство за одвојување на деловите на договорот.

Корисник на лизинг

- 13 Кај договор кој содржи дел од лизинг и еден или повеќе дополнителни делови кои претставуваат, односно не претставуваат лизинг, корисникот на лизинг треба да го распредели надоместокот предвиден со договорот на секој дел од лизингот врз основа на релативната самостојна цена на делот од лизингот и збирната самостојна цена на деловите кои не претставуваат лизинг.
- 14 Релативната самостојна цена на делови кои претставуваат, т.е. не претставуваат лизинг треба да се определи врз основа на цената која давателот на лизинг или сличен добавувач, би ја наплатил од субјект за тој дел, или за сличен дел, одвоено. Доколку не е достапна јасна самостојна цена, корисникот на лизинг треба да ја процени самостојната цена и притоа максимално да ги користи расположливите информации.
- 15 Како практично средство, корисникот на лизинг може да избере, според класа на основно средство, да не ги оддели деловите кои не претставуваат лизинг од деловите кои претставуваат лизинг, и наместо тоа да го евидентира секој дел кој претставува лизинг и сите поврзани делови кои не претставуваат лизинг како еден дел кој претставува лизинг. Корисникот на лизинг не треба да го применува ова практично средство на вградени деривативи кои ги исполнуваат критериумите од точка 4.3.3 од МСФИ 9 *Финансиски инструменти*.
- 16 Освен во случаите кога се применува практичното средство од точка 15, корисникот на лизинг треба да ги евидентира деловите кои не претставуваат лизинг со примена на други применливи стандарди.

Давател на лизинг

- 17 Кај договор кој содржи дел од лизинг и еден или повеќе дополнителни делови кои претставуваат, односно не претставуваат дел од лизинг, давателот на лизинг треба да го распредели надоместокот предвиден со договорот со примена на точките 73–90 од МСФИ 15.

Период на лизинг (точки Б34–Б41)

- 18 Субјектот треба да го утврди периодот на лизинг како неотповиклив период на лизинг, заедно со:
- (а) периодите кои се опфатени со опција за продолжување на лизингот доколку корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе ја искористи таа опција; и

МСФИ 16

- (б) периодите кои се опфатени со опција за прекинување на лизингот доколку корисникот на лизинг е разумно сигурен дека нема да ја искористи таа опција.
- 19 Кога прави проценка на тоа дали корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе ја изврши опцијата за продолжување на лизингот, или да не ја изврши опцијата за прекинување на лизингот, субјектот треба да ги земе предвид сите релевантни факти и околности кои создаваат економска мотивација кај корисникот на лизинг да ја изврши опцијата да го продолжи лизингот, или да не ја изврши опцијата да го прекине лизингот, како што е опишано во точките Б37–Б40.
- 20 Корисникот на лизинг треба повторно да процени дали е разумно веројатно да биде извршена опцијата за продолжување, или да не биде извршена опцијата за прекинување, откако ќе се случи некој значаен настан или откако ќе се случи значајна промена на околностите кои:
- (а) се во контрола на корисникот на лизингот; и
- (б) влијаат на тоа дали корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе изврши опција која претходно не била вклучена во неговото утврдување на периодот на лизинг, или да не изврши опција која претходно ја вклучил во неговото утврдување на периодот на лизинг (како што е опишано во точка Б41).
- 21 Субјектот треба да го ревидира периодот на лизинг доколку има промена кај неотповикливиот период на лизинг. На пример, неотповикливиот период на лизинг ќе се промени доколку:
- (а) корисникот на лизинг изврши опција која субјектот претходно не ја вклучил во утврдувањето на периодот на лизинг;
- (б) корисникот на лизинг не изврши опција која субјектот претходно ја вклучил во утврдувањето на периодот на лизинг;
- (в) се случи настан кој договорно го обврзува корисникот на лизинг да изврши опција која субјектот претходно не ја вклучил во утврдувањето на периодот на лизинг; или
- (г) се случи настан кој договорно му забранува на корисникот на лизинг да изврши опција која субјектот претходно ја вклучил во утврдувањето на периодот на лизинг.

Корисник на лизинг

Признавање

- 22 На датумот на започнување, корисникот на лизинг треба да признае средство со право на користење и обврска за лизинг.

Мерење

Почетно мерење

Почетно мерење на средството со право на користење

- 23 На датумот на започнување, корисникот на лизинг треба да го измери средството со право на користење по набавна вредност.
- 24 Набавната вредност на средството со право на користење треба да вклучува:
- (а) износот на почетното мерење на обврската за лизинг, како што е опишано во точка 26;
- (б) сите плаќања по основ на лизинг што биле направени на или пред датумот на започнување, намалено за сите добиени *стимулации во врска со лизингот*;
- (в) сите *почетни директни трошоци* што ги имал корисникот на лизинг; и
- (г) проценка на трошоците што ќе ги има корисникот на лизинг при демонтажа и отстранување на основното средство, обновување на местото на кое се наоѓа средството или обновување на основното средство до состојба која се бара со роковите и условите од лизингот, освен ако тие трошоци настанале за цели на производство на залихи. Корисникот на лизинг ја сноси обврската за тие трошоци било при датумот на започнување или како последица на тоа што го користел основното средство за време на определен период.

МСФИ 16

- 25 Корисникот на лизинг треба да ги признае трошоците опишани во точка 24(г) како дел од набавната вредност на средството со право на користење во моментот кога ќе настане обврска за тие трошоци. Корисникот на лизинг го применува МСС 2 *Залихи* на трошоци кои настанале за време на определен период, како последица на користењето на средство со право на користење за производство на залихи во тој период. Обврските за тие трошоци кои се евидентираат во согласност со овој Стандард или со МСС 2 се признаваат и се мерат со примена на МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*.

Почетно мерење на обврската за лизинг

- 26 На датумот на започнување, корисникот на лизинг треба да ја мери обврската за лизинг според сегашната вредност на плаќањата по основ на лизинг кои не се платени на тој датум. Плаќањата по основ на лизинг треба да се дисконтираат со користење на *каматна стапка која е содржана во лизинг договорот, доколку таа стапка може лесно да се определи. Доколку таа стапка не може лесно да се определи, корисникот на лизинг треба да ја користи инкременталната стапка на позајмување на корисникот на лизинг*.
- 27 На датумот на започнување, плаќањата по основ на лизинг вклучени во мерењето на обврската за лизинг се состојат од следниве плаќања за правото на користење на основното средство за време на периодот на лизинг кои не се платени на датумот на започнување:
- (а) *фиксни плаќања* (вклучувајќи суштински фиксни плаќања како што е опишано во точка Б42), намалени за сите добиени стимулации во врска со лизингот;
 - (б) *варијабилни плаќања по основ на лизинг* кои зависат од определен индекс или стапка и кои првично се мерат по тој индекс или стапка на датумот на започнување (како што е опишано во точка 28);
 - (в) износи кои се очекува да му доспеат за плаќање на корисникот на лизинг според *гаранции на остатокот на вредноста*;
 - (г) цената за извршување на опцијата за купување доколку корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе ја искористи таа опција (проценето врз основа на факторите кои се опишани во точките Б37–Б40); и
 - (д) плаќања на казни за прекинување на лизингот, доколку периодот на лизинг покажува дека корисникот на лизинг ја извршил опцијата да го прекине лизинг.
- 28 Варијабилни плаќања по основ на лизинг кои зависат од индекс или стапка опишани во точка 27(б) вклучуваат, на пример, плаќања поврзани со индекс на цени на потрошувачка, плаќања поврзани со каматна стапка која е референтно мерило (како што е LIBOR) или плаќања кои се менуваат за да ги одразат промените во пазарните цени на лизингот.

Последователно мерење*Последователно мерење на средството со право на користење*

- 29 По датумот на започнување, корисникот на лизинг треба да го мери средството со право на користење со примена на модел на набавна вредност, освен ако применува некој од моделите за мерење опишани во точките 34 и 35.

Модел на набавна вредност

- 30 За да го примени моделот на набавна вредност, корисникот на лизинг треба да го мери средството со право на користење според набавна вредност:
- (а) намалена за секоја евентуална акумулирана депрецијација и сите евентуални загуби поради обезвреднување; и
 - (б) коригирана за секое евентуално повторно мерење на обврската за лизинг специфицирана во точка 36(в).
- 31 Корисникот на лизинг треба да ги примени барањата за депрецијација од МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* кога го амортизира средството со право на користење, со земање предвид на барањата од точка 32.
- 32 Доколку со лизингот му се пренесува сопственоста врз основното средство на корисникот на лизинг до крајот на периодот на лизинг или доколку набавната вредност на средството со право на

МСФИ 16

користење одразува дека корисникот на лизинг ќе изврши опција за купување, корисникот на лизинг треба да го амортизира средството со право на користење од датумот на започнување до крајот на *корисниот век на употреба* на основното средство. Во спротивно, корисникот на лизинг треба да го амортизира средството со право на користење од датумот на започнување до крајот на *корисниот век на употреба* на средството со право на користење или на крајот на периодот на лизинг, кое и да е порано.

- 33 Корисникот на лизинг треба да го примени МСС 36 *Обезвреднување на средства* за да утврди дали средството со право на користење е обезвреднето и да ги евидентира сите евентуално идентификувани загуби поради обезвреднување.

Други модели на мерење

- 34 Доколку корисник на лизинг користи модел на објективна вредност од МСС 40 *Вложувања во недвижности* за своите вложувања во недвижности, корисникот на лизинг треба, исто така, да го примени моделот на објективна вредност и на средствата со право на користење кои ја исполнуваат дефиницијата за вложувања во недвижности од МСС 40.
- 35 Доколку средствата со право на користење се однесуваат на класа на недвижности, постројки и опрема на која корисникот на лизинг го применува моделот на ревалоризација од МСС 16, корисникот на лизинг може да избере да го примени тој модел на ревалоризација на сите средства со право на користење кои се однесуваат на таа класа на недвижности, постројки и опрема.

Последователно мерење на обврската за лизинг

- 36 По датумот на започнување, корисникот на лизинг треба да ја мери обврската за лизинг преку:
- (а) зголемување на сметководствената вредност со цел да се одрази каматата во однос на обврската за лизинг;
 - (б) намалување на сметководствената вредност со цел да се одразат плаќањата по основ на лизинг кои биле направени; и
 - (в) повторно мерење на сметководствената вредност со цел да се одрази секое повторно проценување или измени на лизингот кои се специфицирани во точките 39–46, или да се одразат ревидираните суштински фиксни плаќања по основ на лизинг (види точка Б42).
- 37 Каматата за обврската за лизинг во секој период за време на периодот на лизинг треба да биде износот кој создава постојана периодична каматна стапка на преостанатиот дел од обврската за лизинг. Периодичната каматна стапка е дисконтната стапка опишана во точка 26, или, доколку е применливо, ревидираната дисконтна стапка која е опишана во точка 41, точка 43 или точка 45(в).
- 38 По датумот на започнување, корисникот на лизинг треба да ги признае во добивка или загуба, освен ако трошоците се вклучени во сметководствената вредност на друго средство со примена на други релевантни стандарди, следниве две нешта:
- (а) каматата по основ на обврската за лизинг; и
 - (б) варијабилни плаќања по основ на лизинг кои не се вклучени во мерењето на обврската за лизинг во периодот во кој се случува настанот или условот кој ги предизвикува тие плаќања.

Повторна проценка на обврската за лизинг

- 39 По датумот на започнување, корисникот на лизинг треба да ги примени точките 40–43 за повторно да ја измери обврската за лизинг за да ги одрази промените на плаќањата по основ на лизинг. Корисникот на лизинг треба да го признае износот на повторното мерење на обврската за лизинг како корекција на средството со право на користење. Меѓутоа, доколку сметководствената вредност на средството со право на користење е намалена на нула и се случува дополнително намалување на мерењето на обврската за лизинг, корисникот на лизинг треба да го признае секој преостанат износ од тоа повторно мерење во добивка или загуба.
- 40 Корисникот на лизинг треба повторно да ја мери обврската за лизинг така што ги дисконтира ревидираните плаќања по основ на лизинг со користење на ревидирана дисконтна стапка, доколку:

МСФИ 16

- (а) има промена на периодот на лизинг, како што е опишано во точките 20–21. Корисникот на лизинг треба да ги утврди ревидираните плаќања по основ на лизинг врз основа на тој ревидиран период на лизинг; или
- (б) има промена во проценката на опцијата за купување на основното средство, која е направена со земање предвид на настаните и околностите кои се опишани во точките 20–21, во контекст на опцијата за купување. Корисникот на лизинг треба да ги утврди ревидираните плаќања по основ на лизинг за да ги одрази промените во износите што треба да се платат во рамките на опцијата за купување.
- 41 Кога ја применува точка 40, корисникот на лизинг треба да ја утврди ревидираната дисконтна стапка како каматна стапка која е содржана во лизингот за преостанатиот временски период на лизингот, доколку таа стапка може лесно да се определи, или инкременталната стапка на позајмување на корисникот на лизинг на датумот на правење на повторната проценка, доколку каматната стапка која е содржана во лизингот не може лесно да се определи.
- 42 Корисникот на лизинг треба повторно да ја мери обврската за лизинг така што ќе ги дисконтира ревидираните плаќања по основ на лизинг, доколку:
- (а) Има промена на износите кои се очекува да доспеат за плаќање според гаранција на остатокот на вредноста. Корисникот на лизинг треба да ги утврди ревидираните плаќања по основ на лизинг за да ги одрази промените во износите кои се очекува да доспеат за плаќање според гаранцијата на остатокот на вредноста.
- (б) Има промена на идните плаќања по основ на лизинг кои резултираат од промена на индексот или стапката кои биле користени за да се утврдат тие плаќања, вклучувајќи, на пример, промена за да се одразат промените на пазарните цени на лизинг по направен преглед на пазарниот лизинг. Корисникот на лизинг треба повторно да ја мери обврската за лизинг за да ги одрази тие ревидирани плаќања по основ на лизинг само тогаш кога има промена на готовинските текови (т.е. кога ќе започнат ефектите од коригирањето на плаќањата по основ на лизинг). Корисникот на лизинг треба да ги утврди ревидираните плаќања по основ на лизинг за преостанатиот период на лизингот врз основа на ревидираните договорни плаќања.
- 43 Кога ја применува точка 42, корисникот на лизинг треба да користи непроменета дисконтна стапка, освен ако промената на плаќањата по основ на лизинг резултира од промената на флукуирачката каматна стапка. Во тој случај, корисникот на лизинг треба да користи ревидирана дисконтна стапка која ги одразува промените на каматната стапка.

Измена на лизинг договорите

- 44 Корисникот на лизинг треба да ја евидентира измената на лизингот како посебен лизинг доколку:
- (а) измената го зголемува опфатот на лизингот така што му го додава правото да користи едно или повеќе основни средства; и
- (б) надоместокот за лизинг се зголемува пропорционално на самостојната цена на зголемувањето на опсегот и за сите неопходни корекции на таа самостојна цена со цел да се одразат околностите на конкретниот договор.
- 45 Кај измена на лизинг која не се евидентира како посебен лизинг, на *датумот на кој стапува во сила измената на лизингот*, корисникот на лизинг треба:
- (а) да го распредели надоместокот од изменетиот договор со примена на точките 13–16;
- (б) да го утврди времетраењето на изменетиот лизинг со примена на точките 18–19; и
- (в) повторно да ја измери обврската за лизинг така што ќе ги дисконтира ревидираните плаќања по основ на лизинг со користење на ревидираната дисконтна стапка. Ревидираната дисконтна стапка се определува како каматна стапка која е содржана во договорот за лизинг за преостанатиот период на лизингот, доколку таа стапка може лесно да се определи, или како инкрементална каматна стапка на позајмување на корисникот на лизинг на денот на кој стапува во сила измената, доколку каматната стапка која е содржана во лизинг договорот не може лесно да се определи.
- 46 Кај измена на лизинг која не се евидентира како посебна, корисникот на лизинг треба да го евидентира повторното мерење на обврската за лизинг така што:
- (а) Ќе ја намали сметководствената вредност на средството со право на користење за да го одрази делумното или целосно прекинување на лизинг за оние измени на лизинг договори

МСФИ 16

- со кои се намалува опфатот на лизингот. Корисникот на лизинг треба да ја признае во добивка или загуба секоја добивка или загуба која се однесува на делумното или целосно прекинување на лизингот.
- (б) Ке направи соодветна корекција на средството со право на користење за сите други измени на лизинг договори.
- 46А Како практично средство, корисникот на лизинг може да избере да не прави проценка на тоа дали отстапките во наемнината која ги исполнува условите од точка 46Б е измена на договорот за лизинг. Корисникот на лизинг кој го прави ваквиот избор треба да ги евидентира сите промени во плаќањата по основ на лизинг кои резултираат од отстапките на ист начин како што би ја евидентирал промената со примена на овој Стандард доколку промената не би била измена на договорот за лизинг.
- 46Б Практичното средство од точка 46А се применува само на отстапки за лизинг која се случува како директна последица на пандемијата со КОВИД-19 и само доколку се исполнети сите од следниве услови:
- (а) промената во плаќањата по основ на лизинг резултира со ревидиран надомест за лизинг кој е суштински ист со, или помал од, надоместокот за лизинг кој претходел непосредно пред промената;
- (б) сите намалувања на плаќањата по основ на лизинг влијаат само на плаќања кои првично доспеале на или пред 30 јуни 2022 година (на пример, отстапка во наемнината би го исполнила овој услов доколку таа резултира со намалени плаќања по основ на лизинг на или пред 30 јуни 2022 година и со зголемени плаќања по основ на лизинг кои продолжуваат и по 30 јуни 2022 година); и
- (в) не постои суштинска промена на другите рокови и услови на лизинг договорот.

Презентирање

- 47 Корисникот на лизинг треба да презентира во извештајот за финансиската состојба, или да обелодени во белешките:
- (а) средства со право на користење одделно од други средства. Доколку корисникот на лизинг не ги презентира средствата со право на користење одделно во извештајот за финансиската состојба, корисникот на лизинг треба да:
- (i) ги вклучи средствата со право на користење во истата линиска ставка во која соодветните основни средства би биле презентирани доколку корисникот на лизинг би бил нивен сопственик; и
- (ii) обелодени кои линиски ставки во извештајот за финансиската состојба ги вклучуваат тие средства со право на користење.
- (б) обврските по основ на лизинг одделно од другите обврски. Доколку корисникот на лизинг не ги презентира обврските за лизинг одделно во извештајот за финансиска состојба, корисникот на лизинг треба да обелодени кои линиски ставки во извештајот за финансиска состојба ги вклучуваат тие обврски.
- 48 Барањето од точка 47(а) не се применува на средства со право на користење кои ја исполнуваат дефиницијата за вложувања во недвижности, кои треба да бидат презентирани во извештајот за финансиска состојба како вложувања во недвижности.
- 49 Во извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, корисникот на лизинг треба да ги презентира расходите за камата по основ на обврската за лизинг одделно од депрецијацијата на средството со право на користење. Расходот за камата по основ на обврската за лизинг е дел од финансиските трошоци за кои точката 82(б) од МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи бара да бидат презентирани одделно во извештајот за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка.
- 50 Во извештајот за парични текови, корисникот на лизинг треба да ги класифицира:
- (а) паричните плаќања за главнината од обврската за лизинг во рамките на финансиските активности;
- (б) паричните плаќања за камата од обврската за лизинг со примена на барањата од МСС 7 Извештај за готовински текови за платени камати; и
- (в) краткорочните плаќања по основ на лизинг, плаќањата за лизинг на средства со мала вредност и варијабилните плаќања по основ на лизинг кои не се вклучени во мерењето на обврската за лизинг во рамките на оперативните активности.

МСФИ 16

Обелоденување

- 51 **Целта на обелоденувањата е корисниците на лизинг да обелоденат информации во белешките кои, заедно со информациите содржани во извештајот за финансиска состојба, извештајот за добивка или загуба и извештајот за готовински текови, ќе им дадат основа на корисниците на финансиските извештаи за проценување на ефектите што ги имаат лизинзите врз финансиската состојба, финансиското извршување и готовинските текови на корисникот на лизинг. Точките 52–60 ги специфицираат барањата за тоа како да се оствари оваа цел.**
- 52 Корисникот на лизинг треба да обелодени информации за неговите лизинг договори во кои тој е во улога на корисник на лизинг, во одделна забелешка или во одделен дел од неговите финансиски извештаи. Меѓутоа, корисникот на лизинг не мора да ги повторува податоците кои се веќе презентирани на друго место во финансиските извештаи, под услов тие информации да се внесени, преку вкргресто упатување, во одделната белешка или во одделниот дел за лизинг.
- 53 Корисникот на лизинг треба да ги обелодени следниве износи за периодот на известување:
- (а) депрецијацијата на средствата со право на користење, по класа на основно средство;
 - (б) расходот за камата за обврски по основ на лизинг;
 - (в) расходот кој се однесува на краткорочните лизинг договори кои се евидентирани со примена на точка 6. Овој расход не мора да ги вклучува расходите што се однесуваат на лизинг договорите кои имаат времетраење од еден месец или помалку;
 - (г) расходот кој се однесува на лизинг договори на средства со мала вредност кои се евидентираат со примена на точка 6. Овој расход не мора да го вклучува расходот што се однесува на краткорочните лизинг договори на средствата со мала вредност кои се вклучени во точка 53(в);
 - (д) расходот кој се однесува на варијабилните плаќања по основ на лизинг кои не се вклучени во мерењето на обврските по основ на лизинг;
 - (ѓ) приходот од подлизинг на средства со право на користење;
 - (е) вкупните готовински одливи за лизинг;
 - (ж) додатоците кон средствата со право на користење;
 - (з) добивките или загубите кои произлегуваат од трансакции на продажби и повратен лизинг; и
 - (и) сметководствената вредност на средствата со право на користење на крајот на периодот на известување според класа на основно средство.
- 54 Корисникот на лизинг треба да ги обезбеди обелоденувањата специфицирани во точка 53 во табеларен формат, освен ако е посодветно да се користи друг формат. Износите кои се обелоденети треба да ги вклучуваат трошоците што ги вклучил корисникот на лизинг во сметководствената вредност на друго средство за време на периодот на известување.
- 55 Корисникот на лизинг треба да го обелодени износот на неговите обврски за лизинг за краткорочни лизинзи кои се евидентираат со примена на точка 6 доколку портфолиото на краткорочни лизинг договори на кои се обврзал на крајот на периодот на известување се разликува од портфолиото на краткорочните лизинг договори на кои се однесува трошокот за краткорочни лизинг договори, кој е обелоденет со примена на точка 53(в).
- 56 Доколку средствата со право на користење ја задоволуваат дефиницијата за вложувања во недвижности, корисникот на лизинг треба да ги примени барањата за обелоденување во МСС 40. Во тој случај, корисникот на лизинг нема обврска да ги обезбеди обелоденувањата од точка 53(а), (ѓ), (ж) или (з) во однос на тие средства со право на користење.
- 57 Доколку корисникот на лизинг ги мери средствата со право на користење според ревалоризирани износи со примена на МСС 16, корисникот на лизинг треба да ги обелодени информациите што се бараат со точка 77 од МСС 16 во однос на тие средства со право на користење.
- 58 Корисникот на лизинг треба да обелодени анализа на доспевање на обврските за лизинг со примена на точките 39 и Б11 од МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*, одделно од анализите на доспевање на другите финансиски обврски.
- 59 Освен обелоденувањата што се бараат со точките 53–58, корисникот на лизинг треба да обелодени дополнителни квалитативни и квантитативни информации во врска со неговите активности за лизинг кои се неопходни за да се исполни целта од точка 51 (како што е опишано во точка Б48).

МСФИ 16

Овие дополнителни информации можат да вклучуваат, но не се ограничени само на, информации што им помагаат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат:

- (а) природата на активностите на корисникот на лизинг во врска со лизингот;
 - (б) идните готовински одливи на кои корисникот на лизинг е потенцијално изложен а кои не се одразени во мерењето на обврските за лизинг. Ова вклучува изложеност која произлегува од:
 - (i) варијабилни плаќања по основ на лизинг (како што е опишано во точка Б49);
 - (ii) опции за продолжување и раскинување на лизингот (како што е опишано во точка Б50);
 - (iii) гаранции на остатокот на вредноста (како што е опишано во точка Б51); и
 - (iv) лизинг аранжмани кои сè уште не започнале а за кои корисникот на лизинг презел обврска.
 - (в) ограничувања или договорни обврски кои се наметнати во рамки на лизинг договорите; и
 - (г) трансакции за продажба и повратен лизинг (како што е опишано во точка Б52).
- 60 Корисникот на лизинг кој ги евидентира краткорочните лизинг договори или лизинг договорите на средства со мала вредност со примена на точка б, треба да го обелодени тој факт.
- 60А Доколку корисникот на лизинг го применува практичното средство од точка 46А, корисникот на лизинг треба да обелодени:
- (а) дека го применил практичното средство на сите отстапки за лизинг кои ги исполнуваат условите од точка 46Б или, доколку не го применил на сите такви отстапки за лизинг, информации во врска со природата на договорите на кои го применил практичното средство (види точка 2); и
 - (б) износот кој е признаен во добивка или загуба за периодот на известување за да ги одрази промените во плаќањата по основ на лизинг кои произлегуваат од концесиите за лизинг на кои корисникот на лизинг го применил практичното средство од точка 46А.

Давател на лизинг

Класификација на лизинг договори (точки Б53–Б58)

- 61 Давателот на лизинг треба да го класифицира секој од своите лизинг договори како *оперативен лизинг или како финансиски лизинг*.
- 62 Лизингот се класифицира како финансиски лизинг доколку со него се пренесуваат суштински сите ризици и награди кои се поврзани со сопственоста врз основно средство кое е предмет на лизинг. Лизингот се класифицира како оперативен лизинг доколку не ги пренесува суштински сите ризици и награди кои се поврзани со сопственоста врз основно средство кое е предмет на лизинг.
- 63 Дали лизингот е финансиски лизинг или оперативен лизинг, зависи од суштината на трансакцијата наместо од формата на договорот. Примери за ситуации кои поединечно или во комбинација обично би довеле до тоа лизингот да се класифицира како финансиски лизингот се:
- (а) со лизингот сопственоста врз основното средство не му се пренесува на корисникот на лизинг до крајот на периодот на лизингот;
 - (б) корисникот на лизинг има опција да го купи основното средство по цена која се очекува да биде значително помала од *објективната вредност* на датумот кога опцијата може да се изврши, и кога на денот на започнувањето на лизингот е разумно сигурно дека опцијата ќе биде извршена;
 - (в) периодот на лизингот се однесува на поголемиот дел од *економскиот век на употреба* на основното средство, дури и ако не се прави пренос на сопственоста;
 - (г) на датумот на започнување на лизингот, сегашната вредност на плаќањата по основ на лизинг суштински е поголема или еднаква на вкупната објективна вредност на основното средство кое е предмет на лизинг; и
 - (д) основното средство има таква специфична природа што само корисникот на лизинг може да го користи без значителни модификации.

МСФИ 16

- 64 Индикатори за ситуации кои поединечно или во комбинација обично би можеле, исто така, да упатуваат на тоа лизингот да се класифицира како финансиски лизинг се:
- (а) доколку корисникот на лизинг може да го отповика лизинг, загубите на давателот на лизинг поврзани со таквото отповикување ги сноси корисникот на лизинг;
 - (б) добивки или загуби од промената на објективната вредност на остатокот се на товар на корисникот на лизинг (на пример, во форма на попуст за лизинг кој е еднаков на најголемиот дел од приходите од продажба на крајот од времетраењето на лизингот); и
 - (в) корисникот на лизинг има способност да го продолжи лизингот во дополнителен временски период со лизинг кој е значително помал од пазарниот лизинг.
- 65 Примерите и индикаторите во точките 63–64 не се секогаш доволни за донесување на конечен заклучок. Доколку е јасно, врз основа на другите карактеристики, дека лизингот не ги пренесува суштински сите ризици и награди што се поврзани со сопственоста врз основно средство, кое е предмет на лизинг, лизингот се класифицира како оперативен лизинг. На пример, ова може да биде случај тогаш кога сопственоста врз основното средство се пренесува на крајот на лизингот за варијабилно плаќање кое е еднакво на неговата тогашна објективна вредност, или, доколку има варијабилни плаќања по основ на лизинг поради кои давателот на лизинг не ги пренесува суштински сите ризици и награди.
- 66 Класифицирањето на лизингот се прави на датумот на започнување на лизингот и повторно се проценува само доколку дојде до измена на лизингот. Промените во проценките (на пример, промени во проценките кои се однесуваат на економскиот век на употреба или на остатокот на вредноста на основното средство), или промените во околностите (на пример, неизвршување на плаќања од страна на корисникот на лизинг), сепак не доведуваат до ново класифицирање на лизингот за сметководствени цели.

Финансиски лизинг**Признавање и мерење**

- 67 На датумот на започнување, давателот на лизинг треба да ги признае средствата кои се предмет на финансискиот лизинг во својот извештај за финансиска состојба и да ги прикаже како побарување во износ кој е еднаков на *нето-инвестицијата во конкретниот лизинг*.

Почетно мерење

- 68 Давателот на лизинг треба да ја користи каматната стапка која е содржана во лизингот за да го измери нето-вложувањето во лизингот. Во случај на под лизинг, доколку каматната стапка која е содржана во лизингот не може лесно да се определи, посреден давател на лизинг може да ја користи дисконтната стапка која била користена за основниот лизинг (коригирана за сите почетни директни трошоци поврзани со тој подлизинг) за да ја измери нето-инвестицијата во под лизинг.
- 69 Почетните директни трошоци, освен оние што се направени од производителот или посредникот во својство на давател на лизинг, се вклучуваат во почетното мерење на нето-вложувањето во лизингот и го намалуваат износот на приходи кој се признава за времетраењето на периодот на лизингот. Каматната стапка која е содржана во лизингот се дефинира така што почетните директни трошоци автоматски се вклучуваат во нето-вложувањето во лизингот; така што нема потреба да се додаваат одделно.

Почетно мерење на плаќањата по основ на лизинг вклучени во нето-вложувањето во тој лизинг

- 70 На датумот на започнување на лизингот, плаќањата по основ на лизинг вклучени во мерењето на нето-вложувањето во лизингот ги вклучуваат следниве плаќања за правото на користење на основното средство за време на периодот на лизинг кои не се добиени до датумот на започнување:
- (а) фиксни плаќања (вклучувајќи суштински фиксни плаќања како што е опишано во точка Б42), намалени за сите стимулации во врска со лизинг што ќе бидат платени;
 - (б) варијабилни плаќања по основ на лизинг кои зависат од определен индекс или стапка, кои почетно се измерени со користење на тој индекс или стапка на датумот на започнување;
 - (в) сите гаранции на остаточна вредноста кои корисникот на лизинг ги добива од давателот на лизинг, од страна поврзана со корисникот на лизинг или од трета страна, која не е

МСФИ 16

поврзана со давателот на лизинг, која е финансиски способна да ги намира обврските во рамките на таа гаранција;

- (г) цената на извршување на опција за купување доколку корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе ја искористи таа опција (проценето со земање предвид на факторите опишани во точка Б37); и
- (д) плаќања на казни за прекинување на лизингот, доколку периодот на лизингот покажува дека корисникот на лизинг ја искористил опцијата за прекинување на лизингот.

Производител или дилер во својство на давател на лизинг

- 71 На датумот на започнување, производителот или дилерот во својство на давател на лизинг треба да ги признае следниве за секој од своите финансиски лизинг договори:
- (а) приходот, кој е објективната вредност на основното средство, или, доколку е пониска, сегашната вредност на плаќањата по основ на лизинг кои му припаѓаат на давателот на лизинг, дисконтирано според пазарната каматна стапка;
 - (б) трошокот за продажба кој претставува набавна вредност или сметководствена вредност на основното средство, доколку се разликуваат, намалено за сегашната вредност на *незагарантираниот остаточна вредност*; и
 - (в) добивката или загубата од продажбата (која е разликата помеѓу приходите и трошоците на продажба) во согласност со политиката на субјектот за директни продажби на кои се применува МСФИ 15. Производителот или дилерот во својство на давател на лизинг треба да ја признае добивката или загубата од финансискиот лизинг на датумот на започнување, без разлика дали давателот на лизинг го пренесува основното средство како што е пропишано во МСФИ 15 или не.
- 72 Производителите или дилерите често им нудат избор на клиентите да купат некое средство или да го земат под лизинг. Финансиски лизинг на средство од страна на производител или дилер во својство на давател на лизинг доведува до добивка или загуба која е еквивалентна на добивката или загубата која резултира од дефинитивна продажба на основното средство, по редовни продажни цени, одразувајќи ги сите евентуални применливи дисконти на количество или промет.
- 73 Производителот или дилерот во својство на давател на лизинг понекогаш нуди вештачки ниски каматни стапки за да привлече клиенти. Употребата на таква стапка би резултирала со тоа давателот на лизинг да признае преголем дел од вкупните приходи од трансакцијата на датумот на започнување на лизингот. Доколку се нудат вештачки ниски каматни стапки, производителот или дилерот во својство на давател на лизинг треба да ја ограничи добивката од продажба на онаа која би се применувала доколку би се користеле пазарни каматни стапки.
- 74 Производителот или дилерот во својство на давател на лизинг треба да ги признае како расход трошоците кои настанале во врска со добивањето на финансиски лизинг на датумот на започнување затоа што тие трошоци најмногу се однесуваат на остварувањето добивка од продажбата од страна на производителот или дилерот. Трошоците кои настанале за производителот или дилерот во својство на даватели на лизинг во врска со добивањето на финансиски лизинг не се вклучени во дефиницијата за почетни директни трошоци и, согласно тоа, не се вклучени во нето-вложувањето во лизингот.

Последователно мерење

- 75 **Давателот на лизинг треба да го признае финансискиот приход за целиот период на лизингот, врз основа на начинот кој одразува константна периодична стапка на поврат на нето-вложувањето во лизингот од страна на давателот на лизинг.**
- 76 Давателот на лизинг има за цел да го распредели финансискиот приход за времетраењето на периодот на лизингот на систематска и рационална основа. Давателот на лизинг треба да ги книжи плаќањата по основ на лизинг кои се однесуваат на периодот на товар на *брuto-инвестициите во лизингот* со цел да се намалат главнината и *незаработениот финансиски приход*.
- 77 Давателот на лизинг треба да ги примени барањата за отпишување и обезвреднување од МСФИ 9 на нето-инвестицијата во лизингот. Давателот на лизинг треба редовно да ги преиспитува проценките на негарантираните остатоци на вредноста кои се користат во пресметувањето на бруто-инвестицијата во лизингот. Доколку имало намалување на проценетите негарантирани остатоци на вредноста, давателот на лизинг треба да го ревидира распределувањето за времетраењето на периодот на лизинг и веднаш да ги признае сите намалувања на веќе пресметаните износи.

МСФИ 16

- 78 Давателот на лизинг кој го класифицира средството како финансиски лизинг кое се чува за продажба (или го вклучува во група за отуѓување која се класифицира како група која се чува за продажба) со примена на МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења* треба да го евидентира средството во согласност со тој Стандард.

Измени на лизинг договори

- 79 Давателот на лизинг треба да ја евидентира измената на финансиски лизинг како посебен лизинг тогаш кога (и двете):
- (а) измената го зголемува опфатот на лизингот така што му додава право на користење на едно или на повеќе основни средства; и
 - (б) надоместокот за лизинг се зголемува во износ кој е пропорционален на самостојната цена на даденото проширување на опфатот и сите неопходни корекции на таа самостојна цена со цел да се одразат околностите на конкретниот договор.
- 80 Кај измена на финансиски лизинг кој не е евидентиран како посебен лизинг, давателот на лизинг треба да ја евидентира измената на следниов начин:
- (а) Доколку лизингот би бил класифициран како оперативен лизинг а измената важела на денот на започнувањето на лизингот, давателот на лизинг треба да:
 - (i) ја евидентира измената на лизингот како нов лизинг од датумот на влегување во сила на измената; и
 - (ii) ја измери сметководствената вредност на основното средство како нето-инвестиција во лизингот веднаш пред влегување во сила на измената на лизингот.
 - (б) во спротивно, давателот на лизинг треба да ги примени барањата од МСФИ 9.

Оперативни лизинг договори**Признавање и мерење**

- 81 Давателот на лизинг треба да ги признае плаќањата по основ на лизинг од оперативни лизинг **аранжмани како приход на праволиниска основа или на друга систематска основа. Давателот на лизинг треба да примени некоја друга систематска основа доколку таа основа подобро би го прикажувала начинот на кој се намалува користа од користењето на основното средство.**
- 82 Давателот на лизинг треба да ги признае трошоците, вклучувајќи ја и депресијацијата, кои настанале од остварувањето на приходи од лизингот, како расход.
- 83 Давателот на лизинг треба да ги додаде почетните директни трошоци кои настанале во врска со добивањето на оперативниот лизинг кон сметководствената вредност на основното средство и да ги признае тие трошоци како расход во периодот на времетраење на лизингот на иста основа како и приходот од лизинг.
- 84 Политиката за депресијација на основните средства кои се предмет на оперативен лизинг треба да биде доследна на вообичаената политика на депресијација која давателот на лизинг ја применува за слични средства. Давателот на лизинг треба да ја пресмета депресијацијата во согласност со МСС 16 и МСС 38.
- 85 Давателот на лизинг треба да го примени МСС 36 за да утврди дали основното средство кое е предмет на оперативен лизинг е обезвреднето и да ја евидентира секоја идентификувана загуба поради обезвреднување.
- 86 Производителот или дилерот во својство на давател на лизинг не признава никаква добивка од продажба при склучување договор за оперативен лизинг затоа што тој не е еквивалентен на продажба.

Измени на лизинг

- 87 Давателот на лизинг треба да ја евидентира измената на оперативниот лизинг како нов лизинг од датумот на кој измената влегува во сила, земајќи ги предвид сите претходно извршени или пресметани плаќања по основ на лизинг кои се однесуваат на првичниот лизинг како дел од плаќањата по основ на лизинг за новиот лизинг.

МСФИ 16

Презентирање

- 88 Давателот на лизинг треба да ги презентира основните средства кои се предмет на оперативниот лизинг во својот извештај за финансиска состојба според природата на основното средство.

Обелоденување

- 89 Целта на обелоденувањата е давателите на лизинг да обелоденат информации во белешките кои, заедно со информациите содржани во извештајот за финансиска состојба, извештајот за добивка или загуба и извештајот за готовински текови, им даваат основа на корисниците на финансиските извештаи да го проценат ефектот што го имаат лизинг договорите врз финансиската состојба, финансиското извршување и готовинските текови на давателот на лизинг. Точките 90–97 ги специфицираат барањата за тоа како да се оствари оваа цел.

- 90 Давателот на лизинг треба да ги обелодени следниве износи за периодот на известување:

- (а) За финансискиот лизинг:
- (i) добивка или загуба од продажба;
 - (ii) финансискиот приход од нето-инвестициите во лизингот; и
 - (iii) приходи кои се однесуваат на варијабилни плаќања по основ на лизинг кои не се вклучени во мерењето на нето-инвестициите во лизингот.
- (б) За оперативниот лизинг, приход од лизинг, при што одделно се обелоденуваат приходите кои се однесуваат на варијабилните плаќања по основ на лизинг, кои не зависат од определен индекс или стапка.

- 91 Давателот на лизинг треба да ги направи обелоденувањата кои се специфицирани во точка 90 во табеларен формат, освен ако е посоодветно да се користи друг формат.

- 92 Давателот на лизинг треба да обелодени дополнителни квалитативни и квантитативни информации во врска со неговите активности поврзани со лизинг кои се неопходни за исполнување на целта за обелоденување од точка 89. Овие дополнителни информации можат да вклучуваат, но не се ограничени само на, информации кои им помагаат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат:

- (а) природата на активностите на давателот на лизинг во врска со лизингот; и
- (б) како управува давателот на лизинг со ризикот поврзан со сите права кои ги задржува врз основните средства. Поконкретно, давателот на лизинг треба да ја обелодени својата стратегија за управување со ризик за правата кои ги задржува врз основните средства, вклучувајќи ги сите средства со кои давателот на лизинг го намалува тој ризик. Таквите средства може да вклучуваат, на пример, договори за повратно купување, гаранции за остатокот на вредноста или варијабилни плаќања по основ на лизинг за користење кое ги надминува специфицираните ограничувања.

Финансиски лизинг

- 93 Давателот на лизинг треба да обезбеди квалитативно и квантитативно објаснување за значителните промени во сметководствената вредност на нето-инвестициите во финансиски лизинг.

- 94 Давателот на лизинг треба да обелодени анализа на доспевање на побарувањата за плаќања по основ на лизинг, покажувајќи ги недисконтираните плаќања по основ на лизинг кои треба да се добиваат на годишна основа како минимални износи за секоја од првите пет години, како и вкупниот износ за преостанатите години од времетраењето на лизингот. Давателот на лизинг треба да ги усогласи недисконтираните плаќања по основ на лизинг со нето-инвестициите во лизинг. Усогласувањето треба да го идентификува незаработениот финансиски приход кој се однесува на побарувања за плаќања по основ на лизинг и секој дисконтиран негарантиран остаточна вредноста.

Оперативен лизинг

- 95 За ставки на недвижности, постројки и опрема кои се предмет на оперативен лизинг, давателот на лизинг треба да ги примени барањата за обелоденување од МСС 16. Кога ги применува барањата за обелоденување од МСС 16, давателот на лизинг треба да ја расчлени секоја класа на недвижности, постројки и опрема во средства кои се предмет на оперативен лизинг и средства кои не се предмет на оперативен лизинг. Според тоа, давателот на лизинг треба да ги обезбеди обелоденувањата кои се

МСФИ 16

- бараат со МСС 16 за средства кои се предмет на оперативен лизинг (по класа на основно средство) одделно од средствата кои давателот на лизинг ги чува и ги користи.
- 96 Давателот на лизинг треба да ги примени барањата за обелоденување од МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41 за средства кои се предмет на оперативен лизинг.
- 97 Давателот на лизинг треба да обелодени анализа на доспевање на плаќања по основ на лизинг, прикажувајќи ги недисконтираните плаќања по основ на лизинг кои треба да се добиваат на годишна основа како минимални износи за секоја од првите пет години, како и вкупниот износ за преостанатите години од времетраењето на лизингот.

Трансакции на продажба и повратен лизинг

- 98 Доколку субјектот (продавач-корисник на лизинг) му пренесува средство на друг субјект (купувач-давател на лизинг) а потоа тоа средство го земе под лизинг од истиот купувач-давател на лизинг, тогаш и продавачот-корисник на лизинг и купувачот-давател на лизинг треба да ги евидентираат договорот и лизингот со примена на точките 99–103.

Проценка дали преносот на средството е продажба

- 99 Кога субјектот прави утврдување на тоа дали некој пренос на средство треба да се евидентира како продажба на тоа средство, субјектот треба да ги применува барањата од МСФИ 15 кои се однесуваат на утврдување на тоа дали е исполнета обврската за извршување.

Преносот на средството е продажба

- 100 Доколку преносот на средството од стана на продавачот-корисник на лизинг ги исполнува барањата од МСФИ 15 за да биде евидентирано како продажба на средството:
- (а) Продавачот-корисник на лизинг треба да го мери средството со право на користење кое произлегува од повратниот лизинг пропорционално на претходната сметководствена вредност на средството која се однесува на правото на користење кое е задржано од продавачот-корисник на лизинг. Според тоа, продавачот-корисник на лизинг треба да го признае само износот на секоја добивка или загуба кој се однесува на правата што му биле пренесени на купувачот-давател на лизинг.
- (б) Купувачот-давател на лизинг треба да го евидентира купувањето на средството со користење на применливите стандарди, а лизингот со примена на сметководствените барања од овој Стандард кои се однесуваат на давателот на лизинг.
- 101 Доколку објективната вредност на надоместокот за продажба на средството не е еднаква на објективната вредност на средството, или доколку плаќањата за лизингот не се според пазарните стапки, субјектот треба да ги направи следниве корекции за да може да ги мери приливите од продажба според објективна вредност:
- (а) секој износ кој е помал од пазарните услови треба да се евидентира како авансно плаќање по основ на лизинг; и
- (б) секој износ кој е поголем од пазарните услови треба да се евидентира како дополнително финансирање овозможено од купувачот-давател на лизинг во полза на продавачот-корисник на лизинг.
- 102 Субјектот треба да ја мери секоја потенцијална корекција која се бара со точка 101 врз основа на една од следниве опции која може полесно да се утврди:
- (а) разликата помеѓу објективната вредност на надоместокот за продажбата и објективната вредност на средството; и
- (б) разликата помеѓу сегашната вредност на договорните плаќања за лизингот и сегашната вредност на плаќањата за лизингот по пазарни стапки.
- 102A *[Оваа точка се однесува на измени кои сè уште не се влезени во сила, и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*

МСФИ 16

Преносот на средството не е продажба

- 103 Доколку преносот на средството од стана на продавачот-корисник на лизинг не ги исполнува барањата од МСФИ 15 за да биде евидентирано како продажба на средството:
- (а) Продавачот-корисник на лизинг треба да продолжи да го признава пренесеното средство и да признае финансиска обврска која е еднаква на надоместокот за пренос. Субјектот треба ја евидентира финансиската обврска со примена на МСФИ 9.
 - (б) Купувачот-давател на лизинг не треба да го признае пренесеното средство и треба да признае финансиско средство кое е еднакво на надоместокот за пренос. Субјектот треба да го евидентира финансиското средство со примена на МСФИ 9.

Привремени исклучоци кои произлегуваат од реформата на стандардното мерило за каматна стапка

- 104 Корисникот на лизинг треба да ги примени точките 105–106 на сите измени на лизинг договорите кои ја менуваат основата за утврдување на идните плаќања по основ на лизинг како резултат на реформата на стандардното мерило за каматна стапка (види точки 5.4.6 и 5.4.8 од МСФИ 9). Овие точки се применуваат само на тие измени на лизинг. За таа цел, поимот „реформа на стандардно мерило за каматна стапка“ се однесува на реформата, на ниво на целиот пазар, на стандардното мерило за каматна стапка, како што е опишано во точка 6.8.2 од МСФИ 9.
- 105 Како практично средство, корисникот на лизинг треба да ја примени точка 42 за да ја евидентира измената на лизинг која се бара со реформата на стандардното мерило за каматна стапка. Ова практично средство се применува само на такви измени. За таа цел, измена на лизингот се бара со реформата на стандардното мерило за каматна стапка само, и само доколку, се исполнети и двата од следниве услови:
- (а) измената е неопходна како директна последица на реформата на стандардното мерило за каматна стапка; и
 - (б) новата основа за утврдување на плаќањата по основ на лизинг е економски еквивалентна на претходната основа (т.е. на основата која непосредно ѝ претходи на измената).
- 106 Меѓутоа, доколку измените на лизинг договорите се прават во согласност со оние измени на лизингот кои се бараат со реформата на стандардното мерило за каматна стапка, корисникот на лизинг треба да ги примени применливите барања од овој Стандард за да ги евидентира сите измени на лизинг договорите кои биле направени во исто време, вклучувајќи ги и оние што се бараат со реформата на стандардното мерило за каматна стапка.

МСФИ 16

Додаток А Дефинирани поими

Овој додаток е составен дел на Стандардот.

датум на започнување на лизингот (датум на започнување)	Датумот на кој давателот на лизинг му го става на располагање основното средство на корисникот на лизинг .
економски век	Период во кој се очекува средството да биде економски употребливо од еден или повеќе корисници или број на производствени или слични единици кои се очекува да бидат добиени од средството од страна на еден или повеќе корисници.
датум на влегување во сила на измената	Датумот на кој двете страни се согласиле во врска со измената на лизингот .
објективна вредност	За целите на примена на сметководствените барања за давателот на лизинг во овој Стандард, износот за кој средството може да се размени, или обврската да биде намирена, помеѓу информирани, спремни страни во трансакција под комерцијални услови.
финансиски лизинг	Лизинг кој суштински ги пренесува сите ризици и награди кои се поврзани со сопственоста врз основното средство .
фиксни плаќања	Плаќања направени од корисникот на лизинг во корист на давателот на лизинг за правото на користење на основното средство за време на периодот на лизинг, исклучувајќи ги варијабилните плаќања по основ на лизинг .
брuto-инвестиција во лизинг	Збирот од: (а) плаќањата по основ на лизинг кои ги побарува давателот на лизинг по основ на финансиски лизинг , и (б) секој негарантиран остаточна вредност кој му припаѓа на давателот на лизинг.
датум на започнување на лизингот (датум на започнување)	Датумот на договорот за лизинг и датумот на преземање обврска (кој и да е порано) од страните за тоа дека ќе ги почитуваат главните рокови и услови поврзани со лизингот.
почетни директни трошоци	Дополнителни трошоци за добивање на лизинг кои не би настанале доколку не би бил добиен лизингот, освен трошоците кои настанале за производителот или дилерот во својство на давател на лизинг а во врска со финансиски лизинг .
каматна стапка која е содржана во лизингот	Каматна стапка која ја предизвикува сегашната вредност на (а) плаќањата по основ на лизинг и (б) негарантираниот остаточна вредност да биде еднаква на збирот од (i) објективната вредност на основното средство и (ii) сите почетни директни трошоци на давателот на лизинг.
лизинг	Договор, или страна во договор, со кој се пренесува правото за користење на некое средство (основно средство) за определен период во замена за надомест.
стимулации во врска со лизинг	Плаќања што ги исплаќа давателот на лизинг во корист на корисникот на лизинг поврзани со лизинг , или трошоци на корисникот на лизинг што ги презема или надоместува давателот на лизинг.
измена на лизинг	Промена на делокругот на лизингот , или на надоместокот за лизинг, која не била дел од првичните рокови и услови на лизингот (на пример, додавање или прекинување на правото за користење на едно или на повеќе основни средства , или продолжување или намалување на договорниот период на лизинг).
плаќања по основ на лизинг	Плаќања што ги исплаќа давателот на лизинг во корист на корисникот на лизинг поврзани со правото на користење на основното средство за време на периодот на лизингот , кои се состојат од следново:

МСФИ 16

- (а) **фиксни плаќања** (вклучувајќи суштински фиксни плаќања), намалени за сите **стимулации во врска со лизинг**;
- (б) **варијабилни плаќања по основ на лизинг** кои зависат од определен индекс или стапка;
- (в) цената на извршување на опција за купување доколку корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе ја искористи таа опција; и
- (г) плаќање казни за прекинување на **лизингот**, доколку периодот на лизингот покажува дека корисникот на лизинг ја искористил опцијата за прекинување на лизингот.

За корисникот на лизинг, плаќањата по основ на лизинг, исто така, вклучуваат и износи кои се очекува дека ќе доспеат за плаќања од страна на корисникот на лизинг според **гаранции на остатокот на вредноста**. Плаќањата по основ на лизинг не ги вклучуваат плаќањата што се распределени на делови од договорот кои не претставуваат лизинг, освен ако корисникот на лизинг избрал да ги обедини деловите кои не претставуваат лизинг со дел кој претставува лизинг и да ги евидентира како еден единствен дел кој претставува лизинг.

За давателот на лизинг, плаќањата по основ на лизинг, исто така, ги вклучуваат и сите гаранции на остаточна вредноста кои корисникот на лизинг ги добива од давателот на лизинг, од страна поврзана со корисникот на лизинг или од трета страна која не е поврзана со давателот на лизинг, која е финансиски способна да ги намира обврските во рамките на таа гаранција. Плаќањата по основ на лизинг не вклучуваат плаќања што се распределени на делови кои не претставуваат лизинг.

период на лизинг	Неотповиклив период во кој корисникот на лизинг има право да го користи основното средство заедно со: <ul style="list-style-type: none"> (а) периодите кои се опфатени со опција за продолжување на лизингот доколку е разумно сигурно дека корисникот на лизинг ќе ја искористи таа опција; и (б) периодите опфатени со опција за прекинување на лизингот доколку е разумно сигурно дека корисникот на лизинг нема да ја искористи таа опција.
корисник на лизинг	Субјектот кој се стекнува со правото да го користи основното средство за време на определен период во замена за надомест.
инкрементална каматна стапка на позајмување на корисникот на лизинг	Каматната стапка што треба да ја плати корисникот на лизинг за да ги позајми средствата, во сличен рок и со слично обезбедување, кои се неопходни за стекнување на средство кое има слична вредност како и средството со право на користење во слично економско опкружување.
давател на лизинг	Субјектот кој го отстапува правото на користење на основното средство за определен временски период во замена за надомест.
нето-инвестиција во лизинг	Бруто-инвестицијата во лизинг , дисконтирана за каматната стапка која е содржана во лизинг договорот .
оперативен лизинг	Лизинг кој не ги пренесува суштински сите ризици и награди кои се поврзани со сопственоста врз основното средство .
незадолжителни плаќања по основ на лизинг	Плаќања кои ги врши корисникот на лизинг во полза на давателот на лизинг за правото на користење на основното средство за време на периодите кои се опфатени со опцијата за продолжување или прекинување на лизингот кои не се вклучени во периодот на лизинг .
период на користење	Вкупниот временски период во кој се користи едно средство за да се исполни договор со клиент (вклучувајќи ги и сите непоследователни временски периоди).
гаранција на остатокот на вредноста	Гаранција која му се дава на давателот на лизинг од страна која не е поврзана со давателот на лизинг дека вредноста (или дел од вредноста) на основното средство на крајот на лизингот ќе биде еднаква најмалку на некој определен

МСФИ 16

	износ.
средство со право на користење	Средство кое го претставува правото на корисникот на лизинг да го користи основното средство за времетраењето на периодот на лизинг .
краткорочен лизинг	Лизинг кој, на датумот на започнување , има период на лизинг од 12 месеци или помалку. Лизинг кој содржи опција за купување, не е краткорочен лизинг.
подлизинг	Трансакција на понатамошно давање на лизинг на основното средство од страна на корисникот на лизинг („давател на лизинг посредник“) на трета страна, при што лизингот („основен лизинг“) помеѓу основниот давател на лизинг и корисник на лизинг и понатаму останува во сила.
основно средство	Средство кое е предмет на лизинг , за кое правото да се користи тоа средство му е овозможено на корисникот на лизинг од страна на давателот на лизинг .
незаработен финансиски приход	Разликата помеѓу: (а) брuto-инвестиција во лизинг ; и (б) нето-инвестиција во лизинг .
негарантиран остаточна вредноста	Оној дел од остатокот на вредноста на основното средство чија реализација не е гарантирана од давателот на лизинг , или е гарантирана само од страна која е поврзана со давателот на лизинг.
варијабилни плаќања по основ на лизинг	Делот од плаќањата кои корисникот на лизинг ги врши во корист на давателот на лизинг за правото на користење на основното средство за време на периодот на лизинг кое варира поради промените на фактите или околностите кои се случиле по датумот на започнување на лизинг, а кои не се однесуваат на поминување на времето.

Поими кои се користат во други стандарди и кои се користат во овој Стандард со истото значење

договор	Договор помеѓу две или повеќе страни кој создава спроведливи права и обврски.
корисен век на употреба	Периодот во кој средството се очекува да му биде на располагање на субјектот за користење; или бројот на производствени или слични единици кои субјектот очекува да ги оствари од средството.

МСФИ 16

Додаток Б Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој Стандард. Ја опишува примената на точките 1–103 и ја има истата важност како и другите делови од овој Стандард.

Примена на портфолио

- Б1 Овој Стандард го специфицира сметководственото евидентирање на поединечен лизинг. Меѓутоа, како практично средство, субјектот може да го примени овој Стандард на портфолио на лизинг договори со слични карактеристики доколку субјектот разумно очекува дека ефектите врз финансиските извештаи од примената на овој Стандард врз портфолиото нема материјално да се разликуваат од примената на овој Стандард на поединечни лизинг договори во рамките на тоа портфолио. Доколку врши сметководствено евидентирање на портфолио, субјектот треба да користи проценки и претпоставки кои ги одразуваат големината и составот на портфолиото.

Комбинирање на договори

- Б2 При примената на овој Стандард, субјектот треба да комбинира два или повеќе договори кои се склучени во исто или во приближно исто време со иста договорна страна (или со страни кои се поврзани со неа) и ги евидентира договорите како еден договор, доколку се исполнети еден или повеќе од следниве критериуми:
- (а) за договорите се преговарало во пакет и невозможно е да се разбере целокупната комерцијална цел без заедничко разгледување на договорите;
 - (б) износот на надоместокот што ќе биде платен според еден од договорите зависи од цената или извршувањето на другиот договор; или
 - (в) правата за користење на основните средства кои се пренесуваат со договорите (или некои права за користење на основните средства кои се пренесуваат со секој од договорите) формираат единствен дел кој претставува лизинг како што е опишано во точка Б32.

Исклучок од признавање: лизинг кај кои основното средство има мала вредност (точки 5–8)

- Б3 Освен во случаите што се наведени во точка Б7, овој Стандард му дозволува на корисникот на лизинг да ја примени точка 6 за евидентирање на лизинг договори кај кои основното средство има мала вредност. Корисникот на лизинг треба да ја процени вредноста на основното средство врз основа на вредноста на средството кога е ново, без разлика на неговата старост во моментот на давање под лизинг.
- Б4 Проценката на тоа дали основното средство има мала вредност се врши на апсолутна основа. Лизинг на средства со мала вредност се квалификуваат за сметководствениот третман од точка 6, без разлика на тоа дали тие лизинг договори се материјално значајни за корисникот на лизинг или не. На проценката не влијаат големината, природата или околностите на корисникот на лизинг. Според тоа, различни корисници на лизинг се очекува да дојдат до истите заклучоци во врска со тоа дали конкретно основно средство има мала вредност.
- Б5 Основното средство може да има мала вредност само доколку:
- (а) корисникот на лизинг може да има корист од тоа основно средство само по себе или во комбинација со други ресурси кои му се лесно достапни на корисникот на лизинг; и
 - (б) основното средство не е во значителна мера зависно или заемно поврзано со друго средство.
- Б6 Лизинг на основно средство не се квалификува како лизинг на средство со мала вредност доколку природата на средството е таква што, додека е уште ново, средството по правило нема мала вредност. На пример, лизинг на автомобили не би се квалификувале како лизинг на средства со мала вредност затоа што нов автомобил, по правило, не би имал мала вредност.
- Б7 Доколку корисникот на лизинг даде средство во подлизинг, или очекува да даде средство во подлизинг, основниот лизинг не се квалификува како лизинг на средство со мала вредност.

МСФИ 16

- Б8 Примери за основни средства со мала вредност може да вклучуваат таблети и персонални компјутери, ситен канцелариски мебел и телефонски уреди.

Идентификување на лизинг (точки 9–11)

- Б9 За да процени дали договорот го пренесува правото на контрола врз употребата на идентификуваното средство (види точки Б13–Б20) за време на определен временски период, субјектот треба да процени дали, за време на *целиот период на употреба*, клиентот ги има двете од следниве:
- (а) правото да се стекне со суштински сите економски користи од употребата на идентификуваното средство (како што е опишано во точките Б21–Б23); и
 - (б) правото да ја насочува употребата на идентификуваното средство (како што е опишано во точките Б24–Б30).
- Б10 Доколку клиентот има право да ја контролира употребата на идентификуваното средство само во еден дел од вкупното времетраење на договорот, договорот содржи лизинг само за тој дел од периодот на неговото времетраење.
- Б11 Договор за добивање добра или услуги можат да склучат субјекти кои влегле во заеднички аранжман, или во име на тој нивен заеднички аранжман, како што е дефинирано во МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*. Во тој случај, заедничкиот аранжман се смета дека е клиент во договорот. Според тоа, кога прави проценка на тоа дали таквиот договор содржи лизинг, субјектот треба да процени дали заедничкиот аранжман има право да ја контролира употребата на идентификуваното средство за време на целиот период на неговата употреба.
- Б12 Субјектот треба да процени дали договорот содржи лизинг за секој потенцијален посебен дел кој претставува лизинг. Види точка Б32 за упатство за тоа како да се одделат деловите кои претставуваат лизинг.

Идентификувано средство

- Б13 Средството обично се идентификува така што експлицитно се наведува во договорот. Меѓутоа, средството може, исто така, да се идентификува и така што ќе биде имплицитно наведено во моментот кога му се дава на клиентот да го користи.

Суштински права на замена

- Б14 Дури и ако средството е конкретно наведено, клиентот нема право да го користи идентификуваното средство доколку добавувачот има суштинско право на замена на средството за време на периодот на користење. Правото на замена на средството што го има клиентот е суштинско само доколку постојат двата од следниве услови:
- (а) добавувачот има практична можност за замена со алтернативни средства за време на периодот на употреба (на пример, клиентот не може да го спречи добавувачот да го замени средството а алтернативни средства му се лесно достапни на клиентот или може да бидат обезбедени од добавувачот во разумен временски рок); и
 - (б) добавувачот би имал економска корист од извршувањето на своето право да го замени средството (на пример, економска корист поврзана со замената на средството се очекува да биде поголема од трошоците поврзани со замената на средството).
- Б15 Доколку добавувачот има право или обврска да го замени средството само по себе или на определен датум, или по случувањето на определен настан, правото на замена на добавувачот не е суштинско затоа што нема практична можност да ги замени алтернативните средства за време на целиот период на употреба.
- Б16 Вреднувањето на субјектот на тоа дали правото на добавувачот за замена е суштинско зависи од фактите и околностите кои биле важечки на почетокот од договорот, и не треба да ги зема предвид надоместоците за идни настани кои, на почетокот од договорот, не се смета дека е веројатно дека ќе се случат. Примери за идни настани кои, на почетокот од договорот, не се смета дека е веројатно дека ќе се случат и, со тоа, не треба да бидат земени предвид при вреднувањето се следниве:
- (а) согласност од идниот купувач да плати цена која е поголема од пазарната цена за користење на средството;
 - (б) воведување на нова технологија која не е суштински развиена на почетокот од договорот;

МСФИ 16

- (в) секое суштинско отстапување во употребата на средството од страна на клиентот, односно во извршувањето на средството, од онаа употреба или извршување кои се сметале дека се веројатни на почетокот од договорот; и
- (г) секоја суштинска разлика помеѓу пазарната цена на средството за време на периодот на употреба и пазарната цена која се сметало дека е веројатна на почетокот од договорот.
- B17 Доколку средството се наоѓа во просториите на клиентот, или на друго место, трошоците поврзани со неговата замена обично се поголеми отколку кога средството се наоѓа во просториите на добавувачот и, поради тоа, е поверојатно дека ќе бидат поголеми од користите кои се поврзани со замената на средството.
- B18 Правото или обврската на добавувачот да го замени средството за цели на поправка или одржување, доколку средството не функционира како што треба, или се појави техничка надградба, не претставува пречка клиентот да има право да го користи идентификуваното средство.
- B19 Доколку купувачот не е во можност лесно да утврди дали добавувачот има суштинско право на замена, клиентот треба да претпостави дека секое право на замена не е суштинско.

Делови од средства

- B20 Дел од некое средство се смета за идентификувано средство доколку претставува физички посебен елемент (на пример, кат од некој објект). Делот од средството кој не претставува физички посебен елемент (на пример, оптички кабел), не се смета за идентификувано средство, освен кога тој дел го претставува суштински целиот капацитет на средството и со тоа му овозможува на клиентот право суштински да се стекне со сите економски користи од употребата на средството.

Право на стекнување економски користи од употребата на средството

- B21 За да може да ја контролира употребата на идентификуваното средство, од купувачот се бара да го има правото суштински да се стекне со сите економски користи од употребата на средството за време на периодот на употреба (на пример, имање право на ексклузивно користење на средството за време на тој период). Купувачот може да се стекне со економски користи од употребата на средството, директно или индиректно, на повеќе начини, како што се употреба на средството, чување на средството или давање на средството во подлизинг. Економските користи од употребата на средството ги вклучуваат неговите основни и споредни производи (вклучувајќи ги и потенцијалните готовинските текови кои произлегле од тие ставки), и други економски користи од употребата на средството кои би можеле да се реализираат преку комерцијална трансакција со трета страна.
- B22 Кога прави проценка на правото на стекнување на суштински сите економски користи од употребата на средството, субјектот треба да ги земе предвид економските користи кои резултираат од употребата на средството во рамките на дефинираниот опфат на правото на купувачот да го користи средството (види точка Б30). На пример:
- (а) Доколку некој договор ја ограничува употребата на моторно возило само на една определена територија за време на периодот на употреба, субјектот треба да ги земе предвид само економските користи од употребата на моторното возило на таа територија, а не и надвор од неа.
- (б) Доколку договорот специфицира дека клиентот може да го вози моторното возило само до определена помината километража за време на периодот на употреба, субјектот треба да ги земе предвид само економските користи од употребата на моторното возило до дозволената километража, но не и повеќе од тоа.
- B23 Доколку договорот бара од купувачот да му плати на добавувачот или на друга страна еден дел од готовинските текови кои произлегуваат од употребата на средството во вид на надомест, тие готовински текови кои се плаќаат како надомест треба да се сметаат како дел од економската корист која ја стекнува клиентот од користењето на средството. На пример, доколку клиентот има обврска да му плати на добавувачот процент од продажбите од користењето на малопродажен простор како надомест за користењето на малопродажниот простор, барањето не го спречува купувачот да го има правото да се стекне со суштински економски користи од употребата на малопродажниот простор. Ова е од причина што готовинските текови кои произлегуваат од тие продажби се сметаат за економски користи што ги стекнува купувачот од употребата на малопродажниот простор, чиј дел потоа му го исплатува на добавувачот како надомест за правото за користење на тој простор.

МСФИ 16

Право на насочување на употребата

- B24 Купувачот има право да ја насочува употребата на идентификуваното средство за време на периодот на употреба само доколку:
- (а) купувачот има право да насочува како и за која цел ќе се употребува средството за време на периодот на употреба (како што е опишано во точките B25–B30); или
 - (б) доколку однапред се донесени одлуки за тоа како и за која цел ќе се користи средството и:
 - (i) купувачот има право да управува со средството (или да насочува други да управуваат со средството на начин на кој тој ќе го определи) за време на периодот на употреба, без притоа добавувачот да има право да ги промени тие упатства за управување; или
 - (ii) купувачот го осмислил средството (или специфични аспекти на средството) на начин кој однапред определува како и за која цел ќе се користи средството за време на периодот на употреба.

Како и за која цел се користи средството

- B25 Купувачот има право да насочува како и за која цел ќе се користи средството доколку, во рамките на опфатот на неговото право на употреба кое е дефинирано во договорот, купувачот може да менува како и за која цел се користи средството за време на периодот на употреба. Во правeњето на оваа проценка, субјектот ги зема предвид правата за донесување одлуки кои се најрелевантни за менување на тоа како и за која цел се користи средството за време на периодот на употреба. Правата за донесување одлуки се релевантни тогаш кога тие влијаат на економските користи кои ќе настанат од користењето на средството. Правата за донесување одлуки кои се најрелевантни е веројатно дека ќе бидат различни во различни договори, зависно од природата на средството и од роковите и условите на договорот.
- B26 Примери за права за донесување одлуки кои, зависно од околностите, го овозможуваат правото на менување на тоа како и за која цел се користи средството, во рамки на дефиниран опфат на правото на тоа користење од страна на купувачот, вклучуваат:
- (а) права да се промени видот на аутпутот кој се создава од средството (на пример, да се одлучи дали да се користи контејнер за транспорт на стока или за чување на стока, или да се одлучи во врска со точната комбинација од производи што ќе се нудат во определен малопродажен простор);
 - (б) права да се промени времето кога се произведува аутпутот (на пример, да се одлучи кога ќе се користи некоја механизација или некоја електрана);
 - (в) права да се промени каде се произведува аутпутот (на пример, да се одлучи за тоа која е крајната дестинација на камцион или брод, или да се одлучи каде се користи некоја ставка на опрема); и
 - (г) права да се промени дали воопшто ќе се произведува аутпут и кое ќе биде количеството на таквиот аутпут (на пример, да се одлучи дали електраната ќе се користи за производство на енергија и колку енергија да се произведе од таа електрана).
- B27 Примери за права за донесување одлуки кои не го доделуваат правото на менување на тоа како и за која цел се користи средството вклучуваат права кои се ограничени на управување со даденото средство или негово одржување. Таквите права можат да ги уживаат купувачот или добавувачот. Иако правата, како што се оние за управување со средството или за негово одржување често се суштински важни за ефикасна употреба на средството, тие не се права за насочување на тоа како и за која цел се користи средството и често зависат од одлуките за тоа како и за која цел се користи средството. Меѓутоа, правата да се управува со средството можат да му го дадат на купувачот правото да ја насочува употребата на средството доколку релевантните одлуки за тоа се однапред донесени (види точка B24(б)(i)).

Одлуки донесени за време и пред периодот на употреба

- B28 Релевантните одлуки за тоа како и за која цел се користи средството можат да бидат донесени однапред и тоа на повеќе начини. На пример, релевантните одлуки можат да бидат донесени однапред по основ на самата природа на средството или преку вградување договорни ограничувања во однос на употребата на средството.

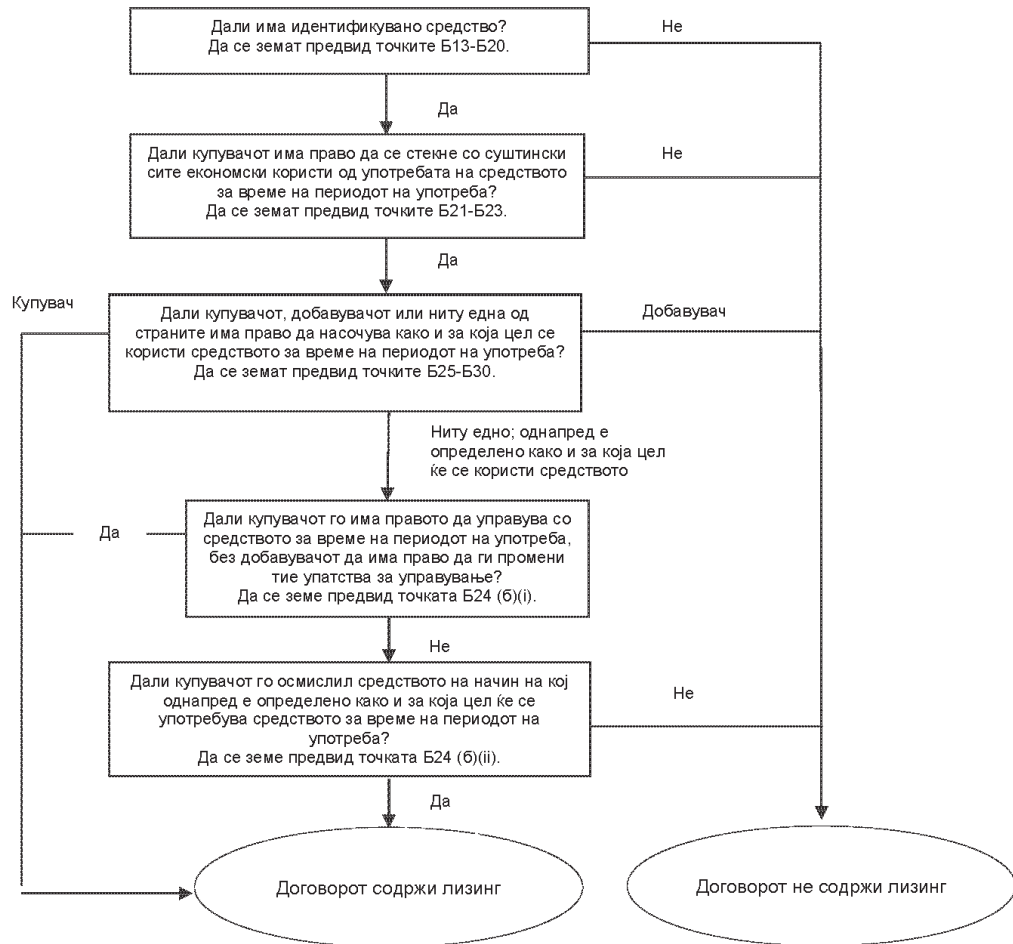
МСФИ 16

- Б29 Во правењето проценка на тоа дали купувачот го има правото да ја насочува употребата на средството, субјектот треба да ги земе предвид само правата за донесување одлуки во однос на употребата на средството за време на периодот на употреба, освен ако купувачот го осмислил средството (или некој дел од средството) како што е опишано во точка Б24(б)(ii). Следствено на тоа, освен кога постојат условите од точка Б24(б)(ii), субјектот не треба да ги зема предвид одлуките што се донесени пред периодот на употреба. На пример, доколку купувачот е во можност, пред периодот на употреба, да определи само што ќе биде аутпут на средството, купувачот го нема правото да ја насочува употребата на тоа средство. Самата можност да го специфицира аутпутот од користењето на некое средство во договор и тоа пред периодот на употреба на средството, без други права за донесување одлуки во врска со употребата на средството, му ги дава на купувачот истите права како и на секој друг купувач кој купува добра или услуги.

Права на заштита

- Б30 Договорот може да содржи рокови и услови кои се осмислени со цел да го заштитат интересот на добавувачот во однос на средството кое е предмет на лизинг или други средства, да го заштитат неговиот персонал или да обезбедат усогласеност со законите или регулативите од страна на добавувачот. Ова се примери за права на заштита. На пример, договорот може (i) да ја специфицира максималната дозволена употреба на средството или да ограничи каде или кога купувачот може да го користи средството, (ii) да бара од купувачот да следи определени практики во постапувањето со средството, или (iii) да бара од купувачот да го информира добавувачот во случај на промени на тоа како ќе се употребува средството. Правата на заштита обично го дефинираат опфатот на правото на купувачот на користење но, сами по себе, не го спречуваат купувачот да го има правото да ја насочува употребата на средството.
- Б31 Следниов графикон може да им помогне на субјектите во правењето проценка на тоа дали договорот е договор за лизинг, или, дали содржи елементи на лизинг.

МСФИ 16



МСФИ 16

Одвојување на делови од договор (точки 12–17)

- Б32 Правото на употреба на основното средство е одделен дел кој претставува лизинг доколку:
- (а) корисникот на лизинг може да има корист од основното средство било само по себе или заедно со други ресурси кои му се лесно достапни на корисникот на лизинг. Лесно достапни ресурси се добра или услуги кои се продаваат или се даваат под лизинг одделно (од страна на давателот на лизинг или од други добавувачи) или ресурси кои корисникот на лизинг веќе ги стекнал (од давателот на лизинг или од други трансакции или настани); и
 - (б) основното средство не е во голема мера зависно од, ниту е во голема мера заемно поврзано со, другите основни средства од договорот. На пример, фактот дека корисникот на лизинг би можел да одлучи да не го даде под лизинг основното средство без тоа значително да влијае на неговите права на употреба на другите основни средства од договорот би можело да биде показател дека основното средство не е во голема мера зависно од, ниту е во голема мера заемно поврзано со, тие други основни средства.
- Б33 Договорот може да вклучува износ кој корисникот на лизинг треба го плати за активности и трошоци со кои доброто или услугата не му се пренесува на корисникот на лизинг. На пример, давателот на лизинг може да вклучи, во вкупниот износ што треба да се плати, надомест за административни работи или други трошоци што ги сносел во врска со лизингот, со кои доброто или услугата не му се пренесува на корисникот на лизинг. Таквите побарувани износи не претставуваат основа за постоење на одделен дел од договорот, но се сметаат за дел од вкупниот надомест кој се распределува на одделно идентификувани делови од договорот.

Период на лизинг (точки 18–21)

- Б34 Кога се прави утврдување на периодот на лизингот и кога се проценува времетраењето на неотповикливиот период на лизингот, субјектот треба да ја примени дефиницијата за договор и да го утврди периодот во кој тој договор е применлив. Лизингот повеќе нема да биде применлив тогаш кога и корисникот на лизинг и давателот на лизинг го имаат правото да го прекинат лизингот без дозвола од другата страна, со симболична и незначителна казна.
- Б35 Доколку само корисникот на лизинг има право да го прекине лизингот, тоа право се смета како опција за прекинување на лизингот која му е достапна на корисникот на лизинг и која се зема предвид од страна на субјектот кога го утврдува периодот на лизинг. Доколку само давателот на лизинг има право да го прекине лизингот, неотповикливиот период на лизингот го вклучува и периодот кој е опфатен со опцијата за прекинување на лизингот.
- Б36 Периодот на лизинг започнува на датумот на започнување и ги вклучува и сите периоди во кои не се плаќа закупнина а кои давателот на лизинг му ги овозможил на корисникот на лизинг.
- Б37 На датумот на започнување, субјектот прави проценка дали корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе ја искористи опцијата да го продолжи лизингот или да го купи основното средство, или да не ја искористи опцијата да го прекине лизинг договорот. Субјектот ги зема предвид сите релевантни факти и околности кои создаваат економска мотивација за корисникот на лизинг да ја искористи или да не ја искористи опцијата, вклучувајќи ги и сите очекувани промени на фактите и околностите од датумот на започнување до датумот кога опцијата може да се искористи. Примери за фактори што треба да бидат земени предвид вклучуваат, но не се ограничени само на:
- (а) договорни рокови и услови за опциони периоди во споредба со пазарните услови, како што се:
 - (i) износите на плаќање за лизинг во кој било од опционите периоди;
 - (ii) износот на сите варијабилни плаќања за лизингот или други неизвесни плаќања, како што се плаќања кои произлегуваат од казни поради прекинување на договорот и гаранции на остатокот на вредноста; и
 - (iii) роковите и условите на сите опции што можат да се искористат и по истекот на почетните опциони периоди (на пример, опција за купување која може да се искористи на крајот на периодот на продолжување на лизингот по цена која е пониска од сегашните пазарни цени).
 - (б) значителни подобрувања кои се направени на средството (или кои се очекува дека ќе бидат направени) за времетраењето на договорот кои се очекува дека на корисникот на лизинг ќе му донесат значителна економска корист кога ќе биде можно да се искористи

МСФИ 16

- опцијата за продолжување или прекинување на лизингот, или да се купи основното средство;
- (в) трошоци кои се поврзани со прекинувањето на лизингот, како што се трошоци за преговарање, преместување на друга локација, идентификување на друго основно средство, кое е соодветно на потребите на корисникот на лизинг, трошоци за интегрирање на новото средство во работењето на корисникот на лизинг, или трошоци за казни за прекинување на лизингот и други слични трошоци, вклучувајќи и трошоци поврзани со враќање на основното средство во договорно специфицираната состојба или на договорно специфицираната локација;
- (г) важноста на тоа основно средство за работењето на корисникот на лизинг, земајќи предвид, на пример, дали основното средство е специјализирано средство, локацијата на основното средство и достапноста на соодветни алтернативи; и
- (д) предусловите за искористување на опцијата (на пример, кога опцијата може да се искористи само доколку се исполнети еден или повеќе услови), и веројатноста од постоење на тие предуслови.
- Б38 Опцијата за продолжување или прекинување на лизингот може да се комбинира со една или повеќе договорни карактеристики (на пример, гаранцијата на остаточна вредност) според кои корисникот на лизинг му гарантира на давателот на лизинг минимален или фиксен паричен поврат, кој во суштина е ист, без разлика дали е искористена опцијата. Во такви случаи, и без оглед на упатството за суштински фиксни плаќања од точка Б42, субјектот треба да претпостави дека корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе ја искористи опцијата да го продолжи лизингот, или да не ја искористи опцијата да го прекине лизингот.
- Б39 Колку е пократок неотповикливиот период на лизинг, толку е поверојатно дека корисникот на лизинг ќе ја искористи опцијата да го продолжи лизингот или да не ја искористи опцијата да го прекине лизингот. Ова е затоа што трошоците што се поврзани со обезбедување заменско средство е веројатно дека ќе бидат пропорционално поголеми колку е пократок неотповикливиот период на лизингот.
- Б40 Претходната пракса на корисникот на лизинг во врска со вообичаеното времетраење на периодот во кој користел определени видови средства (било во сопственост или под лизинг), и економските причини за тоа, може да бидат корисни информации кога се прави проценка дали корисникот на лизинг е разумно сигурен дека ќе искористи или нема да искористи некоја опција. На пример, доколку корисникот на лизинг обично користел определени видови средства на определен временски период или доколку корисникот на лизинг има пракса често да ги искористува опциите во врска со лизинг на определени видови основни средства, корисникот на лизинг треба да ги земе предвид економските причини за таа мината пракса кога прави проценка дали е разумно сигурен дека би ја искористил опцијата од лизингот на тие средства.
- Б41 Точка 20 специфицира дека, по датумот на започнување, корисникот на лизинг прави повторна проценка на периодот на лизингот откако ќе се случи некој значаен настан или има значајна промена на околностите врз кои корисникот на лизинг има контрола и влијае на тоа дали корисникот на лизинг е сигурен дека ќе искористи опција која претходно не ја вклучил во утврдувањето на периодот на лизинг, или дека нема да искористи опција која претходно ја вклучил во утврдувањето на периодот на лизингот. Примери за значајни настани или промени во околностите вклучуваат:
- (а) значителни подобрувања на средството кои не биле предвидени на датумот на започнување кои се очекува дека ќе му донесат на корисникот на лизинг значителна економска корист кога ќе биде можно да се искористи опцијата за продолжување или прекинување на лизингот, или да се купи основното средство;
- (б) значителна измена или приспособување на основното средство кои не биле предвидени на датумот на започнување;
- (в) почетокот на подлизинг на основното средство за период кој го надминува претходно определениот период на лизинг; и
- (г) деловна одлука на корисникот на лизинг која е директно релевантна за искористување или неискористување на опцијата (на пример, одлука за продолжување на лизингот на комплементарно средство, за отуѓување на алтернативно средство или за отуѓување на деловна единица во рамките на која се употребува средството со право на користење).

МСФИ 16

Суштински фиксни плаќања по основ на лизинг (точки 27(а), 36(в) и 70(а))

- Б42 Плаќањата по основ на лизинг ги вклучуваат сите суштински фиксни плаќања по основ на лизинг. Суштински фиксни плаќања по основ на лизинг се плаќања кои може по својата форма да бидат варијабилни, но кои, во суштина, се неизбежни. Суштински фиксни плаќања по основ на лизинг има тогаш кога, на пример:
- (а) Плаќањата се структурирани како варијабилни плаќања по основ на лизинг, но во нив не постои изворна варијабилност. Тие плаќања содржат променливи одредби кои немаат вистинска економска суштина. Примери за такви видови плаќања вклучуваат:
 - (i) плаќања што треба да се извршат само доколку се докаже дека средството е способно да работи за време на лизингот, или само доколку се случи некој настан за кој не постои вистинска можност дека нема да се случи; или
 - (ii) плаќања кои првично се структурирани како варијабилни плаќања по основ на лизинг кои се поврзани со употребата на основното средство но за кои варијабилноста ќе биде решена во некој момент по датумот на започнување, така што плаќањата стануваат фиксни за преостанатиот период на лизинг. Тие плаќања стануваат суштински фиксни плаќања тогаш кога ќе биде решена варијабилноста.
 - (б) Постои повеќе од еден збир од плаќања кој би можел да ги направи корисникот на лизинг, но само едниот од тие зборови на плаќања е реален. Во овој случај, субјектот треба да го земе предвид реалниот збир на плаќања како плаќања по основ на лизинг.
 - (в) Доколку има повеќе од еден реален збир од плаќања кој би можел да биде платен од корисникот на лизинг, но мора да плати барем еден од тие зборови од плаќања. Во тој случај, субјектот треба да ги земе предвид зборовите на плаќања кои вкупно го даваат најнискиот износ (на дисконтирана основа) дека се плаќања по основ на лизинг.

Вклученост на корисникот на лизинг во основното средство пред датумот на започнување**Трошоци на корисникот на лизинг во врска со изградба или осмислување на основното средство**

- Б43 Субјектот може да преговара за лизинг пред основното средство да му биде достапно на корисникот на лизинг за употреба. Кај некои лизинг договори, основното средство можеби ќе треба да биде изградено или повторно осмислено за да може да биде употребено од страна на корисникот на лизинг. Зависно од роковите и од условите на договорот, корисникот на лизинг може да има обврска да направи плаќања во врска со таквата изградба или осмислување на средството.
- Б44 Доколку корисникот на лизинг сноси трошоци во врска со изградбата или осмислувањето на основното средство, корисникот на лизинг треба да ги евидентира тие трошоци со примена на други применливи стандарди, како што е МСС 16. Трошоците што се однесуваат на изградба или осмислување на основното средство не ги вклучуваат плаќањата извршени од корисникот на лизинг за правото на употреба на основното средство. Плаќањата за стекнување на правото на употреба на основно средство се плаќања за лизинг, без разлика кога се вршат тие плаќања.

Законска сопственост врз основното средство

- Б45 Корисникот на лизинг може да се стекне со законска сопственост врз основното средство пред таа законска сопственост да му биде пренесена на давателот на лизинг и потоа тој да му го даде средството под лизинг на корисникот на лизинг. Стекнувањето на законската сопственост само по себе не утврдува на кој начин ќе биде евидентирана таа трансакција.
- Б46 Доколку корисникот на лизинг го контролира (или стекнува контрола врз) основното средство пред тоа средство да му биде пренесено на давателот на лизинг, трансакцијата претставува продажба и повратен лизинг која се евидентира со примена на точките 98–103.
- Б47 Меѓутоа, доколку корисникот на лизинг не се стекне со контрола врз основното средство пред средството да му биде пренесено на давателот на лизинг, трансакцијата не претставува трансакција на продажба и повратен лизинг. На пример, ова би било случај доколку производителот, давателот на лизинг и корисникот на лизинг постигнат договор за набавка на средство од производителот од

МСФИ 16

страна на давателот на лизинг, кое потоа, пак, му се дава под лизинг на корисникот на лизинг. Корисникот на лизинг може да се стекне со законска сопственост врз основното средство пред законската сопственост да му биде пренесена на давателот на лизинг. Во таков случај, доколку корисникот на лизинг се стекне со законска сопственост врз основното средство но не се стекне со контрола врз средството пред тоа да му биде пренесено на давателот на лизинг, трансакцијата нема да се евидентира како трансакција на продажба и повратен лизинг, туку само како лизинг.

Обелоденувања од корисникот на лизинг (точка 59)

- Б48 При утврдувањето на тоа дали се неопходни дополнителни информации во врска со активностите во однос на лизингот за да се исполни целта на обелоденувањето од точка 51, корисникот на лизинг треба да го земе предвид следново:
- (а) Дали таа информација е релевантна за корисниците на финансиските извештаи. Корисникот на лизинг треба да обезбеди дополнителни информации кои се специфицирани во точка 59 само доколку тие информации се очекува да бидат релевантни за корисниците на финансиски извештаи. Во тој контекст, ова веројатно ќе биде случај тогаш кога информациите ќе им помогнат на тие корисници подобро да ги разберат:
 - (i) Флексибилноста која се овозможува со лизинг. Лизинг договорите можат да обезбедат флексибилност доколку, на пример, корисникот на лизинг може да ја намали својата изложеност преку искористување опции за прекинување на лизингот или за обновување на лизинг со поволни рокови и услови.
 - (ii) Ограничувањата кои се наметнати со лизингот. Лизинг договорите можат да наметнат ограничувања, на пример, така што ќе бараат од корисникот на лизинг да се придржува до определени финансиски показатели.
 - (iii) Чувствителноста на информациите кои биле известени на клучни променливи. Известените информации можат да бидат чувствителни, на пример, на идни варијабилни плаќања по основ на лизинг.
 - (iv) Изложеноста на други ризици кои произлегуваат од лизинг договори.
 - (v) Отстапувања од вообичаената пракса во дејноста. Такви отстапувања можат да вклучуваат, на пример, невообичаени или единствени периоди на лизинг и услови кои влијаат на портфолиото на лизинг договори на корисникот на лизинг.
 - (б) Дали тие информации се очигледни од информациите кои се презентирани во основните финансиски извештаи или се обелоденети во белешките. Корисникот на лизинг не мора да ги повторува информациите кои се веќе презентирани во некои други делови од финансиските извештаи.
- Б49 Дополнителни информации во врска со варијабилни плаќања по основ на лизинг кои, зависно од околностите, можеби би биле потребни за да се задоволи целта за обелоденување од точка 51, би можеле да вклучуваат информации што ќе им помогнат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат, на пример:
- (а) причините на корисникот на лизинг за користење на варијабилните плаќања по основ на лизинг и распространетоста на тие плаќања;
 - (б) релативната големина на варијабилните плаќања по основ на лизинг во однос на фиксните плаќања;
 - (в) клучни променливи од кои зависат варијабилните плаќања по основ на лизинг и како точно се очекува плаќањата да варираат зависно од промените на тие клучни променливи; и
 - (г) други оперативни и финансиски ефекти на варијабилните плаќања по основ на лизинг.
- Б50 Дополнителни информации во врска со опциите за продолжување или опциите за прекинување на лизингот кои, зависно од околностите, би можеле да бидат потребни за да се задоволи целта за обелоденување од точка 51, би можеле да вклучуваат информации што ќе им помогнат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат, на пример:
- (а) причините на корисникот на лизинг за користење на опциите за продолжување или на опциите за прекинување и распространетоста на тие плаќања;
 - (б) релативната големина на *опционите плаќања по основ на лизинг* во однос на плаќањата по основ на лизинг;

МСФИ 16

- (в) распространетоста на користењето на опциите кои не биле вклучени во мерењето на обврските по основ на лизинг; и
- (г) други оперативни и финансиски ефекти на тие опции.
- Б51 Дополнителни информации во врска со гаранции на остаточна вредноста кои, зависно од околностите, би можеле да бидат потребни за да се задоволи целта за обелоденување од точка 51, би можеле да вклучуваат информации што ќе им помогнат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат, на пример:
- (а) причините на корисникот на лизинг за давање гаранции на остатокот на вредноста и распространетоста на тие гаранции;
- (б) големината на изложеноста на корисникот на лизинг на ризикот на остаточна вредноста;
- (в) природата на основните средства за кои се даваат тие гаранции; и
- (г) други оперативни и финансиски ефекти на тие гаранции.
- Б52 Дополнителни информации во врска со трансакциите на продажба и повратен лизинг кои, зависно од околностите, би можеле да бидат потребни за да се задоволи целта за обелоденување од точка 51, би можеле да вклучуваат информации што ќе им помогнат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат, на пример:
- (а) причините на корисникот на лизинг за трансакции на продажба и повратен лизинг и распространетоста на тие трансакции;
- (б) клучните рокови и услови на поединечните трансакции за продажба и повратен лизинг;
- (в) плаќањата кои не се вклучени во мерењето на обврските по основ на лизинг; и
- (г) ефектите што ги имаат трансакциите на продажба и повратен лизинг на готовинските текови во периодот на известување.

Класифицирање на лизингот кај давателот на лизинг (точки 61–66)

- Б53 Класификацијата на лизинзи кај давателите на лизинг која е усвоена во овој Стандард се заснова на степенот до кој лизингот ги пренесува ризиците и наградите кои се поврзани со сопственоста врз основно средство. Ризиците вклучуваат можности од загуби поради неискористеност на капацитетите или технолошка застареност, како и поради варирања кај приносите поради промена на економските услови. Примери за награди можат да вклучуваат очекувања за профитабилно работење за време на економскиот век на употреба на основното средство и добивките од зголемување на вредноста или реализација на остатокот на вредноста.
- Б54 Договор за лизинг може да содржи рокови и услови за тоа плаќањата по основ на лизинг да се коригираат за определени промени што се случуваат помеѓу започнувањето на лизингот и датумот на започнувањето (како што се промени на трошоците кај давателот на лизинг за основното средство или промена на трошокот за финансирање на лизингот кај давателот на лизинг). Во таков случај, за целите на класифицирање на лизингот, ефектите од таквите промени треба да се смета дека се случиле на датумот на започнување на лизингот.
- Б55 Кога лизингот вклучува елементи на земјиште и згради, давателот на лизинг треба да процени, за секој од тие елементи, дали ќе го класифицира како финансиски лизинг или како оперативен лизинг, со примена на точките 62–66 и Б53–Б54. Во утврдувањето на тоа дали елементот на земјиште е оперативен лизинг или финансиски лизинг, важно е да се земе предвид фактот дека земјиштето, по правило, има неограничен економски век на употреба.
- Б56 Секогаш кога е потребно да се класифицира и да се евидентира лизинг на земјиште и згради, давателот на лизинг треба да распредели плаќања по основ на лизинг (вклучувајќите ги и сите паушални износи платени однапред) помеѓу елементите на земјиште и згради пропорционално на релативните објективни вредности на учеството на овие елементи во лизингот, и тоа на почетокот на лизингот. Доколку плаќањата по основ на лизинг не можат со сигурност да се распределат помеѓу овие два елемента, целиот лизинг ќе се класифицира како финансиски лизинг, освен ако е јасно дека двата елемента се оперативни лизинг договори и во тој случај целиот лизинг ќе се класифицира како оперативен лизинг.
- Б57 Кај лизинг на земјиште и згради во кои износот за елементот на земјиште е безначаен/нематеријален за лизингот, давателот на лизинг може да ги третира земјиштето и зградите како една ставка за целите на класифицирање на лизингот и да ја класифицира како финансиски лизинг или како оперативен лизинг со примена на точките 62–66 и Б53–Б54. Во таков случај, давателот на лизинг

МСФИ 16

треба да го смета економскиот век на употреба на зградите како економски век на употреба на целото основно средство.

Класифицирање на подлизинг

Б58 Кај класифицирањето на подлизинг, посредниот давател на лизинг треба да го класифицира подлизингот како финансиски лизинг или како оперативен лизинг на следниов начин:

- (а) Доколку основниот лизинг е краткорочен лизинг кој субјектот, како корисник на лизинг, го евидентирал со примена на точка б, подлизингот треба да се класифицира како оперативен лизинг.
- (б) Во спротивно, подлизингот треба да се класифицира преку упатување на средството со право на користење кое произлегува од основниот лизинг, наместо преку повикување на основното средство (на пример, ставката на недвижен имот, постројки и опрема која е предмет на лизинг)

МСФИ 16

Додаток В
Датум на стапување во сила и преодни одредби

Овој додаток е составен дел на овој Стандард и ја има истата важност како и другите делови на Стандардот.

Effective date

- V1 Субјектот треба да го примени овој Стандард за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2019 година. Дозволена е претходна примена за субјекти кои применуваат МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи* или на датумот на почетна примена на овој Стандард. Доколку субјектот го применува овој Стандард за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- V1A *Концесии за лизинг поврзани со КОВИД-19*, издаден во мај 2020 година, ги додаде точките 46А, 46Б, 60А, В20А и В20Б. Корисникот на лизинг треба да ја примени таа измена за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јуни 2020 година. Дозволена е претходна примена, вклучително и во финансиски извештаи кои не се одобрени за издавање на 28 мај 2020 година.
- V1Б *Реформа на стандардно мерило за каматна стапка—фаза 2*, кој ги измени МСФИ 9, МСС 39, МСФИ 7, МСФИ 4 и МСФИ 16, издаден во август 2020 година, ги додаде точките 104–106 и В20В–В20Г. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2021 година. Дозволена е претходна примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- V1В *Концесии за лизинг по 30 јуни 2021 година поврзани со КОВИД-19*, издаден во март 2021 година, ја измени точка 46Б и ги додаде точките В20БА–В20БВ. Корисникот на лизинг треба да ја примени таа измена за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 април 2021 година. Дозволена е претходна примена, вклучително и во финансиски извештаи кои не се одобрени за издавање на 31 март 2021 година.
- V1Г *[Оваа точка се однесува на измени кои сè уште не се влезени во сила, и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*

Премин

- V2 За целите на барањата од точки В1–В19, датумот на прва примена е почетокот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат го применува овој Стандард.

Дефиниција за лизинг

- V3 Како практично средство, субјектот нема обврска повторно да прави проценка дали договорот е договор за лизинг или дали содржи елементи на лизинг на датумот на прва примена. Наместо тоа, на субјектот му е дозволено:
- (а) Да го применува овој Стандард на договори кои претходно биле идентификувани како лизинзи во согласност со МСС 17 Лизинг и КТМФИ 4 *Утврдување на тоа дали аранжман содржи лизинг*. Субјектот треба да ги примени барањата за премин од точките В5–В18 на тие лизинг договори.
- (б) Да не го применува овој Стандард на договори кои претходно не биле идентификувани како договори кои содржат лизинг во согласност со МСС 17 и КТМФИ 4.
- V4 Доколку субјектот го избере практичното средство од точка В3, тој треба да го обелодени тој факт и да го примени практичното средство на сите свои договори. Како резултат на тоа, субјектот треба да ги примени барањата од точките 9–11 само на договори што биле склучени (или изменети) на или по датумот на прва примена.

Корисници на лизинг

- V5 Корисникот на лизинг треба да го применува овој Стандард на своите лизинг договори:

МСФИ 16

- (а) ретроспективно на секој претходен известувачки период кој е презентираан во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*, или
 - (б) ретроспективно со кумулативно влијание на почетна примена на Стандардот признато со датумот на прва примена во согласност со точките В7–В13.
- В6 Корисникот на лизинг треба доследно да ја применува избраната опција од точка В5 на сите свои лизинг договори во кои учествува во својство на корисник на лизинг.
- В7 Доколку корисникот на лизинг избере да го применува овој Стандард во согласност со точка В5(б), корисникот на лизинг не треба повторно да ги прикажува споредбените информации. Наместо тоа, корисникот на лизинг треба да го признае кумулативното влијание на почетната примена на овој Стандард како корекција на почетното салдо на задржана добивка (или друг дел од капиталот, како што е соодветно), на датумот на прва примена.

Лизинг договори кои претходно биле класифицирани како оперативни лизинг договори

- В8 Доколку корисникот на лизинг избере да го применува овој Стандард во согласност со точка В5(б), корисникот на лизинг треба да:
- (а) Признае обврска за лизинг на датумот на прва примена за лизинзи кои претходно биле класифицирани како оперативен лизинг со примена на МСС 17. Корисникот на лизинг треба да ја мери таа обврска за лизинг според сегашната вредност на преостанатите плаќања по основ на лизинг, дисконтирано со користење на инкрементална каматна стапка на позајмување на корисникот на лизинг на датумот на прва примена.
 - (б) Признае средство со право на користење на датумот на прва примена кај договори на лизинг кои претходно биле класифицирани како оперативен лизинг со примена на МСС 17. Корисникот на лизинг треба да избере, за секој поединечен лизинг, дали ќе го мери тоа средство со право на користење според:
 - (i) неговата сметководствена вредност како Стандардот да бил применуван од датумот на започнување на лизинг, но дисконтиран со користење на инкременталната каматна стапка на позајмување на корисникот на лизинг на датумот на прва примена; или
 - (ii) износот кој е еднаков на обврската за лизинг, коригиран за износот на сите однапред авансирани или доспеани плаќања по основ на лизинг кои се однесуваат на тој лизинг и кои се признати во извештајот за финансиска состојба непосредно пред датумот на прва примена.
 - (в) Го примени МСС 36 *Обезреднување на средства* на средствата со право на користење на датумот на прва примена, освен ако корисникот на лизинг го применува практичното средство од точка В10(б).
- В9 Без оглед на барањата од точка В8, за договори за лизинг кои претходно биле класифицирани како договори за оперативен лизинг со примена на МСС 17, корисникот на лизинг:
- (а) Нема обврска да прави какви било корекции на датумот на почетна примена за лизинг кај кои основното средство има мала вредност (како што е опишано во точките В3–В8), кои ќе бидат евидентирани со примена на точка 6. Корисникот на лизинг треба да ги евидентира тие со примена на овој Стандард од датумот на прва примена.
 - (б) Нема обврска да прави какви било корекции на датумот на почетна примена за лизинг кои биле претходно евидентирани како вложувања во недвижности со користење на моделот на објективна вредност од МСС 40 *Вложувања во недвижности*. Корисникот на лизинг треба да ги евидентира средството со право на користење и обврската за лизинг кои произлегуваат од тие лизинг договори со примена на МСС 40 и овој Стандард од датумот на прва примена.
 - (в) Треба да го мери средството со право на користење според објективна вредност на датумот на прва примена за лизинг договори кои претходно биле евидентирани како оперативен лизинг со примена на МСС 17 а кои ќе бидат евидентирани како вложувања во недвижности со користење на моделот на објективна вредност од МСС 40 од датумот на прва примена. Корисникот на лизинг треба да ги евидентира средството со право на користење и обврската за лизинг кои произлегуваат од тие лизинзи со примена на МСС 40 и овој Стандард од датумот на прва примена.

МСФИ 16

- V10 Корисникот на лизинг може да користи едно или повеќе од следниве практични средства кога го применува овој Стандард ретроспективно во согласност со точка B5(б) на лизинг договори кои биле претходно класифицирани како оперативни лизинзи со примена на МСС 17. Корисникот на лизинг може да ги применува следниве практични средства на секој поединечен лизинг:
- (а) Корисникот на лизинг може да применува единствена дисконтна стапка на портфолио на лизинзи кои имаат разумно слични карактеристики (како што се лизинзи кои имаат сличен преостанат период на лизингот за слична класа на основно средство во слично економско опкружување).
 - (б) Корисникот на лизинг може да се потпира на своја проценка во однос на тоа дали определени лизинг договори се неповолни со примена на МСС 37 *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства* непосредно пред датумот на прва примена како алтернатива на правењето анализа на обезвреднување. Доколку корисникот на лизинг го избере ова практично средство, корисникот на лизинг треба да го коригира средството со право на користење на датумот на прва примена за износот на секое резервирање за неповолни лизинзи кои се признати во извештајот за финансиска состојба непосредно пред датумот на прва примена.
 - (в) Корисникот на лизинг може да избере да не ги применува барањата од точка B8 на лизинзи кај кои периодот на лизингот завршува за помалку од 12 месеци од датумот на прва примена. Во овој случај, корисникот на лизинг треба да:
 - (i) ги евидентира тие договори за лизинг на ист начин како и краткорочните лизинг договори како што е опишано во точка б; и
 - (ii) го вклучи трошокот кој е поврзан со тие лизинг договори во обелоденувањето на податоци за расходите по основ на краткорочни лизинзи во годишниот известувачки период, кој го вклучува и датумот на прва примена.
 - (г) Корисникот на лизинг може да ги исклучи почетните директни трошоци од мерењето на средството со право на користење на датумот на прва примена.
 - (д) Корисникот на лизинг може да користи ретроспектива, на пример, при утврдување на периодот на лизингот доколку договорот содржи опции за продолжување или за прекинување на лизингот.

Лизинг кој претходно бил класифициран како финансиски лизинг

- V11 Доколку корисникот на лизинг избере да го применува овој Стандард во согласност со точка B5(б), за лизинг договори кои биле класифицирани како финансиски лизинг со примена на МСС 17, сметководствената вредност на средството со право на користење и на обврската за лизинг на датумот на прва примена треба да биде сметководствената вредност на средството и на обврската за лизинг непосредно пред тој датум измерени со примена на МСС 17. За тие лизинг договори, корисникот на лизинг треба да ги евидентира средството со право на користење и обврската за лизинг со примена на овој Стандард од датумот на прва примена.

Обелоденување

- V12 Доколку корисникот на лизинг избере да го применува овој Стандард во согласност со точка B5(б), корисникот на лизинг треба да обелодени информации во врска со датумот на прва примена кој се бара со точка 28 од МСС 8, освен информациите кои се специфицирани во точка 28(г) од МСС 8. Наместо информациите кои се специфицирани во точка 28(г) од МСС 8, корисникот на лизинг треба да ги обелодени:
- (а) пондерираниата просечна инкрементална каматна стапка на позајмување на корисникот на лизинг која се користи за обврски по основ на лизинг кои се признати во извештајот за финансиска состојба на датумот на прва примена; и
 - (б) образложение за секоја разлика помеѓу:
 - (i) преземените обврски во врска со оперативен лизинг, кои се обелоденети со користење на МСС 17 на крајот од годишниот известувачки период, кој непосредно му претходи на датумот на прва примена, дисконтирано со користење на инкременталната каматна стапка на позајмување на датумот на прва примена како што е опишано во точка B8(а); и
 - (ii) обврски по основ на лизинг кои се признати во извештајот за финансиска состојба на датумот на прва примена.

МСФИ 16

- V13 Доколку корисникот на лизинг користи едно или повеќе од практичните средства специфицирани во точка В10, тој треба да го обелодени тој факт.

Даватели на лизинг

- V14 Освен во случаите кои се опишани во точка В15, давателот на лизинг нема обврска да прави какви било корекции на датумот на почетна примена за лизинг кај кои тој е во својство на давател на лизинг и треба да ги евидентира тие лизинг договори со примена на овој Стандард од датумот на прва примена.
- V15 Посредниот давател на лизинг треба да:
- (а) Направи повторна проценка на подлизинг кои се класифицирани како оперативни лизинг договори со примена на МСС 17 и кои сè уште се важечки на датумот на прва примена, за да утврди дали секој подлизинг треба да се класифицира како оперативен лизинг или како финансиски лизинг со примена на овој Стандард. Посредниот давател на лизинг треба да ја направи оваа проценка на датумот на прва примена врз основа на преостанатите договорни рокови и услови на основниот лизинг и подлизингот кои сè уште се применуваат на тој датум.
 - (б) За подлизинг кои биле класифицирани како договори за оперативен лизинг со примена на МСС 17 но се третираат како финансиски лизинг со примена на овој Стандард, да го евидентира поднаемот како нов финансиски лизинг кој е склучен на датумот на прва примена.

Трансакции на продажба и повратен лизинг пред датумот на прва примена

- V16 Субјектот не треба да прави повторна проценка на трансакциите на продажба и повратен лизинг кои биле склучени пред датумот на прва примена за да утврди дали преносот на основното средство ги исполнува барањата од МСФИ 15 за да може да се евидентира како продажба.
- V17 Доколку трансакцијата на продажба и повратен лизинг била евидентирана како продажба и финансиски лизинг со примена на МСС 17, продавачот-корисник на лизинг треба да:
- (а) го евидентира повратниот лизинг на ист начин како што го евидентира и секој друг финансиски лизинг кој постои на датумот на прва примена; и
 - (б) да продолжи да ја амортизира секоја добивка од продажба за времетраењето на периодот на лизинг.
- V18 Доколку трансакцијата на продажба и повратен лизинг била евидентирана како продажба и оперативен лизинг со примена на МСС 17, продавачот-корисник на лизинг треба да:
- (а) го евидентира повратниот лизинг на ист начин како што го евидентира и секој друг оперативен лизинг кој постои на датумот на прва примена; и
 - (б) да го коригира повратниот лизинг на средството со право на користење за сите евентуални одложени добивки или загуби кои се поврзани со непазарни услови признати во извештајот за финансиска состојба непосредно пред датумот на прва примена.

Износи кои се претходно признати во врска со деловни комбинации

- V19 Доколку корисникот на лизинг претходно признал средство или обврска со примена на МСФИ 3 *Деловни комбинации* во врска со поволни или неповолни услови на оперативен лизинг стекнат во рамки на деловна комбинација, корисникот на лизинг треба да го отпише тоа средство или обврска и да ја коригира сметководствената вредност на средството со право на користење за соодветниот износ на датумот на прва примена.

Упатувања на МСФИ 9

- V20 Доколку субјектот го применува овој Стандард но сè уште не го применува МСФИ 9 *Финансиски инструменти*, секое упатување во овој Стандард на МСФИ 9 треба да се чита како упатување на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

МСФИ 16

Концесии за лизинг за корисници на лизинг поврзани со КОВИД-19

- V20A Корисникот на лизинг треба да го примени *Концесии за лизинг поврзани со КОВИД-19* (види точка В1А) ретроспективно, признавајќи го кумулативниот ефект на тоа што првично ја применил таа измена како корекција на почетното салдо на задржаната добивка (или друг дел на капиталот, како што е соодветно) на почетокот од годишниот известувачки период во кој корисникот на лизинг за прв пат ја применува измената.
- V20B Во периодот на известување во кој корисникот на лизинг за прв пат го применува *Концесии за лизинг поврзани со КОВИД-19*, корисникот на лизинг нема обврска да ги обелодени информациите што се бараат со точка 28(г) од МСС 8.
- V20BA Корисникот на лизинг треба да го примени *Концесии за лизинг поврзани со КОВИД-19 и по 30 јуни 2021 година* (види точка В1В) ретроспективно, признавајќи го кумулативниот ефект на тоа што првично ја применил таа измена како корекција на почетното салдо на задржаната добивка (или друг дел на капиталот, како што е соодветно) на почетокот од годишниот известувачки период во кој корисникот на лизинг за прв пат ја применува измената.
- V20BB Во периодот на известување во кој корисникот на лизинг за прв пат го применува *Концесии за лизинг поврзани со КОВИД-19*, корисникот на лизинг нема обврска да ги обелодени информациите што се бараат со точка 28(г) од МСС 8.
- V20BBB Применувајќи ја точка 2 од овој Стандард, корисникот на лизинг треба да го примени практичното средство од точка 46А доследно на квалификувани договори со слични карактеристики и во слични околности, без разлика дали договорот се квалификувал за практичното средство како резултат на тоа што корисникот на лизинг го применува *Концесии за лизинг поврзани со КОВИД-19* (види точка В1А) или *Концесии за лизинг поврзани со КОВИД-19 по 30 јуни 2021 година* (види точка В1В).

Реформа на стандардно мерило за каматна стапка—фаза 2

- V20B Субјектот треба да ги применува овие измени ретроспективно во согласност со МСС 8, освен како што е специфицирано во точка В20Г.
- V20Г Субјектот нема обврска повторно да прикажува претходни периоди за да ја одрази примената на овие измени. Субјектот може повторно да прикаже претходни периоди доколку, и само доколку, тоа е можно без да се користи ретроспектива. Доколку субјектот не ги прикаже повторно претходните периоди, субјектот треба да ја признае секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност и сметководствената вредност на почетокот на годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени во почетната задржана добивка (или друг дел на капиталот, како што е соодветно) на почетокот од годишниот известувачки период кој го вклучува датумот на прва примена на овие измени.
- V20Д *[Оваа точка се однесува на измени кои сè уште не се влезени во сила, и поради тоа не се вклучени во ова издание.]*

Повлекување на други стандарди

- V21 Овој Стандард ги заменува следниве стандарди и толкувања:
- (а) МСС 17 *Лизинг*;
 - (б) КТМФИ 4 *Утврдување дали аранжманот содржи лизинг*;
 - (в) ПКТ-15 *Оперативен лизинг—стимулации*, и
 - (г) ПКТ-27 *Вреднување на суштината на трансакциите во кои е вклучена правна форма на лизинг*.

МСФИ 17

Меѓународен стандард за финансиско известување 17
Договори за осигурување**Цел**

- 1 МСФИ 17 *Договори за осигурување* ги определува принципите за признавање, мерење, презентирање и обелоденување на договори за осигурување во рамките на опфатот на Стандардот. Целта на МСФИ 17 е да се обезбеди дека ентитетот овозможува релевантни информации кои веродостојно ги прикажуваат тие договори. Оваа информација им дава основа на корисниците на финансиските извештаи да го проценат ефектот што го имаат договорите за осигурување врз финансиската состојба, финансиското извршување и готовинските текови на субјектот.
- 2 Субјектот треба да ги земе предвид своите суштински права и облигации, без разлика дали произлегуваат од договор, закон или пропис, кога го применува МСФИ 17. Договор е аранжман помеѓу две или повеќе страни кој создава спроведливи права и облигации. Спроведливост на правата и облигациите во еден договор е прашање на закон. Договорите можат да бидат писмени, усни или во согласност со други вообичаени деловни практики. Договорните услови ги вклучуваат сите услови во договорот, било експлицитни или имплицитни, но субјектот не треба да ги зема предвид условите кои немаат комерцијална суштина (на пример, оние кои немаат забележливо влијание врз економската суштина на договорот). Имплицитните услови во договорот ги вклучуваат оние кои се наложени со закон или пропис. Практиките и процесите за воспоставување договори со клиентите не се исти во сите законодавства, дејности и субјекти. Освен тоа, тие може да се разликуваат и во рамките на еден субјект (на пример, може да зависат од класата на клиентот или од природата на ветените добра или услуги).

Опфат

- 3 Субјектот треба да го применува МСФИ 17 на:
 - (а) договори за осигурување, вклучувајќи и *договори за реосигурување*, кои тој ги издава;
 - (б) договори за реосигурување кои ги поседува; и
 - (в) *договори за инвестирање со својства на дискреционо учество* кои ги издава, под услов субјектот, исто така, да издава и договори за осигурување.
- 4 Сите упатувања во МСФИ 17 на договори за осигурување, исто така, се применуваат и на:
 - (а) договори за реосигурување кои ги чува, освен:
 - (i) кај упатувања на издадени договори за осигурување; и
 - (ii) како што е опишано во точките 60–70А.
 - (б) договори за инвестирање со својства на дискреционо учество како што е определено во точка 3(в), освен кај упатувањето на договори за осигурување во точка 3(в) и како што е опишано во точка 71.
- 5 Сите упатувања во МСФИ 17 на издадени договори за осигурување, исто така, се применуваат и на договорите за осигурување кои ги стекнал субјектот при пренос на договори за осигурување или при деловна комбинација, освен договорите за реосигурување кои ги чува.
- 6 Додаток А го дефинира договорот за осигурување и точките Б2–Б30 од додаток В содржат упатство за дефиницијата на договорите за осигурување.
- 7 Субјектот не треба да го применува МСФИ 17 на:
 - (а) Гаранции што ги дава производител, дилер или продавач на мало во врска со продажбата на неговите добра или услуги на клиент (види МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*).
 - (б) Средства и обврски на работодавачите од планови за придобивки на вработените (види МСС 19 *Придобивки за вработените* и МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*) и облигации за придобивки при пензионирање кои се прикажани од планови за дефинирани

МСФИ 17

- придобивки при пензионирање (види МСС 26 *Сметководство и известување по планови за придобивки при пензионирање*).
- (в) Договорни права или договорни облигации кои зависат од идната употреба, или правото на употреба, на нефинансиска ставка (на пример, некои надоместоци за лиценци, тантиеми, варијабилни и други неизвесни плаќања во врска со лизинг договори и слични ставки: види МСФИ 15, МСС 38 *Нематеријални средства* и МСФИ 16 *Лизинг*).
 - (г) Гаранции за остаточна вредноста кои ги дава производител, дилер или продавач на мало и гаранции за остаточна вредноста на корисникот на лизинг кога тие се вградени во лизинг (види МСФИ 15 и МСФИ 16).
 - (д) Договори за финансиска гаранција, освен ако издавачот претходно јасно потврдил дека таквите договори ги смета за договори за осигурување и користел сметководство што е применливо на договорите за осигурување. Издавачот треба да избере да ги применува МСФИ 17 или МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*, МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања* и МСФИ 9 *Финансиски инструменти* на тие договори за финансиска гаранција. Издавачот може да го направи тој избор за секој договор поединечно, но изборот за секој договор е неотповиклив.
 - (ѓ) Условен надоместок кој се плаќа или побарува во деловна комбинација (види МСФИ 3 *Деловни комбинации*).
 - (е) Договори за осигурување во кои субјектот е *имател на полисата*, освен ако тие договори се договори за реосигурување кои се чуваат (види точка 3(б)).
 - (ж) Договори за кредитни картички или слични договори кои овозможуваат кредитни или платежни аранжмани, кои ја исполнуваат дефиницијата за договор за осигурување доколку, и само доколку, субјектот не ја одразува проценката на *ризикот од осигурување* поврзан со поединечен клиент при формирањето на цената на договорот со тој клиент (види МСФИ 9 и други применливи стандарди на МСФИ). Меѓутоа, доколку и само доколку МСФИ 9 бара од субјектот да оддели компонента на покриеност со осигурување (види став 2.1(д)(iv) од МСФИ 9) која е вградена во таков договор, субјектот ќе го примени МСФИ 17 на таа компонента.
- 8 Некои договори ја исполнуваат дефиницијата на договор за осигурување, но како своја главна цел го имаат давањето услуги за фиксен надомест. Субјектот може да избере да го применува МСФИ 15 наместо МСФИ 17 на таквите договори што ги издава доколку, и само доколку, се исполнети специфицирани услови. Субјектот може да го направи тој избор за секој договор поединечно, но изборот за секој договор е неотповиклив. Условите се:
- (а) субјектот да не ја одразува проценката на *ризикот* поврзан со поединечен клиент во формирањето на цената на договорот со тој клиент;
 - (б) договорот му компензира на клиентот така што му овозможува услуги, наместо готовински плаќања на клиентот; и
 - (в) *ризикот* од осигурување кој е пренесен со договорот произлегува првенствено од користењето на услугите од страна на клиентот, а не од неизвесноста во врска со цената на тие услуги.
- 8А Некои договори ја исполнуваат дефиницијата за договор за осигурување, но го ограничуваат надоместокот за *осигурени настани* до износот кој инаку би бил потребен за намиравање на облигацијата на имателот на полисата создадена со договорот (на пример, заеми со откажување од трошоци во случај на смрт). Субјектот треба да избере да го примени МСФИ 17 или МСФИ 9 на таквите договори, кои тој ги издава, освен ако таквите договори се исклучени од опфатот на МСФИ 17 со точка 7. Субјектот треба да го направи тој избор за секое *портфолио на договори за осигурување*, а изборот за секое портфолио е неотповиклив.

Комбинација на договори за осигурување

- 9 Збир или серија на договори за осигурување со истата или со поврзана договорна страна може да постигне, или да биде осмислен да постигне, вкупен комерцијален ефект. Со цел да се извести за суштината на таквите договори, можеби ќе биде неопходно збирот или серијата на договори да се третира како целина. На пример, доколку правата или облигациите во еден договор не прават ништо друго освен целосно негирање на правата или облигациите во друг договор, кој е склучен во исто време со истата договорна страна, комбинираниот ефект од тоа е дека не постојат права или обврски.

МСФИ 17

Одвојување на компоненти од договор за осигурување (точки Б31–Б35)

- 10 Договорот за осигурување може да содржи една или повеќе компоненти кои би биле опфатени со опфат на друг Стандард, доколку тие би биле посебни договори. На пример, договор за осигурување може да вклучува *компонента на инвестирање* или компонента за услуги кои се различни од *услуги од договор за осигурување* (или и двете). Субјектот треба да ги применува точките 11–13 за да ги идентификува и да ги евидентира деловите на договорот.
- 11 Субјектот треба да:
- (а) Го примени МСФИ за да утврди дали има вграден дериватив кој треба да се оддели и, доколку го има, како да се евидентира тој дериватив.
 - (б) Оддели од основен договор за осигурување дел на инвестирање доколку, и само доколку, таа компонента на инвестирање е различна (види точки Б31–Б32). Субјектот треба да го примени МСФИ 9 за да го евидентира одделниот дел на инвестирањето, освен ако се работи за договор за инвестирање со својства на дискреционо учество во рамките на опфатот на МСФИ 17 (види точка 3(в)).
- 12 Откако ќе ја примени точка 11 за да ги оддели сите готовински текови кои се поврзани со вградените деривативи и со различни делови на инвестирањата, субјектот треба да ги оддели од основниот договор за осигурување сите ветувања за пренос на имателот на полиса на различни добра и услуги кои не се услуги од договор за осигурување, со примена на точка 7 од МСФИ 15. Субјектот треба да ги евидентира таквите ветувања со примена на МСФИ 15. Кога ја применува точка 7 од МСФИ 15 за да го оддели ветувањето, субјектот ги применува точките Б33–Б35 од МСФИ 17 и, при почетно признавање, треба да:
- (а) го примени МСФИ 15 за да ги припише готовинските приливи помеѓу компонентата за осигурување и сите ветувања за обезбедување различни добра и услуги, кои не се услуги од договор за осигурување; и
 - (б) ги припише готовинските одливи помеѓу компонентата за осигурување и сите ветени добра или услуги кои не се услуги од договор за осигурување, кои се евидентирани со примена на МСФИ 15 така што:
 - (i) готовинските одливи кои директно се поврзани со секоја компонента да ѝ се припишуваат на таа компонента; и
 - (ii) сите преостанати готовински одливи да се припишуваат на систематска и рационална основа, одразувајќи ги готовинските одливи кои субјектот би ги очекувал да се случат доколку таквата компонента би била посебен договор.
- 13 Откако ќе ги примени точките 11–12, субјектот треба да го примени МСФИ 17 на сите преостанати компоненти на основниот договор за осигурување. Понатаму во текстот, сите упатувања во МСФИ 17 на вградени деривативи се однесуваат на деривативи кои не се одвоени од основниот договор за осигурување и сите упатувања на компонентите на инвестирања се однесуваат на компонентите на инвестирања кои не се одвоени од основниот договор за осигурување (освен оние упатувања во точките Б31–Б32).

Ниво на групирање на договорите за осигурување

- 14 Субјектот треба да идентификува портфолија на договори за осигурување. Портфолиото се состои од договори кои подлежат на слични ризици и кои се управувани заедно. Договори во рамки на линија на производи се очекува да имаат слични ризици и поради тоа се очекува да бидат во исто портфолио доколку се управувани заедно. Договори во различни линии на производи (на пример, фиксни анuitети со единствена премија во споредба со животното осигурување со редовен рок) нема да се очекува дека би имале слични ризици и поради тоа се очекува да бидат во различни портфолија.
- 15 Точките 16–24 се применуваат на договорите за осигурување кои се издадени. Барањата за нивото на групирање на договори за реосигурување кои се чуваат се утврдени во точка 61.
- 16 Субјектот треба да го подели портфолиото на договори за осигурување кои се издадени најмалку на:
- (а) група на договори кои се неповолни при почетно признавање, доколку ги има;

МСФИ 17

- (б) **група на договори кај кои, при почетно признавање, нема значајна можност последователно да станат неповолни, доколку ги има; и**
- (в) **група на преостанати договори во портфолиото, доколку ги има.**
- 17 Доколку субјектот има разумни и поддржани информации за да заклучи дека сите договори од збир на договори ќе бидат во истата група на која се применува точка 16, субјектот може да го мери збирот на договори за да утврди дали договорите се неповолни (види точка 47) и да го процени збирот на договори за да утврди дали договорите не постои значајна можност последователно да станат неповолни договори (види точка 19). Доколку субјектот нема разумни и поддржани информации за да заклучи дека сите договори од збирот на договори ќе бидат во истата група, субјектот треба да ја утврди групата на која ѝ припаѓаат договорите со земање предвид на поединечните договори.
- 18 За издадени договори врз кои субјектот го применува пристапот на распределба на премија (види точки 53–59), субјектот треба да претпостави дека во портфолиото нема договори кои се неповолни при почетно признавање, освен ако фактите и околностите не укажуваат поинаку. Субјектот треба да процени дали постои значителна веројатност од тоа договорите кои не се неповолни при почетното признавање последователно да станат неповолни договори така што ќе ја процени веројатноста од промена на применливите факти и околности.
- 19 За издадени договори врз кои субјектот не го применува пристапот на распределба на премија (види точки 53–54), субјектот треба да процени дали постои значителна веројатност дека договорите кои не се неповолни при почетното признавање ќе станат неповолни договори:
- (а) Врз основа на веројатноста од промена на претпоставките кои, доколку се случат, би резултирале со тоа договорите да станат неповолни.
- (б) Со користење информации од проценки обезбедени од интерните извештаи на субјектот. Оттука, кога прави проценка на тоа дали постои значителна веројатност дека договорите кои не се неповолни при почетното признавање ќе станат неповолни договори:
- (i) субјектот не треба да ги отфрли информациите обезбедени од своите интерни извештаи за ефектите од промените во претпоставките во врска со различни договори врз веројатноста тие да станат неповолни договори; но
- (ii) субјектот нема обврска да прибира дополнителни информации, освен оние кои се веќе обезбедени во интерните извештаи на субјектот во врска со ефектите од промените во претпоставките врз различни договори.
- 20 Доколку, при примена на точките 14–19, договори од портфолиото би спаѓале во различни групи само поради закон или пропис кој конкретно му ја ограничува практичната способност на субјектот да определи поинаква цена или ниво на придобивки за иматели на полиса со различни карактеристики, субјектот може да ги вклучи тие договори во истата група. Субјектот не треба да ја применува оваа точка по аналогија на други ставки.
- 21 На субјектот му е дозволено да ги подели групите опишани во точка 16 во подгрупи. На пример, субјектот може да избере да ги подели портфолијата во:
- (а) Повеќе групи кои не се неповолни при почетното признавање—доколку интерните извештаи на субјектот обезбедуваат информации со кои се прави разлика помеѓу:
- (i) различни нивоа на профитабилност; или
- (ii) различни можности во кои договорите можат да станат неповолни договори по почетното признавање; и
- (б) Повеќе од една група на договори кои се неповолни при почетно признавање—доколку интерните извештаи на субјектот обезбедуваат информации на подетално ниво за степенот до кој тие договори се неповолни.
- 22 **Субјектот не треба да ги вклучува во истата група договорите кои се издадени со временска разлика поголема од една година. За да го постигне ова, субјектот треба, доколку е неопходно, дополнително да ги подели групите опишани во точките 16–21.**
- 23 *Група на договори за осигурување* треба да содржи еден договор доколку е тоа резултатот од примената на точките 14–22.
- 24 Субјектот треба да ги применува барањата за признавање и мерење од МСФИ 17 на групи на договори кои се определени со примена на точките 14–23. Субјектот треба да ги воспостави групите при почетното признавање и да додава договори во групите со примена на точка 28. Субјектот, последователно, не треба да прави повторна проценка на составот на групите. За да мери група на договори, субјектот може да ги процени *готовинските текови од исполнување на договорот* на

МСФИ 17

повисоко ниво на групирање отколку за групата или портфолиото, под услов субјектот да биде во можност да ги вклучи соодветните готовински текови од извршувањето на договорот во мерењето на групата, со примена на точките 32(а), 40(а)(i) и 40(б), преку распределувањето на тие проценки на групи на договори.

Признавање

- 25 **Субјектот треба да признава група на договори за осигурување кои тој ги издава на пораниот од следниве настани:**
- (а) **почетокот на периодот на покриеност на групата на договори;**
 - (б) **датумот на кој доспева првото плаќање од имателот на полиса во групата; и**
 - (в) **за група на неповолни договори, кога групата станува неповолна.**
- 26 Доколку не постои датум на доспевање предвиден со договор, првото плаќање од имателот на полисата се смета дека е доспеано откако ќе биде добиено. Од субјектот се бара да утврди дали некој од договорите сочинува група на неповолни договори со примена на точка 16 пред пораниот од датумите што се определени во точка 25(а) и 25(б), доколку фактите и околностите укажуваат на тоа дека постои таква група.
- 27 [Се брише]
- 28 Кога признава група на договори за осигурување во известувачки период, субјектот треба да ги вклучи само оние договори кои поединечно исполнуваат еден од критериумите определени во точка 25 и треба да направи проценки на дисконтните стапки на датумот на почетно признавање (види точка Б73) и на единиците на покривање кои се дадени во периодот на известување (види точка Б119). Субјектот може да вклучи повеќе договори во групата по завршувањето на периодот на известување, во согласност со точките 14–22. Субјектот треба да го додаде договорот во групата во периодот на известување во кој тој договор исполнува еден од критериумите определени во точка 25. Ова може да резултира со промена во утврдувањето на дисконтните стапки на датумот на почетно признавање согласно точка Б73. Субјектот треба да ги применува ревидираните стапки од почетокот на периодот на известување во кој новите договори се додадени во групата.

Готовински текови од стекнување на осигурување (точки Б35А–Б35Г)

- 28А Субјектот треба да ги распредели *готовинските текови од стекнување на осигурување* на групи на договори за осигурување со користење систематски и рационален метод со примена на точките Б35А–Б35Б, освен ако одлучи да ги признае како расходи со примена на точка 59(а).
- 28Б Субјектот кој не ја применува точка 59(а) треба да ги признае како платено средство готовинските текови од стекнување на осигурување (или готовинските текови од стекнување на осигурување за кои обврската е призната со примена на некој друг МСФИ-стандард) пред да биде призната поврзаната група на договори за осигурување. Субјектот треба да признае такво средство за секоја поврзана група на договори за осигурување.
- 28В Субјектот треба да отпише средство за готовински текови од стекнување на осигурување кога готовинските текови од стекнување на осигурување се вклучени во мерењето на поврзаната група на договори за осигурување со примена на точка 38(в)(i) или точка 55(а)(iii).
- 28Г Доколку се применува точка 28, субјектот треба да ги примени точките 28Б–28В во согласност со точка В35С.
- 28Д На крајот на секој известувачки период, субјектот треба да ја процени веројатноста од надоместливост на средството за готовински текови од стекнување на осигурување доколку фактите и околностите укажуваат дека е можно средството да биде обезвреднето (види точка Б35Г). Доколку субјектот идентификува загуба поради обезвреднување, субјектот треба да ја коригира сметководствената вредност на средството и да ја признае загубата поради обезвреднување во добивка или загуба.
- 28Г Субјектот треба да признае во добивка или загуба анулирање на еден дел или на целата загуба поради обезвреднување, која претходно била призната со примена на точка 28Д, и да ја зголеми сметководствената вредност на средството онолку колку што условите за обезвреднување повеќе не постојат или се подобриле.

МСФИ 17

Мерење (точки Б36–Б119Г)

- 29 Субјектот треба да ги примени точките 30–52 на сите групи на договори за осигурување во рамките на опфатот на МСФИ 17, со следниве исклучоци:
- (а) За групи на договори за осигурување кои исполнуваат кој било од критериумите специфицирани во точка 53, субјектот може да го поедностави мерењето на групата со користење на пристапот на распределба на премија од точките 55–59.
 - (б) За групи на договори за реосигурување кои се чуваат, субјектот треба да ги примени точките 32–46 како што се бара со точките 63–70А. Точка 45 (за договори за осигурување со карактеристики на директно учество) и точките 47–52 (за неповолни договори) не се применуваат на групи на договори за реосигурување кои се чуваат.
 - (в) За групи на договори за инвестирање со својства на дискреционо учество, субјектот треба да ги примени точките 32–52 како што се изменети со точка 71.
- 30 Кога го применува МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви* на група на договори за осигурување кои ги генерираат готовинските текови во странска валута, субјектот треба да ја третира групата на договори, вклучувајќи ја и *маржата за договорни услуги*, како монетарна ставка.
- 31 Во финансиските извештаи на субјектот кој издава договори за осигурување, готовинските текови од исполнувањето на договорите не треба да го одразуваат ризикот од неисполнување на тој субјект (ризиот од неисполнување е дефиниран во МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*).

Мерење при почетно признавање (точки Б36–Б95Г)

- 32 При почетно признавање, субјектот треба да ја мери групата на договори за осигурување како вкупен износ на:
- (а) Готовински текови од исполнување на договорите, што вклучува:
 - (i) проценки на идните готовински текови (точки 33–35);
 - (ii) исправка за да се одразат временската вредност на парите и *финансиските ризици* што се поврзани со идните готовински текови, доколку финансиските ризици не се вклучени во проценките на идните готовински текови (точка 36); и
 - (iii) *исправка на вредноста за нефинансиски ризик* (точка 37).
 - (б) Маржата за договорни услуги, мерена со примена на точките 38–39.

Проценки на идните готовински текови (точки Б36–Б71)

- 33 Субјектот треба да ги вклучи во мерењето на групата на договори за осигурување сите идни готовински текови во границите на секој договор во групата (види точка 34). Со примена на точка 24, субјектот може да ги процени идните готовински текови на повисоко ниво на групирање и потоа да ги распредели тие резултатрачки готовински текови од извршувањето на договорите во поединечни групи на договори. Проценките на идните готовински текови треба да:
- (а) Ги вклучуваат, на непристрасен начин, сите разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори во врска со износот, периодот и неизвесноста на тие идни готовински текови (види точки Б37–Б41). За да го направи ова, субјектот треба да ја процени очекуваната вредност (т.е. пондерираната средна вредност) на целиот опсег на можни исходи.
 - (б) Го одразуваат ставот на субјектот, под услов проценките на сите релевантни пазарни променливи да се доследни на јасните пазарни цени на тие променливи (види точки Б42–Б53).
 - (в) Бидат актуелни—проценките треба да ги одразуваат условите кои постојат на датумот на мерење, вклучувајќи ги и претпоставките на тој датум во врска со иднината (види точки Б54–Б60).
 - (г) Бидат јасно наведени—субјектот треба да ја процени корекцијата за нефинансиски ризик одделно од другите проценки (види точка Б90). Субјектот треба, исто така, да ги процени готовинските текови одделно од корекцијата за временската вредност на

МСФИ 17

парите и финансискиот ризик, освен ако најсоодветната техника за мерење ги комбинира овие проценки (види точка Б46).

- 34 Готовинските текови се наоѓаат во границата на договорот за осигурување доколку тие произлегуваат од суштинските права и облигации кои постојат за време на периодот на известување во кој субјектот може да го натера имателот на полисата да ги плати премиите или во кој субјектот има суштинска облигација да му ги овозможи на имателот на полисата услугите од договорот за осигурување (види точки Б61–Б71). Суштинската облигација за давање услуги од договор за осигурување завршува тогаш кога:
- (а) субјектот има практична можност повторно да ги процени ризиците на конкретниот имател на полиса и, како резултат на тоа, може да ја формира цената или нивото на придобивки кои целосно ги одразуваат тие ризици; или
 - (б) се задоволени следниве два критериума:
 - (i) субјектот има практична можност повторно да ги процени ризиците на портфолио на договори за осигурување кое го содржи договорот и, како резултат на тоа, може да ја формира цената или нивото на придобивки кои целосно го одразуваат ризикот на тоа портфолио; и
 - (ii) Формирањето на цената на премиите кое било направено до датумот на повторна проценка на ризиците не ги зема предвид ризиците кои се однесуваат на периоди по датумот на повторната проценка.
- 35 Субјектот не треба да ги признае како средство или како обврска сите износи кои се однесуваат на очекуваните премии или очекуваните барања кои се надвор од границата на договорот за осигурување. Таквите износи се однесуваат на идни договори за осигурување.

Дисконтни стапки (точки Б72–Б85)

- 36 Субјектот треба да ги коригира оценките на идните готовински текови за да ги одрази временската вредност на парите и финансиските ризици кои се однесуваат на тие готовински текови, до степен до кој финансиските ризици не се вклучени во оценките на готовинските текови. Дисконтните стапки кои се применуваат на оценките на идните готовински текови опишани во точка 33 треба да:
- (а) ги одразуваат временската вредност на парите, карактеристиките на готовинските текови и карактеристиките на ликвидност на договорите за осигурување;
 - (б) да бидат доследни со јасните актуелни пазарни цени (доколку ги има) за финансиски инструменти со готовинските текови чии карактеристики се доследни на оние од договорите за осигурување, во смисла, на пример, на период, валута и ликвидност; и
 - (в) да ги исклучи ефектите на факторите кои влијаат на таквите јасни пазарни цени но кои не влијаат на идните готовински текови на договорите за осигурување.

Исправка на вредност за нефинансиски ризик (точки Б86–Б92)

- 37 Субјектот треба да ја коригира оценката на сегашната вредност на идните готовински текови за да го одрази надоместокот што му е потребен на субјектот да ја сноси неизвесноста во однос на износот и периодот на готовинските текови која произлегува од нефинансискиот ризик.

Маржа за договорни услуги

- 38 Маржата за договорни услуги е компонента на средството или на обврската за група на договори за осигурување која ја претставува нереализираната добивка што ќе ја признае субјектот кога ќе ги овозможи услугите од договорот за осигурување во иднина. Субјектот треба да ја мери маржата за договорни услуги при почетно признавање на група на договори за осигурување во износ кој, освен ако се применува точка 47 (за неповолни договори) или точка Б123А (за приходи од осигурување во врска со точка 38(в)(ii)), не резултира со приходи или расходи кои произлегуваат од:
- (а) почетното признавање на износот за готовинските текови од исполнувањето на договор, кои се мерат со примена на точките 32–37;
 - (б) сите готовински текови кои произлегуваат од договорите во таа група на тој датум;

МСФИ 17

- (в) **отпишувањето на датумот на почетно признавање на:**
- (i) **сите средства за готовински текови од стекнување на осигурување со примена на точка 28В; и**
 - (ii) **сите други средства или обврски што биле признати за готовинските текови кои се поврзани со групата на договори, како што е специфицирано во точка Б66А.**

39 За договори за осигурување кои се стекнати со пренос на договори за осигурување или во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3, субјектот треба да ја примени точка 38 во согласност со точките Б93–Б95Г.

Последователно мерење

40 Сметководствената вредност на групата на договори за осигурување на крајот на секој известувачки период треба да биде збир од:

- (а) **обврската за преостанатото покритие која ги вклучува:**
- (i) **готовинските текови од исполнување на договорот кои се однесуваат на една услуга која е распределена во таа група на тој датум, мерено со примена на точките 33–37 и Б36–Б92;**
 - (ii) **маржата за договорни услуги на групата на тој датум, мерено со примена на точките 43–46; и**
- (б) **обврската за настанати барања за штети, која ги вклучува готовинските текови од исполнување на договорот кои се однесуваат на мината услуга распределена во таа група на тој датум, мерено со примена на точките 33–37 и Б36–Б92.**

41 Субјектот треба да признае приходи и расходи за следниве промени на сметководствената вредност на обврската за преостанатото покритие:

- (а) **приходи од осигурување—за намалување на обврската за преостанатото покритие поради услугите што биле дадени во тој период, мерено со примена на точките Б120–Б124;**
- (б) **расходи за осигурителни услуги—за загуби од групите на неповолни договори, и анулирања на тие загуби (види точки 47–52); и**
- (в) **финансиски приходи или расходи од осигурување—за ефектот на временската вредност на парите и ефектот на финансискиот ризик, како што е специфицирано во точка 87.**

42 Субјектот треба да признае приходи и расходи за следниве промени на сметководствената вредност на обврската за настанати барања за штети:

- (а) **расходи за осигурителни услуги—за зголемување на обврската поради барања и расходи кои настанале во тој период, исклучувајќи ги притоа сите компоненти на инвестирања;**
- (б) **расходи за осигурителни услуги—за сите последователни промени кај готовинските текови од исполнување на договор кои се однесуваат на настанати барања за штети и настанати расходи; и**
- (в) **финансиски приходи или расходи од осигурување—за ефектот на временската вредност на парите и ефектот на финансискиот ризик, како што е специфицирано во точка 87.**

Маржа за договорни услуги (точки Б96–Б119Б)

43 **Маржата за договорни услуги на крајот на периодот на известување ја претставува добивката во групата на договори за осигурување која сè уште не е призната во добивка или загуба затоа што се однесува на идни услуги што ќе бидат дадени врз основа на договорите во таа група.**

44 За договори за осигурување без карактеристики на директно учество, сметководствената вредност на маржата за договорни услуги во групата на договори на крајот на периодот на известување е еднаква на сметководствената вредност на почетокот од периодот на известување коригирана за:

- (а) **ефектите од сите нови договори кои се додадени во групата (види точка 28);**

МСФИ 17

- (б) кумулативната камата на сметководствената вредност на маржата за договорни услуги за време на периодот на известување, мерено според дисконтните стапки специфицирани во точка Б72(б);
- (в) промените на готовинските текови од исполнување на договорот кои се однесуваат на идна услуга, како што е специфицирано во точките Б96–Б100, освен ако:
- (i) таквите зголемувања на готовинските текови од исполнување на договорот ја надминуваат сметководствената вредност на маржата за договорни услуги, што доведува до загуба (види точка 48(а)); или
 - (ii) таквите намалувања на готовинските текови од исполнување на договорот се распределени на компонентата на загуба од обврската за преостанатото покритие со примена на точка 50(б).
- (г) ефектите од сите курсни разлики врз маржата за договорни услуги; и
- (д) износот кој е признат како приход од осигурување поради пренос на услуги од договор за осигурување во тој период, утврден со распределување на маржата за договорни услуги која преостанува на крајот на периодот на известување (пред каква било распределба) во тековниот и во преостанатиот период на покриеност со примена на точка Б119.
- 45 За договори за осигурување со карактеристики на директно учество (види точки Б101–Б118), сметководствената вредност на маржата за договорни услуги на група на договори на крајот на периодот на известување е еднаква на сметководствената вредност на почетокот на периодот на известување коригирана за износите кои се специфицирани во потточките (а)–(д) подолу. Субјектот нема обврска одделно да ги идентификува тие корекции. Наместо тоа, може да се утврди комбиниран износ за некои или за сите корекции. Корекциите се следниве:
- (а) ефектите од сите нови договори кои се додаваат во групата (види точка 28);
- (б) промените во износот на уделот на субјектот во објективната вредност на основните ставки (види точка Б104(б)(i)), освен ако:
- (i) се применува точка Б115 (за намалување на ризик);
 - (ii) намалувањето на износот на уделот на субјектот во објективната вредност на основните ставки ја надминува сметководствената вредност на маржата за договорни услуги, што доведува до загуба (види точка 48); или
 - (iii) зголемувањето на износот на уделот на субјектот во објективната вредност на основните ставки го анулира износот во (ii).
- (в) промените во готовинските текови од исполнување на договорот кои се однесуваат на идна услуга, како што е специфицирано во точките Б101–Б118, освен ако:
- (i) се применува точка Б115 (за намалување на ризик);
 - (ii) таквите зголемувања на готовинските текови од исполнување на договорот ја надминуваат сметководствената вредност на маржата за договорни услуги, што доведува до загуба (види точка 48); или
 - (iii) таквите намалувања на готовинските текови од исполнување на договорот се распределуваат на компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие со примена на точка 50(б).
- (г) ефектите од сите курсни разлики врз маржата за договорни услуги; и
- (д) износот кој е признат како приход од осигурување поради пренос на услуги од договор за осигурување во тој период, утврден со распределување на маржата за договорни услуги која преостанува на крајот на периодот на известување (пред каква било распределба) во тековниот и во преостанатиот период на покриеност со примена на точка Б119.
- 46 Некои примени во маржата за договорни услуги ги пребиваат промените во готовинските текови од исполнување на договор за обврска за преостанатото покритие, со што не се менува вкупната сметководствена вредност на обврската за преостанатото покритие. Доколку тие промени во маржата за договорни услуги не ги пребиваат промените во готовинските текови од исполнување на договор за обврска за преостанатото покритие, субјектот треба да ги признае приходите и расходите за промените со примена на точка 41.

МСФИ 17

Неповолни договори

- 47 Договор за осигурување е неповолен на датумот на почетно признавање доколку готовинските текови од исполнување на договорот, кои се распределени на договорот, сите претходно признати готовински текови од стекнување на осигурување и сите готовински текови кои произлегуваат од договорот на датумот на почетно признавање во вкупен износ, се еднакви на нето-одливот. Со примена на точка 16(a), субјектот треба да ги групира таквите договори одделно од договорите кои не се неповолни. Доколку се применува точка 17, субјектот може да ја идентификува групата на неповолни договори со мерење на збирот на договори наместо поединечните договори. Субјектот треба да признае загуба во добивка или загуба за нето-одливот за групата на неповолни договори, што резултира со тоа сметководствената вредност на обврската за групата да биде еднаква на готовинските текови од исполнување на договорот и поради тоа маржата за договорни услуги на групата е еднаква на нула.
- 48 Група на договори за осигурување станува неповолна (или понеповолна) при последователно мерење доколку следниве износи ја надминат сметководствената вредност на маржата за договорни услуги:
- (a) неповолни промени кои се однесуваат на идна услуга во готовинските текови од исполнување на договорот кои се распределени на групата а кои произлегуваат од промените во проценките на идните готовински текови и исправката на вредноста за нефинансиски ризик; и
 - (б) за група на договори за осигурување со карактеристики на директно учество, намалувањето на износот на уделот на субјектот во објективната вредност на основните ставки.
- Со примена на точките 44(в)(i), 45(б)(ii) и 45(в)(ii), субјектот треба да признае загуба во добивка или загуба колку што изнесува таквиот вишок.
- 49 Субјектот треба да определи (или да ја зголеми) компонента на загуба на обврската за преостанатото покритие за неповолна група со прикажување на загубите кои се признати со примена на точките 47–48. Компонентата на загуба ги определува износите кои се презентирани во добивка или загуба како анулирања на загубите кај неповолни групи и, поради тоа, се исклучени од утврдувањето на приходите од осигурување.
- 50 Откако субјектот признал загуба од неповолна група на договори за осигурување, субјектот треба да ги распредели:
- (a) Последователните промени на готовинските текови од исполнување на договорот на обврската за преостанатото покритие специфицирана во точка 51 на систематска основа помеѓу:
 - (i) компонентата на загуба на обврската за преостанатата покриеност; и
 - (ii) обврската за преостанатото покритие, исклучувајќи ја компонентата на загуба.
 - (б) Само на компонентата на загуба сè додека компонентата не се намали на нула:
 - (i) секое последователно намалување кое се однесува на идна услуга на готовинските текови од исполнување на договорот кои се распределени во групата а кое произлегува од промените во проценките на идните готовински текови и исправката на вредност за нефинансиски ризик; и
 - (ii) сите последователни зголемувања на износот на уделот на субјектот во објективната вредност на основните ставки.
- Со примена на точките 44(в)(ii), 45(б)(iii) и 45(в)(iii), субјектот треба да ја коригира маржата за договорни услуги само за вишокот на намалувањето во однос на износот кој е распределен на компонентата на загуба.
- 51 Последователните промени во готовинските текови од исполнување на договорот за обврската за преостанатото покритие, кои треба да се распределат со примена на точка 50(a), се следниве:
- (a) проценки на сегашната вредност на идните готовински текови за барања и расходи кои се ослободени од обврската за преостанатото покритие поради настанати расходи за осигурителни услуги;
 - (б) промени во исправката на вредност за нефинансиски ризик која е призната во добивка или загуба поради ослободувањето од ризик; и
 - (в) финансиски приходи или расходи од осигурување.

МСФИ 17

- 52 Систематската распределба која се бара со точка 50(a) треба да резултира со тоа вкупните износи кои се распределени на компонентата на загуба во согласност со точките 48–50 да бидат еднакви на нула до крајот на периодот на покриеност за група на договори.

Пристап на распределба на премија

- 53 Субјектот може да го поедностави мерењето на групата на договори за осигурување со користење на пристапот на распределба на премија кој е определен во точките 55–59 доколку, и само доколку, при формирањето на групата:
- (a) субјектот разумно очекува дека таквото поедноставување би довело до мерење на обврската за преостанатото покривање за таа група кое материјално нема да се разликува од она што би било добиено доколку би се применувале барањата од точките 32–52; или
 - (b) период на покриеност на секој договор во групата (вклучувајќи и услуги од договор за осигурување кои произлегуваат од сите премии во рамките на границата на договорот утврдени на тој датум со примена на точка 34) е една година или помалку.
- 54 Критериумот од точка 53(a) не е исполнет доколку при формирањето на групата субјектот очекува значителни варијации кај готовинските текови од исполнување на договорот кои би влијаеле на мерењето на обврската за преостанатото покривање за време на периодот пред да се случи барање за штета. Варијабилноста на готовинските текови од исполнување на договорот се зголемува, на пример, со:
- (a) степенот на идните готовински текови кои се однесуваат на сите деривативи што се вградени во договорите; и
 - (b) времетраењето на периодот на покриеност на групата на договори.
- 55 Со користење на пристапот на распределба на премија, субјектот треба да ја мери обврската за преостанатото покривање на следниов начин:
- (a) При почетно признавање, сметководствената вредност на обврската се состои од:
 - (i) премиите, доколку ги има, кои се добиени при почетно признавање;
 - (ii) намалени за сите готовински текови од стекнување на осигурување на тој датум, освен ако субјектот избрал да ги признае плаќањата како расход со примена на точка 59(a); и
 - (iii) зголемени или намалени за сите износи кои произлегуваат од отпишувањето на тој датум на:
 - 1. сите средства за готовински текови од стекнување на осигурување со примена на точка 28B; и
 - 2. сите други средства или обврски кои претходно се признати за готовински текови што се поврзани со групата на договори, како што е специфицирано во точка Б66А.
 - (b) На крајот на секој последователен известувачки период, сметководствена вредност на обврската е сметководствената вредност на почетокот на периодот на известување:
 - (i) зголемена за премиите што биле добиени во тој период;
 - (ii) намалена за готовинските текови од стекнување на осигурувањето; освен ако субјектот избрал да ги признае плаќањата како расход со примена на точка 59(a);
 - (iii) зголемена за сите износи кои се однесуваат на амортизацијата на готовинските текови од стекнување на осигурување кои се признати како расход во периодот на известувањето; освен ако субјектот избрал да ги признае готовинските текови од стекнување на осигурување како расход со примена на точка 59(a);
 - (iv) зголемена за сите корекции на компонентата за финансирање, со примена на точка 56;
 - (v) намалена за износот кој е признат како приход од осигурување за услуги кои биле дадени во тој период (види точка Б126); и
 - (vi) намалена за секоја компонента на инвестирање што била платена или пренесена во обврски за настанати барања за штети.
- 56 Доколку договорите за осигурување во групата имаат значајна компонента на финансирање, субјектот треба да ја коригира сметководствената вредност на обврската за преостанатото покривање

МСФИ 17

за да ги одрази временската вредност на парите и ефектот од финансискиот ризик со користење на дисконтните стапки кои се специфицирани во точка 36, како што е утврдено при почетно признавање. Субјектот нема обврска да ја коригира сметководствената вредност на обврската за преостанатото покритие за да ги одрази временската вредност на парите и ефектот од финансискиот ризик доколку, при почетно признавање, субјектот очекува дека времето помеѓу давањето на секој дел од услугите и датумот на доспевање на поврзаната премија не е поголемо од една година.

57 Доколку во кое било време, за време на периодот на покриеност, фактите и околностите укажуваат на тоа дека одредена група на договори за осигурување е неповолна, субјектот треба да ја пресмета разликата помеѓу:

- (а) сметководствената вредност на обврската за преостанатото покритие утврдена со примена на точка 55; и
- (б) готовинските текови од исполнување на договорот кои се однесуваат на преостанатото покритие на групата, со примена на точките 33–37 и Б36–Б92. Меѓутоа, доколку со примена на точка 59(б) субјектот не ги коригира обврската за настанати барања за штети за временската вредност на парите и ефектот од финансискиот ризик, субјектот не треба да ја вклучи таквата корекција во готовинските текови од исполнување на договорот.

58 Доколку готовинските текови од исполнување на договорот опишани во точка 57(б) ја надминат сметководствената вредност опишана во точка 57(а), субјектот треба да признае загуба во добивка или загуба и да ја зголеми обврската за преостанатото покритие.

59 Кога го применува пристапот на распределба на премија, субјектот:

- (а) Може да избере да ги признае сите готовински текови од стекнување на осигурување како расход, кога ќе настанат тие трошоци, под услов периодот на покриеност на секој договор во групата при почетното признавање да не е повеќе од една година.
- (б) Треба да ја мери обврската за настанати барања за штети за група на договори за осигурување на ниво на готовински текови од исполнување на договорот кои се однесуваат на настанати барања за штети, со примена на точките 33–37 и Б36–Б92. Меѓутоа, субјектот нема обврска да прави корекции на идните готовински текови за временската вредност на парите и за ефектот од финансискиот ризик доколку тие готовински текови се очекува да бидат платени или добиени за една година, или помалку, од датумот кога настанале барањата за штети.

Договори за реосигурување кои се чуваат

60 Барањата во МСФИ 17 се менуваат за договори за реосигурување кои се чуваат, како што е определено во точките 61–70А.

61 Субјектот треба да ги подели портфолијата на договори за реосигурување кои се чуваат со примена на точките 14–24, освен што упатувањата на неповолните договори во тие точки треба да бидат заменети со упатувања на договори кај кои има нето-добивка при почетно признавање. Кај некои договори за реосигурување кои се чуваат, примената на точките 14–24 ќе резултира со група која се состои само од еден договор.

Признавање

62 Наместо примена на точка 25, субјектот треба да признае група на договори за реосигурување кои се чуваат од случувањето на пораниот од следниве настани:

- (а) почетокот на периодот на покриеност на групата на договори за реосигурување кои се чуваат; и
- (б) датумот на кој субјектот ја признава како неповолна групата на основни договори за осигурување со примена на точка 25(в), доколку субјектот склучил поврзан договор за реосигурување кој се чува во групата на договори за реосигурување кои се чуваат на или пред тој датум.

62А Без оглед на точка 62(а), субјектот треба да го одложи признавањето на групата на договори за реосигурување кои се чуваат и кои овозможуваат пропорционална покриеност со датумот на кој било основен договор за осигурување е почетно признат, доколку тој датум е подоцна од почетокот на периодот на покриеност на групата на договори за реосигурување кои се чуваат.

МСФИ 17

Мерење

- 63 Кога ги применува барањата за мерење од точките 32–36 на договори за реосигурување кои се чуваат, и доколку основните договори, исто така, се мерат со примена на тие точки, субјектот треба да придобивки доследни претпоставки за да ги мери проценките на сегашната вредност на идните готовински текови за групата на договори за реосигурување кои се чуваат и проценки на сегашната вредност на идните готовински текови за групата (групите) на основни договори за осигурување. Покрај тоа, субјектот треба да ги вклучи во проценките на сегашната вредност на идните готовински текови за групата на договори за реосигурување кои се чуваат ефектите од сите ризици од неисполнување од страна на издавачот на договорот за реосигурување, вклучувајќи ги и ефектите од обезбедување и загубите поради спорови.
- 64 Наместо примена на точка 37, субјектот треба да ја утврди исправката на вредност за нефинансиски ризик така што таа ќе го претставува износот на ризик кој се пренесува од страна на носителот на групата на договори за реосигурување на издавачот на тие договори.
- 65 Барањата од точка 38 кои се однесуваат на определување на маржата за договорни услуги при почетно признавање се менуваат за да го одразат фактот дека за група на договори за реосигурување кои се чуваат не постои нерезализирана добивка, туку нето-трошок или нето-добивка од купување на реосигурување. Оттука, освен ако се применува точка 65А, при почетното признавање субјектот треба да го признае секој нето-трошок или нето-добивка од купување на група на договори за реосигурување кои се чуваат како маржа за договорни услуги која се мери во износ кој е еднаков на збирот на:
- (а) готовинските текови од исполнување на договорот;
 - (б) износот кој е отпишан на тој датум за секое средство или обврска кое претходно е признато за готовински текови кои се однесуваат на групите на договори за реосигурување кои се чуваат;
 - (в) сите готовински текови кои произлегуваат на тој датум; и
 - (г) сите приходи кои се признати во добивка или загуба со примена на точка 66А.
- 65А Доколку нето-трошокот за набавка на покритие за реосигурување се однесува на настани што се случиле пред купувањето на групата на договори за реосигурување кои се чуваат, без оглед на барањата од точка 65, субјектот треба веднаш да го признае тој трошок во добивка или загуба како расход.
- 66 Наместо примена на точка 44, субјектот треба да ја мери маржата за договорни услуги на крајот на периодот на известување за група на договори за реосигурување кои се чуваат како сметководствена вредност утврдена на почетокот на периодот на известување и коригирана за:
- (а) ефектите од сите нови договори што се додадени на групата (види точка 28);
 - (б) кумулативната камата на сметководствената вредност на маржата за договорни услуги, мерена според дисконтните стапки кои се специфицирани во точка Б72(б);
 - (ба) приходот признат во добивка или загуба во периодот на известување со примена на точка 66А;
 - (бб) анулирањата на компонентата за надоместување на загубите призната со примена на точка 66Б (види точка Б119Г) до степен до кој тие анулирања не се променат во готовинските текови од исполнување на договорот на групата на договори за реосигурување кои се чуваат;
 - (в) промените во готовинските текови од исполнување на договорот, мерени според дисконтните стапки специфицирани во точка Б72(в), до степен до кој таа промена се однесува на идна услуга, освен ако:
 - (i) промената резултира од промена на готовинските текови од исполнување на договорот кои се распределени на група на основни договори за осигурување со која не се коригира маржата за договорни услуги за групата на основни договори за осигурување; или
 - (ii) промената резултира од примената на точките 57–58 (за неповолни договори), доколку субјектот ја мери групата на основни договори за осигурување со примена на пристапот на распределба на премија.
 - (г) ефектите од сите курсни разлики врз маржата за договорни услуги; и

МСФИ 17

- (д) износот кој е признат во добивка или загуба поради услугите што се добиени во тој период, утврден со распределување на маржата за договорни услуги која преостанува на крајот на периодот на известување (пред каква било распределба) во тековниот и во преостанатиот период на покриеност на групата на договори за реосигурување кои се чуваат, со примена на точка Б119.
- 66А Субјектот треба да ја коригира маржата за договорни услуги на група на договори за реосигурување кои се чуваат, и како резултат на тоа да го признае приходот, кога субјектот признава загуба при почетното признавање на група на неповолни основни договори за осигурување или при додавање на неповолни основни договори за осигурување во групата (види точки Б119В–Б119Д).
- 66Б Субјектот треба да утврди (или коригира) компонента за надоместување на загуби на средството за преостанатото покритие за група на договори за реосигурување кои се чуваат, која го прикажува надоместувањето на загубите кои се признати со примена на точките 66(в)(i)–(ii) и 66А. Компонентата за надоместување на загубите ги определува износите кои се презентираат во добивка или загуба како анулирања на надоместувањата на загуби од договори за реосигурување кои се чуваат и кои, последователно, се исклучени од распределувањето на премиите што му се плаќаат на реосигурувачот (види точка Б119Г).
- 67 Промените во готовинските текови од исполнување на договор кои се резултат на промените во ризикот од неисполнување од страна на издавачот на договорот за реосигурување кој се чува не се однесуваат на идната услуга и не треба да се коригира маржата за договорни услуги.
- 68 Договорите за реосигурување кои се чуваат не можат да бидат неповолни. Според тоа, не се применуваат барањата од точките 47–52.

Пристап на распределба на премија за договори за реосигурување кои се чуваат

- 69 Субјектот може да го придобивки пристапот на распределба на премија определен во точките 55–56 и 59 (приспособен така да ги одразува карактеристиките на договорите за реосигурување кои се чуваат а кои се различни од договорите за осигурување кои се издадени, на пример создавање на расходи или намалување на расходи наместо приходи) со цел да го поедностави мерењето на групата на договори за реосигурување кои се чуваат, доколку при формирањето на групата:
- (а) субјектот разумно очекува дека резултирачкото мерење нема суштински да се разликува од резултатот со примена на барањата од точките 63–68; или
- (б) периодот на покриеност на секој договор во групата на договори за реосигурување кои се чуваат (вклучувајќи и покриеност со осигурување кое произлегува од сите премии во рамките на границата на договорот кои се утврдени на тој датум со примена на точка 34) е една година или помалку.
- 70 Субјектот не може да го исполни условот во точка 69(а) доколку, при формирањето на групата, субјектот очекува значителни варијации кај готовинските текови од исполнување на договор кои би влијаеле на мерењето на средството за преостанатото покритие за време на периодот пред настанување на барањето за штета. Варијабилноста на готовинските текови од исполнување на договорот се зголемува со, на пример:
- (а) степенот на идните готовински текови кои се однесуваат на сите деривативи што се вградени во договорите; и
- (б) времетраењето на периодот на покриеност на групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- 70А Доколку субјектот мери група на договори за реосигурување кои се чуваат со примена на пристапот на распределба на премија, субјектот треба да ја примени точка 66А така што ќе ја коригира сметководствената вредност на средството за преостанатото покритие, наместо да ја коригира маржата за договорни услуги.

Договори за инвестирање со својства на дискреционо учество

- 71 Договор за инвестирање со својства на дискреционо учество не вклучува пренос на значителен ризик од осигурување. Како последица на тоа, барањата од МСФИ 17 за договори за осигурување се менуваат за договори за инвестирање со својства на дискреционо учество на следниов начин:
- (а) Датумот на почетно признавање (види точки 25 и 28) е датумот на кој субјектот станува страна во договорот.

МСФИ 17

- (б) Границата на договорот (види точка 34) се менува така што готовинските текови се во рамките на границата на договорот доколку тие резултираат од суштинска облигација на субјектот да испорача пари на сегашен или на иден датум. Субјектот нема суштинска облигација да испорача пари доколку субјектот има практична можност да ја формира цената за ветувањето дека ќе испорача пари во која целосно е одразен износот на парите кој е ветен, како и поврзаните ризици.
- (в) Распределувањето на маржата за договорни услуги (види точки 44(д) и 45(д)) се менува така што субјектот треба да ја признае маржата за договорни услуги за времетраењето на групата на договори на систематски начин, кој го одразува преносот на услугите за инвестирање врз основа на договор.

Измена и отпишување**Измена на договор за осигурување**

- 72 Доколку се изменат условите на некој договор за осигурување, на пример со согласност помеѓу страните на договорот или поради измена на пропис, субјектот треба да го отпише првичниот договор и да го признае изменетиот договор како нов договор, со примена на МСФИ 17 или на други применливи стандарди ако, и само ако, бидат исполнети условите од (а)–(б). Извршувањето на правото вклучено во условите на договорот не се смета за измена. Условите се следни:
- (а) Доколку изменетите услови се вклучени при склучувањето на договорот:
- (i) изменетиот договор би бил исклучен од опфатот на МСФИ 17, со примена на точките 3–8А;
 - (ii) субјектот би имал одделни компоненти од основниот договор за осигурување со примена на точките 10–13, што ќе резултира со поинаков договор за осигурување на кој би се применил МСФИ 17;
 - (iii) изменетиот договор би имал суштински поинаква договорна граница со примена на точка 34; или
 - (iv) изменетиот договор би бил вклучен во друга група на договори со примена на точките 14–24.
- (б) Првичниот договор ја исполнувал дефиницијата за *договор за осигурување со карактеристики на директно учество*, но изменетиот договор повеќе не ја исполнува таа дефиниција, или обратно; или
- (в) субјектот го применил пристапот на распределба на премија од точките 53–59 или точките 69–70 на првичниот договор, но поради измената тој договор повеќе не ги исполнува критериумите за дозволеност за тој пристап од точка 53 или од точка 69.
- 73 Доколку измената на договорот не исполнува ниту еден од условите во точка 72, субјектот треба да ги третира промените во готовинските текови предизвикани од измената како промени во проценките на готовински текови од исполнување на договорот со примена на точките 40–52.

Отпишување

- 74 **Субјектот треба да отпише договор за осигурување кога, и само кога:**
- (а) **договорот е згаснат, т.е. кога облигацијата специфицирана во договорот за осигурување истекува или кога ќе биде исполнета или отповикана; или**
- (б) **кога ќе се исполни кој било од условите од точка 72.**
- 75 Кога е згаснат договор за осигурување, субјектот повеќе не е изложен на ризик и, поради тоа, нема повеќе обврска да пренесува какви било економски ресурси за да го исполни договорот за осигурување. На пример, кога субјектот купува реосигурување, тој треба да го отпише основниот договор (основните договори) кога, и само кога, основниот договор (основните договори) е згаснат.
- 76 Субјектот отпишува договор за осигурување од група на договори со примена на следниве барања од МСФИ 17:
- (а) готовинските текови од исполнување на договорот кои се распределени на таа група се коригираат за да се елиминираат сегашната вредност на идните готовински текови и

МСФИ 17

- исправката на вредноста за нефинансиски ризик кои се однесуваат на правата и облигациите што биле отпишани од таа група, со примена на точките 40(а)(i) и 40(б);
- (б) маржата за договорни услуги на групата се коригира за промените во готовинските текови од исполнување на договорот кои се опишани во (а), до степен до кој тоа се бара со точките 44(в) и 45(в), освен ако се применува точка 77; и
- (в) бројот на единиците на покритие за очекуваните преостанати услуги од договорот за осигурување се коригира за да ги одрази единиците на покритие кои се отпишани од таа група, и износот на маржата за договорните услуги кој е признат во добивка или загуба во периодот, се заснова на таа коригирана бројка со примена на точка Б119.
- 77 Кога субјектот отпишува договор за осигурување затоа што го пренесува на трета страна или отпишува договор за осигурување и признава нов договор со примена на точка 72, субјектот треба, наместо да ја применува точка 76(б):
- (а) Да ја коригира маржата за договорни услуги на групата од која е отпишан договорот, до степен до кој се бара со точките 44(в) и 45(в), за разликата помеѓу (i) и (ii) за договори кои се пренесени на трета страна или (iii) за договори кои се отпишани со примена на точка 72:
- (i) Промената на сметководствената вредност на таа група на договори за осигурување која резултира од отпишувањето на договорот, со примена на точка 76(а).
- (ii) Премијата што била наплатена од трета страна.
- (iii) Премијата што би ја платил субјектот доколку би склучил договор со услови кои се еквивалентни на новиот договор на датумот на измена на договорот, намалено за сите дополнителни премии што се наплатени за измената.
- (б) Да го измери новиот договор кој е признат со примена на точка 72 со претпоставка дека субјектот ја добил премијата опишана во (а)(iii) на датумот на измената.

Презентирање во извештајот за финансиска состојба

- 78 Субјектот, во извештајот за финансиска состојба, треба одвоено да ја презентира сметководствената вредност на портфолијата на:
- (а) договори за осигурување кои се издадени а кои се средства;
- (б) договори за осигурување кои се издадени а кои се обврски;
- (в) договори за осигурување кои се чуваат а кои се средства; и
- (г) договори за осигурување кои се чуваат а кои се обврски.
- 79 Субјектот треба да ги вклучи сите средства за готовински текови од стекнување на осигурување признати со примена на точка 28Б во сметководствената вредност на поврзаните портфолија на договори за осигурување кои се издадени, и сите средства или обврски за готовински текови кои се однесуваат на портфолија на договори за реосигурување кои се чуваат (види точка 65(в)) во сметководствената вредност на портфолијата на договори за реосигурување кои се чуваат.

Признавање и презентирање во извештајот (извештаите) за финансиски резултат (точки Б120–Б136)

- 80 Со примена на точките 41 и 42, субјектот треба да ги расчлени износите кои се признати во извештајот (извештаите) за добивка или загуба и останата сеопфатна добивка (во понатамошниот текст: извештај (извештан) за финансиски резултат) во:
- (а) резултат од услуга за осигурување (точки 83–86), кој се состои од приход од осигурување и расходи за осигурителни услуги; и
- (б) финансиски приходи или расходи од осигурување (точки 87–92).
- 81 Субјектот нема обврска да ја расчленува промената на исправката на вредност за нефинансиски ризик помеѓу резултатите од услугата за осигурување и финансиските приходи или расходи од осигурување. Доколку субјектот не направи такво расчленување, тој треба да ја вклучи целата

МСФИ 17

промена во исправката на вредност за нефинансиски ризик како дел од резултатот од услугата за осигурување.

- 82 Субјектот треба да ги презентира приходите или расходите од договорите за реосигурување кои се чуваат одделно од расходите или приходите од договорите за осигурување кои се издадени.

Резултат од услугата за осигурување

- 83 Субјектот треба да го презентира во добивка или загуба приходот од осигурување кој произлегува од групите на договори за осигурување кои се издадени. Приходот од осигурување треба да го прикажува давањето услуги кои произлегуваат од групата на договори за осигурување во износ кој го одразува надоместокот на кој субјектот очекува дека ќе има право во замена за тие услуги. Точките Б120–Б127 специфицираат како субјектот го мери приходот од осигурување.
- 84 Субјектот треба да ги презентира во добивка или загуба расходите за осигурителни услуги кои произлегуваат од група на договори за осигурување кои се издадени, кои се состојат од настанати барања за штети (исклучувајќи ги отплатите на компоненти на инвестирања), други настанати расходи за осигурителни услуги и други износи како што е опишано во точка 103(б).
- 85 Приходот од осигурување и расходите за осигурителни услуги кои се презентирани во добивка или загуба да ги исклучат сите компоненти на инвестирања. Субјектот не треба да презентира информации за премии во добивка или загуба доколку тие информации не се во согласност со точка 83.
- 86 Субјектот може да ги презентира приходите или расходите од група на договори за реосигурување кои се чуваат (види точки 60–70А), освен финансиските приходи или расходи од осигурување, како еден износ; или субјектот може одделно да ги презентира износите кои ги надоместил од реосигурувачот и распределбата на премииите кои биле платени а кои заедно го даваат нето-износот кој е еднаков на тој еден износ. Доколку субјектот ги презентира одделно износите кои ги надоместил од реосигурувачот и распределбата на платените премии, субјектот треба да:
- (а) ги третира готовинските текови од реосигурување кои зависат од барања по основ на основните договори како дел од барањата за надомест за штета кои се очекува да бидат надоместени според договорот за реосигурување кој го чува;
 - (б) ги третира износите од реосигурувачот кои тој очекува да ги добие а кои не зависат од барања по основ на основните договори (на пример, некои видови провизии за отстапување) како намалување на премииите што треба да му бидат платени на реосигурувачот;
 - (ба) ги третира износите кои се признати во врска со надоместувањето на загубите со примена на точките 66(в)(i)–(ii) и 66А–66ВВ како износи кои се надоместени од реосигурувачот; и
 - (в) распределувањето на платените премии да го презентира како намалување на приходите.

Финансиски приходи или расходи од осигурување (види точки Б128–Б136)

- 87 Финансиските приходи или расходи од осигурување ја содржат промената на сметководствената вредност на групата на договори за осигурување која произлегува од:
- (а) ефектите од временската вредност на парите и промените на временската вредност на парите; и
 - (б) ефектите од финансискиот ризик и промените на финансискиот ризик; но притоа
 - (в) ги исклучува сите промени за групи на договори за осигурување со карактеристики на директно учество кои би ја коригирале маржата за договорни услуги, но тоа не се прави кога се применуваат точките 45(б)(ii), 45(б)(iii), 45(в)(ii) или 45(в)(iii). Тие се вклучени во расходите за осигурителни услуги.
- 87А Субјектот треба да ги примени:
- (а) точка Б117А на финансиски приходи или расходи од осигурување кои произлегуваат од примена на точка В115 (намалување на ризикот); и
 - (б) точките 88 и 89 на сите други финансиски приходи или расходи од осигурување.

МСФИ 17

- 88 Со примена на точка 87А(б), освен ако се применува точка 89, субјектот треба да избере сметководствена политика помеѓу:
- (а) вклучување на финансиските приходи или расходи од осигурување за периодот во добивка или загуба; или
 - (б) расчленување на финансиските приходи или расходи од осигурување за периодот со цел во добивка или загуба да се вклучи износ кој е утврден со систематска распределба на очекуваните вкупни финансиски приходи или расходи од осигурување за времетраењето на групата на договори, со примена на точките Б130–Б133.
- 89 Со примена на точка 87А(б), за договори за осигурување со карактеристики на директно учество, за кои субјектот ги чува основните ставки, субјектот треба да избере сметководствена политика помеѓу:
- (а) вклучување на финансиските приходи или расходи од осигурување за периодот во добивка или загуба; или
 - (б) расчленување на финансиските приходи или расходи од осигурување за периодот со цел во добивка или загуба да се вклучи износот кој ги елиминира сметководствените несовпаѓања со приходите и расходите вклучени во добивка или загуба од основните ставки кои се чуваат, со примена на точките Б134–Б136.
- 90 Доколку субјектот ја избере сметководствената политика утврдена во точка 88(б) или во точка 89(б), субјектот треба да ја вклучи во останата сеопфатна добивка разликата помеѓу финансиските приходи или расходи од осигурување измерени со користење на основата која е утврдена во тие точки и вкупните финансиски приходи или расходи од осигурување за тој период.
- 91 Доколку субјектот пренесува група на договори за осигурување или отпишува договор за осигурување со примена на точка 77:
- (а) Субјектот треба да ги рекласифицира во добивка или загуба како прилагодувања за рекласификација (види МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*) сите преостанати износи за групата (или договорите) кои претходно биле признати во останата сеопфатна добивка затоа што субјектот ја избрал сметководствената политика утврдена во точка 88(б).
 - (б) Субјектот не треба да ги рекласифицира во добивка или загуба како прилагодувања за рекласификација (види МСС 1) сите преостанати износи за групата (или договорите) кои претходно биле признати во останата сеопфатна добивка затоа што субјектот ја избрал сметководствената политика утврдена во точка 89(б).
- 92 Точка 30 бара од субјектот да го третира договорот за осигурување како монетарна ставка според МСС 21 за целите на претворање на ставки во странска валута во функционална валута на субјектот. Субјектот ги вклучува курсните разлики при промени на сметководствената вредност на групи на договори за осигурување во извештајот за добивка или загуба, освен ако тие се однесуваат на промени во сметководствената вредност на групи на договори за осигурување кои се вклучени во останата сеопфатна добивка со примена на точка 90, и во тој случај тие треба да бидат вклучени во останата сеопфатна добивка.

Обелоденување

- 93 Целта на барањата за обелоденување е субјектот да обелодени информации во белешките кои, заедно со информациите дадени во извештајот за финансиска состојба, извештајот (извештаите) за финансиски резултат и извештајот за готовински текови, им даваат основа на корисниците на финансиските извештаи да го проценат ефектот кои договорите опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17 го имаат на финансиската состојба, финансискиот резултат и готовинските текови на субјектот. За да ја постигне таа цел, субјектот треба да обелодени квалитативни и квантитативни информации во врска со:
- (а) износите што ги признал во своите финансиски извештаи за договорите кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17 (види точки 97–116);
 - (б) значајните расудувања, и промените во тие расудувања, кои биле направени кога се применувал МСФИ 17 (види точки 117–120); и

МСФИ 17

(в) природата и степенот на ризик од договорите кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17 (види точки 121–132).

- 94 Субјектот треба да го земе предвид нивото на детали кое е неопходно за да се задоволи целта за обелоденување и колкав акцент треба да се стави на секое од различните барања. Доколку дадените обелоденувања, со примена на точките 97–132, не се доволни за да се исполни целта од точка 93, субјектот треба да обелодени дополнителни информации кои се неопходни за да се исполни таа цел.
- 95 Субјектот треба да ги агрегира или расчлени информациите така што корисните информации да не бидат прикриени ниту поради вклучувањето на голем број неважни детали ниту поради групирање на ставки кои имаат различни карактеристики.
- 96 Точките 29–31 од МСС 1 ги определуваат барањата во однос на материјалноста и групирањето на информациите. Примери за основи за групирање што би можеле да бидат соодветни за обелоденетите податоци во врска со договорите за осигурување се следниве:
- (а) видови договори (на пример, главни линии на производи);
 - (б) географско подрачје (на пример, држава или регион); или
 - (в) сегмент за кој се известува, како што е дефинирано во МСФИ 8 *Оперативни сегменти*.

Објаснување на признатите износи

- 97 Од сите обелоденувања што се бараат со точките 98–109А, само оние во точките 98–100, 102–103, 105–105Б и 109А се применуваат на договори на кои е применет пристапот на распределба на премија. Доколку субјектот го придобивки пристапот на распределба на премија, тој треба, исто така, да обелодени:
- (а) кои од критериумите во точките 53 и 69 ги исполнил;
 - (б) дали прави корекции за временската вредност на парите и ефектот на финансискиот ризик со примена на точките 56, 57(б) и 59(б); и
 - (в) методот што го избрал за признавање на готовинските текови од стекнување на осигурување со примена на точка 59(а).
- 98 Субјектот треба да ги обелодени усогласувањата кои покажуваат како нето- сметководствените износи на договорите кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17 се промениле за време на периодот поради готовинските текови и приходите и расходите кои се признати во извештајот (извештаите) за финансиски резултат. Треба да се обелоденуваат посебни усогласувања за договорите за осигурување кои се издадени и за договорите за реосигурување кои се чуваат. Субјектот треба да ги приспособи барањата од точките 100–109 да ги одразуваат карактеристиките на договорите за реосигурување кои ги чува, кои се разликуваат од договорите за осигурување кои се издадени; на пример, создавање на расходи или намалување на расходи наместо приходи.
- 99 Субјектот треба да обезбеди доволно информации во усогласувањата за да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги идентификуваат промените кои настанале поради готовинските текови и износите кои се признати во извештајот (извештаите) за финансиски резултат. За да го исполни ова барање, субјектот треба да:
- (а) ги обелодени, во табела, усогласувањата кои се утврдени во точките 100–105Б; и
 - (б) за секое усогласување, да ги презентира нето-сметководствените вредности на почетокот и на крајот на периодот, расчленети во вкупен износ за портфолија на договори кои се средства и во вкупен износ за портфолија на договори кои се обврски, кои се еднакви на износите презентирани во извештајот за финансиска состојба со примена на точка 78.
- 100 Субјектот треба да ги обелодени усогласувањата од почетните до завршните салда, одделно за секоја од следниве ставки:
- (а) Нето-обврски (или средства) за компонентата на преостанато покривање, исклучувајќи ја секоја компонента на загуба.
 - (б) Секоја компонента на загуба (види точки 47–52 и 57–58).
 - (в) Обврските за настанати барања за штети. За договори за осигурување на кои е применет пристапот на распределба на премија опишан во точките 53–59 или 69–70А, субјектот треба да обелодени одделни усогласувања за:
 - (i) проценките на сегашната вредност на идните готовински текови; и
 - (ii) исправката на вредност за нефинансиски ризик.

МСФИ 17

- 101 За договори за осигурување, освен оние на кои е применет пристапот на распределба на премија опишан во точките 53–59 или 69–70А, субјектот треба да обелодени усогласувања од почетните до завршните салда одделно за секоја од следниве ставки:
- (а) проценките на нето-сегашната вредност на идните готовински текови;
 - (б) исправката на вредност за нефинансиски ризик; и
 - (в) маржата за договорни услуги.
- 102 Целта на усогласувањата од точките 100–101 е да се обезбедат различни видови информации во врска со резултатот од услугата за осигурување.
- 103 Субјектот треба, во усогласувањата што се бараат со точка 100, одделно да ги обелодени секој од следниве износи кои се однесуваат на услугите, доколку е применливо:
- (а) Приход од осигурување.
 - (б) Расходи за осигурителни услуги, кои прикажуваат одделно:
 - (i) настанати барања за штети (исклучувајќи компоненти на инвестирања) и други настанати расходи за осигурителни услуги;
 - (ii) амортизација на готовински текови од стекнување на осигурување;
 - (iii) промени кои се однесуваат на минати услуги, т.е. промени во готовинските текови од исполнување на договори кои се однесуваат на обврски за настанати барања за штети; и
 - (iv) промени кои се однесуваат на идна услуга, на пример, загуби од неповолни групи на договори и анулирања на тие загуби.
 - (в) Компоненти на инвестирања кои се исклучени од приходи од осигурување и расходи за осигурителни услуги (заедно со приноси на премии, освен ако премииите се прикажани како дел од готовинските текови во периодот што е опишан во точка 105(а)(i)).
- 104 Субјектот треба одделно да ги обелодени, во усогласувањата што се бараат со точка 101, секој од следниве износи кои се однесуваат на услугите, доколку е применливо:
- (а) Промени кои се однесуваат на идна услуга, со примена на точките Б96–Б118, прикажувајќи ги одделно:
 - (i) промените во проценките со кои се коригира маржата за договорни услуги;
 - (ii) промените во проценките со кои не се коригира маржата за договорни услуги, на пример, загуби од неповолни групи на договори и анулирања на тие загуби; и
 - (iii) ефектите од договорите кои биле почетно признати во тој период.
 - (б) Промени кои се однесуваат на сегашната услуга, на пример:
 - (i) износот на маржата за договорни услуги кој е признат во добивка или загуба поради преносот на услугите;
 - (ii) промените во исправката на вредноста за нефинансиски ризик која не се однесува на идна услуга или на мината услуга; и
 - (iii) *искуствени корекции* (види точки Б97(в) и Б113(а)), исклучувајќи ги износите кои се однесуваат на исправката на вредноста за нефинансиски ризик кои се вклучени во (ii).
 - (в) Промени кои се однесуваат на мината услуга, на пример, промените во готовинските текови од исполнување на договор кои се однесуваат на настанати барања за штети (види точки Б97(б) и Б113(а)).
- 105 За да ги комплетира усогласувањата од точките 100–101, субјектот треба, исто така, одделно да ги обелодени и секој од следниве износи кои не се однесуваат на услугите што биле дадени во тој период, доколку е применливо:
- (а) готовинските текови во тој период, вклучувајќи:
 - (i) добиени премии за договори за осигурување кои се издадени (или платени за договори за реосигурување кои се чуваат);
 - (ii) готовински текови од стекнување на осигурување; и
 - (iii) исплати за настанати барања за штети и други расходи за осигурителни услуги кои биле платени за договори за осигурување кои се издадени (или се

МСФИ 17

- надоместени врз основа на договори за реосигурување кои се чуваат), исклучувајќи готовински текови од стекнување на осигурување.
- (б) ефектите од промените на ризикот од неисполнување од страна на издавачот на договори за реосигурување кои се чуваат;
- (в) финансиски приходи или расходи од осигурување; и
- (г) сите дополнителни линиски ставки кои може да бидат потребни за да се разбере промената на нето- сметководствената вредност на договорите за осигурување.
- 105А Субјектот треба да обелодени усогласување од почетното до завршното салдо на средствата за готовински текови од стекнување на осигурување кои се признати со примена на точка 28Б. Субјектот треба да обелодени збирна информација за усогласувањето на ниво кое е доследно на она за усогласувањето на договори за осигурување, со примена на точка 98.
- 105Б Субјектот треба одделно да ги обелодени во усогласувањето кое се бара со точка 105А сите загуби поради обезреднување и анулирања на загуби поради обезреднување, кои се признати со примена на точка 28Д–28Г.
- 106 За договори за осигурување кои се издадени, освен оние на кои е применет пристапот на распределба на премија, кој е опишан во точките 53–59, субјектот треба да обелодени анализа на приходите од осигурување кои се признати во тој период а кои се состојат од:
- (а) Износите кои се однесуваат на промените на обврската за преостанатото покривие, како што е специфицирано во точка Б124, и одделно ги обелоденува:
- (i) расходите за осигурителни услуги кои настанале во тој период, како што е специфицирано во точка Б124(а);
- (ii) промената на исправката на вредност за нефинансиски ризик, како што е специфицирано во точка Б124(б);
- (iii) износот на маржата за договорни услуги кој е признат во добивка или загуба поради преносот на услуги од договор за осигурување во тој период, како што е специфицирано во точка Б124(в); и
- (iv) други износи, доколку ги има, на пример, искусствени корекции за примања од премии, освен оние што се однесуваат на идна услуга, како што е специфицирано во точка Б124(г).
- (б) Распредувањето на делот на премиите кои се однесуваат на надоместувањето на готовинските текови од стекнување на осигурување (види точка Б125).
- 107 За договори за осигурување, освен оние на кои е применет пристапот на распределба на премија опишан во точките 53–59 или 69–70А, субјектот треба одделно да го обелодени ефектот врз извештајот за финансиска состојба за договори за осигурување кои се издадени и договори за реосигурување кои се чуваат а кои се почетно признати во тој период, покажувајќи го нивното влијание при почетното признавање врз:
- (а) проценките на сегашната вредност на идните готовински одливи, прикажувајќи го одделно износот на готовинските текови од стекнување на осигурување;
- (б) проценките на сегашната вредност на идните готовински приливи;
- (в) исправката на вредност за нефинансиски ризик; и
- (г) маржата за договорни услуги.
- 108 Во обелоденувањата што се бараат со точка 107, субјектот треба одделно да ги обелодени износите кои произлегуваат од:
- (а) договори кои се стекнати од други субјекти во рамки на преноси на договори за осигурување или деловни комбинации; и
- (б) групи на неповолни договори.
- 109 За договори за осигурување, освен оние на кои е применет пристапот на распределба на премија опишан во точките 53–59 или 69–70А, субјектот треба квантитативно да го обелодени времето кога очекува да ја признае маржата за договорни услуги која преостанала на крајот на периодот на известување во добивка или загуба, во соодветни временски разграничувања. Овие информации треба да се прикажат одделно за договори за осигурување кои се издадени и за договори за реосигурување кои се чуваат.

МСФИ 17

- 109А Субјектот треба квантитативно да обелодени, во соодветни временски разграничувања, кога очекува да опише средство за готовински текови од стекнување на осигурување со примена на точка 28В.

Финансиски приходи или расходи од осигурување

- 110 Субјектот треба да го обелодени и да го објасни вкупниот износ на финансиски приходи или расходи од осигурување во периодот на известување. Поконкретно, субјектот треба да го објасни односот помеѓу финансиските приходи или расходи од осигурување и приносот од инвестирање во своите средства, за да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат изворите на финансиски приходи или расходи кои се признати во добивка или загуба и во останата сеопфатна добивка.
- 111 За договори со карактеристики на директно учество, субјектот треба да го опише составот на основните ставки и да ја обелодени нивната објективна вредност.
- 112 За договори со карактеристики на директно учество, доколку субјектот избере да не ја коригира маржата за договорни услуги за некои промени на готовинските текови од исполнување на договорот, со примена на точка В115, субјектот треба да го обелодени ефектот кој таквиот избор го има врз коригирањето на маржата за договорни услуги во сегашниот период.
- 113 За договори со карактеристики на директно учество, доколку субјектот ја промени основата за расчленување на финансиските приходи или расходи од осигурување помеѓу добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, со примена на точка В135, субјектот треба да ги обелодени, во периодот кога се случила промената на пристапот:
- (а) причината зошто субјектот требало да ја промени основата за расчленување;
 - (б) износот на сите корекции за секоја линиска ставка од финансискиот извештај која е засегната од тоа; и
 - (в) сметководствената вредност на групата на договори за осигурување на кои е применета промената на датумот на промената.

Преодни износи

- 114 Субјектот треба да обезбеди обелоденувања кои ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да ги идентификуваат ефектите од групите на договори за осигурување кои се мерат на датумот на премин со примена на приспособен ретроактивен пристап (види точки В6–В19А) или со пристапот на објективна вредност (види точки В20–В24Б) врз маржата за договорни услуги и приходите од осигурување во последователни периоди. Оттука, субјектот треба одделно да ги обелодени усогласувањето на маржата за договорни услуги со примена на точка 101(в) и износот на приходите од осигурување со примена на точка 103(а) за:
- (а) договори за осигурување кои постоеле на датумот на премин а на кои субјектот го применил приспособениот ретроактивен пристап;
 - (б) договори за осигурување кои постоеле на датумот на премин и на кои субјектот го применил пристапот на објективна вредност; и
 - (в) сите други договори за осигурување.
- 115 За сите периоди во кои се прават обелоденувања со примена на точките 114(а) или 114(б), за да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат природата и важноста на методите што се користат и на расудувањата што биле применети во определувањето на преодните износи, субјектот треба да објасни како го утврдил мерењето на договорите за осигурување на датумот на премин.
- 116 Субјектот кој избрал да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување помеѓу добивка или загуба и останата сеопфатна добивка ги применува точките В18(б), В19(б), В24(б) и В24(в) за да ја утврди кумулативната разлика помеѓу финансиските приходи или расходи од осигурување кои би биле признати во добивка или загуба и вкупните финансиски приходи или расходи од осигурување на датумот на премин за групи на договори за осигурување на кои се применува расчленувањето. За сите периоди во кои постојат износите кои се утврдени во согласност со овие точки, субјектот треба да обелодени усогласување од почетното до завршното салдо на кумулативните износи кои се вклучени во останата сеопфатна добивка за финансиски средства кои се мерат според објективна вредност низ останата сеопфатна добивка која се однесува на групи на договори за осигурување. Усогласувањето треба да вклучува, на пример, добивки или загуби кои се признати во останата сеопфатна добивка во периодот и добивки или загуби кои претходно биле

МСФИ 17

признати во останата сеопфатна добивка во претходни периоди а кои биле рекласифицирани во тој период во добивка или загуба.

Значајни расудувања во примената на МСФИ 17

- 117 Субјектот треба да ги обелодени значајните расудувања и промените во расудувањата кои биле направени во примената на МСФИ 17. Конкретно, субјектот треба да ги обелодени инпутите, претпоставките и техниките за проценка што биле користени, вклучувајќи ги и:
- (а) Методите што биле користени за мерење на договорите за осигурување во рамките на опфатот на МСФИ 17 и постапките за проценување на инпутите за тие методи. Субјектот треба, исто така, да овозможи и квантитативни информации во врска со тие инпути, освен ако таквото овозможување е непрактично.
 - (б) Сите примени во методите и процесите за проценување на инпутите што се користат за мерење на договорите, причините за секоја промена и видовите договори кои се засегнати од тоа.
 - (в) Доколку не е опфатен во (а), пристапот што бил користен за:
 - (i) разграничување на промените во проценките на идните готовински текови кои произлегуваат од извршување на дискреционото право, од другите промени во проценките на идните готовински текови за договори кои немаат карактеристики на директно учество (види точка Б98);
 - (ii) утврдување на исправката на вредност за нефинансиски ризик, вклучувајќи и тоа дали промените во исправката на вредноста за нефинансиски ризик се расчленети во компонента за осигурителни услуги и компонента за финансирање на осигурување, или се презентирани во целост во резултатот од услугата за осигурување;
 - (iii) утврдување на дисконтните стапки;
 - (iv) утврдување на компонентите на инвестирања; и
 - (v) утврдување на релативното пондерирање на придобивките кои се овозможени со покриеноста со осигурување и услугата за поврат на инвестирањето, или со покриеноста со осигурување и услугата поврзана со инвестирањето (види точки Б119–Б119Б).
- 118 Доколку, со примена на точка 88(б) или точка 89(б), субјектот избере да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување во износи кои се презентирани во добивка или загуба и во износи кои се презентирани во останата сеопфатна добивка, субјектот треба да обелодени објаснување за методот што го користел за да ги утврди финансиските приходи или расходи од осигурување кои се признати во добивка или загуба.
- 119 Субјектот треба да го обелодени степенот на доверба што го користел за да ја утврди исправката на вредност за нефинансиски ризик. Доколку субјектот придобивки техника која не е техника на ниво на доверба за определување на исправката на вредност за нефинансиски ризик, субјектот треба да ги обелодени техниката која ја користел и степенот на доверба кој одговара на резултатите од таа техника.
- 120 Субјектот треба да ја обелодени кривата на принос (или опсег на криви на приноси) што го користел за дисконтирање на готовинските текови кои не варираат во зависност од приносите на основните ставки, со примена на точка 36. Доколку субјектот го овозможува ова обелоденување во вид на збирни податоци за неколку групи на договори за осигурување, субјектот треба да ги прикаже таквите обелоденувања во форма на пондерирани просеци, или релативно тесни опсези.

Природа и степен на ризици кои произлегуваат од договори во рамките на опфатот на МСФИ 17

- 121 Субјектот треба да обелодени информации кои ќе им овозможат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги проценат природата, износот, периодот и неизвесноста на идните готовински текови кои произлегуваат од договори кои спаѓаат во рамките на опфатот на МСФИ 17. Точките 122–132 ги содржат барањата за обелоденувања кои обично би биле потребни за да се исполни ова барање.
- 122 Овие обелоденувања се однесуваат на ризиците од осигурување и на финансиските ризици кои произлегуваат од договорите за осигурување и на кој начин се управува со тие ризици.

МСФИ 17

Финансиските ризици обично вклучуваат, но не се ограничени само на, кредитен ризик, ликвидносен ризик и пазарен ризик.

- 123 Доколку информациите кои се обелоденети во врска со изложеноста на субјектот на ризик на крајот на периодот на известување не се репрезентативни за неговата изложеност на ризик во тој период, субјектот треба да го обелодени тој факт, причините зошто не се репрезентативни, како и дополнителни информации кои ќе бидат репрезентативни за неговата изложеност на ризик за време на тој период.
- 124 За секој вид ризик кој произлегува од договори кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) изложеноста на ризиците и како тие настануваат;
 - (б) целите, политиките и постапките за управување со ризик на субјектот, како и методите што ги придобивки за мерење на ризиците; и
 - (в) сите промени во (а) или (б) од претходниот период.
- 125 За секој вид ризик што произлегува од договори кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17, субјектот треба да обелодени:
- (а) Резимирани квантитативни информации во врска со неговата изложеност на тој ризик на крајот на периодот на известување. Ова обелоденување треба да се заснова на информациите кои интерно ги добива клучниот раководен персонал на субјектот.
 - (б) Обелоденувањата што се бараат со точките 127–132, доколку не се обезбедени со примена на потточката (а) од оваа точка.
- 126 Субјектот треба да обелодени информации во врска со влијанијата на регулаторните рамки во кои тој работи: на пример, минимални барања за капитал или барања за гаранции за ограничување на каматната стапка. Доколку субјектот ја применува точка 20 во определувањето на групите на договори за осигурување на кои ги применува барањата за признавање и мерење од МСФИ 17, субјектот треба да го обелодени тој факт.

Сите видови ризик—концентрации на ризик

- 127 Субјектот треба да обелодени информации во врска со концентрации на ризик кои произлегуваат од договорите кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17, вклучувајќи и опис како ги определува субјектот концентрациите и описот на заедничката карактеристика со која се идентификува секоја концентрација (на пример, видот на осигуран настан, дејност, географско подрачје или валута). Концентрации на финансиски ризик би можеле да произлезат, на пример, од гаранции за ограничување на каматна стапка кои влегуваат во сила на исто ниво за голем број договори. Концентрации на финансиски ризик би можеле, исто така, да произлезат и од концентрации на нефинансиски ризик; на пример, доколку субјектот им овозможува услуги за осигурување од одговорност за производ на фармацевтски друштва и, исто така, има инвестирања во тие друштва.

Ризици од осигурување и пазарни ризици—анализа на сензитивност

- 128 Субјектот треба да обелодени информации во врска со сензитивноста на промени кај варијабли на ризици кои произлегуваат од договори кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17. За да се усогласи со ова барање, субјектот треба да обелодени:
- (а) Анализа на сензитивност која покажува на кој начин би биле засегнати добивката или загубата и главнината од промените на променливите величини на ризикот кои би биле разумно можни на крајот на периодот на известување:
 - (i) за ризик од осигурување—да ги покаже ефектите врз договорите за осигурување кои се издадени, пред и по намалувањето на ризикот од договори за реосигурување кои се чуваат; и
 - (ii) за секој вид пазарен ризик—на начин кој го објаснува односот помеѓу сензитивноста на промени на променливите величини на ризикот кои произлегуваат од договори за осигурување и оние кои произлегуваат од финансиски средства што ги чува субјектот.
 - (б) методите и претпоставките што биле користени во подготовката на анализата на сензитивност; и

МСФИ 17

- (в) промените, во однос на претходниот период, на методите и претпоставките што биле користени во подготовката на анализата на сензитивност, како и причините за тие промени.
- 129 Доколку субјектот изготвува анализа на сензитивност која покажува како износите кои се разликуваат од оние што се специфицирани во точка 128(а) се засегнати од промените на променливите величини на ризикот и ја придобивки таа анализа на сензитивност за да управува со ризиците што произлегуваат од договорите кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17, субјектот може да ја придобивки таа анализа на сензитивност наместо анализата која е специфицирана во точка 128(а). Субјектот треба, исто така, да обелодени:
- (а) објаснување на методот што го користел субјектот во изготвувањето на таа анализа на сензитивност, како и главните параметри и претпоставки на кои се засноваат дадените информации; и
- (б) објаснување на целта на методот што го користел субјектот и сите ограничувања кои би можеле да бидат содржани во дадените информации.

Ризик од осигурување—развој на барања за штети

- 130 Субјектот треба да ги обелодени реалните барања за штети, споредено со претходните проценки на недисконтираните износи на барањата за штети (т.е. развој на барања за штети). Обелоденувањето на развојот на барања за штети треба да започне со периодот кога се случило најраното материјално барање (барања) за штети и за кои сè уште постои неизвесност во врска со износот и периодот на плаќање за барањата за штети на крајот на периодот на известување; но обелоденувањето не бара да се објавуваат податоци за период подолг од 10 години пред крајот на периодот на известување. Од субјектот не се бара да обелодени информации во врска со развој на барање за штета за кое неизвесноста во врска со износот и периодот на плаќање на барањата за штета обично се решава во рок од една година. Субјектот треба да ги усогласи обелоденувањата за развој на барањата за штети со збирниот сметководствен износ на групите на договори за осигурување, кое субјектот го обелоденува со примена на точка 100(в).

Кредитен ризик—други информации

- 131 За кредитен ризик кој произлегува од договори кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17, субјектот треба да ги обелодени:
- (а) износот кој најдобро ја прикажува неговата најголема кредитна изложеност на крајот на периодот на известување, одделно за договори за осигурување кои се издадени и за договори за реосигурување кои се чуваат; и
- (б) информациите во врска со кредитниот квалитет на договорите за реосигурување кои се чуваат и кои се средства.

Ликвидносен ризик—други информации

- 132 За ликвидносен ризик кој произлегува од договори кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17, субјектот треба да обелодени:
- (а) Опис на тоа како управува субјектот со ризикот на ликвидност.
- (б) Одделни анализи на доспевање за портфолија на договори за осигурување кои се издадени а кои се обврски, и портфолија на договори за реосигурување кои се чуваат а кои се обврски и кои ги прикажуваат, најмалку, нето-готовинските текови на портфолијата за секоја од првите пет години по датумот на известување и групно по првите пет години. Субјектот нема обврска да ги вклучи во тие анализи обврските за преостанато покритие, кои се мерат со примена на точките 55–59 и точките 69–70А. Анализите може да бидат во форма на:
- (i) анализа на преостанатите договорни недисконтирани готовински текови, според проценет период, или
- (ii) анализа на проценките на нето- сегашната вредност на идните готовински текови, според проценет период.
- (в) Износите кои се плаќаат по видување, со објаснување на односот што постои помеѓу тие износи и сметководствената вредност на поврзаните портфолија на договори, доколку не се објавени со примена на потточката (б) од оваа точка.

МСФИ 17

Додаток А
Дефинирани поими

Овој додаток претставува интегриран дел на МСФИ 17 Договори за осигурување.

маржа за договорни услуги	Компонента на сметководствената вредност на средството или обврската за група на договори за осигурување која ја прикажува нереализираната добивка која субјектот ќе ја признае при давањето услуги од договор за осигурување врз основа на договорите за осигурување во групата.
период на покриеност	Период во кој субјектот ги дава услугите од договор за осигурување . Овој период ги вклучува услугите од договор за осигурување кои се однесуваат на сите премии во рамките на границата на договорот за осигурување .
искуствена корекција	Разликата помеѓу: (а) кога станува збор за примања од премии (и сите поврзани готовински текови како што се готовински текови од стекнување на осигурување и даноци за премии за осигурување)—проценката на почетокот на периодот на износите кои се очекуваат во периодот во периодот и стварните готовински текови во периодот; или (б) кога станува збор за расходи за осигурителни услуги (исклучувајќи расходи за стекнување на осигурување)—проценката на почетокот на периодот на износите кои се очекува да настанат во периодот и стварните износи кои настанале во периодот.
финансиски ризик	Ризикот од можна идна примена на една или повеќе специфицирани каматни стапки, цена на финансиски инструмент, цена на трговска стока, девизен курс, индекс на цени или стапки, кредитен рејтинг или кредитен индекс и други променливи, под услов, во случај на нефинансиска променлива, таа променлива да не е специфична за определена страна во договорот.
готовински текови од исполнување на договор	Јасна, непристрасна проценка која е пондерирана за веројатност (т.е. очекуваната вредност) на сегашната вредност на идните готовински одливи, намалена за сегашната вредност на идните готовински приливи што ќе настануваат како што субјектот ги исполнува договорите за осигурување , вклучувајќи и исправка на вредност за нефинансиски ризик .
група на договори за осигурување	Збир на договори за осигурување кој резултира од поделбата на портфолиото на договори за осигурување во, најмалку, договори кои се издадени во период не подолг од една година и договори кои, при почетно признавање: (а) се неповолни, доколку ги има; (б) нема значајна веројатност дека последователно ќе станат неповолни, доколку има такви договори; или (в) не спаѓаат ниту во (а) или (б), доколку има такви договори.
готовински текови од стекнување на осигурување	Готовински текови кои произлегуваат од трошоци на продажба, преземање на ризик и формирање на група на договори за осигурување (кои се издадени или кои се очекува да бидат издадени) кои можат директно му се припишат на портфолиото на договори за осигурување на кое му припаѓа таа група. Ваквите готовински текови вклучуваат готовински текови кои не можат директно да им се припишат на поединечни договори или на групи на договори за осигурување во рамките на тоа портфолио.
договор за осигурување	Договор според кој една страна (издавачот) прифаќа значителен ризик од осигурување од друга страна (имателот на полиса) и се согласува да му надомести на имателот на полисата доколку специфициран иден неизвесен настан (осигураниот настан) има неповолно влијание врз имателот на полиса .
услуги од договор за осигурување	Следниве услуги кои субјектот му ги овозможува на имателот на полисата во рамки на договор за осигурување :

МСФИ 17

	(а) покривање на осигуран настан (покриеност со осигурување);
	(б) за договори за осигурување без карактеристики на директно учество , создавање на принос од инвестирање за имателот на полисата, доколку е применливо (услуга за поврат на инвестирање); и
	(в) за договори за осигурување со карактеристики на директно учество , управувањето со основните ставки во име на имателот на полисата (услуга поврзана со инвестирање).
договор за осигурување со карактеристики на директно учество	Договор за осигурување кај кој, при неговото склучување: <ul style="list-style-type: none"> (а) Условите од договорот специфицираат дека имателот на полисата учествува до дел од јасно дефинирана група од основни ставки; (б) Субјектот очекува да му плати на имателот на полисата износ кој е еднаков на значаен дел од приносите на објективната вредност од основните ставки; и (в) Субјектот очекува дека значителен дел од секоја промена на износите кои треба да му бидат платени на имателот на полисата ќе варираат зависно од промената на објективната вредност на основните ставки.
договор за осигурување без карактеристики на директно учество	Договор за осигурување кој не е договор за осигурување со карактеристики на директно учество .
ризик од осигурување	Ризик, освен финансиски ризик , кој се пренесува од носителот на издавачот на договорот.
осигуран настан	Неизвесен иден настан кој е покриен со договор за осигурување и кој создава ризик од осигурување .
компонента на инвестирање	Износите кои договорот за осигурување бара од субјектот да му ги плати на имателот на полисата во сите околности, без разлика на тоа дали се случил осигуран настан .
договор за инвестирање со својство на дискреционо учество	Финансиски инструмент кој му овозможува на определен инвеститор договорно право да добива, како дополнување на износот кој не е предмет на дискреционата одлука на издавачот, дополнителни износи: <ul style="list-style-type: none"> (а) Кои се очекува дека ќе бидат значителен дел од вкупните договорни надоместоци; (б) Чиј период или износ, според договорот, се определуваат од издавачот; и (в) Кои договорно се засноваат на: <ul style="list-style-type: none"> (i) Приносите од определена група на договори или специфичен вид на договори; (ii) Остварени и/или неостварени приноси од инвестирања во определена класа на средства која се чува од издавачот; или (iii) Добивката или загубата на субјектот или на фондот кој го издава договорот.
обврска за настанати барања за штети	Облигацијата на субјектот да: <ul style="list-style-type: none"> (а) Ги истражи и плати валидните барања за штети за осигурени настани кои веќе се случиле, вклучувајќи и настани кои се случиле но за кои не се пријавени барања за штети, и други расходи настанати од осигурување; и (б) Ги плати износите кои не се вклучени во под-точка (а) и кои се однесуваат на: <ul style="list-style-type: none"> (i) Услуги од договор за осигурување кои се веќе дадени; или (ii) Сите компоненти на инвестирања или други износи кои не се поврзани со давањето услуги од договор за осигурување и кои не се во обврска за преостанато покритие.

МСФИ 17

обврска за преостанато покритие	Облигацијата на субјектот да: <ul style="list-style-type: none">(а) Ги истражи и плати валидните барања за штети според постоечки договори за осигурување за осигурени настани кои сè уште не се случиле (т.е. облигацијата која се однесува на делот од покриеноста со осигурување кој не е истечен); и(б) Ги плати износите според постоечки договори за осигурување кои не се вклучени во под-точка (а) и кои се однесуваат на:<ul style="list-style-type: none">(i) Услуги од договор за осигурување кои сè уште не се дадени (т.е. обврските кои се однесуваат на идното давање услуги од договор за осигурување); или(ii) Сите компоненти на инвестирања или други износи кои не се поврзани со давањето услуги од договор за осигурување и кои не биле пренесени во облигацијата за настанати барања за штети.
имател на полиса	Страната која има право на надоместок според договор за осигурување доколку се случи осигуран настан .
портфолио на договори за осигурување	Договори за осигурување кои се изложени на слични ризици и со кои се управува заедно.
договор за реосигурување	Договор за осигурување издаден од еден субјектот (реосигурувачот) со цел да му исплати за барања за штети на друг субјект кои произлегуваат од еден или од повеќе договори за осигурување издадени од тој друг субјект (основни договори).
исправка на вредност за нефинансиски ризик	Надоместокот што го бара субјектот за тоа што ја сноси неизвесноста во врска со износот и периодот на готовинските текови кој произлегува од нефинансиски ризик, како што субјектот ги исполнува договорите за осигурување .
основни ставки	Ставки врз основа на кои се определува дел од износите што треба да му бидат платени на имателот на полиса . Основни ставки можат да се состојат од кои било ставки; на пример, референтно портфолио на средства, нето- средства на субјектот или специфициран подзбир на нето средства на субјектот.

МСФИ 17

Додаток Б
Упатство за примена

Овој додаток претставува интегрален дел на МСФИ 17 Договори за осигурување.

- Б1 Овој додаток дава насоки во врска со следново:
- (а) дефиниција за договор за осигурување (види точки Б2–Б30);
 - (б) одвојување на компоненти од договор за осигурување (види точки Б31–Б35);
 - (ба) средства за готовински текови од стекнување на осигурување (види точки Б35А–Б35Г);
 - (в) мерење (види точки Б36–Б119Г);
 - (г) приходи од осигурување (види точки Б120–Б127);
 - (д) финансиски приходи или расходи од осигурување (види точки Б128–Б136); и
 - (ф) меѓупериодични финансиски извештаи (види точка В137).

Дефиниција за договор за осигурување (Додаток А)

- Б2 Овој дел содржи насоки за дефиницијата на договор за осигурување како што е специфицирано во Додаток А. Дава објаснување на следниве нешта:
- (а) неизвесен иден настан (види точки Б3–Б5);
 - (б) плаќања во натура (види точка Б6);
 - (в) разликување помеѓу ризик од осигурување и други ризици (види точки Б7–Б16);
 - (г) значаен ризик од осигурување (види точки Б17–Б23);
 - (д) промени во нивото на ризик од осигурување (види точки Б24–Б25); и
 - (ф) примери за договори за осигурување (види точки Б26–Б30).

Неизвесен иден настан

- Б3 Неизвесноста (или ризикот) е суштината на еден договор за осигурување. Според тоа, при склучување на договор за осигурување, неизвесен е најмалку еден од следниве елементи:
- (а) веројатноста од тоа да се случи осигуран настан;
 - (б) кога ќе се случи осигураниот настан; или
 - (в) колку ќе треба да плати субјектот доколку се случи осигураниот настан.
- Б4 Кај договори за осигурување, осигураниот настан е откривање на загуба за времетраењето на договорот, дури и ако таа загуба произлегува од настан кој се случил пред склучувањето на договорот. Кај други договори за осигурување, осигураниот настан е настан што се случува за времетраењето на договорот, дури и ако резултирчката загуба биде откриена по истекот на договорот.
- Б5 Некои договори за осигурување покриваат настани кои веќе се случиле, но за кои финансискиот ефект е сè уште неизвесен. Пример за ова е договор за осигурување кој овозможува покриеност со осигурување во однос на неповолен развој на настанот кој веќе се случил. Кај такви договори, осигураниот настан е утврдување на крајниот трошок за тие барања за настаната штета.

Плаќања во натура

- Б6 Некои договори за осигурување бараат или дозволуваат плаќањата да се вршат во натура. Во такви случаи, субјектот му овозможува добра или услуги на имателот на полисата со цел намирување на облигацијата на субјектот да му надомести на имателот на полисата за осигурани настани. Пример за ова е кога субјектот го заменува украдениот предмет наместо да му надомести на имателот на полисата за износот на неговата загуба. Пример е, кога субјектот придобивки свои болници и медицински кадар за давање медицински услуги кои се покрени со договорот за осигурување. Ваквите договори се договори за осигурување, иако барањата за штета се намируваат во натура. Договорите за услуги со фиксен надомест кои ги исполнуваат условите специфицирани во точка 8,

МСФИ 17

исто така, претставуваат договори за осигурување, но со примена на точка 8, субјектот може да избере да ги евидентира нив со примена на МСФИ 17 или МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*.

Разликување помеѓу ризик од осигурување и други ризици

- Б7 Дефиницијата за договор за осигурување бара едната страна да прифати значаен ризик од осигурување од другата страна. МСФИ 17 го дефинира ризикот од осигурување како „ризик, освен финансиски ризик, кој се пренесува од носителот на договорот на издавачот“. Договор, кој го изложува издавачот на финансиски ризик без значаен ризик од осигурување, не е договор за осигурување.
- Б8 Дефиницијата за финансиски ризик од Додаток А се однесува на финансиски и нефинансиски променливи. Примери за нефинансиски променливи кои не се специфични за страна во договорот вклучуваат индекс на загуби поради земјотрес што се случил во определен регион или од температури во определен град. Финансискиот ризик го исклучува ризикот од нефинансиски променливи кои се специфични за страна во договорот, како што е случувањето или неслучувањето на пожар кој оштетува или уништува средство на таа страна. Понатаму, ризикот од промени на објективната вредност на нефинансиското средство не е финансиски ризик доколку објективната вредност ги одразува промените на пазарните цени на тие средства (т.е. финансиска променлива) и состојбата на специфичното нефинансиско средство кое е чувано од страна во договорот (т.е. нефинансиска променлива). На пример, доколку гаранција за остаточна вредност на определен автомобил во кој имателот на полисата има осигурителен интерес го изложува гарантот на ризикот од промена на физичката состојба на автомобилот, таквиот ризик е ризик од осигурување а не финансиски ризик.
- Б9 Некои договори го изложуваат издавачот и на финансиски ризик, освен на значаен ризик од осигурување. На пример, голем број договори за животно осигурување му гарантираат минимална стапка на поврат на имателот на полисата, создавајќи финансиски ризик и во исто време ветуваат придобивки во случај на смрт кои можат значително да го надминат салдото на сметката на имателот на полисата, создавајќи ризик од осигурување во форма на ризик од смрт. Таквите договори се договори за осигурување.
- Б10 Според некои договори, осигуран настан активира плаќање на износ кој е поврзан со ценовен индекс. Таквите договори се договори за осигурување, под услов ако плаќањето, кое зависи од осигураниот настан, би било во значителен износ. На пример, живот-условен надомест поврзан со индексот на трошоците за живот го пренесува ризикот од осигурување затоа што плаќањето се активира од неизвесен иден настан—преживувањето на лицето што го добива надоместокот. Поврзаноста со ценовниот индекс е дериватив, но тој, исто така, го пренесува и ризикот од осигурување затоа што бројот на плаќањата на кои се применува индексот зависи од преживувањето на корисникот на надоместокот. Доколку резултирачкиот пренос на ризикот од осигурување е значителен, деривативот ја исполнува дефиницијата за договор за осигурување, и, во тој случај, не треба да се одделува од основниот договор (види точка 11(a)).
- Б11 Ризик од осигурување е ризикот што го прифаќа субјектот од имателот на полисата. Ова значи дека субјектот мора да прифати, од имателот на полисата, ризик на кој веќе бил изложен имателот на полисата. Секој нов ризик кој е создаден со договорот, за субјектот или за имателот на полисата не е ризик од осигурување.
- Б12 Дефиницијата за договор за осигурување се однесува на неповолен ефект врз имателот на полисата. Оваа дефиниција не го ограничува плаќањето, од страна на субјектот, на износ кој е еднаков на финансискиот ефект на неповолниот настан. На пример, дефиницијата вклучува покриеност со осигурување „ново за старо“ со која на имателот на полисата му се исплаќа износ кој дозволува замена на користеното и оштетено средство со ново средство. Слично на тоа, дефиницијата не го ограничува плаќањето во рамките на договорот за животно осигурување за финансиска загуба што ја претрпеле лицата кои биле издржувани од покојното лице, ниту, пак, ги исклучува договорите со кои се специфицира плаќањето на претходно утврдените износи за квантитативно искажување на загубата која е последица на смрт или несреќен случај.
- Б13 Некои договори бараат плаќање ако се случи конкретен неизвесен иден настан, но предуслов за тоа плаќање не е имателот на полисата да претрпел неповолен ефект. Овој вид договор не е договор за осигурување, дури и ако имателот го придобивки за да ја намали изложеноста на основниот ризик. На пример, доколку имателот придобивки дериватив за да ја хешира основната финансиска или нефинансиска променлива која е поврзана со готовинските текови од средството на субјектот, деривативот не претставува договор за осигурување затоа што плаќањето не е условено од тоа дали имателот е засегнат на неповолен начин од намалувањето на готовинските текови од средството.

МСФИ 17

Дефиницијата за договор за осигурување се однесува на неизвесен иден настан чиј неповолен ефект врз имателот на полисата е предуслов, определен со договорот, за да се изврши плаќање. Договорниот предуслов не бара од субјектот да истражува дали настанот навистина предизвикал неповолен ефект, туку му дозволува на субјектот да одбие плаќање доколку не биде уверен дека настанот навистина предизвикал неповолен ефект.

- B14 Ризикот од истекување или ризик од постојаност (ризик дека имателот на полисата ќе го отповика договорот порано или подоцна од она што го очекувал издавачот кога ја формирал цената на договорот) не е ризик од осигурување затоа што резултирчката променливост на плаќањето во полза на имателот на полисата не зависи од неизвесен иден настан кој неповолно влијае на имателот на полисата. Слично на тоа, ризикот од расход (т.е. ризикот од неочекувани зголемувања на административните трошоци кои се однесуваат на сервисирање на договорот, наместо на трошоците кои се поврзани со осигурени настани) не е ризик од осигурување затоа што неочекуваното зголемување на таквите расходи не влијае неповолно на имателот на полисата.
- B15 Како последица на тоа, договор кој го изложува субјектот на ризик од истекување, ризик од постојаност или ризик од трошок не е договор за осигурување, освен ако, исто така, го изложува субјектот и на значаен ризик од осигурување. Меѓутоа, доколку субјектот го намали неговиот ризик со користење на втор договор со кој еден дел од тој ризик, кој не е ризик од осигурување го пренесува на друга страна, вториот договор ја изложува таа друга страна на ризик од осигурување.
- B16 Субјектот може да прифати значаен ризик од осигурување од имателот на полисата само доколку е субјектот одвоен од имателот на полисата. Во случај на заеднички субјектот, тој заеднички субјектот го прифаќа ризикот од секој имател на полиса поединечно и потоа го обединува. Иако имателите на полисата го сносат тој обединет ризик заеднички, затоа што поседуваат остаточно учествоот на субјектот, заедничкиот субјектот е одделен субјектот кој го прифатил ризикот.

Значаен ризик од осигурување

- B17 Договорот е договор за осигурување само доколку со него се пренесува значаен ризик од осигурување. Точките B7–B16 го опишуваат ризикот од осигурување. Точките B18–B23 ја опишуваат проценката на тоа дали ризикот од осигурување е значаен.
- B18 Ризик од осигурување е значаен ако, и само ако, осигуран настан би можел да доведе до тоа издавачот да мора да плати дополнителни износи кои се значајни во секое поединечно сценарио, исклучувајќи ги притоа сценаријата кои немаат комерцијална суштина (т.е. немаат забележлив ефект врз економијата на трансакцијата). Доколку поради осигураниот настан би било потребно да се платат значителни дополнителни износи во сценарија кои имаат комерцијална суштина, условот од претходната реченица може да биде исполнет дури и ако осигураниот настан е исклучително малку веројатно дека би се случил, или дури и ако очекуваната (т.е. пондерирана за веројатност) сегашна вредност на условените готовински текови претставува мал дел од очекуваната сегашна вредност на преостанатите готовински текови од договорот за осигурување.
- B19 Покрај тоа, договорот пренесува значаен ризик од осигурување само доколку има сценарио кое има комерцијална суштина во кое за издавачот постои можност дека ќе има загуба по основ на сегашна вредност. Меѓутоа, дури и ако договор за реосигурување не го изложува издавачот на можноста од значителна загуба, таквиот договор ќе се смета дека пренел значаен ризик од осигурување доколку на реосигурувачот суштински му го пренесе целиот ризик од осигурување кој се однесува на реосигураните делови од основните договори за осигурување.
- B20 Дополнителните износи опишани во точка B18 се утврдуваат врз основа на сегашната вредност. Доколку некој договор за осигурување бара плаќање тогаш кога ќе се случи настан чие време на настанување не е извесно и доколку плаќањето не е коригирано за временската вредност на парите, можно е да постојат сценарија во кои се зголемува сегашната вредност на плаќањето, дури и ако е фиксна неговата номинална вредност. Пример за ова е осигурување кое овозможува фиксен надомест во случај на смрт на имателот на полисата, без притоа да има датум на истекување на покритието (ова најчесто се нарекува доживотно осигурување за фиксен износ). Сигурно е дека имателот на полисата ќе почине, но датумот кога ќе се случи тоа е неизвесен. Плаќањата можат да се реализираат тогаш кога поединечниот имател на полиса ќе почине порано од очекуваното. Поради тоа што таквите плаќања не се коригирани за временската вредност на парите, би можел да постои значаен ризик од осигурување дури и ако нема севкупна загуба од портфолиото на договори. Слично на тоа, договорните услови со кои се одложува навременото надоместување во корист на имателот на полисата можат да елиминираат значаен ризик од осигурување. Субјектот треба да ги придобивки дисконтните стапки кои се бараат во точка 36 за да ја утврди сегашната вредност на дополнителните износи.

МСФИ 17

- Б21 Дополнителните износи кои се опишани во точка Б18 се однесуваат на сегашната вредност на износите кои ги надминуваат оние што би требало да се платат доколку не би се случил осигураниот настан (исклучувајќи сценарија кои немаат комерцијална суштина). Таквите дополнителни износи вклучуваат трошоци за проценување и решавање на барањата за штета, но не вклучуваат:
- (а) Загубата на способноста да се наплати од имателот на полисата за идна услуга. На пример, кај договор за животно осигурување поврзан со учества во инвестирачки фондови, смртта на имателот на полисата значи дека субјектот повеќе не може да ги врши услугите за управување со инвестирањата и да наплаќа надомест за тоа. Меѓутоа, ваквата економска загуба за субјектот не е резултат од ризик од осигурување, исто како што управителот на заеднички фонд не го презема ризикот од осигурување во однос на можна смрт на клиентот. Како последица на тоа, потенцијалната загуба на идни надоместоци за управување со инвестирања не е релевантна во правeњето проценка колку од ризикот од осигурување се пренесува со договорот.
 - (б) Откажување од надоместоци кои, во случај на смрт, би биле платени поради отповикување или откупување. Од причина што овие трошоци настанале по основ на договор, откажувањето од тие трошоци не му надоместува на имателот на полисата за ризик кој постоел претходно. Како последица на тоа, тие не се релевантни во правeњето проценка на тоа колку од ризикот од осигурување се пренесува со договорот.
 - (в) Плаќање кое е условено од настан кој не му предизвикува значителна загуба на носителот на договорот. На пример, да земеме еден договор кој бара од издавачот да плати 1 милион ПЕ¹ доколку средството претрпи физичка штета која му предизвикува незначителна економска загуба на носителот во износ од ПЕ1. Во овој договор, носителот му го пренесува незначителниот ризик од загуба на ПЕ1 на издавачот. Истовремено, договорот создава ризик кој не е ризик од осигурување за кој издавачот ќе треба да плати ПЕ999.999 доколку се случи конкретниот настан. Од причина што не постои сценарио во кое осигураниот настан му предизвикува значителна загуба на носителот на договорот, издавачот не го прифаќа значајниот ризик од осигурување од носителот и овој договор не е договор за осигурување.
 - (г) Можни надоместувања од реосигурување. Субјектот овие ги евидентира одделно.
- Б22 Субјектот треба да ја процени значајноста на ризикот од осигурување за секој договор поединечно. Како последица на тоа, ризикот од осигурување може да биде значаен дури и ако постои минимална веројатност од значителни загуби за портфолио или група на договори.
- Б23 Од точките Б18–Б22 произлегува дека, доколку со договорот е предвидено плаќање на корист во случај на смрт кое е поголемо од износот кој се плаќа во случај на преживување, договорот претставува договор за осигурување, освен ако дополнителната корист во случај на смрт е во износ кој не е значаен (што се проценува врз основа на самиот договор а не врз основа на целото портфолио на договори). Како што е наведено во точка Б21(б), откажувањето од трошоците што би биле платени поради отповикување или откупување не е вклучено во таа проценка доколку откажувањето од тие трошоци не му надоместува на имателот на полисата за ризик кој постоел претходно. Слично на тоа, договор за надоместок со кој се предвидува доживотно редовно плаќање на износи во корист на имателот на полисата претставува договор за осигурување, освен ако збирните плаќања во случај на преживување се незначителни.

Промени на нивото на ризик од осигурување

- Б24 За некои договори, преносот на ризикот од осигурување кон издавачот се случува по определен временски период. На пример, да земеме еден договор кој овозможува специфициран принос од инвестирање и вклучува опција имателот на полисата да може да ги придобивки приливите од инвестирањето, при нивно доспевање, за да купи живот-условен надомест по истите стапки кои субјектот им ги наплаќа на други нови корисници тогаш кога имателот на полисата ја извршува таа опција. Таквиот договор му го пренесува ризикот од осигурување на издавачот само откако ќе биде извршена опцијата, затоа што субјектот има слобода да ја формира цената на надоместокот со користење основа која го одразува ризикот од осигурување кој ќе му биде пренесен на субјектот во тоа време. Како последица на тоа, готовинските текови кои би настанале при извршувањето на опцијата спаѓаат надвор од границите на договорот, и пред извршувањето не постојат готовински текови од осигурување во рамките на границата на договорот. Меѓутоа, доколку договорот ги специфицира стапките на надоместоците (или некоја друга основа која не се заснова на пазарните стапки за формирање на стапките на надоместоците), договорот му го пренесува ризикот од

¹ ПЕ значи парична единица.

МСФИ 17

осигурување на издавачот затоа што издавачот е изложен на ризикот од тоа дека стапките на надоместоците би можеле да бидат неповолни за издавачот тогаш кога имателот на полисата ќе ја изврши опцијата. Во тој случај, готовинските текови кои би настанале тогаш кога ќе биде извршена опцијата се опфатени со границите на договорот.

- B25 Договор кој ја исполнува дефиницијата за договор за осигурување останува договор за осигурување сè додека не бидат гласнати сите права и облигации (т.е. додека не се исполнат, отповикаат или не истечат), освен ако договорот не биде отпишан со примена на точките 74–77 поради измени во договорот.

Примери за договори за осигурување

- B26 Следниве се примери за договори кои се договори за осигурување доколку преносот на ризикот од осигурување е значаен:

- (а) Осигурување од крајби или штети.
- (б) Осигурување од одговорност за производи, професионална одговорност, граѓанска одговорност или правни трошоци.
- (в) Животно осигурување и претходно платени планови за погреб (иако смртта е сигурна, не е сигурно кога ќе се случи или, кај некои видови животно осигурување, дали смртта ќе се случи во рамките на периодот кој е покриен со осигурувањето).
- (г) Надоместоци и пензии кои зависат од преживување, на пример, договори кои предвидуваат надомест за неизвесен иден настан—преживување на корисникот или на пензионерот—за да му се овозможи на корисникот или на пензионерот ниво на приходи кои, инаку би биле неповолно засегнати со неговото, т.е. нејзиното преживување. (Обврските на работодавачот кои произлегуваат од плановите за придобивки на вработените и обврските за придобивки при пензионирање прикажани во плановите за дефинирани придобивки при пензионирање не се опфатени во опфатот на МСФИ 17, со примена на точка 7(б)).
- (д) Осигурување од инвалидитет и медицински трошоци.
- (е) Гарантни обврзници, осигурување од нечесност на вработените, гаранции за добро завршена работа и тендерски гаранции, на пример, договори кои му обезбедуваат надомест на носителот доколку другата страна не си ја исполни договорната облигација; на пример, облигација за изградба на зграда.
- (е) Гаранции за производи. Гаранциите за производи што ги издала друга страна за добра кои ги продава производител, дилер или продавач на мало се во рамките на опфатот на МСФИ 17. Меѓутоа, гаранциите за производи што се издадени директно од производител, дилер или продавач на мало не спаѓаат во опфатот на МСФИ 17, со примена на точка 7(а), и наместо тоа, спаѓаат во рамките на опфатот на МСФИ 15 или МСС 37 *Резервирање, условени обврски и условени средства*.
- (ж) Осигурување на сопственоста (осигурување од откривање грешки во врска со правото на сопственост врз земјиште или објекти кои не биле очигледни кога бил издаден договорот за осигурување). Во таков случај, осигуран настан е откривањето на грешката во врска со правото на сопственост, а не самата грешка.
- (з) Патничко осигурување (надомест во пари или во натура на имателите на полисите за загуби што биле претрпени пред или за време на патувањето).
- (с) Обврзници во случај на елементарни непогоди кои предвидуваат намалени плаќања за главнина, камата, или двете, доколку специфициран настан неповолно влијае на издавачот на обврзницата (освен ако специфицираниот настан не создава значаен ризик од осигурување; на пример, доколку настанот е промена на каматната стапка или на девизиот курс).
- (и) Осигурителни својови и други договори кои бараат плаќање во зависност од промените на климатските, геолошките или други физички променливи кои се специфични за една страна во договорот.

- B27 Следниве се примери за договори кои не се договори за осигурување:

- (а) Договори за инвестирање кои имаат правна форма на договор за осигурување, но кои не му пренесуваат значаен ризик од осигурување на издавачот. На пример, договори за животно осигурување во кои субјектот не сноси значаен ризик од смртност или болест не се договори за осигурување; таквите договори се финансиски инструменти или договори

МСФИ 17

- за услуги—види точка Б28. Договорите за инвестирање со својства на дискреционо учество не ја исполнуваат дефиницијата за договор за осигурување; меѓутоа, тие се во рамките на опфатот на МСФИ 17 доколку се издадени од субјектот кој, исто така, ги издава и договорите за осигурување, со примена на точка 3(в).
- (б) Договори кои имаат правна форма на договори за осигурување, но кои му го враќаат целиот значаен ризик од осигурување назад на имателот на полисата преку неотповикливи и спроведливи механизми со кои се коригираат идните плаќања од страна на имателот на полисата кон издавачот како директен резултат на настанатите загуби. На пример, некои финансиски договори за реосигурување или некои други договори му го враќаат назад целиот значаен ризик од осигурување на имателот на полисата; таквите договори обично се финансиски инструменти или договори за услуги (види точка Б28).
- (в) Самоосигурување (т.е. задржување на ризикот кој инаку би бил покриен со осигурување). Во такви ситуации, не постои договор за осигурување затоа што нема договор со другата страна. Затоа, доколку субјектот им издаде договор за осигурување на своето матично друштво, на подружница или на друга подружница, не постои договор за осигурување во консолидираните финансиски извештаи затоа што нема договор со другата страна. Меѓутоа, во поединечните или во одделните финансиски извештаи на издавачот или на носителот, постои договор за осигурување.
- (г) Договори (како што се договори за коцкање) кои бараат плаќање доколку се случи специфициран неизвесен иден настан, но кои не бараат, како договорен предуслов за плаќање, тој настан да има неповолен ефект врз имателот на полисата. Меѓутоа, со ова не се исклучуваат од дефиницијата за договор за осигурување оние договори кои однапред го утврдуваат плаќањето со цел квантитативно изразување на загубата која е предизвикана од специфициран настан, како што е смрт или несреќен случај (види точка Б12).
- (д) Деривативи кои ја изложуваат страната на финансиски ризик, но не и на ризик од осигурување, затоа што со нив се бара страната да направи (или да им даде право да добијат) плаќање само врз основа на промените на една или повеќе од специфицираните каматни стапки, цена на финансиски инструмент, цена на трговска стока, девизен курс, индекс на цени или стапки, кредитен рејтинг или кредитен индекс или кои било други променливи, под услов, во случај на нефинансиска променлива, променливата да не е специфична за определена страна во договорот.
- (ѓ) Кредитни гаранции кои бараат плаќања дури и ако носителот не претрпел загуба поради тоа што должникот не платил по доспевање; тие договори се евидентираат со примена на МСФИ 9 *Финансиски инструменти* (види точка Б29).
- (е) Договори кои бараат плаќање кое зависи од климатска, геолошка или друга физичка променлива која не е специфична за определена страна во договорот (најчесто се нарекуваат деривативи на временски услови).
- (ж) Договори кои предвидуваат намалени плаќања за главнина, камата, или двете, што зависи од климатска, геолошка или друга физичка променлива, чии ефекти не се специфични за страна во договорот (најчесто се нарекуваат обврзници во случај на елементарни непогоди).
- Б28 Субјектот треба да примени други применливи стандарди, како што се МСФИ 9 и МСФИ 15, на договорите кои се опишани во точка Б27.
- Б29 Кредитните гаранции и договорите за кредитно осигурување од точка Б27(ѓ) можат да имаат различни правни форми, како што се гаранција, некои видови акредитиви, договор во случај на неисполнување на кредитните обврски или договор за осигурување. Тие договори се договори за осигурување доколку бараат од издавачот да изврши определени исплати за да му ја надомести на носителот загубата која ја имал носителот затоа што конкретниот должник не го извршил плаќањето кога доспеало во корист на имателот на полисата, во согласност со првичните или изменетите услови на должничкиот инструмент. Меѓутоа, таквите договори за осигурување се исклучени од опфатот на МСФИ 17, освен ако издавачот претходно јасно потврдил дека ги смета тие договори како договори за осигурување и дека користел сметководство што е применливо на договорите за осигурување (види точка 7(д)).
- Б30 Кредитни гаранции и договори за кредитно осигурување кои бараат плаќање, дури и ако имателот на полисата не претрпел загуба поради тоа што должникот не го извршил плаќањето кога доспеало, не спаѓаат во опфатот на МСФИ 17 затоа што тие не пренесуваат значаен ризик од осигурување. Таквите договори ги вклучуваат договорите кои бараат плаќање:
- (а) без разлика дали договорната страна го чува основниот должнички инструмент; или

МСФИ 17

- (б) при промена на кредитниот рејтинг или на кредитниот индекс, наместо, поради неуспех на конкретниот должник, да ги изврши плаќањата кога доспеале.

**Одвојување на компоненти од договор за осигурување
(точки 10–13)****Компоненти на инвестирања (точка 11(б))**

- Б31 Точка 11(б) бара од субјектот да ја оддели различната компонента на инвестирање од основниот договор за осигурување. Компонентата на инвестирање е различна ако, и само ако, се исполнети и двата од следниве услови:
- (а) Компонентата на инвестирање и компонентата за осигурување не се во голема мера меѓусебно поврзани.
 - (б) Договор со исти услуги се продава, или би можел да се продава, одделно на истиот пазар или во истото законодавство, било од субјекти кои издаваат договори за осигурување или од други страни. Субјектот треба да ги земе предвид сите информации кои се разумно достапни за да го направи ова утврдување. Субјектот нема обврска да прави исцрпно истражување за да идентификува дали компонентата на инвестирање се продава одделно.
- Б32 Компонентата на инвестирање и компонентата на осигурување се во голема мера меѓусебно поврзани ако, и само ако:
- (а) субјектот не е во можност да ја измери едната компонента без истовремено да ја земе предвид другата компонента. Затоа, доколку вредноста на една компонента се менува зависно од вредноста на другата, субјектот треба да го примени МСФИ 17 за да ја евидентира комбинираната компонента на инвестирање и осигурување; или
 - (б) имателот на полисата не е во можност да оствари корист од едната компонента доколку не е присутна и другата компонента. Затоа, доколку истекувањето или доспеаноста на една компонента во договорот предизвикува истекување или доспеаност на другата компонента, субјектот треба да го примени МСФИ 17 за да ја евидентира комбинираната компонента на инвестирање и осигурување.

**Ветувања за пренос на различни добра или услуги кои не се
услуги од договор за осигурување (точка 12)**

- Б33 Точка 12 бара субјектот да го оддели од договорот за осигурување ветувањето за пренос на различни добра или услуги кои не се услуги од договор за осигурување на имателот на полисата. За целите на одвојување, субјектот не треба да ги зема предвид активностите што мора да ги преземе субјектот за да го исполни договорот, освен ако субјектот не му пренесува добро или услуга кое не е услуга од договор за осигурување на имателот на полисата како што настануваат тие активности. На пример, субјектот можеби ќе треба да изврши разни административни задачи поврзани со составувањето на договорот. Извршувањето на тие задачи не му ја пренесува услугата на имателот на полисата, како што се извршуваат задачите.
- Б34 Добро или услуга, кое не е услуга од договор за осигурување што му е ветоно на имателот на полисата е различно доколку имателот на полисата може да има корист од доброто или услугата, само по себе, или во комбинација со други ресурси кои му се лесно достапни на имателот на полисата. Лесно достапни ресурси се добра или услуги кои се продаваат одделно (од субјектот или од друг субјектот) или ресурси кои имателот на полисата веќе ги стекнал (од субјектот или од други трансакции или настани).
- Б35 Доброто или услугата кое не е услуга од договор за осигурување која му е ветоно на имателот на полисата не е различна доколку:
- (а) готовинските текови и ризици поврзани со доброто или услугата се во голема мера меѓусебно поврзани со готовинските текови и ризици кои се поврзани со компонентите за осигурување во договорот; и
 - (б) субјектот овозможува значителна услуга при интегрирањето на доброто или услугата со компонентите на осигурување.

МСФИ 17

Готовински текови од стекнување на осигурување (точки 28А–28Г)

- Б35А За да ја примени точка 28А, субјектот треба да придобивки систематски и рационален метод за да ги распредели:
- (а) Готовинските текови од стекнување на осигурување кои можат директно да ѝ се припишат на група на договори за осигурување:
 - (i) на таа група; и
 - (ii) на групи кои ќе вклучат договори за осигурување кои се очекува да произлезат од продолжувањето на договорите за осигурување во таа група.
 - (б) Готовинските текови од стекнување на осигурување кои можат директно да се припишат на портфолио на договори за осигурување, освен оние во (а), на групи на договори во портфолиото.
- Б35Б На крајот на секој известувачки период, субјектот треба да ги ревидира износите што биле распределени како што е специфицирано во точка Б35А за да ги одрази сите промени во претпоставките кои ги утврдуваат инпутите за методот на распределба кој се придобивки. Субјектот не треба да ги менува износите кои се распределени во група на договори за осигурување откако сите договори биле додадени во групата (види точка Б35В).
- Б35В Субјектот може да додаде договори за осигурување во група на договори за осигурување во повеќе од еден известувачки период (види точка 28). Во такви околности, субјектот треба да го отпише делот од средството за готовински текови од стекнување на осигурување кој се однесува на договорите за осигурување кои се додадени во групата во тој период и да продолжи да го признава средството за готовински текови од стекнување на осигурување до степен до кој средството се однесува на договорите за осигурување кои се очекува да бидат додадени во групата во иден известувачки период.
- Б35Г За да ја примени точка 28Д:
- (а) Субјектот треба да признае загуба поради обезвреднување во добивка или загуба и да ја намали сметководствената вредност на средството за готовински текови од стекнување на осигурување така што сметководствената вредност на средството не го надминува очекуваниот нето-прилив на пари за поврзаната група на договори за осигурување, утврден со примена на точка 32(а).
 - (б) Кога субјектот распределува готовински текови од стекнување на осигурување на групи на договори за осигурување со примена на точка Б35А(а)(ii), субјектот треба да признае загуба поради обезвреднување во добивка или загуба и да ја намали сметководствената вредност на поврзаното средство за готовински текови од стекнување на осигурување до степен до кој:
 - (i) субјектот очекува тие готовински текови од стекнување на осигурување да го надминат нето-приливот на пари за очекуваните продолжувања, утврден со примена на точка 32(а); и
 - (ii) вишокот кој е утврден со примена на (б)(i), веќе е признат како загуба поради обезвреднување со примена на (а).

Мерење (точки 29–71)**Проценки на идни готовински текови (точки 33–35)**

- Б36 Овој дел дава објаснување на следново:
- (а) непристрасно користење на сите разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори (види точки Б37–Б41);
 - (б) пазарни променливи и непазарни променливи (види точки Б42–Б53);
 - (в) користење на сегашни проценки (види точки Б54–Б60); и
 - (г) готовинските текови во рамките на границата на договорот (види точки Б61–Б71).

МСФИ 17

Непристрасно користење на сите разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори (точка 33(а))

- Б37 Целта на проценувањето на идните готовински текови е да се утврди очекуваната вредност, или пондерираната средна вредност, на целиот опсег на можни исходи, земајќи ги предвид разумните и поддржани информации кои се достапни на датумот на известување без непотребни трошоци или напори. Разумни и поддржани информации кои се достапни на датумот на известување без непотребни трошоци или напори вклучуваат информации за минати настани и сегашни состојби, како и прогнози на идни состојби (види точка Б41). Информациите кои се достапни од сопствените информациски системи на субјектот се смета дека се достапни без непотребни трошоци или напори.
- Б38 Почетната точка за правењето проценка на готовинските текови е опсегот на сценарија кои го одразуваат целиот опсег на можни исходи. Секое сценарио ги специфицира износот и периодот на готовинските текови за определен резултат, и проценетата веројатност на тој резултат. Готовинските текови од секое сценарио се дисконтираат и пондерираат со проценетата веројатност на тој резултат за да се добие очекувана сегашна вредност. Како последица на тоа, целта не е да се развие најверојатниот резултат, или поверојатниот резултат, за идни готовински текови.
- Б39 Кога се зема предвид целиот опсег на можни исходи, целта е да се вклучат сите разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори на непристрасен начин, наместо да се идентификува секое можно сценарио. Во пракса, не е потребно развивање на јасно наведени сценарија доколку резултиракчката проценка е доследна на целта за мерење, односно со земање предвид на сите разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори кога се определува средната вредност. На пример, доколку субјектот процени дека распределбата на веројатноста на резултатите е во најголема мера доследна со распределба на веројатноста која може во целост да се опише со мал број параметри, ќе биде доволно да се процени тој помал број параметри. Слично на тоа, во некои случаи, релативно едноставно моделирање може да даде одговор во рамките на прифатлив опсег на прецизност, без притоа да има потреба од голем број детални симулации. Меѓутоа, во некои случаи, можно е готовинските текови да се засноваат на сложени основни фактори и можно е да реагираат на промените на економските услови на нелинеарен начин. Ова може да се случи доколку, на пример, готовинските текови одразуваат серија на меѓусебно поврзани опции или се експлицитни или имплицитни. Во такви случаи, веројатно е дека ќе биде потребно пософистицирано стохастичко моделирање за да се задоволи целта за мерење.
- Б40 Развиените сценарија треба да вклучуваат непристрасни проценки на веројатноста од катастрофални загуби врз основа на постоечки договори. Тие сценарија ги исклучуваат можните барања за настанати штети според можни идни договори.
- Б41 Субјектот треба да ги процени веројатностите и износите на идните плаќања во согласност со постојните договори врз основа на добиените информации, вклучувајќи и:
- (а) Информации во врска со барањата за настанати штети кои се веќе прикажани од иматели на полиса.
 - (б) Други информации во врска со познатите или проценети карактеристики на договорите за осигурување.
 - (в) Историски податоци во врска со сопственото искуство на субјектот, дополнето, кога е неопходно, со историски податоци од друг извори. Историските податоци се коригираат за да ги одразуваат сегашните услови доколку, на пример:
 - (i) се разликуваат карактеристиките на осигурената популација (или ќе се разликуваат, на пример, поради неповолна селекција) од оние на популацијата која била користена како основа за историските податоци;
 - (ii) има индикации дека историските трендови нема да продолжат, дека ќе се појават нови трендови или дека економски, демографски и други промени би можеле да влијаат на готовинските текови кои произлегуваат од постојните договори за осигурување; или
 - (iii) имало промени во ставките како што се постапки за преземање ризик и постапки за управување со барања за настаната штета кои можат да влијаат на релевантноста на историските податоци за договорите за осигурување.
 - (г) Податоци за актуелните цени, доколку се достапни, за договори за реосигурување и за други финансиски инструменти (доколку ги има) со кои се покриваат слични ризици, како што се обврзници за елементарни непогоди и деривативи на временски услови, и најнови пазарни цени за преноси на договори за осигурување. Овие информации треба да се

МСФИ 17

коригираат за да ги одразуваат разликите помеѓу готовинските текови кои произлегуваат од тие договори за реосигурување или од други финансиски инструменти, и готовинските текови кои би произлегле доколку субјектот ги исполни основните договори со имателот на полисата.

Пазарни променливи и непазарни променливи

- Б42 МСФИ 17 идентификува два вида променливи:
- (а) пазарни променливи—променливи кои се видливи на пазари или кои можат да се изведат директно од пазари (на пример, цени на хартии од вредност со кои јавно се тргува и каматни стапки); и
 - (б) непазарни променливи—сите други променливи (на пример, зачестеноста и сериозноста на барањата за настанати штети и смртност).
- Б43 Пазарните променливи обично ќе доведат до финансиски ризик (на пример, јасни каматни стапки), а непазарните променливи обично ќе доведат до нефинансиски ризик (на пример, стапки на смртност). Меѓутоа, тоа нема секогаш да биде така. На пример, може да постојат претпоставки кои се однесуваат на финансиски ризици за кои променливите не можат јасно да се забележат на пазарите, или не можат да бидат директно изведени од пазарите (на пример, каматни стапки кои не можат јасно да се забележат на пазарите, или не можат да бидат директно изведени од пазарите).

Пазарни променливи (точка 33(б))

- Б44 Проценките на пазарните променливи треба да бидат доследни на јасни пазарни цени на датумот на мерење. Субјектот треба во најголема можна мера да ги придобивки јасните инпути и не треба да ги заменува јасните пазарни податоци со свои сопствени проценки, освен како што е опишано во точка 79 од МСФИ 13 *Мерење на објективната вредност*. Доследно на МСФИ 13, доколку променливите треба да се изведат (на пример, затоа што не постојат јасни пазарни променливи), тие треба да бидат што е можно подоследни на јасните пазарни променливи.
- Б45 Пазарните цени обединуваат во себе опсег на различни гледишта во врска со можните идни резултати и, исто така, ги одразуваат претпочитањата за ризик на учесниците на пазарот. Како последица на тоа, тие не се единствената прогноза на идниот резултат. Доколку реалниот резултат се разликува од претходната пазарна цена, ова не значи дека пазарната цена била „погрешна“.
- Б46 Важна примена на пазарните променливи е концептот на реплицирачко средство или реплицирачко портфолио на средства. Реплицирачко средство е она средство чии готовински текови *точно* одговараат, во сите сценарија, на договорните готовински текови од група на договори за осигурување во износ, период и неизвесност. Во некои случаи, реплицирачко средство може да постои за некои од готовинските текови кои произлегуваат од група на договори за осигурување. Објективната вредност на тоа средство ја одразува очекуваната сегашна вредност на готовинските текови од средството, како и ризиците поврзани со тие готовински текови. Доколку реплицирачко портфолио на средства постои за некои од готовинските текови кои произлегуваат од група на договори за осигурување, субјектот може да ја придобивки објективната вредност на тие средства за да ги мери релевантните готовински текови од исполнување на договорот, наместо експлицитно да ги процени готовинските текови и дисконтната стапка.
- Б47 МСФИ 17 не бара од субјектот да придобивки техника на реплицирачко портфолио. Меѓутоа, доколку реплицирачко средство или портфолио не постои за некои од готовинските текови кои произлегуваат од договорите за осигурување и субјектот избере да придобивки друга техника, субјектот треба да се увери самиот себе дека техниката на реплицирачко портфолио веројатно не би довела до материјално различно мерење на тие готовински текови.
- Б48 Техники кои не се техники на реплицирачко портфолио, како што се техники на стохастичко моделирање, може да бидат пообемни или поедноставни за спроведување доколку постојат значителни меѓусебни зависности помеѓу готовинските текови кои варираат врз основа на повратот на средства и од други готовински текови. Потребно е расудување за да се утврди техниката која најдобро ќе ја исполнува целта за доследност со јасните пазарни променливи во определени околности. Поконкретно, техниката која се придобивки мора да резултира со тоа мерењето на сите опции и гаранции кои се вклучени во договорите за осигурување да биде доследно на јасните пазарни цени (доколку ги има) за тие опции и гаранции.

МСФИ 17

Непазарни променливи

- Б49 Проценките на непазарните променливи треба да ги одразуваат сите разумни и поддржани докази кои се достапни без непотребни трошоци или напори, како надворешни така и внатрешни.
- Б50 Непазарните надворешни податоци (на пример, национални статистички податоци за стапката на национални статистички податоци за стапката на морталитет, туку треба да ги земе предвид сите внатрешно развиени статистички податоци за стапката на смртност), зависно од околностите. На пример, субјектот кој издава договори за животно осигурување не треба да се потпира само на национални статистички податоци за стапката на морталитет, туку треба да ги земе предвид сите други разумни и поддржани внатрешни и надворешни извори на информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори кога развива непристрасни проценки на веројатностите од сценарија за смртност за потребите на своите договори за осигурување. Во развивањето на тие веројатности, субјектот треба да им даде поголема тежина на информациите кои се поубедливи. На пример:
- (а) Внатрешните статистички податоци во врска со стапката на смртност може да бидат поубедливи отколку националните податоци во врска со стапката на смртност доколку националните податоци се изведени од голема популација која не е репрезентативна за осигурената популација. Ова би можеле да бидат, на пример, демографските карактеристики на осигуреното население кои би можеле значително да се разликуваат од оние на националната популација, што значи дека субјектот ќе треба да им даде поголема тежина на внатрешните податоци а помала тежина на националните статистички податоци.
- (б) Спротивно на тоа, доколку внатрешните статистички податоци се изведени од мала популација која има карактеристики за кои се верува дека се блиски со карактеристиките на националната популација, и ако националните статистички податоци се актуелни, тогаш субјектот треба да им даде поголема тежина на националните статистички податоци.
- Б51 Проценетите веројатности за непазарните променливи не треба да бидат во спротивност со јасните пазарни променливи. На пример, проценетите веројатности за идни сценарија на стапки на инфлација треба да бидат колку што е можно подоследни со веројатностите кои произлегуваат од пазарните каматни стапки.
- Б52 Во некои случаи, субјектот може да заклучи дека пазарните променливи се менуваат независно од непазарните променливи. Доколку е така, субјектот треба да земе предвид сценарија кои го одразуваат опсегот на резултати за непазарните променливи, при што во секое сценарио се придобивки истата јасна вредност на пазарната променлива.
- Б53 Во други случаи, пазарните променливи и непазарните променливи може да бидат во меѓусебна поврзаност. На пример, може да има докази дека стапките на истекување (непазарна променлива) се меѓусебно поврзани со каматните стапки (пазарна променлива). Слично на тоа, може да има докази дека нивоата на барања за осигурување на дом или автомобил се меѓусебно поврзани со економските циклуси и, поради тоа, и со каматните стапки и со износите на трошоци. Субјектот треба да обезбеди дека веројатностите за сценаријата и корекциите за нефинансиски ризик, кој се однесува на пазарните променливи се доследни на јасните пазарни цени кои зависат од тие пазарни променливи.

Употреба на тековни проценки (точка 33(в))

- Б54 Кога прави проценка на секое сценарио за готовински текови и за неговата веројатност, субјектот треба да ги придобивки сите разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори. Субјектот треба да направи преглед на оценките што ги направил на крајот од претходниот известувачки период и да ги ажурира. Притоа, субјектот треба да ги земе предвид следниве нешта:
- (а) Дали ажурираните проценки веродостојно ги прикажуваат условите на крајот на периодот на известување.
- (б) Дали промените во оценките веродостојно ги прикажуваат промените на условите за време на тој период. На пример, да претпоставиме дека оценките биле на едниот крај од разумниот опсег на крајот на периодот. Доколку условите не се промениле, префрлувањето на оценките кон другиот крај на тој опсег на крајот од периодот нема веродостојно да прикаже што се случило за време на периодот. Доколку најновите проценки на субјектот се разликуваат од неговите претходни проценки, но условите не се

МСФИ 17

- промениле, субјектот треба да процени дали се оправдани новите веројатности кои му се припишани на секое сценарио. При ажурирањето на своите проценки на тие веројатности, субјектот треба да ги земе предвид и доказите кои ги поддржале тие претходни проценки и сите нови достапни докази, давајќи притоа поголема тежина на поубедливите докази.
- Б55 Веројатноста која му е доделена на секое сценарио треба да ги одрази условите на крајот на периодот на известување. Како последица на тоа, со примена на МСС 10 *Настани по периодот на известување*, настан што се случил по крајот на периодот на известување, кој разрешил неизвесност која постоела на крајот на периодот на известување, не е доказ за условите што постоеле на тој датум. На пример, можно е да има 20 проценти веројатност на крајот на периодот на известување дека ќе се случи голема бура во преостанатите шест месеци од договорот за осигурување. По крајот на периодот на известување пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, се случува голема бура. Готовинските текови од исполнување на договорот според тој договор не треба да ја одразуваат бурата (за која, врз основа на ретроспектива, се знае дека се случила. Наместо тоа, готовинските текови вклучени во мерењето ја вклучуваат 20 процентната веројатност која е видлива на крајот на периодот на известување (со обелоденување кое е во согласност со МСС 10 дека се случил настан по крајот на периодот на известување за кој не се врши корекција).
- Б56 Тековните проценки на очекуваните готовински текови не мора да значи дека се идентични на најновото реално искуство. На пример, да претпоставиме дека искуството со смртност во периодот на известување било за 20 проценти полошо отколку претходното искуство со смртноста и претходните очекувања за искуство со смртноста. Неколку фактори би можеле да ја предизвикаат наглата промена на искуството, вклучувајќи ги:
- (а) трајни промени кај смртноста;
 - (б) промени во карактеристиките на осигурената популација (на пример, промени во преземањето на ризикот или дистрибуцијата, или селективно раскинување на договори од иматели на полиса кои се во невообичаено добра здравствена состојба);
 - (в) случајни флукуации; или
 - (г) еднократни причини кои можат да се идентификуваат.
- Б57 Субјектот треба да ги истражи причините за промена на искуството и да изготви нови проценки на готовинските текови и на веројатностите земајќи ги предвид најновото искуство, претходното искуство и други информации. Резултатот, доколку, на пример, се применува точка Б56, обично би бил промена на очекуваната сегашна вредност или на придобивките во случај на смрт, но не повеќе од 20 проценти. Во примерот од точка Б56, доколку стапките на смртност продолжуваат да бидат поголеми отколку претходните проценки од причини кои се очекува дека ќе продолжат, проценетата веројатност која им се припишува на сценаријата кои вклучуваат висок степен на смртност ќе се зголеми.
- Б58 Проценките на непазарните променливи треба да вклучуваат информации во врска со сегашното ниво на осигурани настани и информации во врска со трендовите. На пример, стапките на смртност постојано се намалувале во повеќе земји во текот на долги временски периоди. Утврдувањето на готовинските текови од исполнување на договорот ги одразува веројатностите што би му биле припишани на секое можно сценарио за трендови, земајќи ги предвид сите разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори.
- Б59 Слично на тоа, доколку готовинските текови кои се распределени на група на договори за осигурување се чувствителни на инфлација, утврдувањето на готовинските текови од исполнување на договорот треба да ги одрази тековните проценки на можните идни стапки на инфлација. Од причина што стапките на инфлација е веројатно дека ќе бидат меѓусебно поврзани со каматните стапки, мерењето на готовинските текови од исполнување на договорот треба да ги одразува веројатностите за секое инфлаторно сценарио на начин кој е доследен на веројатностите кои произлегуваат од пазарните каматни стапки што се користат при проценувањето на дисконтната стапка (види точка Б51).
- Б60 Кога прави проценка на готовинските текови, субјектот треба да ги земе предвид сегашните очекувања за идни настани кои би можеле да влијаат на тие готовински текови. Субјектот треба да развие сценарија за готовински текови кои ги одразуваат тие идни настани, како и непристрасни проценки за веројатноста на секое сценарио. Меѓутоа, субјектот не треба да ги зема предвид сегашните очекувања за идни промени во законската рамка што би можеле да ја променат или да ја укинат сегашната облигација или да воведат нови облигации според постоечки договор за осигурување сè додека навистина не биде донесена измената на законската рамка.

МСФИ 17

Готовински текови во рамки на границата на договорот (точка 34)

- Б61 Проценките на готовинските текови во едно сценарио треба да ги вклучуваат сите готовински текови кои спаѓаат во рамките на границата на постоечкиот договор и да не вклучуваат други готовински текови. Субјектот треба да ја примени точка 2 во определувањето на границата на постоечки договор.
- Б62 Голем број договори за осигурување имаат карактеристики кои им овозможуваат на имателите на полисата да преземат активности со кои се менуваат износот, периодот, природата или неизвесноста на износите што ќе ги добијат. Ваквите карактеристики вклучуваат опции за продолжување, опции за откупување, опции за конверзија и опции за престанување со плаќање премии, при што и понатаму се добиваат придобивки од тие договори. Мерењето на група на договори за осигурување треба да ги одразува, врз основа на очекуваната вредност, тековните проценки на субјектот на тоа како имателите на полиса во групата ќе ги извршат опциите кои им се располагање, а исправката на вредност за нефинансиски ризик треба да ги одразува тековните проценки на субјектот за тоа како реалното однесување на имателите на полиса може да се разликува од очекуваното однесување. Ова барање за утврдување на очекуваната вредност се применува без разлика на бројот на договорите во групата; на пример, се применува дури и ако групата се состои само од еден договор. Затоа, мерењето на група на договори за осигурување не треба да претпостави 100-процентна веројатност на тоа дека имателите на полиса:
- (а) ќе ги откупат своите договори, дури и ако има определена веројатност дека некои иматели на полиса нема да го направат тоа; или
 - (б) ќе ги продолжат своите договори, дури и ако има определена веројатност дека некои иматели на полиса нема да го направат тоа.
- Б63 Кога издавач на договор за осигурување е обврзан со тој договор да го обнови или на други начин да го продолжи договорот, тој треба да ја примени точка 34 за да процени дали премииите и поврзаните готовински текови кои произлегуваат од продолжениот договор спаѓаат во рамките на границата на првичниот договор.
- Б64 Точка 34 упатува на практичната можност на субјектот да формира цена на иден датум (датум на продолжување на договорот), која целосно ги одразува ризиците во договорот од тој датум. Субјектот ја има таа практична можност доколку не постојат ограничувања поради кои субјектот не може да ја формира истата цена што би ја формирал за нов договор со исти карактеристики како и постоечкиот договор издаден на тој датум, или може да ги измени придобивките за да бидат доследни на цената што ќе ја наплати. Слично на тоа, субјектот има практична можност да ја формира цената доколку може повторно да ја формира цената на постоечки договор така што во таа цена ќе бидат одразени вкупните промени на ризиците во портфолиото на договори за осигурување, дури и ако цената која е формирана за секој поединечен имател на полиса не ја одразува промената на ризикот за тој конкретен имател на полиса. Кога прави проценка на тоа дали субјектот има практична можност да формира цена која целосно ги одразува ризиците од договорот или од портфолиото, субјектот треба да ги земе предвид сите ризици што би биле земени предвид при преземањето ризик за еквивалентни договори на датумот на продолжување на преостанатата услуга. При определувањето на проценките на идните готовински текови на крајот на периодот на известување, субјектот треба повторно да ја процени границата на договорот за осигурување за да ги вклучи ефектите од промените во околностите врз суштинските права и облигации на субјектот.
- Б65 Готовински текови во рамки на границата на договорот за осигурување се оние кои директно се однесуваат на исполнување на договорот, вклучувајќи готовински текови за кои субјектот има дискреционо право во однос на износот или временскиот период. Готовинските текови во рамките на границата вклучуваат:
- (а) Премии (вклучувајќи корекции на премии и премии за рати) од имателот на полисата и сите дополнителни готовински текови што произлегуваат од тие премии.
 - (б) Плаќања на (или во име на) имателот на полисата, вклучувајќи барања за настанати штети кои се веќе пријавени но кои сè уште не се платени (т.е. пријавени барања за настанати штети), настанати барања за штети за настани што се случиле за кои сè уште не се пријавени барања за настанати штети, и сите идни барања за настанати штети за кои субјектот има суштинска облигација (види точка 34).
 - (в) Плаќања на (или во име на) имателот на полисата кои варираат зависно од приносите од основните ставки.
 - (г) Плаќања на (или во име на) имателот на полисата кои произлегуваат од деривативи, на пример, опции и гаранции што се вградени во договорот, доколку тие опции и гаранции не се одделени од договорот за осигурување (види точка 11(а)).

МСФИ 17

- (д) Распределба на готовински текови од стекнување на осигурување на портфолиото на кое му припаѓа договорот.
 - (ѓ) Трошоци за решавање на барања за настанати штети (т.е. трошоците што ќе ги сноси субјектот поради истражување, обработка и решавање на барањата за настанати штети во согласност со постојните договори за осигурување, вклучувајќи надоместоци за правни услуги и услуги на проценителите на штета, како и интерни трошоци за испитување на барањата за настанати штети и обработка на исплатите на барањата за настанати штети).
 - (е) Трошоци што ќе ги сноси субјектот во давањето договорни придобивки кои се плаќаат во натура.
 - (ж) Трошоци за управување со полисата и нејзино одржување, како што се трошоци за наплата на премии и обработка на измени во полисата (на пример, конверзии и реактивирања). Таквите трошоци, исто така, ги вклучуваат и повеќекратните провизии кои се очекува да им бидат платени на посредниците доколку конкретниот имател на полиса продолжува да ги плаќа премините во рамките на границата на договорот за осигурување.
 - (з) Даноци врз основа на трансакции (како што се даноци на премии, даноци на додадена вредност и даноци на стоки и услуги) и надоместоци (како што се надоместоци за противпожарна служба и проценки на гарантен фонд) кои произлегуваат директно од постоечки договори за осигурување или кои можат да им се припишат на тие договори на разумна и доследна основа.
 - (с) Плаќања што ги врши осигурителот во фидуцијарен капацитет за да ги исполни даночните облигации на имателот на полисата, како и поврзаните примања.
 - (ш) Можни готовински приливи од надоместувања (како што се спасување и суброгација) за идни барања за настанати штети кои се покриени со постоечки договори за осигурување и, до степен до кој тие не се квалификуваат за признавање како одделни средства, можните готовински приливи од надоместувања од претходни барања за настанати штети.
 - (иа) Трошоци кои ќе ги сноси субјектот:
 - (i) Во извршување на инвестирачка активност, до степен до кој субјектот ја врши таа активност за да ги зголеми придобивките од покриеноста со осигурување за имателите на полиса. Инвестирачките активности ги зголемуваат придобивките од покриеност со осигурување доколку субјектот ги врши тие активности во очекување дека ќе генерира принос од инвестирање од кој ќе имаат корист имателите на полиса доколку се случи осигураниот настан.
 - (ii) Во давањето услуга за поврат на инвестирање кон имателите на полиса од договори за осигурување без карактеристики на директно учество (види точка Б119Б).
 - (iii) Во давањето услуга поврзана со инвестирање кон имателите на полиса од договори за осигурување со карактеристики на директно учество.
 - (ј) Распределување на фиксни и варијабилни општи трошоци (како што се трошоци за сметководство, човечки ресурси, информациска технологија и поддршка, депрецијација на згради, наем и трошоци за одржување и комунални услуги) кои можат директно да му се припишат на исполнувањето на договори за осигурување. Таквите општи трошоци се распределуваат на групи на договори со користење методи кои се систематски и рационални и кои доследно се применуваат на сите трошоци со слични карактеристики.
 - (к) Сите други трошоци кои можат конкретно да бидат наплатени од имателот на полисата според условите од договорот.
- Б66 Следниве готовински текови не треба да бидат вклучени кога се прави проценка на готовинските текови кои ќе настанат додека субјектот го исполнува постоечкиот договор за осигурување:
- (а) Приноси од инвестирања. Инвестирањата се признаваат, се мерат и се презентираат одделно.
 - (б) Готовински текови (плаќања или примања) кои произлегуваат од договори за реосигурување кои се чуваат. Договорите за реосигурување кои се чуваат се признаваат, се мерат и се презентираат одделно.
 - (в) Готовински текови кои можат да произлезат од идни договори за осигурување, на пример, готовински текови кои се надвор од границата на постоечките договори (види точки 34–35).

МСФИ 17

- (г) Готовински текови кои се поврзани со трошоци кои не можат директно да му се припишат на портфолио на договори за осигурување во кое е содржан договорот, како што се трошоците за развој на производ и за обука. Таквите трошоци се признаваат во добивка или загуба тогаш кога настануваат.
- (д) Готовински текови кои произлегуваат од невообичаени количества потрошен труд или други ресурси што се користат за исполнување на договорот. Таквите трошоци се признаваат во добивка или загуба тогаш кога настануваат.
- (ѓ) Плаќања на данок на добивка и примања кои осигурителот не ги плаќа ниту ги добива во фидуцијарно својство, или кои не можат посебно да се наплатат од имателот на полисата според условите на договорот.
- (е) Готовински текови помеѓу различни компоненти на субјектот кој известува, како што се фондови на имателот на полисата и фондови на акционерите, доколку тие готовински текови не го менуваат износот што ќе им биде платен на имателите на полисата.
- (ж) Готовински текови кои произлегуваат од компоненти кои се одделени од договорот за осигурување и се евидентираат со користење на други применливи стандарди (види точки 10–13).
- Б66А Пред признавањето на групата на договори за осигурување, субјектот може да бара да се признае средството или обврската за готовинските текови што се поврзани со групата на договори за осигурување кои не се готовински текови од стекнување на осигурување, и тоа поради случувањето на готовинските текови или поради барањата на други МСФИ-стандарди. Готовинските текови се поврзани со групата на договори за осигурување доколку тие готовински текови биле вклучени во готовинските текови од исполнување на договорот на датумот на почетно признавање на групата доколку би биле платени или добиени по тој датум. За да ја примени точка 38(в)(ii), субјектот треба да опише такво средство или обврска до степен со кој средството или обврската не би било признаено одделно од групата на договори за осигурување доколку готовинските текови или примената на МСФИ-стандардот биле/била на датумот на почетно признавање на групата на договори за осигурување.
- Договори со готовински текови кои влијаат или се под влијание на готовински текови кон иматели на полиса од други договори**
- Б67 Некои договори за осигурување влијаат на готовинските текови кон имателите на полиса од други договори така што со тие договори се бара:
- (а) имателот на полисата да ги сподели со имателите на полиса од други договори приносите од истата определена група на основни ставки; и
- (б) или:
- (i) имателот на полисата да го сноси намалувањето на својот удел во приносите од основните ставки поради плаќања кон иматели на полиса од други договори кои учествуваат во таа група, вклучувајќи плаќања кои произлегуваат од гаранциите што им се дадени на имателите на полиса од тие други договори; или
- (ii) имателите на полиса од другите договори да го сносат намалувањето на својот удел во приносите од основните ставки поради плаќања кон имателот на полисата, вклучувајќи плаќања кои произлегуваат од гаранциите што му се дадени на имателот на полисата.
- Б68 Понекогаш, тие договори ќе влијаат на готовинските текови кон имателите на полиса од договори во други групи. Готовинските текови од исполнување на договорот од секоја група го одразуваат степенот до кој договорите во таа група доведуваат до тоа субјектот да биде засегнат од очекуваните готовински текови, било кон имателите на полиса во таа група или кон имателите на полиса во друга група. Оттука, готовинските текови од исполнување на договорот за група:
- (а) вклучуваат плаќања кои произлегуваат од условите на постоечките договори кон имателите на полиса од договори во други групи, без разлика дали тие плаќања се очекува да бидат реализирани кон сегашни или кон идни иматели на полиса; и
- (б) не ги вклучуваат плаќањата кон имателите на полиса во таа група кои, во согласност со (а), биле вклучени во готовинските текови од исполнување на договорот од друга група.
- Б69 На пример, до степен до кој плаќањата кон имателите на полиса во една група се намалат од учеството во приносите од основни ставки од ПЕ350 на ПЕ250, поради тоа што на имателите на полиса од друга група им е платен гарантираниот износ, готовинските текови од исполнувањето на

МСФИ 17

договорот на првата група ќе вклучуваат плаќања во износ од ПЕ100 (т.е. ќе изнесува ПЕ350), а готовинските текови од исполнувањето на договорот од втората група ќе исклучуваат ПЕ100 од гарантираниот износ.

Б70 Различни практични пристапи можат да се користат за да се утврдат готовинските текови од исполнувањето на договорот за групи на договори кои ги засегаат, или се засегнати од, готовинските текови кон иматели на полиса од договори во други групи. Во некои случаи, субјектот можеби ќе може да ги идентификува примената на основните ставки и резултирачката промена во готовинските текови само на ниво на групирање кое е повисоко отколку нивото на групите. Во такви случаи, субјектот треба да го распредели ефектот од промената во основните ставки на секоја група, на систематска и рационална основа.

Б71 Откако им биле овозможени сите услуги од договор за осигурување на договорите во групата, можно е готовинските текови од исполнување на договорот сè уште да вклучуваат плаќања кои се очекува дека ќе бидат извршени кон сегашните иматели на полиса во други групи или кон идни иматели на полиса. Субјектот нема обврска да продолжи да ги распределува тие готовински текови од исполнување на договорот на специфични групи туку, наместо тоа, може да ја признае и мери обврската за тие готовински текови од исполнување на договор кои произлегуваат од сите групи.

Дисконтни стапки (точка 36)

Б72 Субјектот треба да ги придобивки следниве дисконтни стапки кога го применува МСФИ 17:

- (а) за мерење на готовинските текови од исполнување на договорот—сегашни дисконтни стапки со примена на точка 36;
- (б) за утврдување на каматата која ѝ се додава на маржата за договорни услуги со примена на точка 44(б) за договори за осигурување без карактеристики на директно учество—дисконтните стапки утврдени на датумот на почетно признавање на група на договори, со примена на точка 36 на номиналните готовински текови кои не варираат зависно од приносите од сите основни ставки;
- (в) да ги мери промените на маржата за договорни услуги со примена на точките Б96(а)–Б96(б) и Б96(г) за договори за осигурување без карактеристики на директно учество—дисконтните стапки со примена на точка 36 утврдени при почетно признавање;
- (г) за групи на договори на кои се применува пристапот на распределба на премија кои имаат значајна компонента на финансирање, да ја коригира сметководствената вредност на обврската за преостанатото покритие со примена на точка 56—дисконтните стапки со примена на точка 36 утврдени при почетно признавање;
- (д) доколку субјектот избере да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување помеѓу добивка или загуба и останата сеопфатна добивка (види точка 88), за да го утврди износот на финансиски приходи или расходи од осигурување кој е вклучен во добивка или загуба:
 - (i) за групи на договори за осигурување за кои промените во претпоставките кои се однесуваат на финансискиот ризик немаат значителен ефект врз износите што им се плаќаат на имателите на полиса, со примена на точка Б131—дисконтните стапки утврдени на датумот на почетно признавање на група на договори, со примена на точка 36 врз номиналните готовински текови кои не варираат зависно од приносите од сите основни ставки;
 - (ii) за групи на договори за осигурување за кои промените во претпоставките кои се однесуваат на финансискиот ризик имаат значителен ефект врз износите што им се плаќаат на имателите на полиса, со примена на точка Б132(а)(i)—дисконтните стапки со кои се распределува преостанатиот ревидиран очекуван финансиски приход или расход на преостанатото времетраење на групата на договори според постојана стапка; и
 - (iii) За групи на договори во кои се применува пристапот на распределба на премија со примена на точките 59(б) и Б133—дисконтните стапки утврдени на датумот на кој настанала штетата, со примена на точка 36 врз номиналните готовински текови кои не варираат зависно од приносите од сите основни ставки.

Б73 За да ги утврди дисконтните стапки на датумот на почетно признавање на групата на договори опишана во точките Б72(б)–Б72(д), субјектот може да придобивки пондерирани просек на дисконтни стапки во периодот во кој се издадени договорите во групата а кој, со примена на точка 22, не може да биде подолг од една година.

МСФИ 17

- Б74 Проценките на дисконтните стапки треба да бидат доследни со другите проценки што се користат за мерење на договорите за осигурување со цел да се избегне двојно броење или испуштање; на пример:
- (а) готовинските текови кои не варираат зависно од приносите од сите основни ставки треба да бидат дисконтирани со стапки кои не го одразуваат таквото варирање;
 - (б) готовинските текови кои варираат зависно од приносите од сите основни ставки треба да бидат:
 - (i) дисконтирани со стапки кои го одразуваат таквото варирање; или
 - (ii) коригирани за ефектите од таквата променливост и да бидат дисконтирани со стапка која ги одразува направените корекции.
 - (в) номиналните готовински текови (т.е. оние кои го вклучуваат ефектот од инфлацијата) треба да бидат дисконтирани со стапки кои го одразуваат ефектот од инфлацијата; и
 - (г) реалните готовински текови (т.е. оние кои го вклучуваат ефектот од инфлацијата) треба да бидат дисконтирани со стапки кои го исклучуваат ефектот од инфлацијата.
- Б75 Точка Б74(б) бара готовинските текови кои варираат зависно од приносите од основните ставки да се дисконтираат со стапки кои го одразуваат таквото варирање, или да бидат коригирани за ефектите за таа варијабилност и да се дисконтираат со стапка која ја одразува направената корекција. Варијабилноста е релевантен фактор, без разлика дали произлегува од договорните услови или затоа што субјектот остварува дискреционо права, и, исто така, без разлика дали субјектот ги чува основните ставки.
- Б76 Готовинските текови кои варираат зависно од приносите на основните ставки кои имаат променливи приноси, но кои подлежат на гаранција за минимален поврат, не варираат само врз основа на приносите од основните ставки. Оттука, субјектот треба да ја коригира стапката која ја одразува варијабилноста на приносите од основните ставки за ефектите од гаранцијата, дури и кога гарантираниот износ е помал од очекуваниот поврат од основните ставки.
- Б77 МСФИ 17 не бара субјектот да ги подели проценетите готовински текови во готовински текови кои варираат зависно од приносите од основните ставки и готовинските текови кои не варираат. Доколку субјектот не ги подели проценетите готовински текови на ваков начин, субјектот треба да примени дисконтни стапки кои се соодветни за проценетите готовински текови во целина; на пример, со користење техника на стохастичко моделирање или техники на мерење кои се неутрални во однос на ризикот.
- Б78 Дисконтните стапки треба да ги вклучуваат само релевантните фактори, на пример, факторите кои произлегуваат од временската вредност на парите, карактеристиките на готовинските текови и карактеристиките на ликвидност на договорите за осигурување. Можно е, таквите дисконтни стапки да не бидат веднаш јасно видливи на пазарот. Оттука, кога не се достапни јасни пазарни стапки за инструмент со исти карактеристики, или кога се достапни јасни пазарни стапки за слични инструменти, но врз основа на нив не може одделно да се утврдат факторите кои го разликуваат тој инструмент од договорите за осигурување, субјектот треба да ги процени соодветните стапки. МСФИ 17 не бара да се придобивки конкретна техника за проценување за да се определат дисконтните стапки. Кога применува техника за проценување, субјектот треба:
- (а) Во најголема можна мера да ги придобивки јасните инпути (види точка Б44) и да ги одрази сите разумни и поддржани информации за непазарните променливи кои се достапни без непотребни трошоци или напори, како внатрешните така и надворешните (види точка Б49). Поконкретно, дисконтните стапки што се користат не треба да се во спротивност со сите достапни и релевантни пазарни податоци, а сите непазарни променливи што се користат не треба да бидат спротивни на јасните пазарни променливи.
 - (б) Да ги одрази сегашните пазарни услови од перспектива на учесник на пазарот.
 - (в) Да користи расудување за да го процени степенот на сличност помеѓу карактеристиките на договорите за осигурување кои се мерат и карактеристиките на инструментот за кој се достапни јасни пазарни цени, и да ги коригира тие цени за да ги одрази разликите помеѓу нив.
- Б79 За готовински текови од договори за осигурување кои не варираат зависно од приносите на основни ставки, дисконтната стапка ја одразува кривата на принос во соодветната валута за инструментите кои не го изложуваат носителот на никаков кредитен ризик, или го изложуваат носителот на незначителен кредитен ризик, коригирана за да ги одразува карактеристиките на ликвидност на групата на договори за осигурување. Таквата корекција треба да ја одрази разликата помеѓу карактеристиките на ликвидност на групата на договори за осигурување и карактеристиките на

МСФИ 17

ликвидност на средствата кои се користат за да се утврди кривата на принос. Кривите на принос ги одразуваат средствата со кои се тргува на активни пазари а кои носителот обично може во секој момент и веднаш да ги продаде без притоа да сноси значителни трошоци. Спротивно на тоа, според некои договори за осигурување, субјектот не може да биде присилен да врши плаќања пред да се случат осигурените настани или пред датумите кои се специфицирани во договорите.

- B80 Оттука, за готовински текови од договори за осигурување кои не варираат зависно од приносите на основни ставки, субјектот може да ги утврди дисконтните стапки со коригирање на ликвидната неризична крива на принос за да ги одрази разликите помеѓу карактеристиките на ликвидност на финансиските инструменти на кои се засноваат јасните стапки на пазарот и карактеристиките на ликвидност на договорите за осигурување (пристап оздола нагоре).
- B81 Алтернативно, субјектот може да ги утврди соодветните дисконтни стапки за договори за осигурување врз основа на крива на принос која ги одразува сегашните пазарни стапки на повратот кои произлегуваат од мерењето на објективната вредност на референтното портфолио на средства (пристап озгора надолу). Субјектот треба да ја коригира таа крива на принос за да ги елиминира сите фактори кои не се релевантни за договорите за осигурување, но нема обврска да ја коригира кривата на принос за разлики во карактеристиките на ликвидност на договорите за осигурување и на референтното портфолио.
- B82 Кога прави проценка на кривата на принос опишана во точка B81:
- (а) Доколку има јасни пазарни цени на активни пазари за средства од референтното портфолио, субјектот треба да ги придобивки тие цени (доследно на точка 69 од МСФИ 13).
 - (б) Доколку не е активен пазарот, субјектот треба да ги коригира јасните пазарни цени за слични средства за да ги направи споредливи со пазарните цени на средствата кои се мерат (доследно на точка 83 од МСФИ 13).
 - (в) Доколку не постои пазар за средствата од референтното портфолио, субјектот треба да примени техника на проценка. За тие средства (доследно на точка 89 од МСФИ 13) субјектот треба:
 - (i) да прибере инпути кои не се видливи со користење на најдобрите достапни информации во тие околности. Тие инпути би можеле да вклучуваат сопствени податоци на субјектот и, во контекст на МСФИ 17, субјектот би можел да даде поголема тежина на долгорочните проценки отколку на краткорочните флукутации; и
 - (ii) да ги коригира тие податоци за да ги одрази сите информации во врска со претпоставките на учесник на пазарот кои се разумно достапни.
- B83 Кога ја коригира кривата на принос, субјектот треба да ги коригира пазарните стапки кои се јасно видливи во неодамнешните трансакции кај инструменти со слични карактеристики за движењата на пазарните фактори по датумот на трансакцијата, и треба да ги коригира јасните пазарни стапки за да го рефлектираат степенот на различност помеѓу инструментот кој се мери и инструментот за кој постојат јасни цени на трансакција. За готовински текови од договори за осигурување кои не варираат зависно од приносите од средствата во референтното портфолио, тие корекции вклучуваат:
- (а) корекции за разликите помеѓу износот, периодот и неизвесноста на готовинските текови на средствата во портфолиото и износот, периодот и неизвесноста на готовинските текови од договорите за осигурување; и
 - (б) исклучување на премините за пазарен ризик, за кредитен ризик, кои се релевантни само за средствата кои се вклучени во референтното портфолио.
- B84 Во принцип, за готовински текови од договори за осигурување кои не варираат зависно од приносите од средствата во референтното портфолио, треба да постои една неликвидна неризична крива на принос која ги елиминира сите неизвесности во врска со износот и периодот на готовинските текови. Меѓутоа, во пракса, пристапот озгора надолу и пристапот оздола нагоре може да резултираат со различни криви на приноси, дури и во иста валута. Ова е така поради инхерентните ограничувања во проценувањето на корекциите што биле направени врз основа на секој пристап, и можното изоставување на корекцијата за различни карактеристики на ликвидност кај пристапот озгора надолу. Субјектот нема обврска да ја усогласува дисконтната стапка која ја утврдил со пристапот што го одбрал, со дисконтната стапка која би била утврдена со користење на друг пристап.
- B85 МСФИ 17 не ги специфицира ограничувањата на референтното портфолио на средство кое се придобивки со примена на точка B81. Меѓутоа, ќе биде потребен помал број корекции за да се

МСФИ 17

елиминираат факторите кои не се релевантни за договорите за осигурување тогаш кога референтното портфолио на средства има слични карактеристики. На пример, доколку готовинските текови од договорите за осигурување не варираат зависно од приносите на основните ставки, ќе бидат потребни помалку корекции доколку субјектот употребил должнички инструменти како почетна точка, наместо сопственички инструменти. За должнички инструменти, целта ќе биде од вкупниот принос од обврзници да се отстранат ефектот на кредитниот ризик и другите фактори кои не се релевантни за договорите за осигурување. Еден начин да се процени ефектот од кредитниот ризик е да се придобивки пазарната цена на кредитен дериватив како референтна точка.

Исправка на вредност за нефинансиски ризик (точка 37)

- 686 Исправката на вредност за нефинансиски ризик се однесува на ризик што произлегува од договорите за осигурување, а кој не е финансиски ризик. Финансискиот ризик е вклучен во проценките на идните готовински текови или на дисконтната стапка која се придобивки за коригирање на готовинските текови. Ризиците кои се опфатени до исправката на вредност за нефинансиски ризик се ризикот од осигурување и други нефинансиски ризици, како што се ризикот од истекување и ризикот од трошок (види точка Б14).
- Б87 Исправката на вредност за нефинансиски ризик за договори за осигурување го мери надоместокот што би го барал субјектот со цел субјектот да биде рамнодушен помеѓу:
- (а) исполнувањето на обврската која има опсег на можни исходи кои произлегуваат од нефинансиски ризик; и
 - (б) исполнувањето на обврската која ќе доведе до фиксни готовински текови со истата очекувана сегашна вредност како и договорите за осигурување.
- На пример, исправката на вредност за нефинансиски ризик би го мерела надоместокот што би го барал субјектот за да биде рамнодушен помеѓу исполнување на обврска која—поради нефинансиски ризик—има 50 проценти веројатност да изнесува ПЕ90 и 50 проценти веројатност да изнесува ПЕ110, или ќе ја исполни обврската која фиксно изнесува ПЕ100. Како резултат на тоа, исправката на вредност за нефинансиски ризик им дава информации на корисниците на финансиските извештаи во врска со износот што го наплаќа субјектот за неизвесноста која произлегува од нефинансискиот ризик во врска со износот и периодот на готовинските текови.
- Б88 Поради тоа што исправката на вредност за нефинансиски ризик го одразува надоместокот што би го барал субјектот за тоа што го сноси нефинансискиот ризик кој произлегува од неизвесниот износ и период на готовинските текови, исправката на вредност за нефинансиски ризик, исто така, го одразува:
- (а) степенот на диверзификацискиот надомест што го вклучува субјектот кога го определува надоместокот што го бара затоа што го сноси тој ризик; и
 - (б) поволните и неповолните исходи, на начин којшто го одразува степенот на аверзија на субјектот кон ризик.
- Б89 Целта на исправката на вредност за нефинансиски ризик е да се измери ефектот што го има неизвесноста кај готовинските текови кои произлегуваат од договорите за осигурување, освен неизвесноста која произлегува од финансиски ризик. Како последица на тоа, исправката на вредност за нефинансиски ризик треба да ги одрази сите нефинансиски ризици што се поврзани со договорите за осигурување. Таа не треба да ги одразува ризиците кои не произлегуваат од договорите за осигурување, како што е општиот оперативен ризик.
- Б90 Исправката на вредност за нефинансиски ризик треба да биде вклучена во мерењето на јасен начин. Исправката на вредност за нефинансиски ризик концепциски е одвоена од проценките на идните готовински текови и дисконтните стапки кои ги коригираат тие готовински текови. Субјектот треба двојно да ја пресметува исправката на вредност за нефинансиски ризик преку, на пример, имплицитно вклучување на исправката на вредност за нефинансиски ризик кога се определуваат проценките на идните готовински текови или на дисконтните стапки. Дисконтните стапки кои се обелоденети со цел да се усогласат со точка 120 не треба да вклучуваат никакви имплицитни корекции за нефинансиски ризик.
- Б91 МСФИ 17 не ја специфицира техниката (техниките) за проценка што се користат за да се утврди исправката на вредност за нефинансиски ризик. Меѓутоа, за да го одрази надоместокот што би го барал субјектот затоа што го сноси нефинансискиот ризик, исправката на вредност за нефинансиски ризик треба да ги има следниве карактеристики:

МСФИ 17

- (а) ризици со ниско ниво на зачестеност и висок степен на сериозност ќе резултираат со поголеми корекции за ризик за нефинансиски ризик отколку ризиците со високо ниво на зачестеност и низок степен на сериозност;
- (б) за слични ризици, договори кои имаат подолго времетраење ќе резултираат со поголеми корекции за ризик за нефинансиски ризик отколку договорите кои имаат пократко времетраење;
- (в) ризици со поширока распределба на веројатноста ќе резултираат со поголеми корекции за ризик за нефинансиски ризик отколку ризиците кои имаат потесна распределба;
- (г) колку помалку се знае за сегашната проценка и за нејзиниот тренд, толку поголема ќе биде исправката на вредност за нефинансиски ризик; и
- (д) до степен до кој новото искуство ја намалува неизвесноста во врска со износот и периодот на готовинските текови, корекциите за ризик за нефинансиски ризик ќе се намалуваат, и обратно.

В92 Субјектот треба да примени расудување кога определува соодветна техника за правење проценка на исправката на вредност за нефинансиски ризик. Кога го применува тоа расудување, субјектот треба, исто така, да земе предвид дали техниката овозможува концизно и информативно обелоденување така што корисниците на финансиските извештаи ќе можат да ја споредат успешноста на субјектот во однос на успешноста на други субјекти. Точка 199 бара од субјектот, кој придобивки техника која е поинаква од техниката на ниво на доверба за определување на исправката на вредност за нефинансиски ризик, да ги обелодени техниката што ја користел и степенот на доверба кој одговара на резултатите од таа техника.

Почетно признавање на преноси на договори за осигурување и деловни комбинации (точка 39)

- В93 Кога субјектот стекнува договори за осигурување кои се издадени или договори за реосигурување кои се чуваат во рамките на преносот на договори за осигурување кои не сочинуваат деловно работење или во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3, субјектот треба да ги примени точките 14–24 за да ги идентификува групите на договори кои ги стекнал, како тие договори да ги склучил на датумот на трансакцијата.
- В94 Субјектот треба да го придобивки надоместокот кој е добиен или платен за договорите како замена за добиените премии. Надоместокот кој е добиен или платен за договорите не го вклучува надоместокот кој е добиен или платен за сите други средства и обврски кои се стекнати во истата трансакција. Во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3, надоместокот кој е добиен или платен е објективната вредност на договорите на тој датум. При определувањето на таа објективна вредност, субјектот не треба да ја примени точка 47 од МСФИ 13 (која се однесува на карактеристики на инструмент по видување).
- В95 Освен ако пристапот на распределба на премија се применува на обврската за преостанато покритие од точките 55–59 и 69–70А, при почетното признавање маржата за договорни услуги се пресметува со примена на точка 38 за стекнати договори за осигурување кои се издадени и точка 65 за стекнати договори за реосигурување кои се чуваат, при што надоместокот кој е добиен или платен за договорите се придобивки како замена за премиите кои се добиени или платени на датумот на почетно признавање.
- В95А Доколку стекнати договори за осигурување кои се издадени се неповолни, со примена на точка 47, субјектот треба да го признае вишокот на готовинските текови од исполнување на договорот во однос на надоместокот кој е платен или добиен како дел од гудвилот или добивката од поволна набавка за договори кои се стекнати во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3, или како загуба во добивка или загуба за договори кои се стекнати во пренос. Субјектот треба да ја утврди компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие за тој вишок и ги применува точките 49–52 за да ги распредели последователните промени во готовинските текови од исполнување на договорот на таа компонента на загуба.
- В95Б За група на договори за реосигурување кои се чуваат а на кои се применуваат точките 66А–66Б, субјектот треба да ја утврди компонентата за надоместување на загубите на средството за преостанатото покритие на датумот на трансакцијата така што ќе ги помножи:
- (а) компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие на основните договори за осигурување на датумот на трансакцијата; и

МСФИ 17

- (б) процентот на барања за настанати штети за основните договори за осигурување кои субјектот очекува дека ќе ги надомести на датумот на трансакцијата од групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- Б95В Субјектот треба да го признае износот на компонентата за надоместување на загубите утврден со примена на точка Б95Б како дел од гудвилот или добивката од поволна набавка за договори за реосигурување кои се чуваат а кои се стекнати во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3, или како приход во добивка или загуба за договори кои се стекнати во пренос.
- Б95Г Со примена на точките 14–22, на датумот на трансакцијата субјектот може да ги вклучи во неповолна група на договори за осигурување и неповолните договори за осигурување кои се опфатени со група на договори за реосигурување кои се чуваат и неповолните договори кои не се опфатени со група на договори за реосигурување кои се чуваат. За примена на точка Б95Б, во такви случаи, субјектот треба да придобивки систематска и рационална основа на распределба за да го утврди делот на компонентата на загуба на групата на договори за осигурување кој се однесува на договорите за осигурување кои се опфатени со групата на договори за реосигурување кои се чуваат.

Средства за готовински текови од стекнување на осигурување

- Б95Д Кога субјектот стекнува договори за осигурување кои се издадени во рамки на пренос на договори за осигурување кои не сочинуваат деловно работење, или во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3, субјектот треба да го признае средството за готовинските текови од стекнување на осигурување според објективната вредност на датумот на трансакцијата за да ги добие правата на:
- (а) идни договори за осигурување кои се продолжувања на договорите за осигурување кои се признати на датумот на трансакцијата; и
- (б) идни договори за осигурување, освен оние од (а), по датумот на трансакцијата без повторно плаќање на готовинските текови од стекнување на осигурување кои стекнатиот субјект веќе ги платил а кои директно му се припишуваат на поврзаното портфолио на договори за осигурување.
- Б95Ѓ На датумот на трансакцијата, износот на секое средство за готовински текови од стекнување на осигурување не треба да биде вклучен во мерењето на стекнатата група на договори за осигурување со примена на точките Б93–Б95А.

Промени во сметководствената вредност на маржата за договорни услуги за договори за осигурување без карактеристики на директно учество (точка 44)

- Б96 За договори за осигурување без карактеристики на директно учество, точка 44(в) бара да се направи корекција на маржата за договорни услуги на групата на договори за осигурување за да се земат предвид промените во готовинските текови од исполнување на договорот кои се однесуваат на идна услуга. Тие промени ги вклучуваат:
- (а) Искусствените корекции кои произлегуваат од премии кои се добиени во тој период а кои се однесуваат на идна услуга, и поврзани готовински текови, како што се готовински текови од стекнување на осигурување и даноци на премии, мерени според дисконтните стапки кои се специфицирани во точка Б72(в).
- (б) Промените во проекциите на сегашната вредност на идните готовински текови во обврската за преостанато покритие, освен оние што се опишани во точка Б97(а), мерени според дисконтните стапки кои се специфицирани во точка Б72(в).
- (в) Разликите помеѓу секоја компонента на инвестирање која се очекува дека ќе досее за плаќање во периодот и реалната компонента на инвестирање која доспева за плаќање во периодот. Тие разлики се утврдени преку споредување на (i) реалната компонента на инвестирање која доспева за плаќање во периодот со (ii) плаќањето во периодот кое било очекувано на почетокот од периодот, како и сите финансиски приходи или расходи од осигурување кои се однесуваат на тоа очекувано плаќање пред да досее за плаќање.
- (ва) Разликите помеѓу сите заеми дадени на имателот на полиса кои се очекува да доспеат за отплата во периодот и реалниот заем даден на имателот на полиса кој доспева за отплата во периодот. Тие разлики се утврдени преку споредување на (i) реалниот заем даден на имателот на полиса кој доспева за отплата во периодот, со (ii) отплатата во периодот која

МСФИ 17

- била очекувана на почетокот од периодот, како и сите финансиски приходи или расходи од осигурување кои се однесуваат на таа очекувана отплата пред да доспее за отплата.
- (г) Промени во исправката на вредност за нефинансиски ризик кои се однесуваат на идна услуга. Субјектот не треба да ги расчлени промените во исправката на вредност за нефинансиски ризик помеѓу (i) промена поврзана со нефинансиски ризик и (ii) ефектот од временската вредност на парите и промените на временската вредност на парите. Доколку субјектот прави такво расчленување, тој треба да ја коригира маржата за договорни услуги за промената поврзана со нефинансискиот ризик, мерено според дисконтните стапки кои се специфицирани во точка Б72(в).
- Б97 Субјектот не треба да ја коригира маржата за договорни услуги за група на договори за осигурување без карактеристики на директно учество за следниве промени на готовински текови од исполнување на договорот затоа што тие не се однесуваат на идна услуга:
- (а) Ефектот од временската вредност на парите и промените на временската вредност на парите, и ефектот од финансискиот ризик и промените на финансискиот ризик. Овие ефекти ги вклучуваат:
- (i) ефектите, доколку ги има, на проценетите идни готовински текови;
- (ii) ефектите, доколку се расчленети, на исправката на вредност за нефинансиски ризик; и
- (iii) ефектот од промената на дисконтната стапка.
- (б) Промените во проценките на готовинските текови од исполнување на договор во обврската за настанати барања за штети.
- (в) Искусствени корекции, освен оние опишани во точка Б96(а).
- Б98 Условите на некои договори за осигурување без карактеристики на директно учество му даваат на субјектот дискреционо право во однос на готовинските текови што ќе им се плаќаат на имателите на полиса. Промената на дискреционите готовински текови се смета дека се однесува на идна услуга и, соодветно на тоа, се коригира маржата за договорни услуги. За да утврди како да ја идентификува промената во дискреционите готовински текови, субјектот треба да ја специфицира, при склучувањето на договорот, основата на која очекува да ја утврди својата обврска согласно договорот; на пример, врз основа на фиксна каматна стапка или врз основа на приноси кои варираат зависно од приносите на определено средство.
- Б99 Субјектот треба да ја придобивки таа спецификација за да прави разлика помеѓу ефектите од промената во претпоставките кои се однесуваат на финансискиот ризик на таа обврска (врз основа на кои не се прави корекција на маржата за договорни услуги) и ефектот од дискреционите промени на таа обврска (врз основа на кои се прави корекција на маржата за договорни услуги).
- Б100 Доколку субјектот не може да специфицира, при склучувањето на договорот, што тој смета дека е негова обврска според договорот, а што смета дека е негов елемент на дискреција, субјектот треба да смета дека неговата обврска одговара на повратот кој произлегува од оценката на готовинските текови од исполнување на договорот при склучувањето на договорот, ажуриран така да ги одразува сегашните претпоставки кои се однесуваат на финансиски ризик.

Промени на сметководствената вредност на маржата за договорни услуги за договори за осигурување со карактеристики на директно учество (точка 45)

- Б101 Договори за осигурување со карактеристики на директно учество се договори за осигурување кои во својата суштина се договори за услуги поврзани со инвестирање според кои субјектот ветува принос од инвестирање врз основа на основни ставки. Оттука, тие се дефинираат како договори за осигурување за кои:
- (а) договорните услови специфицираат дека имателот на полисата учествува во делот на јасно идентификувана група на основни ставки (види точки Б105–Б106);
- (б) субјектот очекува да му плати на имателот на полисата износ кој е еднаков на значителен дел од приносите на објективната вредноста од основните ставки (види точка Б107); и
- (в) субјектот очекува дека значителен дел од сите промени на износите што треба да му бидат платени на имателот на полисата да варираат со промената на објективната вредност на основните ставки (види точка Б107).

МСФИ 17

- Б102 Субјектот треба да процени дали условите од точка Б101 се исполнети со примена на неговите очекувања при склучувањето на договорот и субјектот не треба потоа да прави повторна проценка на условите, освен ако не се измени договорот, со примена на точка 72.
- Б103 До степен до кој договорите за осигурување во групата влијаат на готовинските текови кон имателите на полиса од договори во други групи (види точки Б67–Б71), субјектот треба да процени дали се исполнети условите од точка Б101 така што ќе ги земе предвид готовинските текови кои субјектот очекува дека ќе им ги плати на имателите на полиса утврдени со примена на точките Б68–Б70.
- Б104 Условите од точка Б101 обезбедуваат дека договорите за осигурување со карактеристики на директно учество се договори според кои облигацијата на субјектот кон имателот на полисата е нето-износ од:
- (а) облигацијата на имателот на полисата да му се плати износ кој е еднаков на објективната вредност на основните ставки; и
 - (б) варијабилен надомест (види точки Б110–Б118) кој субјектот ќе го одбие од (а) во замена за идната услуга која се дава според договорот за осигурување, кој ги вклучува:
 - (i) износот на уделот на субјектот во објективната вредност на основните ставки; намалено за
 - (ii) готовинските текови од исполнување на договорот кои не варираат зависно од приносите на основните ставки.
- Б105 Уделот од точка Б101(а) не го исклучува постоењето на дискреционо право на субјектот да ги менува износите кои му се плаќаат на имателот на полисата. Меѓутоа, врската со основните ставки мора да биде спроведлива (види точка 2).
- Б106 Групата на основни ставки од точка Б101(а) може да содржи кои било ставки, на пример, референтно портфолио на средство, нето-средствата на субјектот или специфициран подзбир на нето-средствата на субјектот, сè додека тие се јасно идентификувани со договорот. Субјектот не мора да ја чува идентификуваната група на основни ставки. Меѓутоа, јасно идентификувана група на основни ставки не постои тогаш кога:
- (а) субјектот може да ги промени основните ставки со кои се утврдува износот на облигацијата на субјектот со ретроспективен ефект; или
 - (б) доколку нема идентификувани основни ставки, дури и ако имателот на полисата би можел да добие поврат кој генерално ги одразува целокупното извршување и очекувањата, или извршувањето и очекувањата на подзбир на средства кои ги чува субјектот. Пример за таков поврат е стапката на кредитирање или исплата на дивиденда определена на крајот на периодот на кој се однесува. Во таков случај, облигацијата кон имателот на полисата ги одразува стапката на кредитирање или износите на дивидендата кои ги определил субјектот, и не ги одразува идентификуваните основни ставки.
- Б107 Точка Б101(б) бара од субјектот да очекува дека значителен дел на приносите на објективната вредност на основните ставки ќе му биде платен на имателот на полисата, а точка Б101(в) бара од субјектот да очекува дека значителен дел на секоја промена на износите што треба да му бидат платени на имателот на полисата ќе варираат со промената на објективната вредност на основните ставки. Субјектот треба:
- (а) Да го толкува поимот „значителен“ во двете точки во контекст на целта според која договорите за осигурување со карактеристики на директно учество се договори според кои субјектот дава услуги поврзани со инвестирање и за тие услуги добива надомест кој се утврдува со упатување на основните ставки; и
 - (б) да ја процени варијабилноста на износите од точките Б101(б) и Б101(в):
 - (i) за времетраењето на договорот за осигурување; и
 - (ii) врз основа на просекот на сегашната вредност која е пондерирана по основ на веројатност, а не врз основа на најдобриот или најлошиот резултат (види точки Б37–Б38).
- Б108 На пример, доколку субјектот очекува да плати значителен дел од приносите на објективната вредност на основните ставки, што е предмет на гаранција на минимален поврат, ќе има сценарија во кои:
- (а) готовинските текови кои субјектот очекува дека ќе му ги плати на имателот на полисата варираат со промените на објективната вредност на основните ставки поради тоа што гарантираниот поврат и другите готовински текови кои не варираат зависно од приносите

МСФИ 17

на основните ставки не го надминуваат повратот на објективната вредност на основните ставки; и

- (б) готовинските текови кои субјектот очекува дека ќе му ги плати на имателот на полисата не варираат со промените на објективната вредност на основните ставки поради тоа што гарантираниот поврат и другите готовински текови кои не варираат зависно од приносите на основните ставки го надминуваат повратот на објективната вредност на основните ставки.

Проценката на субјектот на варијабилноста од точка Б101(в) за овој пример ќе одразува просек на сегашната вредност која е пондерирана по основ на веројатност за сите овие сценарија.

- Б109 Договорите за реосигурување кои се издадени и договорите за реосигурување кои се чуваат не може да бидат договори за осигурување со карактеристики на директно учество за целите на МСФИ 17.
- Б110 За договори за осигурување со карактеристики на директно учество, маржата за договорни услуги се коригира за да ја одрази варијабилната природа на надоместокот. Оттука, промените во износите определени во точка Б104 се третираат како што е определено во точките Б111–Б114.
- Б111 Промените во облигацијата да му се плати на имателот на полисата износ кој е еднаков на објективната вредност на основните ставки (точка Б104(а)) не се однесуваат на идна услуга и не доведуваат до коригирање на маржата за договорни услуги.
- Б112 Промените во износот на уделот на субјектот во објективната вредност на основните ставки (точка Б104(б)(i)) се однесуваат на идна услуга и доведуваат до коригирање на маржата за договорни услуги, со примена на точка 45(б).
- Б113 Промените во готовинските текови од исполнување на договорот кои не варираат зависно од приносите на основни ставки (точка Б104(б)(ii)) се состојат од:
- (а) Промени во готовинските текови од исполнување на договорот кои не се специфицирани во (б). Субјектот треба да ги примени точките Б96–Б97, во согласност со договорите за осигурување без карактеристики на директно учество, за да утврди до кој степен тие се однесуваат на идна услуга и, со примена на точка 45(в), да ја коригираат маржата за договорни услуги. Сите корекции се мерат со користење на сегашни дисконтни стапки.
- (б) Промените во ефектот на временската вредност на парите и финансиските ризици кои не произлегуваат од основните ставки, на пример, ефектите од финансиските гаранции. Тие се однесуваат на идна услуга и, со примена на точка 45(б), доведуваат до коригирање на маржата за договорни услуги, освен ако се применува точка Б115.
- Б114 Субјектот нема обврска одделно да ги идентификува корекциите на маржата за договорни услуги која се бара со точките Б112 и Б113 одделно. Наместо тоа, може да се утврди комбиниран износ за некои или за сите корекции.

Намалување на ризикот

- Б115 До степен до кој субјектот ги исполнува условите од точка Б116, субјектот може да избере да не ја признава промената на маржата за договорни услуги за да се одразат некои или сите промени на ефектот кој временската вредност на парите и финансискиот ризик го имаат на:
- (а) износот на уделот на субјектот во основните ставки (види точка Б112) доколку субјектот го намалува ефектот од финансискиот ризик на тој износ со користење на дериватив или договори за реосигурување кои се чуваат; и
- (б) исполнувањето на готовинските текови на договорот определено во точка ВБ113(б) доколку субјектот го намалува ефектот од финансискиот ризик на тие готовински текови од исполнување на договор со користење на деривативи, недеривативни финансиски инструменти мерени според објективна вредност низ добивка или загуба, или договори за реосигурување кои се чуваат.
- Б116 За да ја примени точка Б115, субјектот мора претходно да има документирана цел за управување со ризикот и стратегија за намалување на финансискиот ризик како што е опишано во точка Б115. Во примената на таа цел и стратегија:
- (а) Постоен економско пребивање помеѓу договорите за осигурување и деривативот, недеривативниот финансиски инструмент кој се мери според објективна вредност низ добивка или загуба, или договор за осигурување кој се чува (т.е. вредностите на договорите за осигурување и тие ставки со кои се намалува ризикот генерално се движат во спротивни насоки затоа што реагираат на сличен начин на промените на ризикот кој се

МСФИ 17

- намалува). Субјектот не треба да ги зема предвид разликите во сметководственото мерење кога прави проценка на економското пребивање.
- (б) Кредитниот ризик не доминира во економското пребивање.
- B117 Субјектот треба да ги утврди готовинските текови од исполнување на договор во група на која точката B115 се применува на доследен начин во секој известувачки период.
- B117A Доколку субјектот го намалува ефектот од финансискиот ризик со користење на деривативи или недеривативни финансиски инструменти кои се мерат според објективна вредност низ добивка или загуба, субјектот треба да ги вклучи финансиските приходи или расходи од осигурување за периодот кој произлегува од примена на точка B115 во добивка или загуба. Доколку субјектот го намалува ефектот од финансискиот ризик со користење на договори за реосигурување кои се чуваат, субјектот треба да ја примени истата сметководствена политика за презентирање на финансиските приходи или расходи од осигурување кои произлегуваат од примена на точка B115 како онаа која ја применува на договори за реосигурување кои се чуваат со примена на точките 88 и 90.
- B118 Само, и само ако, некој од условите од точка B116 повеќе не се исполнува, субјектот треба да престане да ја применува точка B115 од тој датум. Субјектот не треба да прави никакви корекции за промени кои претходно се признати во добивка или загуба.

Признавање на маржата за договорни услуги во добивка или загуба

- B119 Износот на маржата за договорни услуги за група на договори за осигурување се признава во добивка или загуба за секој период со цел да се земат предвид услугите од договорот за осигурување кои се дадени врз основа на група на договори за осигурување во тој период (види точки 44(д), 45(д) и 66(д)). Износот се утврдува преку:
- (а) Идентификување на единиците на покритие во групата. Бројот на единиците на покритие во група е количеството услуги според договор за осигурување кои се овозможени со договорите во групата а која се утврдува така што за секој договор се зема предвид количеството придобивки кои се овозможуваат според договорот и неговиот очекуван период на покриеност.
- (б) Распределување на маржата за договорни услуги на крајот на периодот (пред признавање на секој износ во добивка или загуба за да се одразат услугите од договор за осигурување кои биле дадени во тој период) подеднакво на секоја единица на покритие овозможена во сегашниот период и која се очекува дека ќе биде овозможена во иднина.
- (в) Признавање, во добивка или загуба, на износот кој е распределен на единиците на покритие кои се овозможени во тој период.
- B119A За целите на примена на точка B119, периодот на услугата за поврат на инвестирање или на услуга поврзана со инвестирање завршува на или пред датумот кога се платени сите износи што се доспеани кон сегашните иматели на полиса а кои се однесуваат на тие одлуки, без притоа да се земаат предвид плаќањата кон идните иматели на полиса кои се вклучени во готовинските текови од исполнување на договорот со примена на точка B68.
- B119B Договори за осигурување без карактеристики на директно учество можат да дадат услуга за поврат на инвестирање ако, и само ако:
- (а) постои компонента на инвестирање, или имателот на полисата има право да повлече определен износ;
- (б) субјектот очекува компонентата на инвестирање или износот кој има право да го повлече имателот на полисата да вклучува принос од инвестирање (приносот од инвестирање може да биде и помал од нула, на пример, во опкружување со негативни каматни стапки); и
- (в) субјектот очекува да врши активност на инвестирање за да го генерира тој принос од инвестирање.

Договорите за реосигурување кои се чуваат—признавање на надоместувањето на загуба кај основни договори за осигурување (точки 66А–66Б)

- B119B Точка 66А се применува ако, и само ако, договорот за реосигурување кој се чува е склучен пред или во моментот на признавање на недоволните основни договори за осигурување.

МСФИ 17

- B119Г За да ја примени точка 66А, субјектот треба да ја утврди корекцијата на маржата за договорни услуги на група на договори за реосигурување кои се чуваат и резултирачкиот приход така што ќе ги помножи:
- (а) загубата која е призната во основните договори за осигурување; и
 - (б) процентот на барања за настанати штети за основните договори за осигурување кои субјектот очекува дека ќе ги надомести од групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- B119Д Со примена на точките 14–22, субјектот може да ги вклучи во неповолната група на договори за осигурување неповолните договори за осигурување кои се покриени со група на договори за реосигурување кои се чуваат и неповолните договори за осигурување кои не се покриени со група на договори за реосигурување кои се чуваат. За да ги примени точка 66(в)(i)–(ii) и точка 66А во такви случаи, субјектот треба да примени систематски и рационален метод на распределба за да го утврди делот на загубите кои се признати од групата на договори за осигурување кое се однесува на договори за осигурување кои се покриени со групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- B119Г Откако субјектот ја определил компонентата за надоместување на загуби со примена на точка 66Б, субјектот треба да ја коригира компонентата за надоместување на загубите за да ги одрази промените во компонентата на загуба на неповолната група на основни договори за осигурување (види точки 50–52). Сметководствената вредност на компонентата за надоместување на загубите не треба да го надмине делот на сметководствената вредност на компонентата на загуба на неповолната група на основни договори за осигурување кој субјектот очекува дека ќе ја надомести од групата на договори за реосигурување кои се чуваат.

Приходи од осигурување (точки 83 и 85)

- B120 Вкупните приходи од осигурување за група на договори за осигурување се еднакви на надоместокот за тие договори, на пример, износот на премиите што му се плаќаат на субјектот:
- (а) коригирани за финансискиот ефект; и
 - (б) исклучувајќи ги компонентите на инвестирања.
- B121 Точка 83 бара износот од приходот од осигурување кој е признат во периодот да го прикажува преносот на ветените услуги во износ кој го одразува надоместокот на кој субјектот очекува дека ќе има право во замена за тие услуги. Вкупниот надомест за групата на договори ги вклучува следниве износи:
- (а) износи кои се однесуваат на давањето услуги, кои вклучуваат:
 - (i) расходи за осигурителни услуги, исклучувајќи ги притоа сите износи кои се однесуваат на исправката на вредност за нефинансиски ризик кои се вклучени во (ii) и сите износи кои се распределени на компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие;
 - (ia) износите кои се поврзани со данокот на добивка кои можат посебно да се наплатат од имателот на полисата;
 - (ii) исправка на вредност за нефинансиски ризик, исклучувајќи ги притоа сите износи кои се распределени на компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие; и
 - (iii) маржата за договорни услуги.
 - (б) Износи кои се поврзани со готовинските текови од стекнување на осигурување.
- B122 Приход од осигурување за период кој се однесува на износите што се опишани во точка B121(a) се утврдува како што е определено во точките B123–B124. Приход од осигурување за период кој се однесува на износите што се опишани во точка B121(б) се утврдува како што е определено во точка B125.
- B123 Со примена на МСФИ 15, кога субјектот дава услуги, субјектот ја опишува облигацијата за извршување за тие услуги и признава приход. Според тоа, со примена на МСФИ 17, кога субјектот дава услуги во периодот, субјектот ја намалува обврската за преостанатото покритие за дадени услуги и признава приход од осигурување. Намалувањето на обврската за преостанатото покритие кое доведува до зголемување на приходот од осигурување ги исклучува промените на обврската кои не се однесуваат на услугата која се очекува дека ќе биде опфатена со надоместокот што е добиен од субјектот. Тие промени се следниве:

МСФИ 17

- (a) Промени кои не се однесуваат на услугите што се дадени во периодот, на пример:
- (i) промени кои резултираат од готовински приливи од добиени премии;
 - (ii) промени кои се однесуваат на компоненти на инвестирања во периодот;
 - (iii) промени кои резултираат од готовинските текови од заеми кон иматели на полиса;
 - (iii) промени кои се однесуваат на даноци врз основа на трансакција кои се наплатени во име на трети страни (како што се даноци на премии, даноци на додадена вредност и даноци за добра и услуги) (види точка Б65(i));
 - (iv) финансиски приходи или расходи од осигурување;
 - (v) готовински текови од стекнување на осигурување (види точка Б125); и
 - (vi) отпишување на обврските кои ѝ се пренесени на трета страна.
- (б) Промени кои се однесуваат на услуги, но за кои субјектот не очекува надомест, на пример, зголемувања и намалувања во компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие (види точки 47–52).
- Б123А До степен до кој субјектот отпишува средство за готовински текови кои не се готовински текови од стекнување на осигурување на датумот на почетно признавање на групата на договори за осигурување (види точки 38(в)(ii) и Б66А), субјектот треба да ги признае приходот и расходите од осигурување за износот кој е отпишан на тој датум.
- Б124 Како последица на тоа, приходот од осигурување за периодот може, исто така, да се анализира како збир на промените во обврската за преостанатото покритие во периодот кое се однесува на услугите за кои субјектот очекува да добие надомест. Тие промени се следниве:
- (a) Расходи за осигурителни услуги кои настанале во периодот (мерени според износите кои се очекуваат на почетокот од периодот), исклучувајќи ги притоа:
- (i) износите кои се распределени на компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие со примена на точка 51(a);
 - (ii) отплатите на компонентите на инвестирања;
 - (iii) износите кои се поврзани со даноци врз основа на трансакција кои се наплатени во име на трети страни (како што се даноци на премии, даноци на додадена вредност и даноци за добра и услуги) (види точка Б65(i));
 - (iv) расходите за стекнување на осигурување (види точка Б125); и
 - (v) износот кој е поврзан со исправката на вредност за нефинансиски ризик (види (б)).
- (б) Промената на исправката на вредност за нефинансиски ризик, исклучувајќи ги притоа:
- (i) промените кои се вклучени во финансиските приходи или расходи од осигурување со примена на точка 87;
 - (ii) промените со кои се коригира маржата за договорни услуги затоа што тие се однесуваат на една услуга во согласност со точките 44(в) и 45(в); и
 - (iii) износите кои се распределени на компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие со примена на точка 51(б).
- (в) Износот на маржата за договорни услуги кој е признат во добивка или загуба во периодот, во согласност со точките 44(д) и 45(д).
- (г) Други износи, доколку ги има, на пример, искуствени корекции за примања од премии, освен оние што се однесуваат на една услуга (види точка Б96(а)).
- Б125 Субјектот треба да утврди приход од осигурување кој се однесува на готовински текови од стекнување на осигурување така што ќе го распредели делот од премините кои се поврзани со надоместувањето на тие готовински текови на секој известувачки период на систематски начин врз основа на одминување на времето. Субјектот треба да го признае истиот износ, како и расходите за осигурителни услуги.
- Б126 Кога субјектот го применува пристапот на распределба на премија од точките 55–58, приходот од осигурување за периодот е износот на очекуваните примања од премии (исклучувајќи ги сите компоненти на инвестирање и коригиран така за да ја одрази временската вредност на парите и ефектот на финансискиот ризик, доколку е применливо, со примена на точка 56) кои се

МСФИ 17

распределени на тој период. Субјектот треба да ги распредели очекуваните примања од премии на секој период на услуги од договорот за осигурување:

- (а) врз основа на одминување на времето; но
- (б) доколку очекуваниот модел на ослободување од ризик за време на периодот на покриеност значително се разликува од одминувањето на времето, тогаш треба да направи распределување врз основа на очекуваниот период на настанатите расходи за осигурителни услуги.

B127 Доколку се променат фактите и околностите, соодветно треба да се промени и основата за распределба при што избира, по потреба, во точката B126(а) и B126(б).

Финансиски приходи или расходи од осигурување (точки 87–92)

B128 Точка 87 бара од субјектот да ги вклучи во финансиските приходи или расходи од осигурување ефектот на временската вредност на парите и финансискиот ризик и промените во нив. За целите на МСФИ 17:

- (а) претпоставките во врска со инфлацијата кои се засноваат на индекс на цени или стапки, или на цени на средства со поврат кој е поврзан со инфлација се претпоставки кои се однесуваат на финансиски ризик;
- (б) претпоставките во врска со инфлацијата кои се засноваат на очекување на субјектот во однос на специфични промени на цената не се претпоставки кои се однесуваат на финансиски ризик; и
- (в) промените во мерењето на групата на договори за осигурување предизвикани од промените на вредноста на основните ставки (исклучувајќи притоа додатоци и повлекувања) се промени кои произлегуваат од ефектот на временската вредност на парите и финансискиот ризик и промените во нив.

B129 Точките 88–89 бараат од субјектот да направи избор за сметководствена политика за тоа дали ќе ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување за периодот помеѓу добивка или загуба и останата сеопфатна добивка. Субјектот треба да го примени својот избор на сметководствена политика на портфолија на договори за осигурување. Кога прави проценка за тоа која би била соодветна сметководствена политика за портфолио на договори за осигурување, со примена на точка 13 од МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*, субјектот, за секое портфолио, треба да ги земе предвид средствата кои ги чува и како ги евидентира тие средства.

B130 Доколку се применува точка 88(б), субјектот треба да го вклучи во добивка или загуба износот кој е утврден со систематска распределба на очекуваните вкупни финансиски приходи или расходи за времетраењето на групата на договори за осигурување. Во овој контекст, систематска распределба значи распределба на вкупните очекувани финансиски приходи или расходи на група на договори за осигурување за времетраењето на групата која:

- (а) Се заснова на карактеристики на договорите, без упатување на фактори кои не влијаат на готовинските текови кои се очекува да произлезат врз основа на договорите. На пример, распределувањето на финансиските приходи или расходи не треба да се заснова на очекуваните признати приноси на средства доколку тие очекувани признати приноси не влијаат на готовинските текови на договорите во групата.
- (б) Резултира во износи кои се признати во останата сеопфатна добивка за времетраењето на групата на договори кои се еднакви на нула. Кумулативниот износ кој се признава во останата сеопфатна добивка на кој било датум е разликата помеѓу сметководствената вредност на групата на договори и износот според кој групата би се мерела при применување на систематска распределба.

B131 За групи на договори за осигурување за кои промените во претпоставките кои се однесуваат на финансиски ризик немаат значително влијание на износите кои му се плаќаат на имателот на полиса, систематската распределба се утврдува со користење на дисконтните стапки кои се специфицирани во точка B72(д)(i).

B132 За групи на договори за осигурување за кои промените во претпоставките кои се однесуваат на финансиски ризик имаат значително влијание на износите кои му се плаќаат на имателот на полиса:

- (а) Систематската распределба на финансиските приходи или расходи кои произлегуваат од проценките на идните готовински текови може да се утврди на еден од следниве начини:

МСФИ 17

- (i) со користење на стапка со која се прави распределба на преостанатите ревидирани очекувани финансиски приходи или расходи за целото преостанато времетраење на групата на договори по константна стапка; или
 - (ii) за договори кои користат кредитна стапка за утврдување на износите што се доспеани кон имателите на полиса—со користење на распределба која се заснова на износите кои се кредитираат во периодот и кои се очекува да се кредитираат во идни периоди.
- (б) Систематската распределба на финансиските приходи или расходи кои произлегуваат од исправка на вредност за нефинансиски ризик, доколку се одделно расчленети од другите промени во исправката на вредност за нефинансиски ризик со примена на точка 81, се утврдува со користење на распределба која е доследна на онаа што била користена за распределба на финансиските приходи или расходи кои произлегуваат од идните готовински текови.
- (в) Систематската распределба на финансиските приходи или расходи кои произлегуваат од маржата за договорни услуги се утврдува:
- (i) за договори за осигурување кои немаат карактеристики на директно учество, со користење на дисконтните стапки специфицирани во точка Б72(б); и
 - (ii) за договори за осигурување со карактеристики на директно учество, со користење на распределба која е доследна на онаа што била користена за распределување на финансиските приходи или расходи кои произлегуваат од идните готовински текови.
- Б133 Кога го применува пристапот на распределба на премија на договори за осигурување опишана во точките 53–59, субјектот може да има обврска, или може да избере, да ја дисконтира обврската за настанати барања за штети. Во такви случаи, субјектот може да избере да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување со примена на точка 88(б). Доколку субјектот одлучи така, тој треба да ги утврди финансиските приходи или расходи од осигурување во добивка или загуба со користење на дисконтната стапка која е специфицирана во точка Б72(д)(iii).
- Б134 Точка 89 се применува доколку субјектот, било по свој избор или затоа што имал обврска да го направи тоа, ги чува основните ставки за договори за осигурување со карактеристики на директно учество. Доколку субјектот избере да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување со примена на точка 89(б), тој треба да ги вклучи во добивка или загуба расходите или приходите кои точно одговараат на приходите или расходите што се вклучени во добивка или загуба за основните ставки, што резултира со тоа нето- вредноста на ставките кои се презентирани одделно да изнесува нула.
- Б135 Субјектот може да се квалификува за избор на сметководствена политика од точка 89 во некои периоди но не и во други поради промена во однос на тоа дали ги чува основните ставки. Доколку се случи таква промена, изборот на сметководствена политика кој му е на располагање на субјектот се менува од оној кој е определен во точка 88 кон оној кој е определен во точка 89, или обратно. Оттука, субјектот може да ја промени својата сметководствена политика помеѓу онаа определена во точка 88(б) и онаа определена во точка 89(б). Кога прави таква промена, субјектот треба да:
- (а) Го вклучи акумулираниот износ кој претходно бил вклучен во останата сеопфатна добивка до датумот на промената, како рекласификација во добивка или загуба во периодот на промена и во идни периоди, и тоа на следниов начин:
 - (i) доколку субјектот претходно ја применувал точка 88(б)—субјектот треба да го вклучи во добивка или загуба акумулираниот износ кој бил вклучен во останата сеопфатна добивка пред промената, како субјектот да продолжува да го применува пристапот од точка 88(б) врз основа на претпоставките кои се применувале веднаш пред промената; и
 - (ii) доколку субјектот претходно ја применувал точка 89(б)— субјектот треба да го вклучи во добивка или загуба акумулираниот износ кој бил вклучен во останата сеопфатна добивка пред промената, како субјектот да продолжува да го применува пристапот од точка 89(б) врз основа на претпоставките кои се применувале веднаш пред промената.
 - (б) Да не ги прикажува повторно споредбените информации за претходен период.
- Б136 Со примена на точка Б135(а), субјектот не треба повторно да го пресметува акумулираниот износ кој претходно бил вклучен во останата сеопфатна добивка, како новото расчленување отсекогаш да

МСФИ 17

се применувало; и претпоставките кои се користеле за рекласификација во идни периоди не треба да се ажурираат по датумот на промената.

Ефектот од сметководствените проценки кои се направени во меѓупериодичните финансиски извештаи

Б137 Доколку субјектот изготвува меѓупериодични финансиски извештаи со примена на МСС 34 *Меѓупериодично финансиско известување*, субјектот треба да направи избор, во рамките на сметководствената политика, дали ќе го промени третманот на сметководствените проценки направени во претходни меѓупериодични финансиски извештаи кога го применува МСФИ 17 во последователни меѓупериодични финансиски извештаи и во годишниот известувачки период. Субјектот треба да го применува својот избор на сметководствена политика на сите групи на договори за осигурување кои тој ги издава и на групи на договори за реосигурување кои ги чува.

МСФИ 17

Додаток В
Датум на стапување во сила и преодни одредби

Овој додаток е составен дел на овој МСФИ 17 Договори за осигурување.

Датум на стапување во сила

- V1 Субјектот треба да го примени МСФИ 17 за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2023 година. Доколку субјектот го применува МСФИ 17 за поранешен период, тој треба да го обелодени тој факт. Дозволепа е порана примена за субјекти кои го примекуваат МСФИ 9 *Финансиски инструменти* на или пред датумот на прва примена на МСФИ 17.
- V2 За целите на примена на барањата за премин од точките V1 и V3–V33:
- (а) датумот на прва примена е почетокот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат го применува МСФИ 17; и
 - (б) датумот на премин е почетокот на годишниот известувачки период кој непосредно му претходи на датумот на прва примена.
- V2A *Прва примена на МСФИ 17 и МСФИ 9—Споредбени информации*, издаден во декември 2021 година, ги додаде точките V28A–V28Д и V33A. Субјектот кој избрал да ги применува точките V28A–V28Д и V33A треба да ги примени истите при првата примена на МСФИ 17.

Преодни одредби

- V3 Освен ако е непрактично или ако се применува точка V5A, субјектот треба да го примени МСФИ 17 ретроспективно, со следниве исклучоци:
- (а) субјектот нема обврска да ги презентира квантитативните информации што се бараат со точка 28(г) од МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*; и
 - (б) субјектот не треба да ја применува опцијата од точка B115 за периоди пред датумот на премин. Субјектот може да ја примени опцијата во точка B115 перспективно на или по датумот на премин ако, и само ако, субјектот ги определи односите на намалување на ризикот на или пред датумот на кој ја применува опцијата.
- V4 За да може ретроспективно да го примени МСФИ 17, субјектот треба, на датумот на премин:
- (а) да ги идентификува, признае и мери секоја група на договори за осигурување како МСФИ 17 отсекогаш да се применувал;
 - (aa) да ги идентификува, признае и мери сите средства за готовински текови од стекнување на осигурување како МСФИ 17 отсекогаш да се применувал (освен што субјектот не мора да ја применува проценката за надоместливост од точка 28Д пред датумот на премин);
 - (б) да ги опише сите постоечки салда кои не би постоеле доколку отсекогаш бил применуван МСФИ 17; и
 - (в) да ја признае секоја резултирчка нето-разлика во капиталот.
- V5 Ако, и само ако, е непрактично за субјектот да ја примени точка V3 за група на договори за осигурување, субјектот треба да ги примени следниве пристапи, наместо да ја примени точка V4(а):
- (а) приспособениот ретроактивен пристап од точките V6–V19A, предмет на точка V6(а); или
 - (б) пристапот на објективна вредност од точките V20–V24Б.
- V5A Без оглед на точка V5, субјектот може да избере да го примени пристапот на објективна вредност во точките V20–V24Б за група на договори за осигурување со карактеристики на директно учество на кои може да избере ретроспективно да го примени МСФИ 17 ако, и само ако:
- (а) субјектот избере да ја примени опцијата за намалување на ризикот од точка B115 на групата на договори за осигурување перспективно од датумот на премин; и
 - (б) субјектот користел деривативи, недеривативни финансиски инструменти кои се мерат според објективна вредност низ добивка или загуба, или договори за реосигурување кои се

МСФИ 17

- чуваат за да го намали финансискиот ризик кој произлегува од групата на договори за осигурување, како што е специфицирано во точка В115, пред датумот на премин.
- В5Б Ако, и само ако, е непрактично за субјектот да ја примени точка В4(аа) за средство за готовински текови од стекнување на осигурување, субјектот треба да ги примени следниве пристапи за да го мери средството за готовински текови од стекнување на осигурување:
- (а) приспособениот ретроактивен пристап од точките В14Б–В14Г и В17А, предмет на точка В6(а); или
 - (б) пристапот на објективна вредност од точките В24А–В24Б.

Приспособен ретроактивен пристап

- В6 Целта на приспособениот ретроактивен пристап е да се постигне резултат кој е најблиску до ретроспективна примена, со користење на разумни и поддржани информации кои се достапни без непотребни трошоци или напори. Според тоа, кога го применува овој пристап, субјектот треба да:
- (а) Придобивки разумни и поддржани информации. Доколку субјектот не може да обезбеди разумни и поддржани информации кои се неопходни за да го примени приспособениот ретроактивен пристап, субјектот треба да го примени пристапот на објективна вредност.
 - (б) Максимално да ги придобивки информациите што би биле користени за примена на целосен ретроактивен пристап, но ги придобивки само информациите кои се достапни без непотребни трошоци или напори.
- В7 Точките В9–В19А ги определуваат дозволените измени на ретроспективната примена во следниве области:
- (а) проценки на договори за осигурување или на групи на договори за осигурување кои би биле направени на датумот на започнување или почетно признавање на договорите;
 - (б) износи кои се однесуваат на маржата за договорни услуги или компонента на загуба за договори за осигурување без карактеристики на директно учество;
 - (в) износи кои се однесуваат на маржата за договорни услуги или компонента на загуба за договори за осигурување со карактеристики на директно учество; и
 - (г) финансиски приходи или расходи од осигурување.
- В8 За да ја постигне целта на приспособениот ретроактивен пристап, на субјектот му е дозволена секоја измена од точките В9–В19А само доколку субјектот нема разумни и поддржани информации за да примени ретроспективен пристап.

Проценка при склучување или почетно признавање на договорот

- В9 До степен до кој е дозволено со точка В8, субјектот треба да ги утврди следниве работи со користење на информациите кои се достапни на датумот на премин:
- (а) како да идентификува групи на договори за осигурување, со примена на точките 14–24;
 - (б) дали договорот за осигурување ја исполнува дефиницијата за договор за осигурување со карактеристики на директно учество, со примена на точките В101–В109;
 - (в) како да ги идентификува дискреционите готовински текови за договорите за осигурување без карактеристики на директно учество, со примена на точките В98–В100; и
 - (г) дали договорот за инвестирање ја исполнува дефиницијата за договор за инвестирање со својства на дискреционо учество во рамките на опфатот на МСФИ 17, со примена на точка 71.
- В9А До степен до кој е дозволено со точка В8, субјектот треба да класифицира како обврска за настанати барања за штети обврска за намирување на барања за штети кои настанале пред договорот за осигурување да бил стекнат во пренос на договори за осигурување кои не сочинуваат деловно работење или во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3.
- В10 До степен до кој е дозволено со точка В8, субјектот не треба да ја примени точка 22 за да ги подели групите во оние кои не вклучуваат договори кои се издадени со разлика која е поголема од една година.

МСФИ 17

Определување на маржа за договорни услуги или компонента на загуба за групи на договори за осигурување без карактеристики на директно учество

- B11 До степен до кој е дозволено со точка B8, за договори без карактеристики на директно учество, субјектот треба да утврди маржа за договорни услуги или компонента на загуба на обврската за преостанато покритие (види точки 49–52) на датумот на премин со примена на точките B12–B16B.
- B12 До степен до кој е дозволено со точка B8, субјектот треба да ги процени идните готовински текови на датумот на почетно признавање на група на договори за осигурување како износ на идните готовински текови на датумот на премин (или поранешен датум, доколку идните готовински текови можат ретроспективно да се утврдат на тој поранешен датум, со примена на точка B4(a)), коригирани за готовинските текови за кои се знае дека настанале помеѓу датумот на почетно признавање на група на договори за осигурување и датумот на премин (или на поранешен датум). Готовинските текови за кои се знае дека настанале вклучуваат готовински текови кои резултираат од договори кои престанале да постојат пред датумот на премин.
- B13 До степен до кој е дозволено со точка B8, субјектот треба да ги утврди дисконтните стапки што се применувале на датумот на почетно признавање на група на договори за осигурување (или последователно):
- (а) Со користење на јасна крива на принос која, најмалку три години веднаш пред датумот на премин, приближно одговара на кривата на принос која е проценета со примена на точките 36 и B72–B85, доколку постои таква јасна крива на принос.
 - (б) Доколку не постои јасна крива на принос од точка (а), субјектот треба да ги процени дисконтните стапки кои се применувале на датумот на почетното признавање (или последователно) преку определување на просечен распон помеѓу јасната крива на принос и кривата на принос која е проценета со примена на точките 36 и B72–B85, и потоа тој распон да го примени на таа јасна крива на принос. Тој распон треба да биде просекот во период од најмалку три години, веднаш пред датумот на премин.
- B14 До степен до кој е дозволено со точка B8, субјектот треба да утврди исправка на вредност за нефинансиски ризик на датумот на почетно признавање на група на договори за осигурување (или последователно) преку коригирање на исправката на вредност за нефинансиски ризик на датумот на премин за очекуваното ослободување од ризик пред датумот на премин. Очекуваното ослободување од ризик треба да биде утврдено со упатување на ослободувањето од ризик за слични договори за осигурување кои ги издава субјектот на датумот на премин.
- B14A Со примена на точка B137, субјектот може да избере да не го менува третманот на сметководствените проценки кои биле направени во претходни меѓупериодични финансиски извештаи. До степен до кој е дозволено со точка B8, таквиот субјект треба да утврди маржа за договорни услуги или компонента на загуба на датумот на премин како субјектот да не ги изготвил меѓупериодичните финансиски извештаи пред датумот на премин.
- B14B До степен до кој е дозволено со точка B8, субјектот треба да го придобивки истиот систематски и рационален метод кој субјектот очекува да го придобивки и по датумот на премин кога ја применува точка 28A, за да ги распредели сите готовински текови од стекнување на осигурување кои се платени (или за кои обврската е призната со примена на друг МСФИ-стандард) пред датумот на премин (исклучувајќи ги сите износи што се однесуваат на договори за осигурување кои престанале да постојат пред датумот на премин) на:
- (а) групи на договори за осигурување кои се признати на датумот на премин; и
 - (б) групи на договори за осигурување кои се очекува да бидат признати по датумот на премин.
- B14B Готовинските текови од стекнување на осигурување кои се платени пред датумот на премин и кои се распределени на групата на договори за осигурување кои се признати на датумот на премин ја коригираат маржата за договорни услуги на таа група, до степен до кој договорите за осигурување кои се очекува да бидат во таа група се признати на тој датум (види точки 28B и B35B). Други готовински текови од стекнување на осигурување кои се платени пред датумот на премин, вклучувајќи ги и оние кои се распределени на групата на договори за осигурување кои се очекува да бидат признати по датумот на премин се признаваат како средство, со примена на точка 28B.
- B14Г Доколку субјектот нема разумни и поддржани информации за примена на точка B14B, субјектот треба да утврди дека следниве износи се еднакви на нула на датумот на премин:

МСФИ 17

- (а) корекцијата на маржата за договорни услуги на група на договори за осигурување кои се признати на датумот на премин и секое средство за готовински текови од стекнување на осигурување кое е поврзано со таа група; и
- (б) средството за готовински текови од стекнување на осигурување за групи на договори за осигурување кои се очекува да бидат признати по датумот на премин.
- B15** Доколку примената на точките B12–B14Г резултира со маржа за договорни услуги на датумот на почетно признавање, за да ја утврди маржата за договорни услуги на датумот на премин, субјектот треба да го направи следново:
- (а) доколку субјектот ја применува B13 за да ги процени дисконтните стапки кои се применуваат при почетно признавање, субјектот ги придобивки тие стапки за да додаде камата на маржата за договорни услуги; и
- (б) до степен до кој е дозволено со точка B8, да го утврди износот на маржата за договорни услуги која се признава во добивка или загуба поради пренос на услуги пред датумот на премин, преку споредување на преостанатите единици на покрите на тој датум со единиците на покрите кои се овозможени според група на договори пред датумот на премин (види точка B119).
- B16** Доколку примената на точките B12–B14Г резултира со компонента на загуба на обврската за преостанатото покрите на датумот на почетно признавање, субјектот треба да ги утврди сите износи кои се распределени на компонентата на загуба пред датумот на премин со примена на точките B12–B14Г и да придобивки систематска основа за распределување.
- B16A** За група на договори за реосигурување кои се чуваат а кои овозможуваат покриеност за неповолна група на договори за осигурување и кои се склучени пред или во исто време во кое биле издадени договорите за осигурување, субјектот треба да утврди компонента за надоместување на загуба на средството за преостанатото покрите на датумот на премин (види точки 66A–66B). До степен до кој е дозволено со точка B8, субјектот треба да ја утврди компонентата за надоместување на загубите така што ќе ги помножи:
- (а) компонентата на загуба на обврската за преостанатото покрите за основните договори за осигурување на датумот на премин (види точки B16 и B20); и
- (б) процентот на барања за настанати штети за основните договори за осигурување кои субјектот очекува дека ќе ги надомести од групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- B16B** Со примена на точките 14–22, на датумот на премин, субјектот би можел да ги вклучи во неповолна група на договори за осигурување неповолните договори за осигурување кои се покриени со група на договори за реосигурување кои се чуваат и неповолните договори за осигурување кои не се покриени со групата на договори за реосигурување кои се чуваат. За да ја примени точка B16A во такви случаи, субјектот треба да придобивки систематска и рационална основа за распределба за да го утврди делот на компонентата на загуба на групата на договори за осигурување која се однесува на договорите за осигурување кои се покриени со групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- B16B** Доколку субјектот нема разумни и поддржани информации за да ја примени точка B16A, субјектот не треба да идентификува компонента за надоместување на загуба за групата на договори за реосигурување кои се чуваат.

Определување на маржа за договорни услуги или компонента на загуба за групи на договори за осигурување со карактеристики на директно учество

- B17** До степен до кој е дозволено со точка B8, за договори со карактеристики на директно учество, субјектот треба да ја утврди маржата за договорни услуги или компонентата на загуба на обврската за преостанатото покрите на датумот на премин како:
- (а) вкупна објективна вредност на основните ставки на тој датум; намалена за
- (б) готовинските текови од исполнување на договорот на тој датум; зголемени или намалени за
- (в) корекција за:
- (i) Износи кои ги наплатил субјектот од имателите на полиса (вклучувајќи и износи кои се одбиени од основните ставки) пред тој датум.

МСФИ 17

- (ii) Износи кои се платени пред тој датум кои не би варирале врз основа на основните ставки.
 - (iii) Промената во исправката на вредност за нефинансиски ризик предизвикани од ослободувањето од ризик пред тој датум. Субјектот треба да го процени овој износ преку упатување на ослободувањето од ризик за слични договори за осигурување кои ги издава субјектот на датумот на премин.
 - (iv) Готовински текови од стекнување на осигурување кои се платени (или за кои обврската била призната со примена на друг МСФИ-стандард) пред датумот на премин кои се распределени на групата (види точка В17А).
- (г) доколку (а)–(в) резултира со маржа за договорни услуги—намалено за износот на маржата за договорни услуги која се однесува на услугите што биле дадени пред тој датум. Вкушниот износ кој произлегува од (а)–(в) е замена за вкушната маржа за договорни услуги за сите услуги што ќе бидат дадени согласно групата на договори, на пример, пред сите износи што би биле признати во добивка или загуба за дадените услуги. Субјектот треба да ги процени износите што би биле признати во добивка или загуба за услугите што се дадени преку споредување на единиците на преостанатото покритие на датумот на премин со единиците на покритие кои се овозможени според група на договори пред датумот на премин; или
- (д) доколку (а)–(в) резултира со компонента на загуба—коригирање на компонентата на загуба на нула и зголемување на обврската за преостанатото покритие, исклучувајќи ја компонентата на загуба за истиот износ.
- В17А До степен до кој е дозволено со точка В8, субјектот треба да ги примени точките В14Б–В14Г за признавање на средството за готовински текови од стекнување на осигурување, и сите корекции на маржата за договорни услуги на група на договори за осигурување со карактеристики на директно учество за готовински текови од стекнување на осигурување (види точка В17(в)(iv)).

Финансиски приходи или расходи од осигурување

- В18 За групи на договори за осигурување кои, со примена на точка В10, вклучуваат договори кои се издадени со временска разлика поголема од една година:
- (а) На субјектот му е дозволено да ги утврди дисконтните стапки на датумот на почетно признавање на група специфицирани во точки Б72(б)–Б72(д)(ii) и дисконтните стапки на датумот на кој настанало барањето за надоместување штета специфицирано во точка Б72(д)(iii) на датумот на премин, наместо на датумот на почетно признавање или на настанатото барање за надоместување штета.
 - (б) Доколку субјектот одлучи да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување помеѓу износи кои се вклучени во добивка или загуба и износи кои се вклучени во останата сеопфатна добивка со примена на точките 88(б) или 89(б), субјектот треба да го утврди кумулативниот износ на финансиски приходи или расходи од осигурување кој е признат во останата сеопфатна добивка на датумот на премин за да ја примени точка 91(а) во идни периоди. На субјектот му е дозволено да го утврди тој кумулативен износ со примена на точка В19(б), или:
 - (i) како нула, освен ако се применува (ii); и
 - (ii) за договори за осигурување со карактеристики на директно учество на кои се применува точка Б134, како еднаков на кумулативниот износ кој е признат во останата сеопфатна добивка за основните ставки.
- В19 За групи на договори за осигурување кои не вклучуваат договори кои се издадени со временска разлика поголема од една година:
- (а) доколку субјектот ја применува точка В13 за да ги процени дисконтните стапки кои се применувале при почетно признавање (или последователно), субјектот треба, исто така, да ги утврди и дисконтните стапки кои се специфицирани во точките Б72(б)–Б72(д) со примена на точка В13; и
 - (б) доколку субјектот одлучи да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување помеѓу износи кои се вклучени во добивка или загуба и износи кои се вклучени во останата сеопфатна добивка со примена на точките 88(б) или 89(б), субјектот треба да го утврди кумулативниот износ на финансиски приходи или расходи од осигурување кој е признат во останата сеопфатна добивка на датумот на премин за да ја примени точка 91(а) во идни периоди. Субјектот треба да го утврди тој кумулативен износ:

МСФИ 17

- (i) за договори за осигурување за кои субјектот ќе ги примени методите на систематска распределба утврдени во точка Б131—доколку субјектот ја применува точка В13 за да ги процени дисконтните стапки при почетно признавање—со користење на дисконтните стапки кои се применувале на датумот на почетно признавање, исто така, со примена на точка В13;
 - (ii) за договори за осигурување за кои субјектот ќе ги примени методите на систематска распределба утврдени во точка Б132—врз основа на претпоставките кои се однесуваат на финансиски ризик кој се применувал на датумот на почетно признавање се претпоставки кои се применуваат на датумот на премин, на пример, како нула;
 - (iii) за договори за осигурување за кои субјектот ќе ги примени методите на систематска распределба утврдени во точка Б133— доколку субјектот ја применува точка В13 за да ги процени дисконтните стапки при почетно признавање (или последователно)—со користење на дисконтните стапки кои се применувале на датумот на кој настанало барањето за надомест на штета, исто така, со примена на точка В13; и
 - (iv) за договори за осигурување со карактеристики на директно учество на кои се применува точка Б134—како износ кој е еднаков на кумулативниот износ кој е признат во останата сеопфатна добивка за основните ставки.
- B19A Со примена на точка Б137, субјектот може да избере да не го менува третманот на сметководствените проценки кои биле направени во претходните меѓупериодични финансиски извештаи. До степен до кој е дозволено со точка В8, таквиот субјект треба да ги утврди износите кои се однесуваат на финансиски приходи или расходи од осигурување на датумот на премин како субјектот да не ги изготвил меѓупериодичните финансиски извештаи пред датумот на премин.

Пристап на објективна вредност

- B20 За да го примени пристапот на објективна вредност, субјектот треба да ја утврди маржата за договорни услуги или компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие на датумот на премин како разлика помеѓу објективната вредност на групата на договори за осигурување на тој датум и готовинските текови од исполнување на договорот мерени на тој датум. Кога ја определува таа објективна вредност, субјектот не треба да ја примени точка 47 од МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност* (поврзано со карактеристики на инструмент по видување).
- B20A За група на договори за реосигурување кои се чуваат и на кои се применуваат точките 66А–66Б (без да има потреба да се исполнува условот определен во точка Б119В), субјектот треба да ја утврди компонентата за надоместување на загубите на средството за преостанатото покритие на датумот на премин така што ќе ги помножи:
- (а) компонентата на загуба на обврската за преостанатото покритие за основните договори за осигурување на датумот на премин (види точки В16 и В20); и
 - (б) процентот на барања за настанати штети за основните договори за осигурување кои субјектот очекува дека ќе ги надомести од групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- B20Б Со примена на точките 14–22, на датумот на премин, субјектот може да ги вклучи во неповолна група на договори за осигурување и неповолните договори за осигурување кои се опфатени со група на договори за реосигурување кои се чуваат и неповолните договори кои не се опфатени со група на договори за реосигурување кои се чуваат. За примена на точка В20А во такви случаи, субјектот треба да придобивки систематска и рационална основа на распределба за да го утврди делот на компонентата на загуба на групата на договори за осигурување кој се однесува на договори за осигурување кои се опфатени со групата на договори за реосигурување кои се чуваат.
- B21 Кога го применува пристапот на објективна вредност, субјектот може да ја примени точка В22 за да утврди:
- (а) како да ги идентификува групите на договори за осигурување, со примена на точките 14–24;
 - (б) дали договорот за осигурување ја исполнува дефиницијата за договор за осигурување со карактеристики на директно учество, со примена на точките Б101–Б109;
 - (в) како да ги идентификува дискреционите готовински текови за договори за осигурување без карактеристики на директно учество, со примена на точките Б98–Б100; и

МСФИ 17

- (г) дали договорот за инвестирање ја исполнува дефиницијата за договор за инвестирање со својства на дискреционо учество во рамките на опфатот на МСФИ 17, со примена на точка 71.
- B22 Субјектот може да избере да ги утврди прашањата од точка B21 со користење на:
- (а) разумни и поддржани информации за она што би го утврдил субјектот, имајќи ги предвид условите од договорот и пазарните услови на датумот на склучување или почетно признавање на договорот, како што е соодветно; или
- (б) разумни и поддржани информации кои се достапни на датумот на премин.
- B22A Кога го применува пристапот на објективна вредност, субјектот може да класифицира како обврска за настанати барања за штети обврска за намирување на барања за настанати штети кои се случиле пред договорот за осигурување да бил стекнат во пренос на договори за осигурување кои не сочинуваат деловно работење или во деловна комбинација во рамките на опфатот на МСФИ 3.
- B23 Кога го применува пристапот на објективна вредност, субјектот нема обврска да ја применува точка 22, и во групата може да вклучи договори кои се издадени со разлика која е поголема од една година. Субјектот треба да ги подели групите само во оние кои ги вклучуваат само договорите кои се издадени во рамки на една година (или помалку), доколку субјектот има разумни и поддржани информации за да ја направи таа поделба. Без разлика дали субјектот ја применува точка 22, на субјектот му е дозволено да ги утврди дисконтните стапки на датумот на почетно признавање на група кои се специфицирани во точките B72(б)–B72(д)(ii) и дисконтните стапки на датумот на настанување на барањето за настанати штети кои се специфицирани во точка B72(д)(iii) на датумот на премин, наместо на датумот на почетно признавање или на барањето за настанати штети.
- B24 Кога го применува пристапот на објективна вредност, доколку субјектот избере да ги расчлени финансиските приходи или расходи од осигурување помеѓу добивка или загуба и останата сеопфатна добивка, на субјектот му е дозволено да го утврди кумулативниот износ на финансиски приходи или расходи од осигурување кој е признат во останата сеопфатна добивка на датумот на премин:
- (а) ретроспективно—но само доколку има разумни и поддржани информации за да го направи тоа; или
- (б) како нула—освен ако се применува (в); и
- (в) за договори за осигурување со карактеристики на директно учество на кои се применува точка B134—како износ кој е еднаков на кумулативниот износ кој е признат во останата сеопфатна добивка од основните ставки.

Средства за готовински текови од стекнување на осигурување

- B24A Кога го применува пристапот на објективна вредност за средство за готовински текови од стекнување на осигурување (види точка B5B(б)), на датумот на премин, субјектот треба да утврди средство за готовински текови од стекнување на осигурување во износ кој е еднаков на готовинските текови од стекнување на осигурување кои би настанале за субјектот на датумот на премин за да добие право на:
- (а) надоместувања на готовинските текови од стекнување на осигурување од премии на договори за осигурување кои се издадени пред датумот на премин но кои не се признати на датумот на премин;
- (б) идни договори за осигурување кои се продолжувања на договорите за осигурување кои се признати на датумот на премин и договори за осигурување кои се опишани во (а); и
- (в) идни договори за осигурување, освен оние од (б), по датумот на премин без повторно плаќање на готовинските текови од стекнување на осигурување кои субјектот веќе ги платил а кои можат директно да му се припишат на поврзаното портфолио на договорите за осигурување.
- B24B На датумот на премин, субјектот треба да го исклучи од мерењето на сите групи на договори за осигурување износот на секое средство за готовински текови од стекнување на осигурување.

Споредбени информации

- B25 Без оглед на упатувањето на годишниот известувачки период кој непосредно му претходи на датумот на прва примена од точка B2(б), субјектот може, исто така, да презентира и коригирани споредбени информации со примена на МСФИ 17 за сите претходни презентирани периоди, но нема

МСФИ 17

обврска да го прави тоа. Доколку субјектот презентира коригирани споредбени информации за кои било претходни периоди, упатувањето на „почетокот на годишниот известувачки период кој непосредно му претходи на датумот на прва примена“ од точка В2(б) треба да се чита како „почетокот на најраниот презентирани коригиран споредбен период“.

- V26 Субјектот нема обврска да ги обезбеди обелоденувањата кои се специфицирани во точките 93–132 за секој период презентирани пред почетокот на годишниот известувачки период кој непосредно му претходи на датумот на прва примена.
- V27 Доколку субјектот презентира некоригирани споредбени информации и обелоденувања за кои било претходни периоди, субјектот треба јасно да ги идентификува информациите што не биле коригирани, да обелодени дека тие се подготвени со користење на друга основа, и да ја објасни таа основа.
- V28 Субјектот не треба да обелодени претходни необјавени информации во врска со развојот на барањата за штети кои настанале повеќе од пет години пред крајот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат го применува МСФИ 17. Меѓутоа, доколку субјектот не ја обелодени таа информација, тој треба да го обелодени тој факт.

Субјекти кои прв пат применуваат МСФИ 17 и МСФИ 9 во исто време

- V28A На субјектот кој прв пат ги применува МСФИ 17 и МСФИ 9 во исто време му е дозволено да ги примени точките В28Б–В28Д (класификациско преклопување) за целите на презентирање на споредбени информации во врска со финансиското средство доколку споредбените информации за тоа финансиско средство не биле повторно прикажани за МСФИ 9. Споредбените информации за финансиско средство нема да бидат повторно прикажани за МСФИ 9 доколку субјектот одлучи дека нема да прави повторно прикажување на претходни периоди (види точка 7.2.15 од МСФИ 9), или доколку субјектот повторно ги прикаже претходните периоди но финансиското средство било отпишано за време на тие претходни периоди (види точка 7.2.1 од МСФИ 9).
- V28B Субјектот кој применува класификациско преклопување на финансиско средство треба да презентира споредбени информации како барањата за класифицирање и мерење од МСФИ 9 да биле применети на тоа финансиско средство. Субјектот треба да придобивки разумни и поддржани информации кои се достапни на датумот на премин (види точка В2(б)) за да утврди како очекува субјектот дека финансиското средство ќе биде класифицирано и мерено на датумот на прва примена на МСФИ 9 (на пример, субјектот би можел да ги придобивки почетните проценки што биле направени како подготовка за првата примена на МСФИ 9).
- V28B Кога применува класификациско преклопување на финансиско средство, субјектот нема обврска да ги применува барањата за обезвреднување во Дел 5.5 од МСФИ 9. Доколку, врз основа на класификацијата утврдена со примена на точка В28Б, финансиското средство би било предмет на барањата за обезвреднување во Дел 5.5 од МСФИ 9 но субјектот не ги примени тие барања кога го применува класификациското преклопување, субјектот треба да продолжи да ги презентира сите признати износи на обезвреднување во претходниот период во согласност со МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*. Во спротивно, сите тие износи треба да се анулираат.
- V28Г Секоја разлика помеѓу претходната сметководствена вредност на финансиското средство и сметководствената вредност на датумот на премин која резултира од примената на точките В28Б–В28В треба да се признае во почетна задржана добивка (или во друга компонента на капитал, како што е соодветно) на датумот на премин.
- V28Д Субјектот кој ги применува точките В28Б–В28Г треба да:
- (а) Обелодени квалитативни информации кои ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да разберат:
 - (i) степенот до кој е применето класификациско преклопување (на пример, дали било применето на сите финансиски средства кои се отпишани во споредбениот период);
 - (ii) дали и до кој степен се применети барањата за обезбедување во Дел 5.5 од МСФИ 9 (види точка В28В);
 - (б) да ги примени тие точки само на споредбени информации за периодите на известување помеѓу датумот на премин кон МСФИ 17 и датумот на прва примена на МСФИ 17 (види точки В2 и В25); и
 - (в) на датумот на прва примена на МСФИ 9, да ги примени барањата за премин од МСФИ 9 (види Дел 7.2 од МСФИ 9).

МСФИ 17

Повторно назначување на финансиски средства

- B29 На датумот на прва примена на МСФИ 17, субјектот кој го применувал МСФИ 9 на годишни периоди на известување пред првата примена на МСФИ 17:
- (а) Може повторно да процени дали дозволеното финансиско средство го исполнува условот од точка 4.1.2(а) или точка 4.1.2А(а) од МСФИ 9. Финансиско средство е дозволено само доколку финансиското средство не се чува во однос на активност која не е поврзана со договорите кои се опфатени во рамките на опфатот на МСФИ 17. Примери за финансиски средства што не би биле дозволени за повторно назначување се финансиски средства кои се чуваат во однос на банкарски активности, или финансиски средства кои се чуваат во фондови кои се поврзани со договори за инвестирање кои се надвор од опфатот на МСФИ 17.
 - (б) Треба да го отповика своето претходно назначување на финансиско средство како мерено според објективна вредност во добивка или загуба доколку повеќе не е исполнет условот во точка 4.1.5 од МСФИ 9 поради примената на МСФИ 17.
 - (в) Може да назначи финансиско средство како мерено според објективна вредност низ добивка или загуба доколку е исполнет условот во точка 4.1.5 од МСФИ 9.
 - (г) Може да назначи дека инвестирањето во сопственички инструмент се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка со примена на точка 5.7.5 од МСФИ 9.
 - (д) Може да го отповика своето претходно назначување дека инвестирањето во сопственички инструменти се мери според објективна вредност преку останата сеопфатна добивка со примена на точка 5.7.5 од МСФИ 9.
- B30 Субјектот треба да ја примени точка B29 врз основа на фактите и околностите кои постојат на датумот на прва примена на МСФИ 17. Субјектот треба да ги примени тие назначувања и класификации ретроспективно. Притоа, субјектот треба да ги примени релевантните барања за премин од МСФИ 9. За датум на прва примена за таа цел, се смета датумот на прва примена на МСФИ 17.
- B31 Субјектот кој ја примснува точка B29 нема обврска повторно да прикажува претходни периоди за да ги одрази тие промени во назначувањата или класификациите. Субјектот може повторно да прикаже претходни периоди само доколку е тоа можно без да се придобивки ретроспектива. Доколку субјектот повторно прикажува претходен период, повторно прикажаните финансиски извештаи мора да ги одразуваат сите барања од МСФИ 9 за тие засегнати финансиски средства. Доколку субјектот не прикажува повторно претходни периоди, субјектот треба да ја признае, во почетна задржана добивка (или во друга компонента на капитал, како што е соодветно) на датумот на прва примена, секоја разлика помеѓу:
- (а) претходната сметководствена вредност на тие финансиски средства; и
 - (б) сметководствената вредност на тие финансиски средства на датумот на прва примена.
- B32 Кога субјектот ја применува точка B29, субјектот треба да обелодени во тој годишен известувачки период за секоја класа на тие финансиски средства:
- (а) доколку се применува точка B29(а)—неговата основа за определување на дозволените финансиски средства;
 - (б) доколку се применуваат точките B29(а)–B29(д):
 - (i) категоријата на мерење и сметководствената вредност на засегнатите финансиски средства утврдена веднаш пред датумот на прва примена на МСФИ 17; и
 - (ii) новата категорија на мерење и сметководствената вредност на засегнатите финансиски средства утврдена по примената на точка B29.
 - (в) Доколку се применува точка B29(б)—сметководствената вредност на финансиските средства во извештајот за финансиска состојба кои претходно биле назначени како мерени според објективна вредност низ добивка или загуба со примена на точка 4.1.5 од МСФИ 9 а кои повеќе не се назначени.
- B33 Кога субјектот ја применува точка B29, субјектот треба да ги обелодени во тој годишен известувачки период квалитативните информации кои ќе им овозможат на корисниците на финансиските извештаи да разберат:

МСФИ 17

- (а) како ја применил субјектот точка В29 на финансиските средства чија класификација се променила со првата примена на МСФИ 17;
- (б) причините за секое назначување или престанување на назначување на финансиските средства кои се мерат според објективна вредност низ добивка или загуба со примена на точка 4.1.5 од МСФИ 9; и
- (в) зошто дошол субјектот до поинакви заклучоци во новата проценка со примена на точките 4.1.2(а) или 4.1.2А(а) од МСФИ 9.

Б33А За финансиско средство кое е опишано помеѓу датумот на премин и датумот на прва примена на МСФИ 17, субјектот може да ги примени точките В28Б–В28Д (класификациско преклопување) за целите на презентирање на споредбени информации како точката В29 да била применета на тоа средство. Таквиот субјект треба да ги приспособи барањата од точките В28Б–В28Д така што класификациското преклопување да се заснова на тоа како очекува субјектот да биде назначено финансиското средство со примена на точка В29 на датумот на прва примена на МСФИ 17.

Повлекување на други МСФИ-стандарди

В34 МСФИ 17 го заменува МСФИ 4 *Договори за осигурување*, како што е изменет во 2020 година.

Меѓународни стандарди за финансиско известување за мали и средни субјекти

Оддел 1

Мали и средни субјекти (МСС)

Намера на делокругот на овој меѓународен стандард за финансиско известување (МСФИ):

1.1 МСФИ за МСС е наменет за употреба од страна на малите и средните субјекти. Овој дел ги опишува карактеристиките на МСС.

Опис на мали и средни субјекти

1.2 Мали и средни субјекти се субјекти кои:

(а) немаат јавна одговорност и

(б) објавуваат финансиски извештаи со општа намена за надворешни корисници. Примери на надворешни корисници ги вклучуваат сопствениците кои не се вклучени во управување на дејноста, постоечки и потенцијални наемодаватели и агенции за оценување на кредитниот рејтинг.

1.3 Еден субјект има јавна одговорност доколку:

(а) неговите должнички и сопственички инструменти се тргувани на јавниот пазар или тој е во процес на издавање на такви инструменти со цел тргување на јавниот пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари), или

(б) ги чува средствата во својство на доверител за широка група на надворешни лица како една од своите основни дејности. Оваа е вообичаено случај со банките, кредитните задруги, осигурителните компании, брокери/дилери со обврзници, заеднички фондови и инвестициски банки.

1.4 Некои субјекти, исто така може да ги чуваат средствата во својство на доверител за широка група на надворешни деца, бидејќи тие чуваат и управуваат со финансиските ресурси коишто ним им ги довериле клиентите, корисниците или членовите коишто не се вклучени во управувањето со субјектот. Сепак, доколку тие го прават ова од причини поинакви од нивната примарна дејност (како на пример, што тоа може да биде случај за туристичките агенции или агенциите за недвижности, училиштата, хуманитарните организации, кооперативите кои бараат депонирање на номинална членарина, како и продавачи коишто примаат уплати пред испораката на добрата или услугите на компании кои нудат комунални дејности), што не ги прави јавно одговорни.

1.5 Доколку еден субјект кој е јавно одговорен ги употребува овие МСФИ неговите финансиски извештаи нема да е опишуваат како МСФИ за МСС – дури и доколку надлежниот закон и регулатива дозволува овие МСФИ да се користат за јавно одговорни субјекти.

1.6 Подружница чиешто матично друштво ги употребува целосните МСФИ или е дел од консолидирана група којашто ги употребува целосните МСФИ, не е забрането да го употребува овој МСФИ во сопствените финансиски извештаи доколку самата подружница нема јавна одговорност. Доколку финансиските извештаи се опишани како извештаи коишто ги почитуваат МСФИ за МСС, таа мора да ги почитува сите одредби од овој МСФИ.

Оддел 2

Концепти и преовладувачки принципи

Делокруг на овој оддел

2.1 Овој дел ја опишува целта на финансиските извештаи за мали и среди субјекти (МСС) и карактеристиките кои ја прават информацијата корисна во финансиските извештаи за МСС. Исто така, тука се дадени и концептите и основните принципи важни за финансиските извештаи за МСС.

Цели на финансиските извештаи за мали и средни претпријатија

2.2 Целта на финансиските извештаи за малите и средни субјекти е да се обезбедат информации за финансиската состојба, резултатот и промените во финансиската состојба на субјектот, кои се полезни за голем број на корисници при донесувањето на економските одлуки, а кои не се во состојба да бараат извештаи направени согласно нивните конкретни потреби за информации.

2.3 Финансиските извештаи исто така ги прикажуваат резултатите од управувањето на раководството, односно одговорноста на раководството кон ресурсите кои им се доверени.

Квалитативните карактеристики на информациите содржани во финансиските извештаи

Разбирливост

2.4 Информациите содржани во финансиските извештаи треба да се претставени на начин на кој тие ќе бидат лесно разбирливи за корисниците кои имаат разумно познавање за деловните и економските активности и за сметководството, како и желба да ги проучат информациите со разумно внимание. Сепак, потребата за разбирливост не дозволува испуштање на релевантни информации единствено заради тоа што можеби ќе бидат премногу тешки за одредени корисници да ги разберат.

Релевантност

2.5 За да бидат корисни информациите мора да бидат релевантни за потребите за донесување на одлуки од страна на корисниците. Информациите го поседуваат квалитетот на **релевантност** кога влијаат врз економските одлуки на корисниците, на тој начин што им помагаат да ги оценат минатите, сегашните или идните настани, или пак да ги потврдат или коригираат своите минати оценки.

Материјалност

2.6 Информациите се материјални и оттаму, нивното испуштање или погрешно прикажување може да влијае врз економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината на ставката или грешката земајќи ги предвид конкретните околности на пропустите или погрешното прикажување. Сепак, несоодветно е да се прават, да се оставаат неточни и нематеријални застранувања од МСФИ за МСС за да се прикаже конкретно претставување на финансиската состојба, финансиските перформанси на субјектот и на неговите финансиски или парични текови.

Веродостојност

2.7 Информациите прикажани во финансиските извештаи мора да се веродостојни. Информациите се сметаат веродостојни кога не содржат материјални грешки и пристрасности, и кога корисниците можат да се потпрат на нив во однос на тоа дека тие верно го претставуваат она што тие треба да го претстават или она што разумно може да се очекува да го претстават. Финансиските извештаи не се непристрасни (или не се неутрални) доколку, со изборот или со претставувањето на информациите, тие се наменети да влијаат врз донесувањето одлуки или расудувања со цел да се постигне однапред смислен резултат или исход.

Суштина пред форма

2.8 Трансакциите и другите настани и услови кои ги претставуваат, неопходно е да бидат опфатени и презентирани во согласност со нивната суштина, а не само во согласност со нивната правна форма. Со ова се зајакнува веродостојноста на финансиските извештаи.

Претпазливост

2.9 Сепак, изготвувачите на финансиските извештаи мора да се справат со неизвесностите кои неизбежно опкружуваат многу настани и околности кои се признаваат преку обелоденување на нивната природа и обем како и со демонстрирање на претпазливост при изготвувањето на финансиските

извештаи. Претпазливоста претставува вклучување на одреден степен на внимателност при користење на расудување коешто е потребно во услови на неизвесност, така што средствата и добивката нема да бидат преценети, а обврските и расходите нема да бидат потценети. Меѓутоа примената на претпазливост не дозволува на пример генерирање на скриени резерви или прекумерни резервирања, намерно потценување на вредноста на средствата или приходите, или пак намерно преценување на обврските и расходите. Накусо, претпазливоста не дозволува пристрасност.

Комплетност

2.10 Со цел да бидат веродостојни, информациите во финансиските извештаи мора да бидат комплетни во рамките на материјалноста и трошоците. Пропустите може да предизвикаат информациите да бидат погрешни или да наведуваат на погрешни заклучоци, а со тоа да бидат неверодостојни или со недостатоци во однос на нивната релевантност.

Споредливост

2.11 Корисниците треба да бидат во можност да ги споредуваат финансиските извештаи на субјектот низ времето со цел да ги одредат трендовите во финансиската состојба и резултатот. Корисниците исто така треба да бидат во можност да ги споредат финансиските извештаи на различни субјекти со цел да ја оценат нивната релативна финансиска состојба, успешност во работењето и паричните текови. Оттаму, мерењето и прикажувањето на финансиските ефекти на слични трансакции и други настани мора да се прават на конзистентен начин, за еден субјект во рамките на различни временски периоди, како и за различни субјекти. Дополнително, корисниците треба да можат да ги идентификуваат разликите помеѓу сметководствените политики кои се користат за приготвување на финансиските извештаи, како и за сите промени на тие политики и ефектите кои политиките ги постигнуваат.

Навременост

2.12 Со цел да бидат релевантни, финансиските информации мора да можат да влијаат врз економските одлуки на корисниците. Навременоста значи обезбедување на информации во рамки на временската рамка дадена за донесување одлуки. Доколку има неоправдано одложување во известувањето, информациите може да ја загубат својата релевантност. Може да има потреба раководството да ја балансира релативната важност на навременото известување и обезбедувањето на веродостојни информации. Со цел да се обезбедат навремени информации често е потребно да се достави известување пред да бидат познати сите аспекти на трансакциите и другите настани, со што се намалува веродостојноста. Спротивно на тоа пак, доколку известувањето се одложи додека сите аспекти станат познати, информацијата може да биде доста веродостојна но нема да биде полезна за корисниците кои требале да донесат одлука во меѓувреме. Со цел да се постигне рамнотежа помеѓу релевантноста и веродостојноста, пресудно прашање е како најдобро да се задоволат потребите на корисниците за донесување на економски одлуки.

Рамнотежа помеѓу користите и трошоците

2.13 Користа која произлегува од информацијата треба да го надмине трошокот за нејзиното обезбедување. Сепак проценувањето на користа и трошоците претставува процес на расудување. Исто така трошоците не секогаш паѓаат на товар на тие што ги уживаат користите. Користите може да се ползуваат од страна на широк број други корисници.

2.14 Информации од финансиското известување им помагаат на наемодавателите да донесат подобри одлуки, што резултира во поефикасно функционирање на пазарите на капитал како и во намалување на трошоците за позајмување на капиталот за целата економија во целина. Индивидуалните субјекти исто така може да ги почувствуваат овие користи, вклучувајќи подобар пристап до пазарите на капитал, поволни ефекти врз јавните односи а можеби и до пониски трошоци за капиталот. Користа исто така може да вклучува подобри менаџмент одлуки од причини што финансиските информации коишто се користат интерно честопати се засновани или барем делумно засновани врз информациите приготвени за општа намена како и за цели на финансиско известување.

Финансиска состојба

2.15 Финансиската состојба на еден субјект е односот помеѓу неговите средства, обврските и капитал од конкретен датум согласно претставеното во извештајот за финансиската состојба. Овие елементи се дефинираат како што следува:

(а) средство е ресурс контролиран од страна на субјектот како резултат на минати настани од кој се очекува прилив на идни економски користи за субјектот,

(б) обврска е сегашна облигација на субјектот која произлегува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив на ресурси на субјектот кои содржат економски користи,

(в) капиталот е остатокот на учеството во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски.

2.16 Некои ставки кои ги исполнуваат дефинициите на средствата и обврски може да не се признаваат како средства и обврски во билансот на состојба поради тоа што не ги задоволуваат критериумите за признавање опишани во точките 2.27 до 2.32. Конкретно, очекувањето дека субјектот ќе има прилив или одлив на идни економски користи мора да биде доволно извесно со цел да се задоволи критериумот за веројатност пред да се признае одредено средство или обврска.

Средства

2.17 Идните економски користи инкорпорирани во средството го претставуваат неговиот потенцијал да придонесе директно или индиректно за прилив на пари и парични еквиваленти во субјектот. Овој прилив на пари може да произлегува од употребата на средството или од негово поседување.

2.18 Многу средства, како на пример недвижностите, постројките и опремата имаат физички облик. Сепак физичкиот облик не е суштествен за постоењето на едно средство. Некои средства се нематеријални.

2.19 При одредување на постоењето на одредено средство, правото на сопственост не е есенцијално. Оттаму, на пример, имотот којшто се зема под наем е исто така средство доколку субјектот којшто ги контролира бенефициите коишто се очекуваат да се добијат од тој имот.

Обврски

2.20 Суштествена карактеристика на обврските е дека субјектот има сегашна обврска да постапува или да извршува нешто на одреден начин. Обврската може да биде правна обврска и изведена обврска. Правната обврска има правна сила како резултат на обврзувачки договор или законски барања. Изведена обврска е обврска која произлегува од дејствувањето на субјектот кога:

(а) од вообичаената деловна пракса, објавените политики или доволно конкретни тековни извештаи, субјектот им покажал на другите страни дека ќе ги прифати конкретните обврски, и

(б) како резултат на тоа, субјектот создал валидно очекување кај останатите засегнати страни дека ќе ги изврши овие обврски.

2.21 Подмирувањето на сегашна обврска вообичаено вклучува плаќање во готово, пренесување на други средства, давање на услуги, замена на таа обврска со друга обврска или конверзија на обврската во капитал. Обврската може да згасне и на други начини, како на пример кога доверителот се откажува или ги губи своите права.

Главнина

2.22 Главнината е остатокот на учеството во средствата на субјектот по одземањето на сите негови обврски. Главнината може да се групира во поткласи во билансот на состојба. Така на пример, акционерските друштва може да имаат капитал од акционерите, задржана добивка, резерви кои претставуваат распределба на задржана добивка и признаени добивки или загуби кои се директно признаени во главнината.

Резултат

2.23 **Резултатот** е однос на приходите и расходите на субјектот во текот на **сметководствениот период**. Овој МСФИ им овозможува на субјектите да ги претстават своите резултати во единствен финансиски извештај (**извештај на сеопфатна добивка**) или во два финансиски извештаи (**биланс на успех** и извештај на сеопфатна добивка). **Вкупниот извештај на сеопфатна добивка** и добивката или загубата честопати се користат како мерка за резултатот или како основа за останатите мерења, како поврат на инвестицијата или заработка по акција. Приходот и расходите се дефинираат како што следува:

(а) приходите претставуваат зголемување на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на приливи или зголемување на средствата, или пак намалување на обврските што резултира во зголемувања на главнината, освен оние кои се однесуваат на уплатите од страна на учесниците во главнината,

(б) расходите претставуваат намалувања на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на одливи или намалувања на средствата, или создавање на

обврски кои резултираат со намалувања на главнината, освен оние кои се однесуваат на распределби на учесниците во главнината.

2.24 Признавањето на приходите и расходите директно резултира од признавањето и мерењето на средствата и обврските. Критериумите за признавање на приходите и расходите се дадени во точките 2.27 до 2.32.

Приходи

2.25 Дефиницијата на приходите ги содржи и приходите и признаените добивки:

(а) **приходите** произлегуваат во рамките на редовните активности на субјектот и се именуваат со различни називи вклучувајќи приходи од продажба, надоместоци, камати, дивиденди, тантиеми и наемнини,

(б) **признаените добивки** претставуваат други ставки кои ја задоволуваат дефиницијата на приходите, но не се приходи. Кога признаените добивки се признаваат во билансот на успех, тие вообичаено се претставуваат одделно бидејќи информацијата за нив е корисна за донесување на економски одлуки.

Расходи

2.26 Дефиницијата на расходите ги вклучува и загубите како и оние расходи кои се јавуваат како резултат на редовните активности на субјектот.

(а) Расходите кои се јавуваат како резултат на редовното работење ги вклучуваат на пример трошоците на продажба, плати и амортизација. Тие вообичаено се јавуваат како одлив или намалување на средствата како што се парите и паричните еквиваленти, залихите, и недвижностите, постројките и опремата.

(б) Загубите претставуваат други ставки кои ја исполнуваат дефиницијата на расходите и може но не мора да се појават како резултат на редовните активности на субјектот. Кога загубите се признаваат во билансот на успех, тие вообичаено се прикажани одвоено, бидејќи сознанието за нивното постоење е корисно за донесување на економски одлуки.

Признавање на елементите на финансиските извештаи

2.27 Признавањето е процес на инкорпорирање во финансиските извештаи на ставките кои ги исполнуваат дефинициите за средства, обврски, приходи и расходи и ги исполнуваат следните критериуми:

(а) дека е веројатно сите идни економски користи поврзани со ставката да претставуваат прилив или одлив за субјектот и

(б) ставката има набавна вредност или друга вредност која може веродостојно да се измери.

2.28 Неуспехот да се признае одредена ставка која ги исполнува овие критериуми не се коригира со прикажување на употребените сметководствени политики, ниту со забелешки или со материјал за појаснување.

Веројатност од идни економски користи

2.29 Концептот на веројатност се користи кај првиот критериум за признавање со цел да се укаже на степенот на несигурност дека идните економски користи поврзани со таа ставка ќе се влеат или одлеат од субјектот. Проценката на степенот на несигурност која е поврзана со текот на идните економски користи се прави врз основа на расположливите докази во моментот на изготвување на финансиските извештаи. На пример, овие проценки се прават индивидуално за одделни значајни ставки, како и за група од поголем број на одделни незначајни ставки.

Веродостојност во мерењето

2.30 Вториот критериум за признавање на одредена ставка е дека таа поседува одредена набавна вредност или друга вредност која може веродостојно да се измери. Во многу случаи, набавната вредност или другата вредност не е позната. Во други случаи тие мора да се проценат. Користењето на разумни проценки е суштествен дел во подготовката на финансиските извештаи и не ја намалува нивната веродостојност. Меѓутоа кога не може да се направи разумна проценка ставката не се признава во финансиските извештаи.

2.31 Доколку една ставка во одреден временски период не ги исполнува критериумите за признавање таа може да се квалификува за признавање на некој подоцнежен датум како резултат на последователни околности или настани.

2.32 Една ставка која ги поседува суштествените карактеристики на елемент, но не ги исполнува критериумите за признавање треба да се обелодени во белешките, материјалите за појаснување или дополнителните извештаи. Овој начин е соодветен кога сознанието за постоењето на ставката се смета за релевантно за проценката на финансиската состојба, резултатот и промената во финансиската состојба на субјектот од страна на корисниците на финансиските извештаи.

Мерење на средствата, обврските, приходите и расходите

2.33 **Мерењето** е процес на одредување на монетарните износи според кои треба да се признаат средствата, обврските, приходите и расходите и тие да се вклучат во рамките на билансот на состојба и билансот на успех. Ова бара одбирање на конкретна основа за мерење. Овој МСФИ утврдува која конкретна мерна основа на субјектот ќе се употреби за многуте видови на средства, обврски, приходи и расходи.

2.34 Две чести основи за мерење се набавната вредност и објективната вредност:

(а) набавна вредност е износот на парите или паричните еквиваленти кој е платен или според објективната вредност на дадениот надомест за нивно стекнување во времето на нивната набавка. За обврските, набавна вредност е износот на примените пари или парични еквиваленти или објективната вредност на примени непарични средства во замена за обврската во времето кога обврската настанала, или во некои околности (како на пример даноците на добивка) според износот на пари или парични еквиваленти кои се очекува да бидат платени за да се подмири обврската во нормалниот тек на работење. Амортизирана набавна вредност е набавната вредност на средството или обврската, плус или минус оној дел од набавната вредност којашто претходно е признаена како расход или приход,

(б) објективна вредност е износот за кој средството може да се размени, обврската да се подмири во трансакција под комерцијални услови помеѓу страните кои се запознаени и волни истата да ја остварат.

Принципи за признавање и мерење

2.35 Барањата за признавање и мерење на средствата, обврските, приходите и расходите во овој МСФИ е заснован на челниот принцип произлезен од Рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи на ОМСС како и од целосните МСФИ. Во отсуство на барања во овој МСФИ кои се применуваат конкретно за трансакција или за друг настан или услов, во ставот 10.4 се дадени упатства за расудувања, а во ставот 10.5 е дадена хиерархијата која субјектот треба да ја следи за одлучување на соодветната сметководствена политика во конкретните услови. Второто ниво на таа хиерархија бара од субјектот да ги погледне дефинициите, критериумите за признавање и концептите за мерење на средствата, обврските, приходите и расходите, како и начелниот принцип утврден во оваа оддел.

Пресметковна основа

2.36 Еден субјект приготвува финансиски извештаи, освен информации за паричните текови, со употреба на пресметковна основа во сметководството. Според овој принцип, ставките се признаваат како средства, обврски, главнина, приходи или расходи доколку тие ги исполнуваат дефинициите и критериумите за нивно признавање.

Признавање во финансиски извештаи

Средства

2.37 Средството се признава како средство во билансот на состојба кога е веројатно дека идни економски користи ќе се влеат во субјектот и кога тоа има набавна вредност или друга вредност која може да се измери веродостојно. Средството не се признава во билансот на состојба кога е направен издаток за кој се смета дека не е веројатно дека ќе резултира со прилив на економска корист за субјектот по тековниот сметководствен период. Наместо тоа, ваквата трансакција резултира со признавање на трошок во билансот на сеопфатна добивка (или во билансот на успех, доколку е даден).

2.38 **Резервно средство** не се признава како средство од страна на субјектот. Сепак, кога приливот на идни економски користи во субјектот е речиси сигурен, тогаш сродното средство не се смета како резервно средство па неговото признавање би било соодветно.

Обврски

2.39 Еден субјект ќе ги признае обврските во билансот на состојба кога:

(а) субјектот има обврска на крајот од сметководствениот период која е резултат од минат настан,

(б) кога е веројатно дека субјектот ќе треба да префрли ресурси коишто вклучуваат економски користи како подмирување, и

(в) износот по кој се врши подмирувањето може веродостојно да се измери.

2.40 Непредвидена обврска е или возможна, но несигурна обврска или тековна обврска која не се признава бидејќи не го исполнува едниот или обата услови (б) или (в) од точката 2.39. Субјектот нема да признае непредвидена обврска како обврска, освен неизвесни обврски заради стекнување во деловна комбинација (види Оддел 19, Деловни комбинации и гудвил).

Приходи

2.41 Признавањето на приходите резултира директно од признавањето и мерењето на средствата и обврските. Приходите се признаваат во билансот на сеопфатна добивка (или во билансот на успех, доколку е презентираан) кога ќе настане зголемување на идни економски користи поврзани со зголемување на средство или намалување на обврската и истите може веродостојно да се измерат.

Расходи

2.42 Признавањето на расходите резултира директно од признавањето и мерењето на средствата и обврските. Расходите се признаваат во билансот на сеопфатна добивка (или во билансот на успех, доколку е презентираан) кога настанува намалување на идните економски користи како резултат на намалување на средствата или зголемување на обврските и истото може да се измери веродостојно.

Вкупна сеопфатна добивка и добивка или загуба

2.43 Вкупната сеопфатна добивка е аритметичката разлика помеѓу добивката и расходите. Таа не е посебен елемент во финансиските извештаи и не е потребно посебно начело за нејзино признавање.

2.44 Добивката или загубата е аритметичка разлика помеѓу добивките и расходите различни од оние ставки на добивки и расходи коишто овој МСФИ ги класифицира како ставки на останата сеопфатна добивка. Таа не е посебен елемент во финансиските извештаи и не е потребно посебно начело за нејзино признавање.

2.45 Овој МСФИ не дозволува признавањето на ставките во извештајот за финансиска состојба, коишто не ја исполнуваат дефиницијата за средства или за обврски независно дали се резултат од примената на идејата вообичаено наречена 'концепт на спротивставување' за мерење на добивката или загубата.

Мерење при почетно признавање

2.46 При почетното признавање субјектот ги мери средствата и обврските со нивната набавна вредност, освен кога овој МСФИ бара почетно мерење на друга основа како што е објективната вредност.

Наредно мерење

Финансиски средства и финансиски обврски

2.47 Субјектот ги мери основните финансиски средства и основните финансиски обврски, согласно дефинираното во Оддел 11 *Основни финансиски инструменти*, според трошоците за амортизација намалени за намалената вредност на капиталот освен за вложувања во неконвертибилни и неотповикливи приоритетни акции и неотповикливи обични акции со коишто јавно се тргува или чијашто објективна вредност може веродостојно да се мери, а кои се измерени според објективната вредност со промените во објективната вредност призната во добивката или загубата.

2.48 Субјектот генерално ги мери сите останати финансиски средства и финансиски обврски според објективната вредност со промените во објективната вредност признати во добивката или загубата, освен кога овој МСФИ бара или дозволува мерење на друга основа како што е набавната вредност или трошокот за амортизација.

Нефинансиски средства

2.49 Повеќето нефинансиски средства коишто субјектот почетно ги признава според набавната вредност последователно се мерат врз други основи за мерење. На пример:

(а) субјектот ги мери недвижностите, постројките и опремата со принципот на понискиот депрециран трошок и надоместлив износ,

(б) субјектот ги мери залихите со принципот на понискиот депрециран трошок и нето реализационата вредност,

(в) субјектот ја признава загубата поради обезвреднување поврзана со нефинансиските средства што се користат или чуваат за продажба.

Мерењето на средства по принципот на пониски износи е наменет да обезбеди средството да не се мери со повисок износ од тој што субјектот очекува да го поврати при продажба или користење на тоа средство.

2.50 За следниве типови на нефинансиски средства, овој МСФИ дозволува или бара мерење според објективната вредност:

(а) вложувања во придружени субјекти и заеднички вложувања коишто субјектот ги мери според објективната вредност (види ставови 14.10 и 15.15 соодветно),

(б) вложување во недвижност коешто субјектот го мери според објективната вредност (види став 16.7),

(в) земјоделски средства (биолошките средства и земјоделски производи во моментот на жетва или берба) коишто субјектот ги мери според објективната вредност намалени за трошоците за продажба (види став 34.2).

Обврски различни од финансиски обврски

2.51 Повеќето обврски различни од финансиските обврски се мерат со најдобрата проценка на износот што би бил потребен да се подмири обврската на датумот на известување.

Порамнување

2.52 Субјектот нема да ги порамнува средствата и обврските или добивката и расходите, освен кога тоа го бара или дозволува овој МСФИ.

(а) Мерење на средства намалени за исправките на вредноста – на пример, исправки заради неупотребливост на залихите и исправки заради ненаплатливост на побарувањата – не претставува порамнување.

(б) Доколку вообичаените оперативни активности на субјектот не вклучуваа купување и продавање на нетековни средства, вклучувајќи вложувања и оперативни средства, тогаш субјектот ги пријавува признаените добивки и загубите на располагање за тие средства одземајќи ја од приливите на располагање сметководствената вредност на средството и поврзаните расходи за продажба.

Оддел 3

Презентирање на финансиски извештаи

Делокруг на овој оддел

3.1 Овој оддел го објаснува **објективното презентирање** на **финансиските извештаи**, што е потребно за усогласеност на *МСС со МСФИ*, како и комплетен сет на финансиски извештаи.

Објективно презентирање

3.2 Финансиските извештаи објективно ја претставуваат **финансиската состојба**, **финансиските резултати** и **паричните текови** на субјектот. Објективното презентирање бара верна презентација на ефектите од трансакциите, другите настани и услови во согласност со дефинициите и критериумите за **признавање** на средства, обврски, приходи и расходи утврдени во Оддел 2 *Концепти и сеприсутни принципи*.

(а) Се претпоставува дека примената на *МСФИ за МСС*, со дополнително обелоденување кога тоа е потребно, резултира во финансиски извештаи што постигнуваат објективно презентирање на финансиската состојба, финансиските резултати и паричните текови на МСС.

(б) Како што е објаснето во став 1.5, примената на овој *МСФИ* од страна на субјект со јавна одговорност не резултира во објективно презентирање согласно овој *МСФИ*.

Дополнителните обелоденувања утврдени во (а) се неопходни кога усогласеноста со конкретните барања од овој *МСФИ* се недоволни за да им овозможат на корисниците да ги разберат ефектите на конкретни трансакции, останатите настани и услови за финансиската состојба и резултати на субјектот.

Усогласеност со *МСФИ за МСС*

3.3 Субјект чиешто финансиски извештаи се усогласени со *МСФИ за МСС* даваат експлицитна и целосна изјава за таквата усогласеност во **забелешките**. Финансиските извештаи нема да се опишуваат како усогласени со *МСФИ за МСС* освен кога се усогласени со сите барања од овој *МСФИ*.

3.4 Во екстремно ретки случаи кога раководството заклучило дека усогласеноста со овој *МСФИ* би била толку погрешна што би било во спротивност со **целта на финансиските извештаи** на МСС утврдени во Оддел 2, субјектот отстапува од ова барање во начинот утврден во став 3.5 освен кога релевантната регулаторна рамка го спречува тоа отстапување.

3.5 Кога субјектот отстапува од барање од овој *МСФИ* во согласност со став 3.4, тоа го обелоденува следново:

(а) дека раководството заклучило дека финансиските извештаи објективно ја презентираат финансиската состојба, финансиските резултати и паричните текови на субјектот,

(б) дека е усогласено со *МСФИ за МСС*, освен отстапувањето од конкретно барање за да се постигне објективно презентирање,

(в) природата на отстапувањето, вклучувајќи го третманот што го бара *МСФИ за МСС*, причините зошто третманот би бил толку погрешен во околностите така што би бил спротивен со целта на финансиските извештаи утврдени во Оддел 2, како и усвоениот третман.

3.6 Кога субјект отстапил од барање од овој *МСФИ* претходно, а отстапувањето влијае на износите признаени во финансиските извештаи за тековниот период, тоа го обелоденува согласно ставот 3.5(в).

3.7 Во екстремно ретки случаи, кога раководството заклучило дека усогласеноста со овој *МСФИ* би била толку погрешна што би било во спротивност со целта на финансиските извештаи на МСС утврдени во Оддел 2, но релевантната регулаторна рамка забранува отстапување од ова барање, субјектот, колку што е тоа возможно, ги намалува претпоставените погрешни аспекти во усогласеноста, обелоденувајќи го следново:

(а) природата на барањето во овој *МСФИ* и причината зошто раководството заклучило дека усогласеноста со тоа барање е толку погрешно во околностите така што е во спротивност со целта на финансиските извештаи утврдена во Оддел 2,

(б) за секој презентирани период, исправките на секоја ставка во финансиските извештаи за кои раководството заклучило дека се неопходни за да се постигне објективно презентирање.

Континуитет

3.8 Кога се подготвуваат финансиските извештаи, раководството на субјектот кое го користи овој МСФИ ќе направи оценка на способноста на субјектот да обезбеди континуитет. Кај субјектот постои континуитет, освен кога раководството или има намера да го ликвидира субјектот или да сопре со работа, или пак нема разумна алтернатива освен да го направи тоа. При оценката дали претпоставката за деловен континуитет е соодветна, раководството ги зема предвид сите достапни информации за иднината, најмалку, но не ограничувајќи се, за дванаесет месеци од датумот на пријавување.

3.9 Кога раководството е свесно, при оценувањето, за **материјални** неизвесности поврзани со настани или услови што предизвикуваат значителен сомнеж на способноста на субјектот да продолжи со континуитет во деловноста, субјектот ги обелоденува тие неизвесности. Кога субјектот не подготвување финансиски извештај врз основа на континуитетот, тоа го обелоденува тој факт заедно со основата врз која ги подготвил финансиските извештаи и причината зошто не се смета дека субјектот постои континуитет.

Честота на известување

3.10 Субјектот презентира комплетен сет на финансиски извештаи (вклучувајќи ги компаративните информации – види став 3.14) најмалку еднаш годишно. Кога се менува периодот на известување за субјектот и кога годишните финансиски извештаи се презентираат за период подолг или пократок од една година, субјектот го обелоденува следново:

- (а) самиот факт за тоа,
- (б) причината за употребата на подолг или пократок период,
- (в) фактот дека компаративните износи презентирани во финансиските извештаи (вклучувајќи ги и белешките за нив) не се целосно споредливи.

Конзистентност на презентацијата

3.11 субјектот ги задржува истиот начин на презентација и класификација на ставките во финансиските извештаи помеѓу периодите освен:

(а) кога е евидентно, по значителна промена на природата на активностите на субјектот или ревидирање на неговите финансиски извештаи, дека друг начин на презентирање или класификација би биле посоодветни, имајќи ги предвид критериумите за избирање и примена на **сметководствените политики** од Оддел 10 *Сметководствени политики, проценки и грешки*, или

(б) овој МСФИ бара промена во начинот на презентирање.

3.12 Кога ќе се промени начинот на презентацијата или класификацијата на ставките во финансиските извештаи, субјектот ги прекласифицира компаративните износи освен кога прекласификацијата е неизводлива. Кога компаративните износи се прекласифицирани, субјектот го обелоденува следново:

- (а) природата на прекласификацијата,
- (б) износот на секоја ставка или класа ставки што се прекласифицирани,
- (в) причината за прекласификација.

3.13 Доколку е непрактично да се прекласифицираат компаративните износи, субјектот обелоденува зошто прекласификацијата била неизводлива.

Компаративни информации

3.14 Освен кога овој МСФИ го дозволува тоа или бара поинаку, субјектот ги обелоденува компаративните информации во поглед на претходниот компаративен период за сите износи презентирани во тековниот период на финансиските извештаи. Субјектот вклучува компаративни информации за наративни или описни информации кога тоа е релевантно за разбирање на тековниот период на финансиските извештаи.

Материјалност и акумулација

3.15 субјектот одделно ја презентира секоја материјална класа на слични ставки. Субјектот одделно ги презентира ставките што немаат слична природа или функција освен кога се нематеријални.

3.16 Пропустите и грешките во ставките се материјални доколку можат, поединечно или заедно, да влијаат на економските одлуки на корисниците направени врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината и природата на пропустите или грешките оценети во соодветните околности. Големината или природата на ставката, или комбинација од двете, може да биде одлучувачкиот фактор.

Комплетен сет на финансиски извештаи

3.17 Комплетен сет на финансиски извештаи на субјектот го вклучува следново:

- (а) **извештај за финансиската состојба на датумот на известување,**
- (б) или:
 - (i) единствен **извештај за сеопфатната добивка** за периодот на известување наведувајќи ги сите ставки за приходи и расходи признаени за време на периодот вклучувајќи ги оние ставки признаени во одредувањето на **добивката или загубата** (којашто е еден од вкупните износи во извештајот за сеопфатна добивка) и ставките во **останатите сеопфатни добивки**, или
 - (ii) одделен **биланс на успех** и одделен извештај за сеопфатна добивка, доколку субјектот избере да презентира биланс на успех и извештај за сеопфатна добивка, извештајот за сеопфатна добивка започнува со добивка или загуба и тогаш ги прикажува ставките за останатата сеопфатна добивка,
- (в) **извештај за промени во капиталот** за периодот на известување,
- (г) **извештај за парични текови** за периодот на известување,
- (д) белешките, составени од резиме на значителните сметководствени политики и други информации што даваат објаснување.

3.18 Доколку единствените промени во главнината за периодите за кои се презентирани финансиските извештаи се поради добивката или загубата, исплата на дивиденди, исправки на **грешки** за претходниот период и промените во сметководствената политика, субјектот може да презентира единствен **биланс на успех и задржаните заработувачки** наместо извештајот за сеопфатна добивка и извештај за измените во главнината (види став 6.4).

3.19 Доколку субјектот нема ставки за останата сеопфатна добивка во кој било период за којшто се презентирани финансиските извештаи, тој може да презентира само биланс на успех или може да презентира извештај за сеопфатната добивка каде што 'крајниот резултат' е означен 'добивка или загуба'.

3.20 Бидејќи став 3.14 бара компаративни износи во поглед на претходниот период за сите износи презентирани во финансиските извештаи, комплетен сет на финансиски извештаи значи дека субјектот презентира, минимално, две копии од секој од побараните финансиски извештаи и поврзаните белешки.

3.21 Во комплетен сет на финансиски извештаи, субјектот го презентира секој финансиски извештај со еднаква важност.

3.22 Субјектот може да користи наслови за финансиските извештај, различни од оние употребени во овој МСФИ сè додека истите не се погрешни.

Идентификување на финансиските извештаи

3.23 Субјектот јасно го идентификува секој од финансиските извештаи и белешките и прави разлика од останатите информации во истиот документ. Дополнително, субјектот ги истакнува следниве информации и ги повторува кога тоа е потребно за разбирање на презентираниите информации:

- (а) називот на известувачкиот субјект и сите промени во неговиот назив од крајот на претходниот

период на известување,

(б) дали финансиските извештаи опфаќаат единствен субјект или **група** субјекти,

(в) датумот на крајот на периодот на известување и периодот опфатен со финансиските извештаи,

(г) **валутата на презентирање**, согласно дефинираното во Оддел 30 *Промена на странски валути*,

(д) степенот на заокружување, доколку постои, употребен во презентираниите износи во финансиските извештаи.

3.24 Субјектот го обелоденува следново во белешките:

(а) домицилот и правната форма на субјектот, земјата во која е основан и адресата на седиштето (или главното место каде што го врши дејството, доколку е различно од седиштето),

(б) опис на природата на активностите на субјектот и неговите главни активности.

Презентирање на информации што овој МСФИ не ги бара

3.25 Овој МСФИ не се однесува на презентирање на сегментирани информации, заработка по акција или меѓупериодски финансиски извештаи од страна на мали и средни субјекти. Субјектот што прави такво обелоденување ја опишува основата врз која се подготвени и презентирани информациите.

Оддел 4

Извештај за финансиска состојба

Делокруг на овој оддел

4.1 Овој оддел ги утврдува информациите што се презентираат во **извештај за финансиската состојба** и како да се презентираат. Извештајот за финансиската состојба (некогаш наречен биланс) ги презентира **средствата, обврските и главнината** на конкретен датум – крајот на **период на известување**.

Информации што се презентираат во извештајот за финансиската состојба

4.2 Во најмала мерка, извештајот за финансиска состојба ги вклучува ставките што ги презентираат следниве износи:

- (а) пари и **парични еквиваленти**,
- (б) трговски и други побарувања,
- (в) **финансиски средства** (исклучувајќи ги износите прикажани под (а), (б), (с), (и)),
- (г) **залихи**,
- (д) **недвижнини, постројки и опрема**,
- (ѓ) **вложувања во недвижност** пренесени со објективна вредност преку добивката или загубата,
- (е) **нематеријални средства**,
- (ж) **биолошки средства** пренесени и намалени за акумулираната депрецијација и намалената вредност,
- (з) биолошки средства пренесени со објективната вредност преку добивката или загубата,
- (с) вложувања во **придружни субјекти**,
- (и) вложувања во **заеднички контролирани субјекти**,
- (ј) трговски и други обврски,
- (к) **финансиски побарувања** (исклучувајќи ги износите прикажани под (ј) и (м)),
- (л) побарувања и средства за тековен данок,
- (љ) **одложени даночни обврски** и **одложени даночни средства** (овие секогаш се класифицирани како нетековни),
- (м) **резерви**,
- (н) **малцинско учество**, презентирано во рамки на **главнината** одделно од главнината што е впишана кај **сопствениците и матичното друштво**,
- (њ) главнина впишана кај сопствениците и матичното друштво.

4.3 Субјектот ги презентира дополнителни ставки, права на сопственост и суми во извештајот за финансиската состојба кога таквата презентација е релевантна за разбирање на **финансиската состојба** на субјектот.

Разлика помеѓу тековни/нетековни

4.4 Субјектот ги презентира сегашните тековни и нетековни средства, како и тековни и нетековни обврски, како посебни класификации во нивниот извештај за финансиската состојба согласно ставовите 4.5 - 4.8, освен кога презентирањето базирано на ликвидност обезбедува информации што се веродостојни и порелевантни. Кога важи овој исклучок, сите средства и обврски се презентираат според приближната ликвидност (растечки или опаѓачки).

Тековни средства

4.5 Субјектот го класифицира средството како тековно кога:

- (а) се очекува да го реализира средството или има намера да го продаде или потроши во

нормалниот оперативен циклус на субјектот,

(б) го чува средството примарно за цели на тргување,

(в) очекува да го реализира средството во рок од дванаесет месеци по датумот на известување, или

(г) средството е пари или паричен еквивалент, освен кога е забранета негова размена или се користи за подмирување на обврска во период од дванаесет месеци по датумот на известување.

4.6 Субјектот ги класифицира сите останати средства како нетековни. Кога нормалниот оперативен циклус на субјектот не може јасно да се идентификува, неговото времетраење се претпоставува да биде дванаесет месеци.

Тековни обврски

4.7 Субјектот ја класифицира обврската како тековна кога:

(а) очекува да ја подмири обврската во нормалниот оперативен циклус на субјектот,

(б) ја чува обврската примарно за цели на тргување,

(в) обврската доспева за подмирување во рамки на дванаесетте месеци по датумот на известување, или

(г) субјектот нема безусловно право да го одложи подмирувањето на обврската најмалку дванаесет месеци по датумот на известување.

4.8 Субјектот ги класифицира сите останати обврски како нетековни.

Редослед на ставки и формат на ставки во извештајот за финансиска состојба

4.9 Овој МСФИ не го пропишува редоследот или форматот на кој се презентираат ставките. Став 4.2 едноставно дава список на ставки што се доволно различни по природа или функција така што е оправдано нивно одделно презентирање во извештајот за финансиската состојба. Дополнително:

(а) ставките се вклучени кога големината, природата или функцијата на ставката или група на слични ставки е таква што одделното презентирање е релевантно за разбирање на финансиската состојба на субјектот и

(б) употребените описи и редоследот на ставки или група на слични ставки може да се изменат согласно природата на субјектот и неговите трансакции, за да се обезбеди информација што е релевантна за разбирање на финансиската состојба на субјектот.

4.10 Одлуката дали дополнителните ставки се презентираат одделно се базира на оценка на следново:

(а) износите, природата и ликвидноста на средствата,

(б) функцијата на средството во рамки на субјектот,

(в) износите, природата и доспевањето на обврските.

Информации што се презентираат или во извештајот за финансиската состојба или во белешките

4.11 субјектот ги обелоденува, или во извештајот за финансиската состојба или во белешките, следниве поткласификации на презентираниите ставки:

(а) недвижности, постројки и опрема во класификации соодветни за субјектот,

(б) тргување и други побарувања што одделно покажуваат доспеани износи од поврзани страни, доспеани износи од други страни и побарувања од стекнат приход што сè уште не е фактуриран,

(в) залихи, прикажувајќи ги одделно износите на залихите:

(i) што се чуваат за продажба во редовното работење,

(ii) во процесот на производство за таква продажба,

(iii) во форма на материјали или стоки што се трошат во производниот процес или при давањето услуги,

(г) тргување и други обврски, прикажувајќи одделни износи на обврски кон добавувачи, што им се плаќаат на поврзани страни, одложен приход и фактурирани износи,

(д) резерви за **користи за вработени** и други резерви,

(ѓ) класи на главнина, како што се вложен капитал, премиски капитал, акумулирана добивка и ставки од приходи и расходи кои, согласно барањата од овој МСФИ, се признаваат како останати сеопфатни добивки и се одделно презентирани во главнината.

4.12 Субјект со сопственички капитал го обелоденува следново, или во извештајот за финансиска состојба или во белешките:

(а) за секоја класа на сопственички капитал:

(i) бројот на овластени акции,

(ii) бројот на издадени и целосно платени акции, како и издадени и неплатени во целост,

(iii) номинална вредност по акција или дека акциите немаат номинална вредност,

(iv) усогласување на бројот на преостанати акции на почетокот и на крајот на периодот,

(v) правата, приоритетите и ограничувањата на таа класа, вклучувајќи ги ограничувањата во распределбата на дивиденди и враќање на капиталот,

(vi) акции во субјектот во сопственост на субјектот или неговите подружници и придружни субјекти,

(vii) акции резервирани за издавање со опции и договори за продажба на акции, вклучувајќи ги условите и износите,

(б) опис на секоја резерва во рамки на главнината.

4.13 Субјект без сопственички капитал, како што е партнерство или труст, ги обелоденува информациите еквивалентни на тие наведени во став 4.12(а), прикажувајќи ги промените за време на периодот во секоја категорија на главнината, како и правата, приоритетите и ограничувањата за секоја категорија на главнината.

4.14 Доколку на датумот на известување, субјектот има обврзувачки договор за продажба на голем дел од средства, група средства и обврски, субјектот ги обелоденува следниве информации:

(а) опис на средството(ата) или групата од средства и обврски,

(б) опис на фактите и околностите за продажбата или планот,

(в) книговодствената вредност на средствата или, доколку отуѓувањето вклучува група на средства и обврски, книговодствената вредност на тие средства и обврски.

Оддел 5

Извештај за сеопфатна добивка и биланс на успех

Делокруг на овој оддел

5.1 Овој оддел бара од субјектот да ја презентира неговата **вкупна сеопфатна добивка** за период – т.е. неговите финансиски резултати за тој период – во еден или два **финансиски извештаи**. Тој ги утврдува информациите што се презентираат во тие извештаи и како да се презентираат.

Презентирање на вкупната сеопфатна добивка

5.2 субјектот ја презентира неговата вкупна сеопфатна добивка периодот или:

- (а) во единствен **извештај за сеопфатна добивка**, кога извештајот за сеопфатна добивка ги презентира сите приходни и расходни ставки признаени за периодот, или
- (б) во два извештаи – **биланс на успех** и извештај за сеопфатна добивка – во случај кога билансот на успех ги презентира сите приходни и расходни ставки признаени за периодот, освен оние признаени во вкупната сеопфатна добивка надвор од **добивката или загубата** како што е дозволено или се бара во овој МСФИ.

5.3 Промената од пристапот на единствен извештај во пристапот на два извештаи, или обратно, е промена во сметководствената политика и се применува **Оддел 10 Сметководствени политики, проценки и грешки**.

Пристап на единствен извештај

5.4 Според пристапот на единствен извештај, извештајот за сеопфатна добивка ги вклучува сите приходни и расходни ставки признаени за периодот освен кога овој МСФИ бара поинаку. Овој МСФИ обезбедува различен третман при следниве околности:

- (а) ефектите на исправките на грешки и промени во **сметководствените политики** се презентирани како ретроспективни корекции на претходните периоди наместо како дел од добивката или загубата во периодот кога се појавуваат (види Оддел 10),
- (б) три типови на **останата сеопфатна добивка** се признаени како дел од вкупната сеопфатна добивка, надвор од добивката или загубата, кога се појавуваат:
 - (i) одредени признаени добивки и загуби што настануваат при претворање на **финансиските извештаи** од странско работење (види Оддел 30 *Претворање во странска валута*),
 - (ii) некои актуарни признаени добивки и загуби (види Оддел 28 *Користи за вработени*),
 - (iii) одредени промени во објективната вредност на хеџинг инструменти (види Оддел 12 *Други финансиски инструменти*).

5.5 Како минимум, субјектот вклучува во извештајот за сеопфатна добивка ставки што ги презентираат следниве износи за периодот:

- (а) **приходи**,
- (б) трошоци за финансирање,
- (в) дел од добивката или загубата од вложувања во **придружни субјекти** (види Оддел 14 *Вложувања во придружни субјекти*) и **заеднички контролирани субјекти** (види Оддел 15 *Заедничко вложување*) евидентиран при користењето на методот на главнина,
- (г) **даночни расходи** исклучувајќи го данокот распределен во ставките (д), (е) и (ж) подолу (види став 29.27),
- (д) единствен износ составен како сума од
 - (i) добивката или загубата на **прекинато работење** по оданочувањето, и
 - (ii) добивката или загубата по оданочување признаени при мерењето на објективната вредност намалена за трошоците за продажба или при отуѓување на нето средствата што го сочинуваат прекинатото работење,
- (ф) добивка или загуба (доколку субјектот нема ставки од останата сеопфатна добивка, оваа ставка не мора да се презентира),

- (е) секоја ставка на останатата сеопфатна добивка (види став 5.4(б) класифицирана според нејзината природа (исклучувајќи ги износите во (ж)),
- (ж) уделот на останата сеопфатна добивка на придружните субјекти и заеднички контролирани субјекти евидентирани со методот на главнина,
- (з) вкупната сеопфатна добивка (доколку субјектот нема ставки за останати сеопфатни добивки, може да користи други термин за оваа ставка како добивка или загуба).

5.6 Субјектот одделно ги обелоденува следниве ставки во извештајот за сеопфатна добивка како алокации за периодот:

- (а) добивка или загуба за периодот припишани на
 - (i) **малцинското учество,**
 - (ii) **сопствениците** на матичното друштво,
- (б) вкупна сеопфатна добивка за периодот припишана на
 - (i) малцинското учество,
 - (ii) сопствениците на матичното друштво.

Пристап на два извештаи

5.7 Според пристапот на два извештаи, билансот на успех ги прикажува, најмалку, ставките што ги презентираат износите од ставовите 5.5(a) – 5.5(f) за периодот, со добивката или загубата како последна ставка. Извештајот за сеопфатна добивка започнува со добивката или загубата како прва ставка и ги прикажува, најмалку, ставките што ги презентираат износите во став 5.5(e) – 5.5(з) и став 5.6 за периодот.

Барања применливи за двата пристапи

5.8 Според овој МСФИ ефектите на исправките на грешки и промени во сметководствените политики се презентирани како ретроспективни корекции на претходните периоди наместо како дел од добивката или загубата во периодот кога се појавуваат (види Оддел 10).

5.9 Субјектот ги презентира дополнителните ставки, наслови и зборови во извештајот за сеопфатна добивка (и во билансот на успех, доколку се презентирани), кога таквото презентирање е релевантно разбирање на финансиските резултати на субјектот.

5.10 Субјектот не ги презентира или опишува приходните или расходните ставки како 'вонредни ставки' во извештајот за сеопфатна добивка (или во билансот на успех, доколку постои) или во белешките.

Анализа на расходи

5.11 Субјектот презентира анализа на расходите употребувајќи класификација базирана или на природата на расходите или на функцијата на расходите во рамки на субјектот, така што се обезбедуваат информации што се веродостојни или порелевантни.

Анализа според природата на расходите

(а) Според овој метод на класификација, расходите се групираат во извештајот за сеопфатна добивка согласно нивната природа (пр. депрецијација, купување на материјали, транспортни трошоци, користи за вработени и трошоци за рекламирање), а не прераспределени во различните функции во рамки на субјектот.

Анализа според функцијата на расходите

(б) Според овој метод на класификација, расходите се групираат согласно нивната функција како дел од трошоците за продажба или, на пример, трошоци за дистрибутивни или административни активности. Во најмала мерка, субјектот ги обелоденува сопствените трошоци за продажба според овој метод одделно од останатите расходи.

Оддел 6

Извештај за промени во сопственичкиот капитал и биланс на успех и задржаните заработувачки**Делокруг на овој оддел**

6.1 Овој оддел ги утврдува барањата за презентирање на промените во **главнината** на субјектот за одреден период, или во **извештај за промена во главнината** или, доколку конкретните услови се исполнети и субјектот ја избере таа можност, во **биланс на успех и задржаните заработувачки**.

Извештај за промени во капиталот**Намена**

6.2 Извештајот за промена во главнината ги презентира добивката или загубата на субјектот за **периодот на известување**, приходни и расходни ставки признаени во **останатата сеопфатна добивка за периодот**, ефектите од промените во **сметководствените политики** и исправки на грешки признаени во периодот, како и износите на вложување во и дивидендите и другите распределби на инвеститорите во сопственички капитал за време на периодот.

Информации што се презентираат во извештајот за промени во капиталот

6.3 Субјектот презентира извештај за промени во капиталот прикажувајќи ги во извештајот:

- (а) **вкупната сеопфатна добивка** за периодот, прикажувајќи ги одделно вкупните износи припишани на **сопствениците** на матичното друштво и на малцинското учество,
- (б) за секоја компонента на главнината, ефектите на ретроспективната примена или ретроспективното повторно прикажување признаено согласно Оддел 10 *Сметководствени политики, проценки и грешки*,
- (в) за секоја компонента на субјектот, порамнување помеѓу сметководствената вредност на почетокот и крајот на периодот, одделно обелоденувајќи промените што резултираат од:
 - (i) добивката или загубата,
 - (ii) секоја ставка од останатата сеопфатна добивка,
 - (iii) износите на вложување од и дивидендите и другите распределби на, сопствениците, прикажувајќи го одделно издавањето на акции, трансакции на акции на благајната, дивиденди и други распределби на сопствениците, како и промените во сопственичките удели во подружниците што не резултираат во губење на контролата.

Биланс на успех и задржаните заработувачки**Намена**

6.4 Билансот на успех и задржаните заработувачки ја презентира добивката или загубата на субјектот и промените во акумулираната добивка за периодот на известување. Став 3.18 му дозволува на субјектот да презентира биланс на успех и задржаните заработувачки наместо извештај за сеопфатна добивка и извештај за промени во капиталот, доколку промените во неговата главнина за време на периодите за кои се презентирани финансиските извештаи се поради добивката или загубата, исплата на дивиденди, исправки на грешки за претходниот период и промени во сметководствената политика.

Информации што се презентираат во билансот на успех и задржаните заработувачки

6.5 Во билансот на успех и задржаните заработувачки субјектот ги презентира следниве ставки како дополнување на информациите што се бараат во Оддел 5 извештај за сеопфатна добивка и биланс на успех:

- (а) акумулирана добивка на почетокот на периодот на известување,
- (б) дивиденди пријавени и исплатени или што можат да се исплатат за време на периодот,
- (в) повторно прикажување на акумулирана добивка за исправки на грешки во претходниот период,
- (г) повторно прикажување на акумулирана добивка за промени во сметководствената политика,
- (д) акумулирана добивка на крајот на периодот на известување.

Оддел 7

Извештај за парични текови

Делокруг на овој оддел

7.1 Овој оддел ги утврдува информациите што се презентираат во извештајот за парични текови и како истите се презентираат. Извештајот за парични текови обезбедува информации за промените во парите и паричните еквиваленти на субјектот за периодот на известување, прикажувајќи ги одделно промените од оперативни активности, вложувачки активности и финансиски активности.

Парични еквиваленти

7.2 **Паричните еквиваленти** се краткорочни, високо ликвидни вложувања што се чуваат за исполнување на краткорочните обврски за плаќање наместо за инвестиции или други намени. Затоа, вложување вообичаено се квалификува како паричен еквивалент само кога има краток период на доспевање од, да речеме, три месеци од датумот на стекнување. Пречекорувањата на сметката во банка вообичаено се сметаат за финансиски активности слични на позајмувања. Сепак, доколку можат да се отплатат на барање и формираат интегрален дел од управувањето со пари на субјектот, пречекорувањата на сметката во банка се компонента од парите и паричните еквиваленти.

Информации што се презентираат во извештајот за парични текови

7.3 Субјектот претставува извештај за парични текови што ги претставува **паричните текови** за периодот на известување класифицирани според оперативни активности, вложувачки активности и финансиски активности.

Оперативни активности

7.4 Оперативните активности се примарните активности што генерираат **приход** за субјектот. Затоа, паричните текови од оперативни активности се генерално резултат на трансакции и други настани и услови што ги одредуваат **добивката или загубата**. Примери за парични текови од оперативни активности се:

- (а) парични примања од продажба на производи и давање на услуги,
- (б) парични примања од тантиеми, надоместоци, провизии и други приходи,
- (в) парични исплати на добавувачите на стоки и услуги,
- (г) парични исплати на и во име на вработените,
- (д) парични исплати или рефундирање на данок на добивка, доколку тие можат посебно да бидат идентификувани како финансиски или вложувачки активности,
- (ф) парични примања и исплати од вложувања, заеми и други договори за целите на склучување на сделка или за тргување, коишто се слични со залихи набавени конкретно за препродажба.

Некои трансакции, како што е продажбата на ставка од погон од субјект што се занимава со производство, можат да предизвикаат добивка или загуба што е вклучена во добивката или загубата. Сепак, паричните текови поврзани со такви трансакции се парични текови од вложувачки активности.

Вложувачки активности

7.5 Вложувачки активности се стекнување и отуѓување на долгорочни средства и други вложувања што не се вклучени во паричните еквиваленти. Примери за парични текови што потекнуваат од вложувачки активности се:

- (а) парични исплати за да се стекнат недвижности, постројки и опрема (вклучувајќи самостојно направени недвижности, постројки и опрема), нематеријални средства и други долгорочни средства,
- (б) парични наплати од продажба на недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и други долгорочни средства,
- (в) парични исплати за стекнување на сопственички или должнички инструменти на

други субјекти и учество во заеднички вложувања (освен примањата за оние инструменти кои се сметаат за парични еквиваленти и оние кои се чуваат за целите на склучување на зделка или за тргување),

(г) парични наплати од продажби на сопственички или должнички инструменти на други субјекти и учество во заеднички вложувања (освен примањата за оние инструменти кои се сметаат за парични еквиваленти и оние кои се чуваат за целите на склучување на зделка или за тргување),

(д) парични аванси и заеми дадени на други странки,

(е) парични наплати од отплата на аванси и заеми дадени на други странки,

(е) парични исплати за фјучерси, термински договори, договори за опции и свој договори, освен за оние договори кои се чуваат за целите на склучување на зделка или за тргување, или кога плаќањата се класифицирани како финансиски активности,

(ж) парични наплати за фјучерс договори, термински договори, договори за опции и свој договори, освен за оние договори кои се чуваат за целите на склучување на зделка или за тргување, или кога плаќањата се класифицирани како финансиски активности.

Кога договорот е евидентиран како хеџинг (види Оддел 12 *Останати финансиски инструменти*), субјектот ги класифицира паричните текови од договорот на ист начин како паричните текови од позицијата која е хеџирана.

Финансиски активности

7.6 Финансиски активности се оние активности што резултираат во промена на големината и составот на уплатен капитал и позајмувања на субјектот. Примери за парични текови што потекнуваат од финансиски активности се:

(а) парични приливи од издавање на акции и други сопственички хартии од вредност,

(б) парични исплати на сопствениците за стекнување или за откупување на акциите на субјектот,

(в) парични наплати од издавање на необезбедени обврзници, заеми, обврзници, хипотеки и други краткорочни или долгорочни позајмувања,

(г) парични отплати на позајмени износи,

(д) парични исплати од страна на наемателот за намалување на неподмирени обврски кои се однесуваат на **финансиски наем**.

Известување за паричните текови од оперативни активности

7.7 Субјектот треба да ги презентира паричните текови од оперативни активности користејќи го или:

(а) индиректниот метод, при што добивката или загубата се коригира за ефектите на трансакциите од непарична природа, било какво одложување или разграничување на минати или идни оперативни парични примања или плаќања, како и ставки на приход или расход во врска со вложувачки или финансиски парични текови, или

(б) директниот метод, при што се обелоденуваат главните класи на бруто паричните примања и бруто паричните плаќања.

Индиректен метод

7.8 Според индиректниот метод, нето паричните текови од оперативни активности се одредуваат со коригирање на добивката или загубата заради ефектите од:

(а) промените во залихите и оперативните побарувања и обврски во текот на периодот,

(б) непаричните ставки како што се **депрецијација, резервирања, одложени даноци**, непримен (платен) фактуриран приход (расход), нереализирани курсни признаени добивки или признаени загуби, акумулирана добивка на **придружени субјекти** и **малцинско учество**, и

(в) сите други ставки за кои паричните ефекти се однесуваат на вложувачки или финансиски активности.

Директен метод

7.9 Според индиректниот метод, нето паричните текови од оперативни активности се презентираат со обелоденување на информации за главните класи на бруто парични примања и бруто парични плаќања. Таквите информации можат да се добијат или:

(а) од сметководствената архива на субјектот, или

(б) со коригирање на продажбата, трошоците за продажба и другите ставки во извештајот за сеопфатна добивка (или билансот на успех, доколку постои) за:

- (i) промените во залихите и оперативните побарувања и обврски во текот на периодот,
- (ii) останатите непарични ставки, и
- (iii) други ставки за кои паричните ефекти се однесуваат на вложувачки или финансиски парични текови.

Известува на парични текови од вложувачки и финансиски активности

7.10 Субјектот одделно ги презентира главните класи на бруто паричните примања и бруто паричните плаќања што потекнуваат од вложувачки и финансиски активности. Збирните парични текови од стекнувања и отуѓувања на подружници и други деловни единици се презентираат одделно и се класифицираат како вложувачки активности.

Парични текови на странски валути

7.11 Субјектот ги евидентира паричните текови што настануваат од трансакции во странски валути во функционалната валута на субјектот применувајќи го на износот во странска валута девизниот курс помеѓу функционалната валута и странската валута на датумот на паричниот тек.

7.12 Субјектот ги конвертира паричните текови на подружница во странство според девизниот курс помеѓу функционалната валута на субјектот и странската валута на датумот на паричните текови.

7.13 Нереализираните признаени добивки и признаени загуби кои произлегуваат од промена во девизните курсеви не претставуваат парични текови. Меѓутоа, ефектот од промени во девизниот курс врз парите и паричните еквиваленти кои се чуваат или се должат во странска валута треба да се искажат во извештајот за паричните текови со цел да се усогласат парите и паричните еквиваленти на почетокот и на крајот на периодот. Затоа, субјектот повторно ги мери парите и паричните еквиваленти кои се чуваат за време на периодот на известување (како што се износи што се чуваат во странска валута и девизни банкарски жиро-сметки) со девизниот курс на крајот од периодот. Субјектот ги презентира нереализираната добивка или загуба што произлегуваат оттаму одделно од паричните текови од оперативни, вложувачки и финансиски активности.

Камати и дивиденди

7.14 Субјектот одделно ги презентира паричните текови од примени и платени камати и дивиденди. Субјектот конзистентно ги класифицира паричните текови од еден до друг период како оперативни, вложувачки и финансиски активности.

7.15 Субјектот може да ги класифицира платените камати и примените камати и дивиденди како оперативни парични текови бидејќи се вклучени во добивката или загубата. Алтернативно, субјектот може да ги класифицира платените камати и примените камати и дивиденди како финансиски парични текови и вложувачки парични текови соодветно, бидејќи тие се трошоците за обезбедување финансиски ресурси или поврат на вложувањата.

7.16 Субјектот може да ги класифицира платените дивиденди како финансиски паричен тек бидејќи тие се трошоци за обезбедување на финансиски ресурси. Алтернативно, субјектот може да ги класифицира платените дивиденди како компонента од паричните текови од оперативни активности бидејќи тие се плаќаат од оперативните парични текови.

Данок на добивка

7.17 Субјектот одделно ги презентира паричните текови што настануваат од данок на добивка и ги класифицира како парични текови од оперативни активности, освен кога тие можат конкретно да се поврзат со финансиските и вложувачките активности. Кога даночните паричните текови се

распределени во повеќе од една класа на активности, субјектот го обелоденува вкупниот износ на платени даноци.

Непарични трансакции

7.18 Субјектот не ги вклучува во извештајот за парични текови вложувачките и финансиските трансакции што не бараат користење на пари и парични еквиваленти. Субјектот ги обелоденува таквите трансакции на друго место во **финансиските извештаи** на начин што ги обезбедува сите релевантни информации за тие вложувачки и финансиски активности.

7.19 Многу вложувачки и финансиски активности немаат директно влијание на тековните парични текови иако имаат влијание на структурата на капиталот и средствата на субјектот. Исклучувањето на непаричните трансакции од извештајот за паричните текови е конзистентно со целта на извештајот за парични текови бидејќи овие ставки на вклучуваат паричните текови во тековниот период. Примери за непарични трансакции се:

(а) стекнувањето на средства, било со прифаќање на директно поврзаните обврски или со финансиски наем,

(б) стекнувањето на субјект со емисија на удели од главнината,

(в) конверзијата на долг во главнина.

Компоненти на пари и парични еквиваленти

7.20 Субјектот ги презентира компонентите на пари и парични еквиваленти и презентира усогласување на износите во неговиот извештај за парични текови со еквивалентните ставки презентирани во извештајот за финансиската состојба. Сепак, од субјектот не се бара го презентира ова усогласување доколку износот на пари и парични еквиваленти презентирани во извештајот за паричните текови е идентичен со износот што е слично опишан во извештајот за финансиска состојба.

Друго обелоденувања

7.21 Субјектот го обелоденува, заедно со образложение од раководството, износот на значајните салда на пари и парични еквиваленти кои ги чува субјектот и кои не се расположливи за користење од страна на субјектот. Парите и паричните еквиваленти кои ги чува субјектот може да не му бидат достапни поради, меѓу другото, контроли на размена и правни ограничувања.

Оддел 8

Белешки кон финансиските извештаи

Делокруг на овој оддел

8.1 Овој оддел ги утврдува начелата за информациите што се презентираат во извештајот за финансиската состојба и како да се презентираат. Белешките содржат дополнителни информации од тие презентирани во **извештајот за финансиска состојба, извештајот за сеопфатна добивка, билансот на успех** (доколку постои), комбинираниите **извештаи за приходи и задржана добивка** (доколку постои), **за промени во главнината и за парични текови**. Белешките обезбедуваат наративен опис или раздвојување во детали на презентираниите ставки во тие извештаи и информации за ставките што не се квалификуваат за **признавање** во тие извештаи. Дополнително на барањата од овој оддел, скоро секој друг оддел од овој МСФИ бара обелоденувања што се вообичаено презентирани во белешките.

Структура на белешките

8.2 Белешките ги:

(а) презентираат информациите за основата за подготовка на финансиските извештаи и конкретно применетите сметководствени политики согласно ставовите 8.5 – 8.7,

(б) обелоденуваат информациите што се бараат во овој МСФИ, а не се презентирани на друго место во финансиските извештаи, и

(в) обезбедуваат информациите што не се презентирани на друго место во финансиските извештаи, но се релевантни за разбирање на секоја од нив.

8.3 Субјектот ги презентира белешките на систематски начин, онолку колку тоа е изводливо. Субјектот прави упатување за секоја ставка во финансискиот извештај до поврзаните информации во белешките.

8.4 Субјектот вообичаено ги презентира белешките според следниов редослед:

(а) изјава дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со *МСФИ за МСС* (види став 3.3),

(б) резиме на значајните сметководствени политики што биле применети (види став 8.5),

(в) придружни информации за ставките презентирани во финансиските извештаи, по истиот редослед како што се презентирани извештаите и ставките, и

(г) сите останати обелоденувања.

Обелоденување на сметководствените политики

8.5 Субјектот го обелоденува следново во резимето на значајните сметководствени политики:

(а) основата (или основите) за мерењата применети во подготвувањето на финансиските извештаи,

(б) останатите применети сметководствени политики што се релевантни за разбирање на финансиските извештаи.

Информации за одлуки

8.6 Во резимето за значајните сметководствени политики субјектот ги обелоденува одлуките коишто раководството ги направило во процесот на применување на сметководствените политики на субјектот, покрај оние што вклучуваат пресметки (види став 8.7), а имаат најзначајно влијание на износите признати во финансиските извештаи.

Информации за клучни извори за проценка на степенот на несигурност

8.7 Субјектот ги обелоденува во белешките информациите за клучните претпоставки за иднината, како и останатите клучни извори за проценка на степенот на несигурност на датумот на известување, кои претставуваат значителен ризик за појава на материјални корекции на книговодствените вредности на средствата и обврските во рамки на наредната финансиска година. Во поглед на тие средства и обврски, белешките вклучуваат детали за:

(а) нивната природа,

(б) нивната сметководствена вредност на крајот на периодот на известување.

Оддел 9

Консолидирани и посебни финансиски извештаи

Делокруг на овој оддел

9.1 Овој оддел ги дефинира околностите при кои субјектот презентира **консолидирани финансиски извештаи** и постапките за подготовка на тие извештаи. Тоа исто така ја вклучува насоките за **посебните финансиски извештаи** и **комбинираните финансиски извештаи**.

Барања за презентирање на консолидирани финансиски извештаи

9.2 Освен кога тоа е дозволено или побарано со став 9.3, **матичното друштво** ги презентира консолидираните финансиски извештаи каде ги консолидира нејзините вложувања во **подружниците** согласно овој МСФИ. Консолидираните финансиски извештаи ги вклучуваат сите подружници на матичното друштво.

9.3 Матичното друштво не мора да презентира консолидирани финансиски извештаи доколку:

- (а) се исполнети двата од следниве услови:
 - (i) матичното друштво е самата подружница, и
 - (ii) нејзиното надредено матично друштво (или кое било посредно матично друштво) подготвува консолидирани **финансиски извештаи за општа намена** што се усогласени со **целосниот МСФИ** или со овој МСФИ, или
- (б) таа нема подружници освен таква што била стекната со намера за продавање или отуѓување во рок од една година. Матичното друштво ја евидентира таквата подружница:
 - (i) со објективната вредност со промените во објективната вредност признаени во добивката или загубата, ако објективната вредноста на акциите може веродостојно да се измери, или
 - (ii) на друг начин како трошок намален за обезвреднувањето (види став 11.14(в)).

9.4 Подружницата е субјект под контрола на матичното друштво. **Контролата** е моќта за управување со финансиските и оперативните политики на субјектот за да се оствари корист од неговите активности. Доколку субјектот креирал ентитет за посебна намена (ЕПН) за да се постигне тесна и добро дефинирана цел, субјектот го консолидира ЕПН кога суштината на односот наведува дека ЕПН е контролирана од тој субјект (види ставови 9.10 – 9.12).

9.5 Контролата се претпоставува дека постои кога матичното друштво поседува, директно или индиректно преку подружници, повеќе од половина од гласачките права во субјектот. Таа претпоставка може да биде надмината во исклучителни околности доколку може да биде јасно покажано дека таквата сопственост не претставува контрола. Контролата исто така постои кога матичното друштво поседува половина или помалку од гласачките права на субјектот, но има:

- (а) моќ над повеќе од половина од гласачките права преку договор со други вложувачи,
- (б) моќ да управува со финансиските и оперативните политики на субјектот според статут или договор,
- (в) моќ да ги назначи или разреши мнозинството од членовите на бордот на директори или еквивалентното раководно тело, а контролата на субјектот е од страна на тој борд или тело, или
- (г) моќ да го даде мнозинството гласови на состаноците на бордот на директори или еквивалентното раководно тело, а контролата на субјектот е од страна на тој борд или тело.

9.6 Контролата може исто така да се постигне со поседување на опции или конвертибилни инструменти што се тековно извршни или да поседува агент со способност да ги насочува активностите за корист на контролирачкиот субјект.

9.7 Подружницата не е исклучена од консолидирањето едноставно бидејќи вложувачот е организација за заедничко вложување или сличен субјект.

9.8 Подружницата не е исклучена од консолидирањето бидејќи нејзините деловни активности не се слични со тие на другите субјекти во рамки на консолидацијата. Релевантните информации се обезбедуваат со консолидирање на таквите подружници и обелоденување на дополнителни информации во консолидираните финансиски извештаи за различните деловни активности на подружниците.

9.9 Подружницата не е исклучена од консолидирањето бидејќи работи во надлежност што наметнува ограничувања во трансферот на пари или други средства надвор од надлежноста.

Субјекти за посебна намена

9.10 Одреден субјект може да биде формиран за да се постигне тесна цел (пр. да се издава под наем, да се спроведуваат активности за истражување и развој или да се обезбедат финансиските средства). Таков ЕПН може да биде во форма на корпорација, труст, партнерство или нерегистриран субјект. Честопати, ЕПН се формираат со правни договори што наметнуваат строги барања за работењето на ЕПН.

9.11 Субјектот подготвува консолидирани финансиски извештаи коишто го вклучуваат субјектот и сите ЕПН што се контролирани од страна на тој субјект. Дополнително на околностите опишани во став 9.5, следниве околности можат да наведат дека субјект контролира ЕПН (ова не е целосен список):

- (а) активностите на ЕПН се спроведуваат во име на субјектот согласно неговите специфични деловни потреби,
- (б) субјектот има врховна моќ на одлучување за активностите на ЕПН дури и кога дневните одлуки се делегирани,
- (в) субјектот има права да го добие најголемиот дел од придобивките на ЕПН и затоа може да биде изложено на ризици предизвикани со активностите на ЕПН,
- (г) субјектот го задржува најголемиот дел од резидуалните и сопственичките ризици поврзани со ЕПН или неговите средства.

9.12 Ставовите 9.10 и 9.11 не се применуваат на плановите за користи по престанок на работниот однос или другите долгорочни планови за користи за вработени за коишто се применува Оддел 28 *Користи за вработени*.

Постапки за консолидација

9.13 Консолидираните финансиски извештаи ги презентираат финансиските информации за **групацијата** како единствен економски субјект. При подготовката на консолидирани финансиски извештаи, субјектот :

- (а) ги комбинира финансиските извештаи на матичното друштво и неговите подружници линија по линија додавајќи ги ставките за средствата, обврските, главнината, приходите и расходите,
- (б) ја елиминира сметководствената вредност на вложувањето на матичното друштво во секоја подружница и делот од главнината на матичното друштво во секоја подружница,
- (в) го мери и презентира **малцинското учество** во добивката или загубата на консолидираните подружници за **периодот на известување** одделно од уделите на **сопствениците** во матичното друштво, и
- (г) го мери и презентира малцинското учество во нето средствата на консолидираните подружници одделно од главнината на акционерите на матичното друштво во нив, малцинското учество во нето средствата се состои од:
 - (i) износот на малцинското учество на датумот на оригиналната комбинација пресметан во согласност со Оддел 19 *Деловни комбинации и гудвил*, и
 - (ii) уделот од малцинското учество во промените на главнината од датумот на комбинирањето.

9.14 Соодносите на добивката или загубата и промените во главнината распределени до сопствениците на матичното друштво и до малцинското учество се одредуваат врз основа на

постојните сопственички учества и не го одразува можното извршување или конверзија на опциите или конвертибилните инструменти.

Меѓугрупациски салда и трансакции

9.15 Меѓугрупациските салда и трансакции, вклучувајќи ги приходите, расходите и дивидендите, целосно се елиминираат. Добивката и загубите што резултираат во меѓугрупациски трансакции и се признаени во средства, како што се залихи и недвижности, постројки и опрема, се елиминираат во целост. Меѓугрупациските загуби може да покажат обезвреднување што бара признавање во консолидираните финансиски извештаи (види Оддел 27 *Обезвреднување на средства*). Оддел 29 *Данок на добивка* се применува на **времените разлики** што настануваат со елиминирање на добивките и загубите од меѓугрупациските трансакции.

Единствен датум на известување

9.16 Финансиските извештаи на матичното друштво и нејзините подружници употребени во подготовката на консолидираните финансиски извештаи се подготвуваат на истиот **датум на известување** освен кога тоа е **непрактично**.

Единствени сметководствени политики

9.17 Консолидираните финансиски извештаи се подготвуваат користејќи единствени **сметководствени политики** за исти трансакции и други настани и услови во слични околности. Доколку член на групацијата користи сметководствени политики различни од тие усвоени во консолидираните финансиски извештаи за исти трансакции и настани во слични околности, се прават соодветни корекции на неговите финансиски извештаи при подготвувањето на консолидираните финансиски извештаи.

Стекнување и отуѓување на подружници

9.18 Приходите и расходите на подружницата се вклучени во консолидираните финансиски извештаи од датумот на стекнување. Приходите и расходите на подружницата се вклучени во консолидираните финансиски извештаи до датумот кога матичното друштво престанало да има контрола над подружницата. Разликите помеѓу приливите од отуѓувањето на подружницата и нејзината сметководствената вредност од датумот на отуѓување, исклучувајќи го збирниот износ на секоја разлика од размената што се однесува на странска подружница признаена во главнината согласно Оддел 30 *Преведување во странски валути*, се признаваат во консолидираниот извештај за сеопфатна добивка (или билансот на успех, доколку постои) како добивка или загуба од отуѓувањето на подружницата.

9.19 Доколку субјектот престане да биде подружница, но вложувачот (претходно матичното друштво) продолжи да има вложување во претходната подружница, тоа вложување се евидентира како **финансиско средство** согласно Оддел 11 *Основни финансиски инструмент* или Оддел 12 *Останати финансиски инструмент* од датумот кога субјектот престанува да биде подружница, под услов да не стане придружен субјект (во тој случај се применува Оддел 14 *Вложувања во придружни субјекти*) или **заеднички контролиран субјект** (во тој случај се применува Оддел 15 *Вложување во заедничко вложување*). Сметководствената вредност на вложувањето на датумот кога субјектот престанува да биде подружница се смета за трошок при почетното мерење на финансиското средство.

Малцинско учество во подружниците

9.20 Субјектот претставува малцинско учество во консолидираниот извештај за финансиска состојба во рамки на главнината, одделно од главнината на сопствениците на матичното друштво, како што се бара во став 4.2(н).

9.21 Субјектот го обелоденува малцинското учество во добивката или загубата на групацијата одделно во извештајот за сеопфатна добивка, како што се бара во став 5.6 (или во билансот на успех, доколку постои, како што се бара во став 5.7).

9.22 Добивката или загубата на секоја компонента од останатата сеопфатна добивка се припишува на сопствениците на матичното друштво и на малцинското учество. Вкупната сеопфатна добивка се припишува на сопствениците на матичното друштво и на малцинското учество дури и кога ова резултира во негативно салдо за малцинското учество.

Обелоденува во консолидираните финансиски извештаи

9.23 Во консолидираните финансиски извештаи се прават следниве обелоденувања:

- (а) фактот дека извештаите се консолидирани финансиски извештаи,

(б) основата да се заклучи дека постои контрол или индиректно преку подружници, повеќе од г

(в) сите разлики во датумот на известување на нејзините подружници употребени во подготв

(г) природата и обемот на сите значителни оп позајмување или регулаторни барања) за сг средства на матичното друштво во форма на г

Посебни финансиски извештаи

Презентирање на посебни финансиски извештаи

9.24 Став 9.2 бара матичното друштво да презе МСФИ не бара презентирање на посебни фин поединечните подружници.

9.25 Финансиските извештаи на субјектот што нем Затоа, субјект што не матични компанија, но е в **заедничко вложување** ги презентира неговите ф Оддел 15, како што е соодветно. Тој може исто т извештаи.

Избор на сметководствена политика

9.26 Кога матичното друштво, како вложувач в контролиран субјектот, подготвува посебни фина *МСФИ за МСС*, тие извештаи се усогласени со политика за пресметување на неговите вложувањ контролирани субјекти или:

(а) како набавна вредност намалена за безвредн;

(б) како **објективна вредност** со промени во об загубата.

Субјектот ја применува истата сметководствена (подружници, придружни субјекти или заеднич различни политики за различни класи.

Обелоденувања во посебни финансиски извештаи

9.27 Кога матичното друштво, вложувач во придру контролиран субјект подготвува посебни финанси обелоденуваат:

(а) дека извештаите се посебни финансиски извеш

(б) опис на методите употребени за евидентира контролирани субјекти и придружени субјекти и извештаи или другите примарни финансиски извеш

Комбинирани финансиски извештаи

9.28 **Комбинираните финансиски извештаи** се € повеќе субјекти под контрола на единствен вложуе финансиски извештаи.

9.29 Доколку вложувачот подготовки комбинирани со *МСФИ за МСС*, тие извештаи се усогласени с трансакции и салда се елиминираат; се елимини меѓукомпаниските трансакции и се признаени во с опрема; финансиските извештаи на субјектите вк подготвуваат на истиот датум на известување, осв сметководствени политики за исти трансакции и др

Обелоденувања во комбинирани финансиски и

9.30 Комбинираните финансиски извештаи го обел

(а) фактот дека финансиските извештаи се комбин

(б) причината зошто се подготвуваат комбинирани

(в) основата за одредување кои субјект се вклучен

(г) основата за подготовка на комбинираните фина

(д) обелоденувањата на **поврзана страна** барани

Оддел 10

Сметководствени политики, проценки и грешки

Делокруг на овој оддел

10.1 Овој оддел обезбедува насоки за избирање и примена на **сметководствените политики** употребени во подготовката на **финансиските извештаи**. Тој исто така ги опфаќа **промените во сметководствените проценки** и исправки на **грешки** во финансиски извештаи од претходни периоди.

Избирање и примена на сметководствени политики

10.2 Сметководствените политики се специфичните начела, основи, конвенции, правила и практики што се применуваат од страна на субјектот при подготовката и презентирањето на финансиските извештаи.

10.3 Доколку овој МСФИ конкретно се однесува на трансакција, друг настан или услов, субјектот го применува овој МСФИ. Сепак, субјектот не мора да го следи барањето од овој МСФИ доколку ефектот на истото не е **материјален**.

10.4 Доколку овој МСФИ не се однесува конкретно на трансакција, друг настан или услов, раководството на субјектот го користи сопственото мислење во развивањето и примената на сметководствената политика што резултира во информација којашто е:

(а) **релевантна** за потребите на корисниците во економскиот процес на одлучување, и

(б) **веродостојна**, така што финансиските извештаи:

- (i) верно ја претставуваат **финансиската состојба**, финансиските **резултати** и **паричните текови** на субјектот,
- (ii) ја одразува економската суштина на трансакциите, другите настани и услови, и тоа не само во правна форма,
- (iii) е неутрална, т.е. непристрасна,
- (iv) е внимателно подготвена, и
- (v) е целосно во сите материјални аспекти.

10.5 При донесувањето на одлуката опишана во став 10.4, раководството се упатува на и ја разгледува применливоста на следниве изводи во опаѓачки редослед:

(а) барањата и насоките во овој МСФИ што се однесуваат на слични и поврзани прашања, и

(б) дефинициите, критериумите за **признавање** и концептите за **мерење** на средствата, обврските, приходите и расходите и сеприсутните принципи од Оддел 2 *Концепти и сеприсутни принципи*.

10.6 При донесувањето на одлуката опишана во став 10.4, раководството може исто така да ги земе предвид барањата и насоките од **целосниот МСФИ** што се однесува на слични и поврзани прашања.

Конзистентност на сметководствените политики

10.7 Субјектот ги избира и применува неговите сметководствени политики конзистентно за слични трансакции, други настани и услови, освен кога овој МСФИ конкретно бара или дозволува категоризација на ставките за кои се соодветни различни политики. Доколку овој МСФИ бара или дозволува таква категоризација, се избира и применува соодветна сметководствена политика конзистентно за секоја категорија.

Промени во сметководствените политики

10.8 Субјектот ја менува сметководствената политика само ако промената:

(а) ја бараат измените во овој МСФИ, или

(б) резултира во финансиски извештаи што обезбедуваат веродостојни и порелевантни информации за ефектите на трансакциите, другите настани или услови за финансиската состојба, финансиските резултати и парични текови на субјектот.

10.9 Следново не е промена во сметководствените политики:

- (а) примената на сметководствена политика за трансакции, други настани или услови што во суштина се разликуваат од оние што претходно се појавиле,
 - (б) примената на нова сметководствена политика за трансакции, други настани или услови што претходно не се појавиле или не биле материјални,
 - (в) промена во трошковниот модел кога повеќе не е достапна доверлива мерка за објективната вредност (или обратно) за средство за коешто овој МСФИ бара или дозволува да се мери со објективна вредност.
- 10.10 Доколку овој МСФИ дозволува избор на сметководствен третман (вклучувајќи основа за мерење) за одредена трансакција или друг настан или услов и субјектот го промени неговиот избор, тоа е промена во сметководствената политика.

Примена на промените во сметководствените политики

- 10.11 Субјектот ги евидентира промените во сметководствената политика како што следува:
- (а) субјектот ги евидентира промените во сметководствените политики што резултираат од промена во барањата од овој МСФИ во согласност со преодните одредби, доколку постојат, утврдени во таа промена,
 - (б) кога субјектот избрал да го следи МСС 39 *Финансиски инструменти: Признавање и мерење* наместо следење на Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Останати финансиски инструменти* како што е дозволено со став 11.2 и се променат барањата од МСС 39, субјектот ја евидентира таа промена во сметководствената политика во согласност со преодните одредби, доколку постојат, наведени и ревидирани во МСС 39, и
 - (в) субјектот ги евидентира сите останати промени во сметководствената политика **ретроспективно** (види став 10.12).

Ретроспективна примена

- 10.12 Кога се прави ретроспективна промена во сметководствена политика согласно став 10.11, субјектот ја применува новата сметководствена политика на компаративните информации за претходните период до најраниот датум кога тоа е изводливо, исто како новата сметководствена политика да била применета отсекогаш. Кога е **непрактично** да се одредат ефектите на поединечните периоди на промена во сметководствената политика на компаративните информации за еден или повеќе презентирани периоди, субјектот ја применува новата сметководствена политика на сметководствените вредности за средствата и обврските на почетокот на најраниот период за кој е изводлива ретроспективна примена, што пак може да биде тековниот период и ги прави соодветните корекции на почетното салдо на секоја засегната компонента на главнината за тој период.

Обелоденување на промена во сметководствената политика

- 10.13 Кога промена на овој МСФИ има влијание на тековниот период или секој претходен период или пак може да има влијание на идните периоди, субјектот го обелоденува следново:
- (а) природата на промената во сметководствената политика,
 - (б) за тековниот период и секој претходно презентирани период, колку што е тоа изводливо, износите на корекциите за секоја засегната ставка од финансискиот извештај,
 - (в) износот на корекцијата поврзана со периодите пред оние што биле презентирани, колку што е тоа изводливо,
 - (г) објаснување кога е непрактично да се одредат износите што се обелоденуваат во (б) и (в) погоре.
- Финансиските извештаи за наредните периоди не мора да ги повторуваат овие обелоденувања.
- 10.14 Кога доброволна промена во сметководствената политика влијае на тековниот период или сите претходни периоди, субјектот го обелоденува следново:
- (а) природата на промената во сметководствената политика,
 - (б) причините зошто примената на новата сметководствена политика обезбедува веродостојни и порелевантни информации,

- (в) колку што е тоа изводливо, износот на корекциите за секоја засегната ставка од финансискиот извештај, прикажани одделно:
- (i) за тековниот период,
 - (ii) за секој претходно презентирани период, и
 - (iii) збирно за периодите пред оние што биле презентирани,
- (г) објаснување дали е изводливо одредувањето на износите што се обелоденуваат во (в) погоре.

Финансиските извештаи за наредните периоди не мора да ги повторуваат овие обелоденувања.

Промена во сметководствените проценки

- 10.15 Промената во сметководствените проценки е корекција на сметководствената вредност на средство или обврска, или пак износот на периодичната потрошувачка на средството, што резултира од оценка на тековната состојба на и очекуваните идни придобивки и обврски поврзани со средствата и обврските. Промените во сметководствените проценки резултираат од новите информации или развојот и соодветно не се корекции на грешки. Кога е тешко да се направи разлика од промена во сметководствената политика во промена во сметководствената проценка, промената се третира како промена во сметководствената проценка.
- 10.16 Субјектот го признава ефектот на промената во сметководствената проценка, освен промената за која се применува став 10.17, вклучувајќи ја во **иднина** во добивката или загубата во:
- (а) периодот на промената, доколку промената влијае само на тој период, или
 - (б) периодот на промената и идните периоди, доколку промената влијае на двата.
- 10.17 Обемот во чиишто рамки промената во сметководствената проценка предизвикува промени во средствата и обврските, или се однесува на ставка од главнината, субјектот ја признава коригирајќи ја сметководствената вредност на ставките за поврзаното средство, обврска или главнина за периодот на промената.

Обелоденување на промена во проценката

- 10.18 Субјектот ја обелоденува природата на секоја промена во сметководствената проценка и ефектите на промената врз средствата, обврските, приходите и расходите за тековниот период. Доколку тоа е изводливо субјектот го проценува ефектот на промената во еден или повеќе идни периоди, субјектот ги обелоденува тие проценки.

Исправки на грешки во претходни периоди

- 10.19 Грешките во претходниот период се пропусти и погрешни прикази во финансиските извештаи на субјектот за еден или повеќе претходни периоди што настануваат заради неупотребување или злоупотребување на веродостојните информации коишто:
- (а) биле достапни кога финансиските извештаи за тие периоди биле одобрени за објавување, и
 - (б) може реално да се очекува дека биле добиени и земени предвид во подготовката и презентирањето на тие финансиски извештаи.
- 10.20 Таквите грешки ги вклучуваат ефектите на математички грешки, грешки во примена на сметководствените политики, превиди или погрешни толкувања на фактите, како и измама.
- 10.21 Колку што е тоа изводливо, субјектот ретроспективно ја исправа материјалната грешка од претходен период во првиот финансиски извештај одобрен за објавување, откако истата била откриена, така што:
- (а) повторно ги прикажува компаративните износи за претходниот презентирани период(и) кога грешката се појавила, или
 - (б) доколку грешката се појавила пред да биде презентирани најраниот претходен период, повторно ги прикажува почетните салда на средствата, обврските и главнината за најраниот претходно презентирани период.

- 10.22 Кога е непрактично да се одредат ефектите на грешката за специфичен период врз компаративните информации за еден или повеќе претходно презентирани периоди, субјектот повторно ги прикажува почетните салда за средствата, обврските и главнината за најраниот период за кој е изводливо ретроспективно повторно прикажување (што може да биде и тековниот период).

Обелоденување на грешки во претходни периоди

- 10.23 Субјектот го обелоденува следново за грешки во претходните периоди:

(а) природата на грешката во претходниот период,

(б) за секој претходно презентирани период, колку што е тоа изводливо, износите на корекциите за секоја засегната ставка од финансискиот извештај,

(в) колку што е тоа изводливо, износот на корекциите на почетокот на најраниот претходно презентирани период,

(г) објаснување кога е непрактично да се одредат износите што се обелоденуваат во (б) и (в) погоре.

Финансиските извештаи за наредните периоди не мора да ги повторуваат овие обелоденувања.

Оддел 11

Основни финансиски инструменти

Делокруг на одделите 11 и 12

11.1 Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Останати финансиски инструменти* заедно се однесуваат на признавање, отпис, мерење и обелоденување на **финансиски инструменти (финансиски средства и финансиски побарувања)**. Оддел 11 се применува на основните финансиски инструменти и е релевантен за сите субјекти. Оддел 12 се применува на останатите, посложени финансиски инструменти и трансакции. Доколку субјектот прави трансакции само со основни финансиски инструменти тогаш Оддел 12 не се применува. Сепак, дури и субјектите само со основни финансиски инструменти го земаат предвид делокругот на Оддел 12 за да осигурат дека се изземени.

Избор на сметководствена политика

11.2 Субјектот избира да ги примени или:

(а) одредбите од Оддел 11 и Оддел 12 во целост, или

(б) одредбите за признавање и мерење од МСС 39 *Финансиски инструменти: Признавање и мерење* и обелоденувањето на барањата од одделите 11 и 12

за да се земат предвид сите негови финансиски инструменти. Изборот на (а) или (б) од страна на субјектот е избирање на сметководствена политика. Ставовите 10.8 – 10.14 ги содржат барањата за одредување кога е соодветно да се промени сметководствената политика, како таквата промена ќе се евидентира и кои информации треба да се обелоденат за промената.

Вовед во Оддел 11

11.3 Финансиски инструмент е договор со којшто произлегува финансиско средство на еден субјект и финансиска обврска или инструмент на сопственички капитал на друг субјект.

11.4 Оддел 11 бара амортизиран трошковен модел за сите основни финансиски инструменти освен за вложувања во неконвертибилни и неотповикливи приоритетни акции и неотповикливи обични акции коишто се **јавно тргувани** или чијашто објективна вредност може да биде веродостојно измерена.

11.5 Основните финансиски инструменти во рамки на делокругот на Оддел 11 се оние што ги задоволуваат условите од став 11.9. Примери на финансиски инструменти коишто вообичаено ги задоволуваат тие услови вклучуваат:

(а) пари,

(б) побарувачка и фиксни депозити кога субјектот е депонент, пр. банкарски сметки,

(в) комерцијална хартија од вредност и трговски меници во посед,

(г) сметки, меници и заеми за примање и плаќање,

(д) обврзници и слични должнички инструменти,

(е) вложувања во неконвертибилни приоритетни акции и неотповикливи обични и приоритетни акции,

(ж) обврски за земање заеми доколку обврската не може да биде нето подмирена со пари.

11.6 Примери на финансиски инструменти што вообичаено не ги задоволуваат условите од став 11.8, а оттаму во рамки на делокругот на Оддел 12, вклучуваат:

(а) хартии од вредност покриени со средства, како што се колатерализирани хипотекарни обврски, договори за повторно откупување и гарантирани пакети на побарувања,

(б) опции, права, налози, договори за фјучерси, термински договори, свопови за камати што можат да подмират со пари или со размена со друг финансиски инструмент,

(в) финансиски инструменти што се квалификуваат и се назначени како хеџинг инструмент во согласност со барањата од Оддел 12,

(г) обврски за давање заем на друг субјект,

(д) обврски за земање заеми доколку обврската може да биде нето подмирена со пари.

Делокруг на Оддел 11

11.7 Оддел 11 се применува за сите финансиски инструменти коишто ги исполнуваат условите од став 11.8, освен за следново:

(а) вложувања во **подружници, придружени субјекти и заеднички вложувања** што се евидентирани согласно Оддел 9 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*, Оддел 14 *Вложувања во придружени субјекти* и или Оддел 15 *Заеднички вложувања*,

(б) финансиски инструменти што ја исполнуваат дефиницијата за сопствена главнина на субјектот (види Оддел 22 *Обврски и главнина* и Оддел 26 *Плаќања врз основа на акции*),

(в) наеми за коишто се применува Оддел 20. Сепак, барањата за отпис во ставовите 11.33 – 11.38 се применуваат на отпис на побарувања од наем признаени од наемодавателот и обврски од наем признаени од наемателот. Исто така, Оддел 12 може да се примени на наеми со карактеристиките утврдени во став 12.3(f),

(г) права и обврски на работодавачите според плановите за користи на вработените за коишто се применува Оддел 28 *Користи за вработени*.

Основни финансиски инструмент

11.8 Субјектот ги евидентира следниве финансиски инструменти како основни финансиски инструменти во согласност со Оддел 11:

- (а) пари,
- (б) должнички инструменти (како што се сметки, меници или заеми за исплата или отплата) коишто ги исполнуваат условите во став 11.9,
- (в) обврска за земање на заем што:
 - (i) не може да биде нето подмирена со пари, и
 - (ii) кога обврската е реализирана, се очекува да ги исполнува условите во став 11.9,
- (г) вложувања во неконвертибилни приоритетни акции и неотповикливи обични и приоритетни акции.

11.9 Должничкиот инструмент што ги задоволува сите услови од (а) – (г) подолу се евидентира во согласност со Оддел 11:

- (а) поврат за имателот се:
 - (i) фиксен износ,
 - (ii) фиксна стапка на поврат за времетраењето на инструментот,
 - (iii) варијабилен поврат кој, за времетраењето на инструментот, е еднаков на единствена референтна котирана или каматна стапка по видување (како што е ЛИБОР), или
 - (iv) некои комбинации на такви фиксни и варијабилни стапки (како што е ЛИБОР плус 200 основни поени), под услов и двете стапки, фиксна и варијабилна, да се позитивни (пр. каматен своп со позитивна стапка и негативна варијабилна стапка не би го исполниле овој критериум). За поврат на фиксни и варијабилни каматни стапки, каматата се пресметува со множење на стапката за применливиот период со главницата што не доспеала за време на периодот,
- (б) не постои договорна одредба што може, со своите услови, да резултира во тоа што имателот ќе ја изгуби главницата или каматата што се припишува на тековниот или претходните периоди. Фактот што должнички инструмент е подреден на друг должнички инструмент не е пример за таква договорна одредба,
- (в) договорните обврски што му дозволуваат на издавачот (должникот) однапред да го плати должничкиот инструмент или да му дозволи на имателот (доверителот) да му го врати на издавачот пред доспевањето не се зависни од идни настани,
- (г) не постојат условни поврати или одредби за плаќање однапред, освен за променливата стапка на поврат опишана во (а) и одредби за плаќање однапред опишани во (в).

- 11.10 Примери на финансиски инструменти што вообичаено ги задоволуваат условите од став 11.9 се:
- (а) сметки во трговскиот биланс и меници за примање и плаќање, како и заеми од банки или трети страни,
 - (б) сметки што се плаќаат во странска валута. Сепак, секоја промена во сметките за плаќање поради промена во девизниот курс се признава во добивката или загубата согласно барањата од став 30.10,
 - (в) заеми за или од подружници или придружни субјекти што доспеваат на барање,
 - (г) должнички инструмент што веднаш би станал побарување доколку издавачот не ја уплати каматата или главницата (како што е одредба којашто не ги прекршува условите од став 11.9).
- 11.11 Примери на финансиски инструменти што вообичаено не ги задоволуваат условите од став 11.9 (а оттаму во рамки на делокругот на Оддел 12) вклучуваат:
- (а) вложување во други сопственички хартии од вредност на субјектот, различни од неконвертибилните приоритетни акции и неотповикливите обични и приоритетни акции (види став 11.8(г)),
 - (б) своп за каматна стапка со поврат во паричен тек што е позитивен или негативен или идна обврска за купување на стоки или финансиски инструмент што може да биде нето подмирена во пари и којашто, при подмирување, може да има позитивен или негативен паричен тек, бидејќи таквите свопови и термински договори не го исполнуваат условот во став 11.9(а),
 - (в) опции и термински договори, бидејќи повратот за имателот не е фиксен и условот од став 11.9(а) не е исполнет,
 - (г) вложување во конвертибилен долг, бидејќи повратот за имателот може да варира со цената на сопственичкиот капитал на издавачот наместо само со пазарните каматни стапки,
 - (д) заем што се добива од трета страна и и' дава на третата страна право или обврска за плаќање однапред, доколку се смени применливото оданочување или сметководствените барања, бидејќи таквиот заем не го исполнува условот во став 11.9(в).

Почетно признавање на финансиски средства и обврски

11.12 Субјектот го признава финансиското средство или финансиската обврска само ако субјектот стане договорна страна во одредбата за инструментот.

Почетно мерење

- 11.13 Кога финансиското средство или финансиското побарување е признаено како почетно, субјектот го мери при трансакциската цена (вклучувајќи ги трансакциските трошоци, освен кога почетното мерење на финансиските средства и обврски што се мерат со објективната вредност преку добивката или загубата), освен кога договорот претставува ефективна финансиска трансакција. Финансиската трансакција може да се случи во врска со продажба на добра или услуги, на пример, доколку плаќањето е одложено надвор од нормалните деловни услови или е финансирано со каматна стапка што не е пазарна стапка. Доколку договорот претставува финансиска трансакција, субјектот го мери финансиското средство или финансиското побарување со сегашната вредност на идните плаќања дисконтирани со пазарна каматна стапка за слични должнички инструменти.

Примери – финансиски средства

1 За долгорочен заем даден на друг субјект, побарувањето се признава на сегашната вредност од парично побарување (вклучувајќи отплата на камати и отплаќања на главницата) од тој субјект.

2 За добра продадени на купувач со краткорочен кредит, побарувањето се признава со дисконтираниот износ на парично побарување од субјектот што вообичаено е фактурната цена.

3 За ставка продадена на купувач со двегодишен кредит без камата, побарувањето се признава со сегашната цена на продажба во пари за таа ставка. Доколку тековната цена на продажба во пари е непозната, таа може да се пресмета како сегашната вредност на паричното побарување дисконтирано користејќи ја актуелната пазарна каматна стапка за слично побарување.

4 За купување со пари на обични акции од друг ентитет, вложувањето е признаено на износот на пари платени за стекнување на акциите.

Примери – финансиски обврски

1 За заем добиен од банка, плаќањето почетно се признава на сегашната вредност на пари што се плаќаат на банката (пр. вклучувајќи отплата на камати и отплаќања на главницата).

2 За добра купени од добавувач на краткорочен кредит, плаќањето се признава на недисконтираниот износ што му се должи на добавувачот, што е вообичаено фактурната цена.

Наредни мерења

11.14 На крајот на секој **период на известување**, субјектот ги мери финансиските инструменти како што следи, без какво било одземање за трансакциските трошоци што субјектот може да ги направи за продажба или друго отуѓување:

(а) должнички инструменти што ги исполнуваат условите во став 11.8(б) се мерат со **трошокот за амортизација** користејќи го **методот на ефективна каматна стапка**. Ставовите 11.15 - 11.20 даваат насоки за одредување на трошокот за амортизација користејќи го методот на ефективна каматна стапка. Должнички инструменти што се класифицирани како тековни средства или тековни обврски се мерат со недисконтираните износи на пари или други очекувани плаќања или примени надомести (т.е. нето обезвреднување - види ставови 11.21 - 11.26) освен кога договорот претставува ефективна финансиска трансакција (види став 11.13). Доколку договорот претставува финансиска трансакција, субјектот го мери должничкиот инструмент со сегашната вредност на идните плаќања дисконтирани со пазарна каматна стапка за сличен должнички инструмент,

(б) обврските за земање заем што ги исполнуваат условите во став 11.8(в) се мерат како набавна цена (којашто некогаш е нула) намалена за обезвреднувањето,

(в) вложувањата во неконвертибилни приоритетни акции и неотповикливи обични или приоритетни акции коишто ги исполнуваат условите во став 11.8(г) се мерат како што следува (ставовите 11.27 – 11.33 даваат насоки за објективната вредност):

(i) доколку акциите јавно се тргувани или нивната објективна вредност може веродостојно да се измери на друг начин, вложувањето се мери со објективната вредност со промена во објективната вредност признаена во добивката или загубата,

(ii) сите други такви вложувања се мерат според набавната вредност намалена за обезвреднувањето.

За финансиските инструменти мора да се процени обезвреднувањето или ненаплатливоста во (а), (б) и (в) погоре. Ставовите 11.21—11.26 даваат насоки.

Трошокот за амортизации и метод на ефективна каматна стапка

11.15 Амортизираната набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска на секој датум на известување е нето од следниве износи:

(а) износот со кој се мери финансиското средство или финансиската обврска при почетното признавање,

(б) минус сите отплаќања на главницата,

(в) плус или минус на кумулативната амортизација користејќи го методот на ефективна каматна стапка на сите разлики помеѓу износите на почетното признавање и износот на доспевање,

(г) минус, во случајот на финансиско средство, секое намалување (директно или преку сметка за исправка на вредност) заради безвреднување или ненаплатливост.

Финансиските средства и финансиските обврски што немаат дефинирана каматна стапка и се класифицираат како тековни средства или тековни обврски првично се мерат со недисконтиран износ во согласност со став 11.14(a), Затоа, (в) погоре не се однесува на нив.

- 11.16 Методот на ефективна каматна стапка е метод за пресметување на трошокот за амортизација на финансиско средство или финансиска обврска (или група финансиски средства или финансиски обврски) и за распределба на доходот од камата или расходот од камата во релевантниот период. Ефективната каматна стапка е стапката што точно ги дисконтира проценетите идни плаќања или примања во пари преку очекуваниот животен век на финансискиот инструмент или, кога тоа е соодветно, за пократок период, на сметководствената вредност на финансиското средство или финансиската обврска. Ефективната каматна стапка се одредува врз основа на сметководствената вредност на финансиското средство или обврска при почетното признавање. Под метод на ефективна каматна стапка:
- (а) трошокот за амортизација на финансиско средство (обврска) е сегашната вредност на идните парични примања (плаќања) дисконтирани со ефективна каматна стапка, и
 - (б) расходот од камата (приходот) во даден период е еднаков на сметководствената вредност на финансиската обврска (средства) на почетокот на периодот помножена со ефективната каматна стапка за периодот.
- 11.17 Кога се пресметува ефективната каматна стапка, субјектот ги проценува паричните текови имајќи ги предвид сите договорни услови на финансискиот инструмент (пр. исплаќање, повик и слични опции) и познатите веќе направени кредитни загуби, но не ги зема предвид можните идни кредитни загуби што сè уште не се направени.
- 11.18 Кога се пресметува ефективната каматна стапка, субјектот ги амортизира сите поврзани давачки, платени или примени финансиски надомести (како што се 'поени'), трансакциски трошоци и други премии или попусти во текот на предвиденото времетраење на инструмент, освен како што следува. Субјектот користи пократок период доколку тоа е периодот на кој се однесуваат давачките, платените или примените финансиски надомести, трансакциски трошоци, премии или попусти. Ова е случај кога варијабилната цена на која се однесуваат давачките, платените или примените финансиски надомести, премии или попусти, повторно се утврдува согласно пазарните цени пред очекуваното доспевање на инструментот. Во таков случај, соодветниот период на амортизација е периодот до следниот датум на повторно утврдување на цената.
- 11.19 За финансиски средства со варијабилна стапка и финансиски обврски со варијабилна стапка, периодичната повторна проценка на паричните текови којашто ги одразува пазарните каматни стапки ја менува ефективната каматна стапка. Доколку варијабилната стапка на финансиско средство или финансиска обврска почетно се признава на износот еднаков на примената или платената главница при доспевањето, повторната проценка на истите каматни плаќања вообичаено немаат значително влијание на сметководствената вредност на средството или обврската.
- 11.20 Доколку субјектот ги ревидира проценките на плаќањата и примањата, субјектот ја коригира сметководствената вредност на финансиското средство или финансиската обврска (или група на финансиски инструменти) за да ги одрази ревидираните парични текови. Субјектот повторно ја пресметува сметководствената вредност пресметувајќи ја сегашна вредност на проценетите идни парични текови на почетната ефективна каматна стапка на финансискиот инструмент. Субјектот ја признава корекцијата како приход или расход во добивката или загубата на датумот на ревидирањето.

Пример за одредување на трошокот на амортизација за петгодишен заем користејќи го методот за ефективна каматна стапка

На 1 јануари 20X0 субјектот стекнува обврзница за (ПЕ)900 парични СУБЈЕКТТОТ трошоци од ПЕ50. Каматата е ПЕ40 на годишни ниво, на рати, во наредните пет години (31 декември 20X0 – 31 декември 20X4).

Обврзницата има задолжителна обврска за откупување за ПЕ1.100 на 31 декември 20X4.

Година	Сметководствена вредност на почетокот на периодот	Добивка од камата 6,9583%*	Паричен тек	Сметководствена вредност на крајот на периодот
	ПЕ	ПЕ	ПЕ	ПЕ
20X0	950	66,1	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065,83	74,16	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	0

* Ефективната каматна стапка од 6,9583 проценти е стапката што ги дисконтира очекуваните парични текови на обврзницата во почетната сметководствена вредност:

$$40/(1,069583)^1 + 40/(1,069583)^2 + 40/(1,069583)^3 + 40/(1,069583)^4 + 1.140/(1,069583)^5 = 950$$

Обезвреднување на финансиски инструменти мерени како трошок или трошок за амортизација

Признавање

- 11.21 На крајот на секој **период на известување**, субјектот оценува дали постои објективен доказ за обезвреднување на кое било финансиско средство измерено како трошок или трошок на амортизација. Доколку постои објективен доказ за обезвреднување, субјектот веднаш ја признава **загубата поради обезвреднување** во добивката или загубата.
- 11.22 Објективниот доказ дека финансиското средство или групата средства се обезвреднети вклучува евидентни податоци коишто му се прикажуваат на имателот на средството за следниве настани на загуба:
- (а) значителни финансиски потешкотии за издавачот или должникот,,
 - (б) прекршување на договорот, како што е неисполнување или непочитување на плаќањата на каматата или главницата,
 - (в) доверителот, заради економски или правни причини поврзани со финансиските потешкотии на должникот, му дава на должникот отстапка каква што доверителот не би разгледувал во други околности,
 - (г) станало **веројатно** дека должникот ќе влезе во стечај или друга финансиска реорганизација,
 - (д) забележани податоци што покажуваат дека имало мерливо намалување во проценетите идни парични текови од група финансиски средства од почетното признавање на тие средства, иако намалувањето не може да биде идентификувано со поединечните финансиски средства во групата, како што неповолни национални или локални економски услови или неповолни промени во индустриските услови.
- 11.23 Останатите фактори можат исто така да бидат доказ за обезвреднување, вклучувајќи значителни промени со несакани ефекти што се случиле во технолошката, пазарната, економската или правната средина во којашто работи издавачот.
- 11.24 Субјектот поединечно ги оценува следниве финансиски средства за обезвреднување:
- (а) сите сопственички хартии од вредност независно од важноста, и
 - (б) останатите финансиски средства што се поединечно значајни.

Субјектот ги оценува останатите финансиски средства за обезвреднување или поединечно или збирно врз основа на слични карактеристики за кредитен ризик.

Мерење

- 11.25 Субјектот ја мери загубата поради обезвреднување за следниве инструменти како трошок или трошок за амортизација, како што следува:

(а) за инструмент измерен како трошок на амортизација согласно став 11.14(а), загубата поради обезвреднување е разликата помеѓу сметководствената вредност на средството и сегашната вредност на проценетите парични текови дисконтирани со почетната ефективна каматна стапка на средството. Доколку таквиот финансиски инструмент има варијабилна камата, дисконтираната стапка за мерење на загубата поради обезвреднување е тековната ефективна каматна стапка одредена според договорот,

(б) за инструмент мерен според набавната вредност намалена за обезвреднувањето согласно став 11.14(б) и (в)(ii), загубата поради обезвреднување е разликата помеѓу сметководствената вредност на средството и најдобрата проценка (којашто ќе биде приближна проценка) на износот (кој може да биде нула) што субјектот би го добил за средството доколку тоа би се продало на датумот на известување.

Враќање

- 11.26 Доколку во наредниот период, износот на загубата поради обезвреднување се намали и намалувањето може објективно да се поврзе со настан што се случил по признавање на обезвреднувањето (како што е подобрување на кредитната способност на должникот), субјектот ја враќа назад претходно признаената загуба поради обезвреднување или директно или со корекција на сметка за исправка на вредноста. Враќањето нема да резултира во сметководствена вредност на финансиското средство (нето од која било сметка за исправка на вредност) што ја надминува сметководствената вредност што би постоела доколку обезвреднувањето не било претходно признаено. Субјектот веднаш го признава износот на враќањето во добивката или загубата.

Објективна вредност

- 11.27 Став 11.14(в)(i) бара вложувањето во обични или приоритетни акции да биде мерено со објективната вредност доколку објективната вредност на акциите може да биде веродостојно измерена. Субјектот ја користи следнава хиерархија за проценка на објективната вредност на акциите:

(а) најдобар доказ за објективната вредност е котираната цена за идентично средство на активниот пазар. Ова е вообичаено тековната цена што се нуди,

(б) кога котираните цени се недостапни, цената за скорешните трансакции за идентични средства обезбедува доказ за објективната вредност сè додека нема значителна промена во економските околности или поминало значително време од моментот кога се случила трансакцијата. Доколку субјектот може да покаже дека цената на последната трансакција не е добра проценка на објективната вредност (пр. бидејќи го одразува износот што субјектот би го примил или платил во принудна трансакција, несакана ликвидација или принудна продажба), таа цена се коригира,

(в) доколку пазарот за средството не е активен и скорешните самостојни трансакции за идентично средство не се добра проценка на објективната вредност, субјектот ја проценува објективната вредност користејќи ја техниката на вреднување. Целта на користењето на техниката на вреднување е да процени која би била цената на трансакција на датумот на мерење на трансакција под комерцијални услови мотивирани заради вообичаена деловна пракса.

Другите оддели од овој МСФИ прават упатување на насоките за објективната вредност во ставовите 11.27 – 11.32, вклучувајќи ги Оддел 12, Оддел 14, Оддел 15 и Оддел 16 *Вложување во недвижност*. При примената на тие насоки за средствата опфатени со тие оддели, упатувањето на обични или приоритетни акции во овој став треба да се толкува како вклучување на видовите средства опфатени со тие оддели.

Техника на вреднување

- 11.28 Техниката на вреднување вклучува користење на пазарни трансакции под комерцијални услови за идентично средство помеѓу информирани, волни страни, доколку постојат, упатување на тековната објективна вредност на друго средство коешто во суштина е исто како средството што се мери, анализа на дисконтирани парични текови и модели за одредување на цени на опциите. Доколку постои техника на вреднување што вообичаено се

користи од учесниците на пазарот за да се одреди цената на средството и таа се покажало дека таа техника обезбедува веродостојни проценки на цените добиени во реалните пазарни трансакции, субјектот ја користи таа техника.

- 11.29 Целта на користењето на техника на вреднување е да се утврди која би била цената на трансакција на датумот на мерење под комерцијални услови мотивирана од вообичаена деловна пракса. Објективната вредност е процената врз основа на резултатите од техниката на вреднување што максимално ги користи пазарните влезни информации и се потпира колку што е можно помалку на влезни информации одредени од субјектот. Од техниката на вреднување се очекува да дојде до веродостојна проценка на објективната вредност доколку:

- (а) реално одразува како би се очекувало од пазарот да го вреднува средството, и
- (б) влезните информациите за техниката на вреднување реално ги претставуваат пазарните очекувања и мерења на факторите на ризик вградени во средството.

Кога не постои активен пазар: сопственички хартии од вредност

- 11.30 Објективната вредност на вложувањата во средство коешто нема котирана пазарна цена на активен пазар веродостојно може да се измери доколку:

- (а) променливоста во опсегот на реални проценки на објективната вредност не се значителни за тоа средство, или
- (б) веројатностите на различните проценки во рамки на опсегот можат реално да се одредат и употребат во проценувањето на објективната вредност.

- 11.31 Постојат многу ситуации кога променливоста на опсегот на реалните проценки на објективната вредност на средствата коишто немаат котирана пазарна цена е најверојатно незначителна. Вообичаено е можно да се процени објективната вредност на средство коешто субјектот го стекнало од надворешна страна. Сепак, доколку опсегот на реалните проценки на објективната вредност е значителен и веројатностите на различни проценки не можат реално да се одредат, на субјектот му се забранува да ја мери објективната вредност на средството.

- 11.32 Доколку повеќе не е достапна веродостојна мерка за објективната вредност на средство што се води со објективна вредност (пр. инструментот на сопственички капитал што се води со објективна вредност преку добивката или загубата), неговата сметководствена вредност на последниот датум кога средството можело веродостојно да се измери е неговата нова набавна вредност. Субјектот го мери средството со неговата набавна вредност намалена за обезвреднувањето сè додека повторно не стане достапна веродостојна мерка за објективната вредност.

Отпис на финансиско средство

- 11.33 Субјектот го отпишува финансиското средство само кога:

- (а) договорните права на паричните текови од финансиското средство истечат или се подмират, или
- (б) субјектот и префрла на друга страна значителен дел од ризиците и наградите за сопственост на финансискиот инструмент, или
- (в) субјектот, покрај тоа што задржал одредени значителни ризици и награди од сопственоста, ја пренел контролата над средството на друга страна и другата страна има практична можност да го продаде средството во целост на неповрзана трета страна и може да го искористи тоа право еднострано и без да треба да наметне дополнителни ограничувања на преносот, во тој случај, субјектот:
 - (i) го отпишува средството, и
 - (ii) одделно ги признава сите задржани или креирани права и обврски со преносот.

Сметководствената вредност на пренесеното средство се распределува помеѓу правата или обврските што биле задржани и тие што биле пренесени врз основа на нивните релативни објективни вредности на датумот на преносот. Ново креираните права и обврски се мерат со нивните објективни вредности на тој датум. Сите разлики помеѓу примените права и износите што се признати и отпишани согласно овој став се признаваат во добивката или загубата во периодот на преносот.

- 11.34 Доколку преносот не резултира во отпис бидејќи субјектот задржал значителни ризици и награди од сопственоста на пренесеното средство субјектот ќе продолжи да го признава пренесеното средство во целост и признава финансиска обврска за примените права. Средството и обврската не се пребиваат. Во наредните периоди, субјектот ги признава сите приходи од пренесеното средство и сите расходи настанати од финансиската обврска.
- 11.35 Доколку пренесувачот обезбеди за примателот непаричен колатерал (како што се должнички инструменти или сопственички хартии од вредност), евидентирањето на колатералот од страна на пренесувачот и примателот зависи од тоа дали примателот има право да го продаде или повторно да го заложува колатералот и дали пренесувачот не ги исполнил обврските. Пренесувачот и примателот го евидентираат колатералот како што следува:
- (а) доколку примателот има право со договор или навика да го продаде или повторно заложува колатералот, пренесувачот го прекласифицира средството во неговиот извештај за финансиска состојба (пр. како позајмено средство, повторно заложени сопственички хартии од вредност или побарување од повторно откупување) одделно од останатите средства,
- (б) доколку примателот го продаде заложениот колатерал, тој ги признава приливите од продажбата и обврската измерена со објективната вредност на неговата обврска да го врати колатералот,
- (в) доколку пренесувачот не ги почитува условите од договорот и повеќе нема право да го поврати колатералот, тој го отпишува колатералот, а примателот го признава колатералот како негово средство почетно измерено со објективната вредност или, доколку веќе го продал колатералот, ја отпишува неговата обврска за враќање на колатералот,
- (г) со исклучок на утврденото во (в), пренесувачот продолжува да го води колатералот како негово средство, а примателот не го признава колатералот како средство.

Пример – пренос што се квалификува за отпис

Субјектот продава група од своите побарувања од должници на банка за помалку од нивната номинална вредност. Субјектот продолжува да управува со наплатата од должниците во име на банката, вклучувајќи доставување на месечни извештаи, а банката му плаќа на субјектот според пазарната стапка за сервисирање на побарувањата. Субјектот има обврска веднаш да и' ги префрли на банката сите наплатени износи, но нема обврска кон банката заради задоцнети уплати или неплаќање од страна на должниците.

Во тој случај, субјектот и' ги пренел во суштина на банката сите ризици и награди од сопственоста на побарувањата. Соодветно, тој ги отстранува побарувањата од неговиот извештај за финансиска состојба (т.е. ги отпишува) и не покажува обврски во поглед на приливите добиени од банката.

Субјектот признава загуба пресметана како разлика помеѓу сметководствената вредност на побарувањата во моментот на продажба и приливите добиени од банката. Субјектот признава обврска кога наплатил средства од должниците, но сè уште не ги префрлил на банката.

Пример – пренос што не се квалификува за отпис

Фактите се исти како во претходниот пример со исклучок на тоа што субјектот се сложил да ги откупи назад од банката побарувањата за кои должникот треба да ги плати на рати главницата или каматата за период од повеќе од 120 дена. Во тој случај, субјектот го задржал ризикот од задоцнети уплати или неплаќања од страна на должниците - значителен ризик во поглед на побарувањата. Соодветно, субјектот не ги третира побарувањата како продадени на банката и не ги отпишува. Наместо тоа, ги третира приливите од банката како заем обезбеден со побарувањата. Субјектот продолжува да ги признава побарувањата како средство сè додека не се наплатат или отпишат како ненаплатливи.

Отпис на финансиска обврска

- 11.36 Субјектот отпишува финансиска обврска (или дел од финансиска обврска) само кога истата е згасната – т.е. кога обврската утврдена во договорот е исплатена, откажана или истечена.
- 11.37 Доколку постоен примател и давател на заем разменат финансиски инструменти со значително различни услови, субјектот ја евидентира трансакцијата како згаснување на

почетната финансиска обврска и признавање на нова финансиска обврска. Слично, субјектот ги евидентира значителните модификации на условите на постојна финансиска обврска или дел од неа (дали е или не е припишана на финансискиот инструмент на должникот) како што се згаснување на почетната финансиска обврска и признавање на новата финансиска обврска.

- 11.38 Субјектот ги признава во добивката или загубата сите разлики помеѓу сметководствената вредност на финансиската обврска (или дел од финансиската обврска) згасната или пренесена на друга страна и платениот надомест, вклучувајќи ги сите пренесени непарични средства или прифатени обврски.

Обелоденувања

- 11.39 Обелоденувањата подолу укажуваат на обелоденувања на финансиски обврски мерени според објективната вредност од добивката или загубата. Субјектите што поседуваат само основни финансиски инструменти (и затоа не го применуваат Оддел 12) нема да поседуваат финансиски обврски мерени според објективната вредност преку добивката или загубата и нема потреба да прават такви обелоденувања.

Обелоденување на сметководствени политики за финансиски инструменти

- 11.40 Согласно став 8.5, субјектот ги обелоденува, во резимето за значајните сметководствени политики, употребената основа (или основи) за мерење на финансиските инструменти и останатите сметководствени политики употребени за финансиските инструменти што се релевантни за разбирање на финансиските извештаи.

Извештај за финансиска состојба – категории на финансиски средства и финансиски обврски

- 11.41 Субјектот ги обелоденува како суми сметководствените вредности за секоја од следниве категории на финансиски средства и финансиски обврски на датумот на известување, или во извештајот за финансиска состојба или во белешките:
- (а) финансиските средства мерени според објективната вредност преку добивката или загубата (став 11.14(в)(i) и ставовите 12.8 и 12.9),
 - (б) финансиските средства коишто се должнички инструменти мерени според трошокот за амортизација (став 11.14(а)),
 - (в) финансиските средства што се сопственички хартии од вредност мерени според набавната вредност намалена за обезвреднувањето (став 11.14(в)(ii) и ставовите 12.8 и 12.9),
 - (г) финансиски обврски мерени според објективната вредност преку добивката или загубата (ставови 12.8 и 12.9),
 - (д) финансиски обврски мерени според трошокот за амортизација (став 11.14(а)),
 - (ф) обврски за заеми мерени според набавната вредност намалена за обезвреднувањето (став 11.14(б)).
- 11.42 Субјектот ги обелоденува информациите што им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ја оценат значајноста на финансиските инструменти во поглед на неговата финансиска состојба и резултати. На пример, за долгорочен долг таквата информација вообичаено ги вклучува условите за должничкиот инструмент (како што се каматата, доспевање, планот за отплата и ограничувањата што должничкиот инструмент му ги наметнува на субјектот).
- 11.43 За сите финансиски средства и финансиски обврски мерени според објективната вредност, субјектот ја обелоденува основата за одредување на објективната вредност, пр. котираната пазарна цена на активен пазар или техниката на вреднување. Кога се користи техниката на вреднување, субјектот ги обелоденува претпоставките применети во одредувањето на објективната вредност за секоја класа на финансиски средства или финансиски обврски. На пример, доколку тоа е применливо, субјектот ги обелоденува информациите за претпоставките што се однесуваат на стапките отплата пред доспевање, стапките за проценетите кредитни загуби и каматните стапки или дисконтните стапки.
- 11.44 Доколку повеќе не е достапна веродостојна мерка на објективната вредност за инструмент на сопственички капитал мерен според објективна вредност преку добивката или загубата, субјектот го обелоденува тој факт.

Отпис

11.45 Доколку субјектот ги пренел финансиските средства на друга страна во трансакција што не се квалификува за отпис (види ставови 11.33 – 11.35), субјектот го обелоденува следното за секоја класа на такви финансиски средства:

- (а) природата на средствата,
- (б) природата на ризиците и наградите од сопственоста за коишто субјектот останува изложен,
- (в) сметководствените вредности на средствата и сите придружни обврски што субјектот продолжува да ги признава.

Колатерал

11.46 Кога субјектот заложил финансиски средства како колатерал за обврски или неизвесни обврски, тој го открива следново:

- (а) сметководствената вредност на финансиските средства заложени како колатерал,
- (б) условите што се однесуваат на залогот.

Непочитување и прекршување на кредитната изложеност

11.47 За кредитна изложеност признаена на датумот на известување, за којшто постои прекршување на условите или непочитување на главницата, каматата, амортизациониот фонд или условите за откуп што не биле почитувани до датумот на известување, субјектот го обелоденува следново:

- (а) детали за тоа прекршување или неисполнување,
- (б) сметководствената вредност на поврзаната кредитна изложеност на датумот на известување,
- (в) дали прекршувањето или непочитувањето било исправено или условите на кредитната изложеност биле повторни преговарани, пред да биде одобрено објавувањето на финансиските извештаи.

Ставки за приходи, расходи, признаени добивки или загуби

11.48 Субјектот ги обелоденува следниве ставки за приходи, расходи, признаени добивки или загуби:

- (а) приходи, расходи, признаени добивки или загуби, вклучувајќи промени во објективната вредност, признаена во:
 - (i) финансиските средства мерени според објективната вредност преку добивката или загубата,
 - (ii) финансиските обврски мерени според објективната вредност преку добивката или загубата,
 - (iii) финансиските средства мерени според трошокот за амортизација,
 - (iv) финансиските обврски мерени според трошокот за амортизација,
- (б) вкупниот доход од камата и вкупниот расход од камата (пресметани користејќи ги методот на ефективна каматна стапка) за финансиски средства или финансиски обврски што не се мерени според објективната вредност преку добивката или загубата,
- (в) износот на сите загуби поради обезвреднување за секоја класа на финансиско средство.

Оддел 12**Останати финансиски инструменти****Делокруг на одделите 11 и 12**

12.1 Оддел 11 Основни финансиски инструменти и Оддел 12 Останати финансиски инструменти заедно се однесуваат на признавање, отпис, мерење и обелоденување на **финансиски инструменти (финансиски средства и финансиски побарувања)**. Оддел 11 се применува на основните финансиски инструменти и е релевантен за сите субјекти. Оддел 12 се применува на останатите, посложени финансиски инструменти и трансакции. Доколку субјектот прави трансакции само со основни финансиски инструменти тогаш Оддел 12 не се применува. Сепак, дури и субјектите само со основни финансиски инструменти го земаат предвид делокругот на Оддел 12 за да осигурат дека се изземени.

Избор на сметководствена политика

12.2 Субјектот избира да ги примени или:

(а) одредбите од Оддел 11 и Оддел 12 во целост, или

(б) одредбите за признавање и мерење од МСС 39 Финансиски инструменти: *Признавање и мерење и обелоденувањето на барањата од одделите 11 и 12*

за да се земат предвид сите негови финансиски инструменти. Изборот на (а) или (б) од страна на субјектот е избирање на сметководствена политика. Ставовите 10.8 – 10.14 ги содржат барањата за одредување кога е соодветно да се промени сметководствената политика, како таквата промена ќе се евидентира и кои информации треба да се обелоденат за промената во сметководствената политика.

Делокруг на Оддел 12

12.3 Оддел 12 се применува за сите финансиски инструменти освен за следново:

(а) тие опфатени со Оддел 11,

(б) учество во подружници (види Оддел 9 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*), придружени субјекти (види Оддел 14 *Вложувања во придружени субјекти*) и заеднички вложувања (види Оддел 15 *Заеднички вложувања*),

(в) права и обврски на работодавачите според плановите за користи на вработените (види Оддел 28 *Користи за вработени*),

(г) права според договори за осигурување, освен кога договорите за осигурување можат да резултираат во загуба или која било страна, како резултат на договорните услови што не се поврзани со:

(i) промени во осигурениот ризик,

(ii) промени во девизни курсеви, или

(iii) неисполнување на обврските од една од страните,

(д) финансиски инструменти што ја исполнуваат дефиницијата за сопствена главнина на субјектот (види Оддел 22 *Главнина* и Оддел 26 *Плаќања врз основа на акции*),

(е) финансиски инструменти што ја исполнуваат дефиницијата за сопствена главнина на субјектот (види Оддел 22 *Главнина* и Оддел 26 *Плаќања врз основа на акции*),

(i) промени во цената на средството дадено под наем,

(ii) промени во девизни курсеви, или

(iii) неисполнување на обврските од една од страните,

(е) договори за неизвесни средство во деловна комбинација (види Оддел 19 *Деловни комбинации и гудвил*). Ова изземање се применува само на стекнувачот.

12.4 Поголемиот дел на договори за купување или продажба на нефинансиска ставка како што се стоки, залихи или недвижности, постројки и опрема се изземени од овој оддел бидејќи не се финансиски инструменти. Сепак, овој оддел се применува на сите договори што наметнуваат ризик за

купувачот или продавачот што не е типичен за договори за купување или продажба на материјални средства. На пример, овој оддел се применува на договори што можат да резултираат во загуба за купувачот или продавачот како резултат на договорните услови што не се поврзани со промени во цената на нефинансиската ставка, промени во девизните курсеви или непочитување од една од страните.

12.5 Дополнително на договорите опишани во став 12.4, овој оддел се применува на договори за купување или продажба на нефинансиски ставки доколку договорот може да се подмири нето со пари или друг финансиски инструмент или со размена на финансиски инструменти исто како договорите да биле финансиски инструменти, следејќи го следниов исклучок: договори, што биле склучени и продолжуваат да важат заради примање или испорака на нефинансиска ставка во согласност со очекуваните барања за купување, продажба или користење на субјектот, не се финансиски инструменти за целите на овој оддел.

Почетно признавање на финансиски средства и обврски

12.6 Субјектот го признава финансиското средство или финансиската обврска само ако субјектот стане договорна страна во договорната одредба за инструментот.

Почетно мерење

12.7 Кога финансиско средство или финансиска обврска се почетно признати, субјектот ја мери неговата објективна вредност, што е вообичаено цената од трансакцијата.

Наредни мерења

12.8 На крајот на секој **период на известување**, субјектот ги мери сите финансиски инструменти во рамките на делокругот на Оддел 12 според објективната вредност и ги признава промените во објективната вредност во добивката или загубата, освен како што следува: сопственички хартии од вредност што не се јавно тргувани и чијашто објективна вредност не може да се веродостојно да се измери на друг начин и договори поврзани со такви инструменти кои, доколку се реализираат, ќе резултираат во испорака на такви инструменти, се мерат според набавната вредност намалена за обезвреднувањето.

12.9 Доколку повеќе не е возможно веродостојно мерење на објективната вредност на инструмент на сопственички капитал со којшто не се тргува јавно, но се мери според објективната вредност преку добивка или загуба, неговата објективна вредност од последниот датум кога инструментот бил веродостојно измерен се третира како набавна вредност на инструментот. Субјектот го мери инструментот со неговата набавна вредност намалена за обезвреднувањето сè додека повторно не стане возможно веродостојно мерење на објективната вредност.

Објективна вредност

12.10 Субјектот ги применува насоките за објективна вредност од ставовите 11.27 - 11.32 за мерење на објективна вредност во согласност со овој оддел како и за мерења на објективна вредност во согласност со Оддел 11.

12.11 Објективната вредност на финансиска обврска што доспева на барање не е пониска од износот што се исплаќа на барање, дисконтиран од првиот датум кога износот може да се побара за наплата.

12.12 Субјектот не ги вклучува трансакциските трошоци во почетното мерење на финансиските средства и обврски што понатаму ќе се мерат според објективната вредност преку добивката или загубата. Доколку плаќањето за средство е одложено или финансирано со каматна стапка што не е пазарна стапка, субјектот почетно го мери средството со сегашната вредност на идните плаќања дисконтирани со пазарната каматна стапка.

Обезвреднување на финансиски инструменти мерени како трошок или трошок за амортизација

12.13 Субјектот ги применува насоките за обезвреднување на финансискиот инструмент мерен според набавната вредност во ставовите 11.21 – 11.26 за финансиски инструменти мерени според набавната вредност намалена за обезвреднувањето во согласност со овој оддел.

Отпис на финансиско средство или финансиска обврска

12.14 Субјектот ги применува барањата за отпис во ставовите 11.33 – 11.38 за финансиски средства и финансиски обврски за коишто се применува овој оддел.

Сметководство за хеџинг

12.15 Доколку се исполнети специфичните критериуми, субјектот може да назначи хеџинг врска помеѓу хеџинг инструмент и хеџирана ставка на таков начин што тоа се квалификува за сметководство за хеџинг. Сметководството за хеџинг дозволува добивката или загубата за хеџинг инструментот и за хеџинг ставката истовремено да се признаат во добивката или загубата.

12.16 За да се квалификува за сметководство за хеџинг, субјектот ги почитува сите од следниве услови:

(а) субјектот ја назначува и документира хеџинг врската така што хеџираниот ризик, хеџинг ставката и хеџинг инструментот јасно се идентификувани и ризикот во хеџираната ставка е ризикот хеџиран со хеџинг инструментот,

(б) хеџираниот ризик е еден од ризиците утврдени во став 12.17,

(в) хеџинг инструментот е тој утврден во став 12.18,

(г) субјектот очекува хеџинг инструментот да биде високо делотворен во порамнување на назначениот хеџиран ризик. **Ефективноста на хеџингот** е степенот до каде што промените во објективната вредност на паричните текови на хеџирана ставка што се припишуваат на хеџираниот ризик се порамнуваат со промените во објективната вредност на паричните текови на хеџинг инструментот.

12.17 Овој МСФИ дозволува сметководство за хеџинг само за следниве ризици:

(а) каматниот ризик на должнички инструмент мерен според трошокот за амортизација,

(б) ризик од девизни курсеви или каматен ризик во цврсто обврзување или **многу веројатна предвидена трансакција**,

(в) ризик поврзан со цената на производот што го поседува или постои цврсто обврзување или многу веројатна предвидена трансакција за купување или продажба на производ,

(г) ризик заради девизни курсеви во нето вложување во странско работење.

Ризикот поврзан со девизни курсеви за должнички инструмент мерен според трошокот за амортизација не е на списокот погоре бидејќи сметководството за хеџинг не би имало значителен ефект на финансиските извештаи. Основните салда, белешки и заеми за наплата или отплата вообичаено се мерат според трошокот за амортизација (11.5(г)). Ова би вклучило обврски кон доверители деноминирани во странска валута. Став 30.10 бара секоја промена во сметководствената вредност на сметките за плаќање поради промена во девизниот курс да се признае во добивката или загубата. Затоа, и промената во објективната вредност на хеџинг инструментот (меѓувалутен своп) и промената во сметководствената вредност на сметката за плаќање поврзани со промената во девизниот курс би биле признати во добивката или загубата и треба да се порамнат помеѓу себе освен во поглед на разликата помеѓу курсот при одделна продажба (со кој се мери обврската) и терминскиот курс (со кој се мери свопот).

12.18 Овој МСФИ дозволува сметководство за хеџинг само доколку хеџинг инструментот ги исполнува сите од следниве услови:

(а) дека е каматен своп, валутен своп, термински договор за странска валута или за добро што се очекува да биде високо ефективно во порамнување на ризикот идентификуван во став 12.17 што е пак назначен како хеџиран ризик,

(б) вклучува страна надвор од известувачкиот субјект (т.е. надвор од групацијата, сегмент или поединечен субјект за кој се поднесува извештај),

(в) неговиот номинален износ е еднаков на назначениот износ на главницата или номиналниот износ на хеџираната ставка,

(г) има одредена датум на доспевање не подоцна од

(i) доспевањето на хеџираниот финансиски инструмент,

- (ii) очекуваното подмирување на обврска за купување или продажба на доброто, или
- (iii) појавата на хеџирана високо веројатна предвидена девизна трансакција или трансакција на стока,
- (д) не е предвидено плаќање, откажување или одложување пред доспевањето.

Хеџинг на фиксен каматен ризик на признат финансиски инструмент или ценовен ризик на стока што се поседувани

- 12.19 Доколку условите во став 12.16 се исполнети и хеџираниот ризик е изложеноста на фиксен каматен ризик на должнички инструмент мерен според трошокот за амортизација или ценовен ризик на стока што се поседувани, субјектот :
- (а) го признава хеџинг инструментот како средство или обврска и промената во објективната вредност на хеџинг инструментот во добивката или загубата, и
 - (б) ја признава промената во објективната вредност на хеџираната ставка поврзана со хеџираниот ризик во добивката или загубата и како исправка во сметководствената вредност на хеџираната ставка.
- 12.20 Доколку хеџираниот ризик е фиксниот каматен ризик на должнички инструмент мерен според трошокот за амортизација, субјектот ги признава периодичните нето парични подмирувања на каматниот своп којшто е хеџинг инструментот во добивката или загубата во периодот кога нето подмирувањата се акумулираат.
- 12.21 Субјектот го прекинува сметководството за хеџинг утврдено во став 12.19 доколку:
- (а) хеџинг инструментот е истечен или продаден или укинат,
 - (б) хеџингот повеќе не ги исполнува условите за сметководство за хеџинг утврдени во став 12.16, или
 - (в) субјектот го повлекува назначувањето.

- 12.22 Доколку сметководството за хеџинг е дисконтирано и хеџираната ставка е средство или обврска пренесена на трошокот за амортизација што не е отпишан, сите признаени добивки или загуби признати како исправки на сметководствената вредност на хеџираната ставка се амортизираат во добивката или загубата користејќи го методот на ефективна каматна стапка за преостанатиот животен век на хеџинг инструментот.

Хеџинг на варијабилен каматен ризик на признат финансиски инструмент, ризик од курсни разлики или ценовен ризик на стока од цврста обврска или многу веројатно предвидена трансакција или нето вложување во странско работење

- 12.23 Доколку условите од став 12.16 се исполнети и хеџираниот ризик е
- (а) варијабилниот каматен ризик на должнички инструмент мерен според трошокот за амортизација,
 - (б) ризикот од девизни курсеви или каматен ризик во **цврсто обврзување** или многу веројатна предвидена трансакција,
 - (в) ценовниот ризик за стока во цврсто обврзување или многу веројатна предвидена трансакција, или
 - (г) ризикот од девизни курсеви во нето вложување во странско работење,
- субјектот го признава во останата сеопфатна добивка делот од промената во објективната вредност на хеџинг инструментот што бил реализиран во порамнување на промената во објективната вредност или очекуваните парични текови на хеџираната ставка. Субјектот го признава во добивката или загубата вишокот од објективната вредност на хеџинг инструментот над промената во објективната вредност на очекуваните парични текови (некогаш наречено хеџинг неефективност). Хеџинг добивката или загубата признаена во останата сеопфатна добивка се прекласифицираат во добивката или загубата кога хеџираната ставка е признаена во добивката или загубата или кога завршува хеџинг врската.
- 12.24 Доколку хеџираниот ризик е варијабилниот каматен ризик во должнички инструмент мерен според трошокот за амортизација, субјектот последователно ги признава во добивката или загубата нето паричните подмирувања од каматниот своп којшто е хеџинг инструментот во периодот кога нето подмирувањата се акумулираат.

12.25 Субјектот го прекинува сметководството за хеџинг утврдено во став 12.23 доколку:

- (а) хеџинг инструментот е истечен или продаден или укинат,
- (б) хеџингот повеќе не ги исполнува условите за сметководство за хеџинг утврдени во став 12.16,
- (в) во хеџинг на предвидена трансакција, предвидената трансакција повеќе не е веројатно да се случи, или
- (г) субјектот го повлекува назначувањето.

Доколку повеќе не се очекува предвидената трансакција или хеџираниот должнички инструмент мерен според трошокот за амортизација е отпишан, секоја добивка или загуба на хеџинг инструментот што бил признат во останатата сеопфатна добивка се прекласифицира од останатата сеопфатна добивка во добивка или загуба.

Обелоденувања

- 12.26 Субјектот што го применува овој оддел ги прави сите обелоденувања што се бараат во Оддел 11, вклучувајќи ги во тие обелоденувања, финансиските инструменти што се во рамки на делокругот на овој оддел, како и оние во рамки на делокругот на Оддел 11. Дополнително, доколку субјектот користи сметководство за хеџинг, истиот ги прави дополнителните обелоденувања од 12.27 – 12.29.
- 12.27 Субјектот го обелоденува следново одделно за хеџинг за секој од четирите типови на ризик опишани во став 12.17:
- (а) опис на хеџингот,
 - (б) опис на финансиските инструменти назначени како хеџинг инструменти и нивните објективни вредности на датумот на известување,
 - (в) природата на хеџираниот ризик, вклучувајќи опис на хеџираната ставка.
- 12.28 Доколку субјектот користи сметководство за хеџинг за хеџинг на фиксен каматен ризик или ценовен ризик на стока што се поседуваат (ставови 12.19 – 12.22), истиот го обелоденува следново:
- (а) износот на промената во објективната вредност на хеџинг инструментот признат во добивката или загубата,
 - (б) износот на промената во објективната вредност на хеџинг ставката призната во добивката или загубата.
- 12.29 Доколку субјектот користи сметководство за хеџинг за хеџинг на варијабилан каматен ризик, ризик од курсни разлики, ценовен ризик за стока во цврсто обврзување или многу веројатна предвидена трансакција или нето вложување во странско работење (ставови 12.23 – 12.25), истиот го обелоденува следново:
- (а) периодите кога се очекуваат паричните текови и кога се очекува да влијаат на добивката или загубата,
 - (б) опис на сите предвидени трансакции за кои претходно било употребено сметководство за хеџинг, но повеќе не се очекуваат,
 - (в) износот на промената во објективната вредност на хеџинг инструментот што бил признат во останатата сеопфатна добивка за време на периодот (став 12.23),
 - (г) износот што бил прекласифициран од останатата сеопфатна добивка во добивката или загубата за периодот (ставови 12.23 и 12.25),
 - (д) износот на вишокот од објективната вредност на хеџинг инструментот над промената во објективната вредност на очекуваните парични текови што биле признати во добивката или загубата (став 12.24).

Оддел 13**Залихи****Делокруг на овој оддел**

13.1 Овој оддел ги утврдува принципите за признавање и мерење на **залихи**.

Залихите се **средства**:

- (а) што се чуваат за продажба во секојдневните деловни активности;
- (б) во процесот на производство за таква продажба, или
- (в) во форма на материјали или залихи што се трошат при процесот на производство или во обезбедувањето на услуги.

13.2 Овој оддел се применува на сите залихи, освен:

- (а) тековни работи од договори за изградба, вклучувајќи директно поврзани договори за услуги (види Оддел 23 *Приходи*),
- (б) финансиски инструменти (види Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Останати финансиски инструменти*),
- (в) **биолошки средства** поврзани со земјоделска активност и **земјоделски производи** во моментот на жетва (види Оддел 34 *Специјализирани активности*).

13.3 Овој оддел не се применува на мерење на залихи во посед на:

- (а) производители на земјоделски и шумски производи, земјоделски производи по жетвата, како и минерали и производи од минерали, така што се мерат според **објективната вредност** намалена за трошоците за продажба преку добивката или загубата, или
- (б) брокери и дилери на стоки што ги мерат нивните залихи според објективната вредност намалена за трошоци за продажба преку добивката или загубата.

Мерење на залихи

13.4 Субјектот ги мери залихите со принципот на понизок трошок и проценетата нето реализациона вредност.

Набавна вредност на залихите

13.5 Субјектот ги вклучува во набавната вредност на залихите сите трошоци за купување, трошоци за конверзија и други трошоци направени залихите да се донесат во нивната сегашна локација и услови.

Трошоци за набавка

13.6 Трошоците за купување на залихите се состојат од набавната цена, увозните давачки и останатите даноци (освен оние што субјектот може да ги поврати од даночните органи), трошоците за транспорт, ракување и други трошоци што директно се припишуваат на стекнувањето на финалните производи, материјали и услуги. Комерцијалните попусти, рабати и другите слични ставки се одземаат во одредувањето на трошоците за купување.

13.7 Субјектот може да купи залихи со услови за одложено подмирување. Во некои случаи, договорот ефективно содржи ненаведен финансиски елемент, на пример, разлика помеѓу набавната цена за вообичаени кредитни услови и износот за одложено подмирување. Во некои одложени случаи, разликата се признава како каматен расход во периодот на финансирање и не се додава на набавната вредност на залихите.

Трошоци за конверзија

13.8 Трошоците за конверзија на залихите ги вклучува трошоците директно поврзани со единиците за производство, како што директниот труд. Исто така, тие вклучуваат и систематска алокација на фиксните и варијабилните општи трошоци на производство кои се направени за конвертирање на суровините во готови производи. Фиксните општи трошоци на производство се оние индиректни

трошоци на производството кои остануваат релативно исти без оглед на обемот на производство, како што се депрецијацијата и трошоците за одржување на фабричките згради и опремата, и трошоците за управување со фабриката и администрацијата. Варијабилните општи трошоци на производство се оние индиректни трошоци на производството коишто се менуваат директно, или речиси директно, со обемот на производство, како што се индиректните материјали и индиректниот труд.

Алокација на општи трошоци на производство

13.9 Субјектот ги распределува фиксните општи трошоци на производство во трошоците за конверзија врз основа на нормалниот капацитет на производните капацитети. Нормалниот капацитет е очекуваното просечно производство за време од повеќе периоди или сезони при вообичаени околности, имајќи ги предвид загубите во капацитетот што резултираат од планираното одржување. Фактичкото ниво на производство може да се искористи доколку е приближно на нормалниот капацитет. Износот на фиксните општи трошоци распределени на секоја единица на производство не се зголемува како резултат на мал обем на производство или неискористен капацитет. Нераспределените општи трошоци се признаваат како расход во периодот во којшто се направени. Во периоди на абнормално високо производство, износот на фиксните општи трошоци е распределен на секоја единица на производство се намалува, така што залихите нема да се мерат според вредност што е поголема од нивната набавна вредност. Варијабилните општи трошоци на производство се распределуваат на секоја единица на производство врз основа на фактичкото користење на производните капацитети.

Заеднички производи и споредни производи

13.10 Процесот на производство може да резултира во истовремено производство на повеќе од еден производ. Ова е случајот, на пример, кога се произведуваат взаемни производи или кога постои главен производ и спореден производ. Кога трошоците за конверзија на секој производ не можат одделно да се идентификуваат, субјектот ги распределува помеѓу производите на рационална и конзистентна основа. Алокацијата може да биде заснована, на пример, на релативната продажна вредност на секој производ било да е во фаза на производствен процес кога производите можат да бидат одделно идентификувани, или при довршување на производството. Повеќето споредни производи не се материјални по нивната природа. Кога е ваков случајот, субјектот често ги мери според нето реализационата вредност и оваа вредност се одзема од набавната вредност на главниот производ. Како резултат на ова, **сметководствената вредност** на главниот производ материјално не се разликува од неговата набавна вредност.

Останати трошоци вклучени во залихите

- 13.11 Субјектот ги вклучува другите трошоци во набавната вредност на залихите само до степенот до којшто тие се направени за доведувањето на залихите до нивната сегашна локација и состојба.
- 13.12 Став 12.19(б) обезбедува дека, во некои околности, промената во објективната вредност на хеџинг инструментот во фиксиран каматен ризик или ценовен ризик на стоката помага да се исправи сметководствената вредност на стоката.

Трошоци исклучени од залихите

- 13.13 Примери на трошоци коишто се исклучуваат од набавната вредност на залихите и се признаени како расход во периодот во којшто настанале се:
- (а) абнормални износи на растур на материјали, труд и други производствени трошоци,
 - (б) трошоци за складирање, освен ако овие трошоци се неопходни во производствениот процес пред понатамошна фаза на производство,
 - (в) административни општи трошоци кои не придонесуваат за доведување на залихите до нивната сегашна локација и состојба,
 - (г) трошоци за продажба.

Набавна вредност на залихите на давател на услуги

13.14 До обемот до кој давателите на услуги имаат залихи, тие ги мерат нив по трошоците за нивното производство. Овие трошоци примарно се составени од труд и други трошоци за персонал кој е директно ангажиран во давањето на услугата, вклучувајќи го и персоналот за контрола, и поврзаните општи трошоци. Трудот и другите трошоци поврзани со продажбата и општиот административен персонал не се вклучуваат, туку се признаваат како расходи во

периодот во којшто се направени. Набавната вредност на залихите на давател на услуги не вклучува профитни маржи или општи трошоци што не се поврзани со услугите коишто често се дел од цените наплатувани од страна на давателите на услуги.

Трошоци на земјоделски производи собрани од биолошки средства

- 13.15 Оддел 34 бара залихите што вклучуваат земјоделски производи коишто субјектот ги жнее или бере од неговите биолошки средства да се мерат при иницијалното **признавање** според нивната објективна вредност намалена за трошоците на продажба на местото на жнеење или берење. Ова станува набавната вредност на залихите на датумот на примена на овој оддел.

Техники за мерење на набавната вредност, како што се стандардни трошоци, методот на малопродажба и последната набавна цена

- 13.16 Субјектот може да користи технички како што се методот на стандардни трошоци, методот на малопродажба или последната набавна цена за мерење на набавната вредност на залихите доколку резултатот е приближен до набавната вредност. Стандардните трошоци ги земаат предвид нормалните нивоа на материјали и залихи, труд, ефикасност и користење на капацитетите. Тие редовно се проверуваат и, доколку е неопходно, се ревидираат соодветно на тековните услови. Методот на малопродажба ја мери набавната вредност одземајќи ја продажната вредност на залихите со соодветниот процент на бруто маржа.

Трошковни формули

- 13.17 Субјектот ја мери набавната вредност на залихите за ставки кои вообичаено не можат да се разменуваат меѓу себе и производи или услуги кои се произведени и издвоени за точно определени проекти користејќи специфична идентификација на нивните поединечни трошоци.
- 13.18 Субјектот ја мери набавната вредност на залихите, освен на оние наведени во став 13.17, со користење на трошковната формула прв влезен, прв излезен (ФИФО) или трошковната формула на пондериран просек. Субјектот ја користи истата трошковна формула за сите залихи коишто имаат слична природа и примена за субјектот. За залихите со различна природа или примена, може да се оправда примената на различни трошковни формули. Методот последен влезен, прв излезен (ЛИФО) не е дозволен со овој МСФИ.

Обезвреднување на залихи

- 13.19 Ставовите 27.2 – 27.4 бараат од субјектот да процени на крајот на секој **период на известување** дали некои залихи се обезвреднети, т.е. дали сметководствената вредност не може во целост да се поврати (пр. заради оштетување, неупотребливост или намалени продажни цени). Доколку одредена ставка (или група на ставки) од залихите е обезвреднета, во тие ставови се бара субјектот да ги измери залихите според нивната нето реализационата вредност и да ги признае како **загуба поради обезвреднување**. Во тие ставови исто така се бара враќање на претходно обезвреднување во одредени околности.

Признавање како расход

- 13.20 Кога залихите се продадени, субјектот ја признава сметководствената вредност на тие залихи како расход во периодот во којшто е признаен поврзаниот приход.
- 13.21 Некои залихи можат да бидат распределени на други сметки на средства, на пример, залихите кои се употребени како компонента при самостојна изградба на недвижности, постројки или опрема. Залихите кои на овој начин се распределени на друго средство, последователно се евидентираат во согласност со одделот од овој МСФИ релевантен за тој тип на средство.

Обелоденувања

- 13.22 Субјектот го обелоденува следново:
- сметководствените политики усвоени за мерење на залихите, вклучувајќи ја и применетата трошковна формула,
 - вкупната сметководствена вредност на залихите и сметководствената вредност во класификациите соодветни за субјектот,
 - износот на залихите признаен како расход во текот на периодот,
 - износот на загубите заради обезвреднување на залихите признаени или вратени назад во добивката или загубата во согласност со Оддел 27,
 - вкупната сметководствена вредност на залихите заложи како обезбедување за обврските.

Оддел 14

Вложувања во придружени субјекти

Делокруг на овој оддел

14.1 Овој оддел се применува во сметководството на **придружени субјекти** во **консолидирани финансиски извештаи** и во финансиски извештаи на вложувач кој не е матичното друштво, но има вложување во еден или повеќе придружени субјекти. Став 9.26 ги утврдува барањата за сметководството на придружени субјекти во **посебните финансиски извештаи**.

Дефиниција на придружени субјекти

14.2 Придружен субјект е субјект, вклучувајќи нерегистрирани субјекти како што се партнерства, над кој вложувачот има значително вложување и кој не е ниту **подружница**, ниту учество во **заедничко вложување**.

14.3 Значително влијание е моќ да се учествува во одлуките поврзани со финансиските и оперативните политики на придружениот субјект, но нема **контрола** или **заедничка контрола** над тие политики:

(а) доколку вложувачот поседува, директно или индиректно (пр. преку подружници), 20 проценти или повеќе од гласачките права на придружениот субјект, се претпоставува дека вложувачот има значително влијание, освен кога јасно може да се покаже дека не е така,

(б) спротивно на тоа, доколку вложувачот поседува, директно или индиректно (пр. преку подружници), помалку од 20 проценти од гласачките права на придружениот субјект, се претпоставува дека вложувачот нема значително влијание, освен кога таквото влијание може јасно да се покаже,

(в) значителна или мнозинска сопственост од друг вложувач не го спречува вложувачот да има значително влијание.

Избор на политика за мерење во сметководството

14.4 Вложувачот ги евидентира сите свои вложувања во придружените субјект користејќи едно од следново:

(а) трошковниот модел од став 14.5,

(б) методот на главнина од став 14.8,

(в) моделот на објективна вредност од став 14.9.

Трошковен модел

14.5 Вложувачот ги мери неговите вложувања во придружениот субјект, освен оние за кои постои објавена котирана цена (види став 14.7) според набавната вредност намалена за сите **акумуирани загуби поради обезвреднување** признаени во согласност со Оддел 27 *Обезвреднување на средствата*.

14.6 Вложувачот ги признава дивидендите и други распределби примени од вложувањето како приходи без оглед на тоа дали распределбите се од акумулирана добивка на придружениот субјект што потекнува пред или по датумот на стекнување.

14.7 Вложувачот ги мери неговите вложувања во придружените субјекти за кои постои објавена котирана цена користејќи го моделот на објективна вредност (види став 14.9).

Метод на главнина

14.8 Според сметководствениот метод на главнина, вложувањето во главнина почетно се признава со цената на трансакција (вклучувајќи ги трансакциските трошоци) и потоа се коригира за да го одрази уделот на вложувачот во **добивката или загубата** и **останатата сеопфатна добивка** на придружениот субјект.

(а) *Распределби и други исправки на сметководствената вредност*. Распределбите примени од придружениот субјект ја намалуваат сметководствената вредност на вложувањето. Исто така, можат да бидат потребни исправки на сметководствената

вредност како последица на промените во главнината на придружениот субјект од ставки во останатата сеопфатна добивка.

(б) *Потенцијални гласачки права.* Иако потенцијалните гласачки права се земаат предвид кога се одлучува дали постои значително влијание, вложувачот го мери неговиот удел во добивката или загубата на придружениот субјект и неговиот удел во измените во главнината на придружениот субјект врз основа на сопственички учества. Овие мерења не го одразуваат можното извршување или конверзија на потенцијалните гласачки права.

(в) *Имплицитен гудвил и исправка на објективната вредност.* При стекнување на вложувањето во придружениот субјект, вложувачот ја евидентира секоја разлика (без разлика дали е позитивна или негативна) помеѓу трошокот за стекнување и уделот на вложувачот во објективната вредност на нето средствата на придружениот субјект што можат да бидат идентификувани во согласност со ставовите 19.22 – 19.24. Вложувачот го коригира неговиот удел од добивките или загубите на придружениот субјект по стекнувањето за да се евидентираат дополнителната депрецијација или амортизација на средствата на придружениот субјект коишто можат да се депрецираат или амортизираат (вклучувајќи гудвил) врз основа на вишокот во нивните објективни вредности преку нивните сметководствени вредности во моментот кога вложувањето било стекнато.

(г) *Обезвреднување.* Доколку постојат индикации дека вложувањето во придружениот субјект може да биде обезвреднет, вложувачот ја тестира целокупната сметководствена вредност на вложувањето заради обезвреднување во согласност со Оддел 27 како единствено средство. Секој гудвил вклучен како дел од сметководствената вредност на вложувањето во придружениот субјект не се тестира одделно за обезвреднување, туку повеќе како дел од тестот за обезвреднување на вложувањето како целина.

(д) *Трансакции на вложувачот со придружените субјекти.* Доколку е евидентирано дека придружениот субјект го користи методот на главнина, вложувачот ги елиминира нереализираните добивки и загуби што резултираат од нагорните (придружен субјект кон вложувач) и надолните (вложувач кон придружен субјект) трансакции во согласност со обемот на учеството на вложувачот во придружениот субјект. Нереализираните загуби со таквите трансакции можат да обезбедат доказ за обезвреднување на пренесеното средство.

(е) *Датум на финансиските извештаи на придружениот субјект.* Кога се користи методот на главнина, вложувачот ги користи финансиските извештаи на придружениот субјект од истиот датум како и финансиските извештаи на вложувачот, освен кога тоа е **непрактично**. Доколку тоа е непрактично, вложувачот ги користи последните достапни финансиски извештаи на придружениот субјект, со исправките направени заради ефектите на сите значајни трансакции или настани што се случиле помеѓу крајните датуми на сметководствените периоди.

(ж) *Сметководствени политики на придружениот субјект.* Доколку придружениот субјект користи сметководствени политики што се разликуваат од тие на вложувачот, вложувачот ги коригира финансиските извештаи на придружениот субјект за да ги одразуваат сметководствени политики заради примена на методот на главнина, освен кога тоа е непрактично.

(з) *Загуби повисоки од вложувањето.* Доколку учеството на вложувачот во загубите на придружениот субјект е еднакво или ја надминува сметководствената вредност на неговото вложување во придружениот субјект, вложувачот ќе престане да го признава неговото учество во идните загуби. Откако учеството на вложувачот е редуцирано на нула, вложувачот ги признава дополнителните загуби како резерва (види Оддел 21 *Резерви и неизвесни обврски*) само до обемот до кој вложувачот има направено законски или неизведени обврски или има направено плаќања во име на придружениот субјект. Доколку придружениот субјект потоа пријави добивки, вложувачот ќе продолжи да го признава неговиот удел во тие добивки само откако неговиот удел во добивките е еднаков на уделот на загубите што не се признаени.

(г) *Прекинување на методот на главнина.* Вложувачот престанува го користи методот на главнина од датумот кога престанува значајното влијание.

(д) Доколку придружениот субјект стане подружница или заедничко вложување, вложувачот повторно го мери неговиот удел во главнината според објективната

вредност и ги признава добивката или загубата што се резултат на тоа, доколку постојат, во добивката или загубата.

- (ii) Доколку вложувачот го загуби значителното влијание над придружениот субјект субјект како резултат на цела или делумна продажба, тој го отпишува тој придружен субјект и ја признава во добивката или загубата разликата помеѓу, од една страна, сумата на примените приливи плус објективната вредност на целокупното задржано учество и, од друга страна, сметководствената вредност на вложувањето во придружениот субјект на датумот кога значителното влијание е загубено. Потоа, вложувачот го евидентира целокупното задржано учество користејќи го Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Останати финансиски инструменти*, како што е соодветно.
- (iii) Доколку вложувачот загуби значително влијание заради причини што не вклучуваат делумна продажба на неговото вложување, вложувачот ја смета сметководствената вредност на вложувањето на датумот како нова основа на набавната вредност и го евидентира вложувањето користејќи ги Оддел 11 и 12, како што е соодветно.

Модел на објективна вредност

14.9 Кога вложувањето во придружен субјект е признаен од почетокот, вложувачот го мери според цената на трансакцијата. Цената на трансакцијата не ги вклучува трансакциските трошоци.

14.10 На секој **датум на известување**, вложувачот ги мери неговите вложувања во придружениот субјект според објективната вредност, со промени во објективната вредност признаена во добивката или загубата, користејќи ги начелата за објективно вреднување во ставовите 11.27 – 11.32. Вложувачот што го користи моделот на објективна вредност, го користи трошковниот модел за секое вложување во придружен субјект за коешто е непрактично веродостојно да се мери објективната вредност без непотребни трошоци или труд.

Презентирање на финансиски извештаи

14.11 Вложувачот ги класифицира вложувањата во придружените субјекти како нетековни средства.

Обелоденувања

14.12 Вложувањето во придружен субјект го обелоденува следново:

- (а) неговата **сметководствена политика** за вложувања во придружени субјекти ,
- (б) **сметководствената вредност** на вложувањата во придружени субјекти (види став 4.2(s)),
- (в) објективната вредност на вложувањата во придружени субјекти евидентирани со користење на методот на главнина за коишто се објавени котирани цени.

14.13 За вложувања во придружени субјекти евидентирани со трошковниот модел, вложувачот го обелоденува износот на дивидендите и другите распределби признати како приход.

14.14 За вложувања во придружени субјекти евидентирани со методот на главнина, вложувачот одделно го обелоденува неговиот удел во добивката или загубата на таквите придружени субјекти и неговиот удел во сите **прекинати работења** на таквите придружени субјекти .

14.15 За вложување во придружени субјекти евидентирани со моделот на објективна вредност, вложувачот ги прави обелоденувањата од ставовите 11.41 – 11.44.

Оддел 15**Вложувања во заедничко вложување****Делокруг на овој оддел**

15.1 Овој оддел се применува во сметководството на **заедничко вложување** во **консолидирани финансиски извештаи** и во финансиски извештаи на вложувач кој не е матичното друштво, но има удел на учесник во едно или повеќе заеднички вложувања. Став 9.26 ги утврдува барањата за сметководството на уделот на учесник во заедничко вложување во **посебните финансиски извештаи**.

Дефинирани заеднички вложувања

15.2 **Заедничка контрола** е писмено договорена поделба на **контролата** за економска активност и постои само кога стратешките финансиски и оперативни одлуки поврзани со активноста бараат едногласна согласност од страните што ја делат контролата (учесниците).

15.3 Заедничко вложување е писмен договор каде две или повеќе страни преземаат економска активност што е предмет на заедничка контрола. Заедничките вложувања можат да се земат форма на активности под заедничка контрола, средства под заедничка контрола или **заеднички контролирани субјекти**.

Активности под заедничка контрола

15.4 Работата на некои заеднички вложувања ја вклучува употребата на средствата и другите ресурси на учесниците во вложувањето наместо формирање на корпорација, партнерство или друг субјект или финансиска структура што е посебна од самите учесници во вложувањето. Секој учесник во вложувањето ги користи сопствените недвижности, постројки и опрема и ги пренесува сопствените залихи. Тој исто така ги создава неговите расходи и обврски и ги обезбедува сопствените финансии, коишто претставуваат негови сопствени обврски. Активностите на заедничкото вложување може да ги реализираат вработените на учесникот во заедничкото вложување заедно со сличните активности на учесникот во заедничкото вложување. Договорот за заедничко вложување вообичаено обезбедува начин со којшто приходите од продажбата на заедничкиот производ и сите заеднички настанати расходи се делат помеѓу учесниците во заедничкото вложување.

15.5 Во поглед на неговото учество во активностите под заедничка контрола, учесникот во заедничкото вложување го признава истото во неговите финансиски извештаи:

(а) средствата што ги контролира и обврските што ги прави, и

(б) расходите што ги прави и неговиот удел во приходот што го заработување од продажбата на стоки или услуги од страна на заедничкото вложување.

Средства под заедничка контрола

15.6 Некои заеднички вложувања вклучуваат заедничка контрола, а честопати и заедничка сопственост, од страна на учесниците во заедничкото вложување на едно или повеќе средства што ги пренеле во или стекнале за заедничкото вложување и се наменети за заедничкото вложување.

15.7 Во поглед на неговото учество во средство под заедничка контрола, учесникот во заедничкото вложување го признава истото во неговите финансиски извештаи:

(а) неговиот удел во средствата под заедничка контрола, класифицирани согласно природата на средствата,

(б) сите обврски што ги направил,

(в) неговиот удел во сите направени обврски заедно со останатите учесници во врска со заедничкото вложување,

(г) сите приходи од продажба или користење на неговиот удел во производството на заедничкото вложување, заедно со неговиот дел во сите расходи направени од страна на заедничкото вложување, и

(д) сите расходи што ги има направено во поглед на неговото учество во заедничкото вложување.

Заеднички контролиран субјект

15.8 Заеднички контролиран субјект е заедничко вложување коешто вклучува формирање на корпорација, партнерство или други субјекти во кои секој учесник има учество. Субјектот работи на ист начин како и другите субјекти, освен тоа што постои писмен договор помеѓу учесниците во заедничкото вложување со кој се утврдува заедничка контрола над економската активност на субјектот.

Избор на политика за мерење во сметководството

15.9 Учесникот во заедничко вложување ги евидентира сите негови учества во заеднички контролирани субјекти користејќи едно од следново:

- (а) трошковниот модел во став 15.10,
- (б) методот на главнина од став 15.13,
- (в) моделот на објективна вредност од став 15.14.

Трошковен модел

- 15.10 Вложувачот ги мери неговите вложувања во заеднички контролирани субјекти, освен оние за кои постои објавена котирана цена (види став 15.12) според набавната вредност намалена за сите акумулирани загуби поради обезвреднување признаени во согласност со Оддел 27 *Обезвреднување на средствата*.
- 15.11 Вложувачот ги признава распределбите примени од вложувањето како приходи без оглед на тоа дали распределбите се од акумулирана добивка на заеднички контролираниот субјект што потекнува пред или по датумот на стекнување.
- 15.12 Вложувачот ги мери неговите вложувања во заеднички контролирани субјекти за кои постои објавена котирана цена користејќи го моделот на објективна вредност (види став 15.14).

Метод на главнина

- 15.13 Вложувачот ги мери неговите вложувања во заеднички контролирани субјекти со методот на главнина користејќи ги постапките од став 14.8 (заменувајќи со 'заедничка контрола' каде што ставот упатување на 'значително влијание').

Модел на објективна вредност

- 15.14 Кога вложувањето во заеднички контролиран субјект е признаено на почетокот, вложувачот го мери со цената на трансакцијата. Цената на трансакцијата не ги вклучува трансакциските трошоци.
- 15.15 На секој **датум на известување**, вложувачот ги мери неговите вложувања во заеднички контролираните субјекти според објективната вредност, со промени во објективната вредност признаена во добивката или загубата, користејќи ги начелата за објективно вреднување во ставовите 11.27 – 11.32. Вложувачот што го користи моделот на објективна вредност, го користи трошковниот модел за секое вложување во заеднички контролирани субјекти за коешто е непрактично веродостојно да се мери објективната вредност без непотребни трошоци или труд.

Трансакции помеѓу учесник во заедничко вложување и заедничко вложување

- 15.16 Кога учесникот придонесува или продава средства во заедничко вложување, признавањето на секој дел од добивката или загубата од трансакцијата ја одразува суштината на трансакцијата. Иако средствата се задржуваат од страна на заедничкото вложување, под услов учесникот да пренел значителни ризици и награди од сопственоста, учесникот го признава само оној дел од добивката или загубата што може да се припише и на учествата на останатите учесници во заедничкото вложување. Учесникот го признава целиот износ на секој загуба кога придонесот или продажбата обезбедува доказ за загуба поради обезвреднување.
- 15.17 Кога учесникот во заедничкото вложување купува средства од заедничко вложување, учесникот во заедничкото вложување не треба да го признае својот удел во добивките на заедничкото вложување од трансакцијата сè додека повторно не ги продаде средствата на независна страна. Учесникот во заедничкото вложување треба да го признае својот удел во загубите коишто произлегуваат од овие трансакции на ист начин како и добивките, освен што загубите треба да се признаат веднаш кога претставуваат намалување заради обезвреднување.

Доколку вложувачот нема заедничка контрола

- 15.18 Вложувачот во заедничко вложување кој нема заедничка контрола го евидентира тоа вложување во согласност со Оддел 11 или, доколку има значително влијание во заедничкото вложување, во согласност со Оддел 14 *Вложувања во придружни субјекти*.

Обелоденувања

- 15.19 Вложувачот во заедничко вложување ги обелоденува:

(а) **сметководствената политика** што ја користи за признавање на неговите учества во заеднички контролираните субјекти,

(б) **сметководствената вредност** на вложувањата во заеднички контролирани субјекти (види став 4.2(и)),

(в) објективната вредност на вложувањата во заеднички контролирани субјекти евидентирани со користење на методот на главнина за коишто се објавени котирали цени,

(г) збирниот износ на неговите обврски што се однесуваат на заедничките вложувања, вклучувајќи го неговиот удел во капиталните обврски што настанале заедно со останатите учесници во заедничкото вложување, како и неговиот удел во капиталните обврски на самите заеднички вложувања.

- 15.20 За заеднички контролирани субјекти евидентирани во согласност со методот на главнина, учесникот во заедничкото вложување исто така ги прави обелоденувањата потребни со став 14.14 за вложувања со метод на главнина.
- 15.21 За заеднички контролирани субјекти евидентирани во согласност со методот на главнина, учесникот во заедничкото вложување ги прави обелоденувањата потребни со став 11.41–11.44.

Оддел 16

Вложување во недвижност

Делокруг на овој оддел

16.1 Овој оддел се однесува на сметководство за вложувања во земја или објекти коишто ја исполнуваат дефиницијата за **вложување во недвижности** од став 16.2 и некои учества во недвижности изнајмени на наемател под оперативен наем (види став 16.3) коишто се третираат како вложување во недвижност. Само вложување во недвижност чијашто објективна вредност може да веродостојно да се мери без непотребни трошоци или труд на постојана основа се евидентира во согласност со овој оддел според објективната вредност преку добивката или загубата. Сите останати вложувања во недвижности се евидентираат како недвижности, постројки и опрема користејќи го моделот на набавна вредност-деpreciјација-обезвреднување од Оддел 17 *Недвижности, постројки и опрема* и останува во рамки на делокругот на Оддел 17, освен кога е достапно веродостојно мерење на објективната вредност и се очекува таа објективна вредност да биде веродостојно мерена на тековна основа.

Дефиниција и почетно признавање на вложување во недвижност

16.2 Вложувања во недвижности се недвижности (земјиште или зграда, или дел од зграда, или двете заедно) кои се чуваат од страна на сопственикот или наемателот со **финансиски наем** за да заработуваат наемнини или за зголемување на вредноста на капиталот или за двете заедно, наместо за:

(а) употреба во производство или набавка на производи или услуги или за административни цели, или

(б) продажба во редовниот тек на работењето.

16.3 Учество во недвижност која се чува од страна на наемателот под **оперативен наем** може да се класифицира и евидентира како вложување во недвижност, доколку и само доколку, недвижноста инаку би ја исполнила дефиницијата за вложување во недвижност и наемателот го користи моделот на објективна вредност на учеството во недвижноста без непотребни трошоци или труд на постојана основа. Оваа алтернатива за класифицирање е расположлива за класификација на недвижностите една по една.

16.4 Недвижноста за мешана употреба се дели помеѓу вложување во недвижност и недвижности, постројки и опрема. Сепак, доколку објективната вредност на компонентата на вложувањето во недвижност не може веродостојно да се мери без непотребни трошоци или труд, целокупната недвижност се евидентира како недвижности, постројки и опрема во согласност со Оддел 17.

Мерење на почетно признавање

16.5 Субјектот го мери вложувањето во недвижност според неговата набавна вредност при почетното признавање. Набавната вредност на купено вложување во недвижност се состои од неговата цена на купување и сите директно припишани расходи како што се правни и брокерски давачки, даноци за пренос на недвижноста и останатите трансакциски трошоци. Доколку плаќањето е одложено вон вообичаените кредитни услови, набавната вредност е **сегашната вредност** на сите идни плаќања. Субјектот ја одредува набавната цена на самоизградено вложување во недвижност во согласност со ставовите 17.10 – 17.14.

16.6 Почетната набавна вредност на учество во недвижност што се чува под наем и е класифицирано како вложување во недвижност е пропишаната за финансиски наем од став 20.9, дури и кога наемот би бил класифициран како оперативен наем кога би бил во делокругот на Оддел 20 *Наеми*. Со други зборови, средството се признава со пониската вредност од објективна вредност на недвижноста и сегашната вредност на минималните плаќања на наемот. Еквивалентен износ се признава како обврска во согласност со став 20.9.

Мерење по признавање

16.7 Вложување во недвижност чијашто објективна вредност може веродостојно да се измери без непотребни трошоци или труд се мери според објективната вредност на секој датум на известување со промените во објективната вредност признаени во добивката или загубата. Доколку учеството во недвижност што се чува под наем е класифицирано како вложување во недвижност, ставката

евидентирани како објективна вредност е тоа учество, а не предметната недвижност. Ставовите 11.27 – 11.32 обезбедуваат упатства за одредување на објективната вредност. Субјектот ги евидентира сите останати вложувања во недвижност како недвижности, постројки и опрема користејќи го моделот набавна вредност-депрецијација-обезвреднување од Оддел 17.

Трансфери

16.8 Доколку повеќе не постои веродостојна мерка за објективната вредност без непотребни трошоци или труд за ставка вложување во недвижност измерена користејќи го моделот на објективна вредност, субјектот ја евидентира таа ставка како недвижности, постројки и опрема во согласност со Оддел 17 сè додека не стане достапна веродостојна мерка на објективната вредност. Сметководствената вредност на вложувањето во недвижност на тој датум станува неговата набавна вредност според Оддел 17. Став 16.10(д)(iii) бара обелоденување на оваа промена. Тоа е промена на околностите, а не промена во сметководствената политика.

16.9 Освен она што се бара со став 16.8, субјектот ја пренесува недвижноста на или од вложување во недвижност само кога недвижноста прво ќе ја исполни или ќе престане да ја исполнува дефиницијата за вложувањето во недвижност.

Обелоденувања

16.10 Субјектот го обелоденува следново за сите вложувања во недвижности евидентирани со сметководствената вредност преку добивката или загубата (став 16.7):

- (а) методите и значителните претпоставки применети во одредувањето на објективната вредност на вложувањето во недвижност,
- (б) степенот до кој објективната вредност на вложувањата во недвижности (како што е мерена или обелоденета во финансиските извештаи) е заснована врз проценка од страна на независен проценител кој поседува признаена и релевантна професионална квалификација и кој има неодамнешно искуство во врска со локацијата и категоријата на вложувањата во недвижност коишто се предмет на проценката. доколку немало таква проценка, тој факт треба да биде обелоденет,
- (в) постоењето и износите за ограничување на можноста за реализација на вложување во недвижност или дознаката за приходите и приливите што се на располагање,
- (г) договорни обврски за купување, изградба или развивање на вложување во недвижност или за поправки, одржување или подобрување,
- (д) усогласување помеѓу сметководствената вредност на вложување во недвижност на почетокот и крајот на периодот, прикажувајќи ги одделно:
 - (i) дополнување, обелоденувајќи ги одделно оние дополнувања што резултираат од стекнувања преку деловни комбинации,
 - (ii) нето признаени добивки или загуби од исправки на објективната вредност,
 - (iii) пренесувања на недвижности, постројки и опрема кога повеќе не е достапна веродостојна мерка за објективната вредност без непотребни трошоци или труд (види став 16.8),
 - (iv) преноси на или од залихи и недвижност којашто ја користи сопственикот,
 - (v) други промени.

Усогласувањето не мора да биде презентирани за претходните периоди.

16.11 Во согласност со Оддел 20, сопственикот на вложување во недвижност обезбедува обелоденување на намодалателот за договорените наеми. Субјектот што чува вложување во недвижност како финансиски наем или оперативен наем ги обезбедува обелоденувањата на наемателот за финансиските наеми и обелоденувањата на намодалателот за сите оперативни наеми што ги има договорено.

Оддел 17**Недвижности, постројки и опрема****Делокруг**

17.1 Овој оддел се применува за недвижности, постројки и опрема и вложување во недвижност чијашто објективна вредност не може да се измери веродостојно без недоспеани трошоци и напор. Одделот 16 Вложување во недвижности се применува за вложување во недвижност чијашто објективна вредност може да се измери веродостојно без недоспеани трошоци и напор.

17.2 Недвижности, постројки и опрема се материјални средства коишто:

(а) се чуваат за употреба во производство или набавка на стоки и услуги, за изнајмување на други, или за административни цели, и

(б) се очекува да се користат за повеќе од еден период.

17.3 Недвижности, постројки и опрема не вклучуваат:

(а) биолошки средства поврзани со земјоделска активност (види Оддел 34 *Специјални активности*), или

(б) минерални права и минерални резерви, какви што се нафта, природен гас, и слични необновливи ресурси.

Признавање

17.4 Субјектот ги применува критериуми за признавање од став 2.27 за да одреди дали да се признае одредено ставка како недвижност, постројка или опрема. Затоа, субјектот ќе го признае трошокот за ставката од недвижности, постројки и опрема како средства доколку, и само доколку:

(а) е веројатно дека идните економски користи поврзани со ставката ќе претставуваат прилив за субјектот и

(б) трошокот за ставката може да се измери веродостојно.

17.5 Резервните делови и опремата за сервисирање обично се евидентираат како залиха и како што се трошат се признаваат во добивка или загуба. Меѓутоа, главните резервни делови и расположливата опрема што се очекува да биде ставена во функција се квалификуваат како недвижности, постројки и опрема кога субјектот очекува да ги користи во текот на повеќе од еден период. Слично на ова, доколку резервните делови и опремата за сервисирање може да се користат само заедно со ставка од недвижности, постројки и опрема, истите се сметаат за недвижности, постројки и опрема.

17.6 Делови од некои ставки од недвижности, постројки и опрема може да бараат нивно заменување во редовни интервали (на пр. кровот од некоја зграда). Субјектот ќе го додаде кон сметководствената вредност на ставката од недвижности, постројки и опрема трошокот за замена на делот од таа ставка тогаш кога трошокот ќе настане, доколку заменетиот дел се очекува да обезбеди инкрементална идна корист за субјектот. Сметководствената вредност на тие делови што се заменуваат се отпишува согласно став 17.27-17.30.

Ставот 17.16 пропишува дека доколку главните компоненти на една ставка од недвижности, постројки и опрема имаат значајно различни обрасци на трошење на економската корист, субјектот ќе го додаде почетниот трошок на средството на неговите главни компоненти и ќе го амортизира секоја таква компонента одделно во текот на нејзиниот корисен век.

17.7 Услов за продолжување со работа со ставка од недвижности, постројки и опрема (на пр. автобус) може да биде вршење редовни главни проверки за дефекти без оглед дали делови од ставката биле заменувани. Кога се врши секоја главна проверка трошокот за неа се признава во сметководствената вредност на ставката од недвижности, постројки и опрема како замена, доколку се исполнети критериумите за признавање. Секоја преостаната сметководствената вредност на трошокот од претходната главна проверка (како засебна од физичките делови) се отпишува. Ова се случува без оглед дали трошокот од претходната главна проверка бил идентификуван во трансакцијата во која ставката била стекната или изградена. Доколку е неопходно, проценетиот трошок на идна слична проверка може да се искористи како индикатор за тоа колку изнесувал трошокот на компонентата од постојната проверка кога ставката била стекната или изградена.

17.8 Земјиштето и зградите се посебни средства, и субјектот истите ги книжи одвоено, дури и кога се стекнуваат заедно.

Мерење при признавање

17.9 Субјектот ќе ја мери ставката од недвижности, постројки и опрема според нејзина набавна вредност.

Елементи на трошокот

17.10 Трошокот на ставка од недвижности, постројки и опрема се состои од следново:

(а) набавна цена, вклучително и правни и брокерски надоместоци, царина и неповратни надоместоци при набавка, после одземањето на трговските попусти и рабатите,

(б) кој било трошок кој може директно да се припише на носењето на средството до локацијата и состојбата во која е тоа оперативно способно на начин предвиден од страна на раководството. Тука спаѓаат трошоците за подготовка на локацијата, почетна испорака и ракување, инсталирање и монтирање, и тестирање на функционалноста,

(в) почетната проценка на трошокот за демонирање и отстранување на ставката и обновување на просторот на кој е лоцирана ставката, за што субјектот ја наметнува обврската или кога ставката се стекнува или како последица од користење на ставката во одреден период за други цели покрај производство на залихи во дадениот период.

17.11 Следниве трошоци не се квалификуваат како трошоци на ставка од недвижности, постројки и опрема и субјектот ќе ги признае како расход кога истите ќе настанат:

(а) трошоци за отворање на нов капацитет,

(б) трошоци за воведување на нов производ или услуга (вклучително и трошоци за рекламирање и промотивни активности),

(в) трошоци за вршење на работата на нова локација или со нова класа на потрошувачи (вклучително и трошоци за обука на персоналот),

(г) административни и други општи трошоци,

(д) **трошоци за позајмување (види Оддел 25 Трошоци за позајмување).**

17.12 Приходот и поврзаните расходи за непредвидени работи за време на изградбата или развој на ставка од недвижности, постројки и опрема се признаваат како добивка или загуба доколку таквите работи не се неопходни ја доведат ставката до наменетата локација и во оперативна состојба.

Мерење на трошокот

17.13 Трошокот за ставка од недвижности, постројки и опрема е паричниот ценовен еквивалент на датумот на признавање. Ако плаќањето се одложи по нормалниот кредитен рок, трошокот одговара на сегашна вредност на сите идни плаќања.

Размена на средства

17.14 Ставка од недвижности, постројки и опрема може да се стекне во размена за немонетарно средство или средства, или комбинација од монетарни и немонетарни средства. Субјектот ќе ја мери набавната вредност на стекнатото средство по објективната вредност освен ако (а) трансакцијата за размена нема комерцијална суштина или (б) објективната вредност ниту на применото средство ниту на даденото средство не се веродостојно мерливи. Во таков случај, набавната вредност на средството се мери по сметководствената вредност на даденото средство.

Мерење по почетно признавање

17.15 Субјектот ги мери сите ставки од недвижности, постројки и опрема после почетното признавање по набавна вредност намалена за депрецијација и било кои акумулирани загуби поради обезвреднување. Субјектот го признава трошокот за секојдневното сервисирање на ставка од недвижности, постројка и опрема во добивка или загуба во периодот во кој настанува трошокот.

Депрецијација

17.16 Доколку главните компоненти на една ставка од недвижности, постројки и опрема имаат значајно различни шеми на трошење на економската корист, субјектот ќе ја распредели

почетната вредност на средството на неговите главни компоненти и ќе ја депрецира секоја таква компонента одделно во текот на нејзиниот корисен век. Другите средства се депрецираат во текот на нивниот корисен век како поединечни средства. Со одредени исклучоци, како што се каменоломи и депонии, земјиштето има неограничен корисен век и затоа не се депрецира.

- 17.17 Трошокот за депрецијација за секој период се признава како добивка или загуба освен доколку оддел од овој МСФИ не бара трошокот да се признае како дел од трошокот на средството. На пример, депрецијацијата од изработка на недвижности, постројки и опрема се вклучува во залихи (види Оддел 13 *Залихи*).

Износ што се депрецира и период на депрецијација

- 17.18 Субјектот ќе го распредели износ што се депримира на средството на систематска основа во текот на неговиот корисен век.
- 17.19 Фактори како што се промена во начинот на употреба на средството, значајни и неочекувани абења и кршења, технолошки напредок, и промени во пазарните цени може да укажат на тоа дека остаток на вредноста или корисен век на средството се променила од последниот годишен датум на известување. Доколку постојат такви индикатори, субјектот ќе ги разгледа своите претходни проценки, и, доколку тековните очекувања се различни, ќе ја поправи остаток на вредноста, методот на депрецијација или корисен век. Субјектот ја книжи промената во остаток на вредноста, начинот на депрецијација или корисен век како промена во сметководствена проценка согласно ставовите 10.15 – 10.18.
- 17.20 Депрецијација на средство почнува кога истото се става во употреба, т.е. кога се наоѓа на локацијата и во условите неопходни за истото да биде оперативно способно на начин предвиден од раководството. Депрецијација на средство престанува кога средството се отпишува. Депрецијацијата не престанува кога средството лежи неискористено или се повлекува од активна употреба освен ако средството не стане целосно депрецирано. Меѓутоа, според методите на депрецијација трошокот за депрецијација може да изнесува нула доколку не постои производство.
- 17.21 Субјектот ги зема предвид секој од следниве фактори при одредување на корисен век на средството?
- (а) Очекуваната употреба на средството. Користењето се проценува повикувајќи се на очекуваниот капацитет на средството или физичките излезни единици.
 - (б) Очекуваното физичко абење и трошење коешто зависи од оперативни фактори како што се бројот на смени во коишто средството се користи, и програмата за поправки и одржување, како и грижата и одржувањето на средството дури лежи вон употреба.
 - (в) Техничка или комерцијална застареност која произлегува од промени или подобрувања во производството, или од промени во пазарната побарувачка, за производните или услужните излезни единици од производството.
 - (г) Правни и слични ограничувања во употреба на средството, како што се истекувањето на роковите на поврзаните наеми.

Метод на депрецијација

- 17.22 Субјектот избира таков метод на депрецијација кој го одразува образецот според кој очекува да се троши идната економска корист од средството. Во можните методи на депрецијација спаѓаат праволински метод, метод на опаѓачко салдо и метод заснован на употреба како што е метод на единици на производство.
- 17.23 Доколку постои индикатор дека настанала значајна промена од последниот годишен датум на известување во образецот според кој субјектот очекува да се троши идната економска корист на средството, субјектот ќе го разгледа тековниот метод на депрецијација и, доколку тековните очекувања се разликуваат, ќе го промени и методот на депрецијација со цел да го отсликува новиот образец. Субјектот ги книжи промените како промена во сметководствена проценка согласно ставовите 10.15 – 10.18.

Обезвреднување

Признавање и мерење на обезвреднувањето

- 17.24 На секој датум на известување, субјектот го применува Одделот 27 *Обезвреднување на средства* за да одреди дали одредена ставка или група на ставки од недвижности, постројки

и опрема е обезвреднета и, доколку е, како да ја признае и измери загуба поради обезвреднување. Во тој оддел се објаснува кога и како субјектот ја прегледува сметководствената вредност на средството, како го одредува износот на побарување од средството, и кога да ја признае или анулира загубата поради обезвреднување.

Надоместување за обезвреднувањето

17.25 Субјектот го вклучува во добивка или загуба надоместувањето од трети лица за ставки од недвижности, постројки и опрема кои биле обезвреднети, загубени или дадени кога надоместувањето станува побарување.

Недвижности, постројки и опрема кои се чуваат за продажба

17.26 Ставот 27.9(f) вели дека планот да се отуѓи средството пред претходно очекуваниот датум е индикатор за обезвреднување којшто со себе повлекува пресметување на износот на побарување од средството со цел одредување дали средството е обезвреднето.

Отпишување

17.27 Субјектот ја отпишува ставката од недвижности, постројки и опрема:

(а) кога се отуѓува, или

(б) кога не се очекуваат идни економски користи од нејзината употреба или отуѓување.

17.28 Субјектот ја признава добивката или загубата при отпишување на ставка од недвижности, постројки и опрема во добивка или загуба кога ставката се отпишува (освен ако Одделот 20 *Наеми* не бара поинаку при продажба или повратен наем). Субјектот нема да ја класифицира таквата признаена добивка како приход.

17.29 За одредување на датумот на отуѓување на едно средство, субјектот ќе ги применува критериумите од Оддел 23 *Приходи* за признавање на приходи оф продажба на добра. Одделот 20 се однесува на отуѓување по пат на продажба или повратен наем.

17.30 Субјектот ја одредува добивката или загубата од отпишувањето на ставка од недвижности, постројки и опрема како разлика помеѓу нето принос од отуѓувањето, доколку ги име, и сметководствената вредност на ставката.

Обелоденување

17.31 Субјектот го обелоденува следново за секоја класа на недвижности, постројки и опрема што се смета за соодветно согласно ставот 4.11(a):

(а) мерните основи употребена за одредување на бруто сметководствената вредност,

(б) употребениот методи на депрецијација,

(в) употребениот корисен век или стапка на депрецијација,

(г) бруто сметководствена вредност и акумулираната депрецијација (собрана со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на период на известување,

(д) усогласување на сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот на известување со посебно прикажување на:

(i) нови набавки,

(ii) отуѓувања,

(iii) стекнувања по пат на деловни комбинации,

(iv) трансфери во вложување во недвижност доколку постои веродостојно мерење на објективната вредност (види став 16.8),

(v) загуби поради обезвреднување признаени или анулирани во добивка или загуба согласно Оддел 27.

(vi) депрецијација,

(vii) други промени.

Усогласувањето не треба да се прикажува и за претходните периоди.

17.32 Субјектот исто така ќе го обелодени и следново:

- (а) постоењето и сметководствената вредност на недвижности, постројки и опрема за која субјектот го ограничил називот или којашто се заложува како обезбедување за пасивата,
- (б) бројот на договорени обврски за стекнување на недвижности, постројки и опрема.

Оддел 18**Нематеријални средства освен гудвил****Делокруг на овој оддел**

18.1 Овој Оддел се однесува на книжење на сите нематеријални средства освен гудвил (види Оддел 19 *Деловни комбинации и гудвил*) и нематеријални средства кои субјектот ги држи за продажба во редовниот тек на работењето (види Оддел 13 *Залихи* и Оддел 23 *Приходи*).

18.2 Нематеријално средство е препознатливо немонетарно средство без физичка супстанца. Такво средство е препознатливо кога е:

- (а) издвоиво т.е. способно да се издвои или оддели од субјектот и да се продаде, пренесе на друг, издаде под дозвола, издаде под наем или да се размени, или поединечно или заедно со сроден договор, средство или пасива, или
- (б) произлегува од договор или други слични права, без оглед дали таквите права се преносливи или издвоиви од субјектот или од други права и обврски.

18.3 Во нематеријални средства не спаѓаат:

- (а) **финансиски средства**, или
- (б) минерални права и минерални резерви, какви што се нафта, природен гас, и слични необновливи ресурси.

Признавање**Општо начело за признавање на нематеријални средства**

18.4 Субјектот ќе ги применува критериуми за признавање од став 2.27 за да одреди дали признае одредено нематеријално средство. Затоа, субјектот ќе го признае нематеријалното средство како средство ако, и само ако:

- (а) е веројатно очекуваната идна економска корист која му се припишува на средството да претставува прилив за субјектот ;
- (б) трошокот или вредноста на средството може да се измери веродостојно; и
- (в) средството не резултира од расход внатрешно наметнат врз нематеријалното средство.

18.5 Субјектот ја очекува веројатноста за очекуваната идна економска корист по пат на разумна и издржана претпоставка која претставува најдобра проценка од страна на раководството за економските услови кои ќе постојат во текот на корисен век на средството.

18.6 Субјектот расудува за степенот на сигурност поврзан со приливот на идните економски користы кои може да се припишат на користењето на средството врз основа на расположливите докази во времето на почетното признавање, давајќи им при тоа поголема тежина на надворешните докази.

18.7 Веројатноста како критериум за признавање од став 18.4 (а) секогаш се смета дека е исполнет за нематеријални средства кои се набавени одвоено.

Стекнување како дел од деловни комбинации

18.8 нематеријално средство стекнато по пат на деловни комбинации обично се признава како средство зашто неговата објективна вредност може да се измери со доволна веродостојност. Меѓутоа, нематеријално средство стекнато по пат на деловни комбинации не се признава кога произлегува од правни и други договорни права о неговата објективна вредност не може да се измери веродостојно затоа што средството или

- (а) не може да се издвои од гудвил, или
- (б) може да се издвои од гудвил но не постои историја или доказ за трансакција на размена за исто или слично средство, а проценувањето на објективната вредност на друг начин ќе зависи од немерливи променливи.

Почетно мерење

18.9 Субјектот го мери нематеријалното средство на почетокот според набавната вредност.

Одделно стекнување

18.10 Трошокот за одделно стекнато нематеријално средство се состои од:

(а) набавна цена, вклучително и правни царина и неповратни надоместоци при набавка, после одземањето на трговските попусти и рабатите, и

(б) кој било друг трошок што може директно да се припише на подготвување на средството да се стави во употреба.

Стекнување како дел од деловни комбинации

18.11 Доколку нематеријално средство се стекнува по пат на деловна комбинација, вредноста на тоа нематеријално средство се состои од неговата објективна вредност на датумот на стекнување.

Стекнување по пат на државни поддршки

18.12 Доколку нематеријалното средство се стекнува по пат на државна поддршка, набавната вредност на тоа нематеријално средство се состои од неговата објективна вредност на датумот кога поддршката се прима или е даден на располагање согласно Оддел 24 *Државни поддршки*.

Размена на средства

18.13 Нематеријално средство може да се стекне во размена за немонетарно средство или средства, или комбинација од монетарни и немонетарни средства. Субјектот ќе ја мери набавната вредност на таквото нематеријално средство по објективната вредност освен ако (а) трансакцијата за размена нема комерцијална суштина или (б) објективната вредност ниту на применото средство ниту на даденото средство не се веродостојно мерливи. Во таков случај, набавната вредност на средството се мери по сметководствената вредност на даденото средство.

Интерно создадени нематеријални средства

18.14 Субјектот го признава издатокот настанат интерно врз нематеријалната ставка, вклучително и издатокот за истражувачки и развојни активности, како расход тогаш кога издатокот настанува, освен ако не претставува дел од набавната вредност на друго средство што ги исполнува критериумите за признавање на овие МСС.

18.15 Како пример на применување на претходниот став, субјектот ќе го признае издатокот за следниве ставки како расход и нема да ги признае таквите издатоци како нематеријални средства:

(а) интерно создадени трговски марки, знаци, наслови во весници, списоци на купувачи и ставки од слична суштина,

(б) почетни активности (т.е. почетни трошоци) кои подразбираат основачки трошоци како што се правните и административните трошоци настанати при основање на правен субјект, издатоци за отворање на нов погон или деловна единица (т.е. трошоци пред отворање) како и издатоци за почнување на нови оперативни активности или покренување на нови производи или процеси (т.е. предоперативни трошоци),

(в) активности за обучување,

(г) активности за рекламирање и промоција,

(д) прераспределба или реорганизирање на дел од или на целиот субјект,

(ф) интерно создаден гудвил

18.16 Ставот 18.15 не забранува признавање на авансното плаќање како средство кога плаќањето за стоки или услуги било направено однапред пред да се испорача стоката или услугата.

Минати расходи кои не треба да се признаваат како средство

18.17 Издатокот за нематеријална ставка кој почетно бил признаен како расход не треба да се признае како дел од вредноста на средството на некој подоцнеж датум.

Мерење по признавање

- 18.18 Субјектот го мери нематеријалното средство според набавната вредност намалена за акумулираната амортизација и било кои други акумулирани загуби поради обезвреднување. Критериумите за амортизација се дадени во овој Оддел. Критериумите за признавање на обезвреднување се дадени во Оддел 27 *Обезвреднување на средства*.

Амортизација во тек на корисен век

- 18.19 За потребите на овие МСС, за сите нематеријални средства се зема дека имаат конечен корисен век. Корисниот век на нематеријалното средство кој произлегува од договорни или други законски права не смее да го надмине периодот на договорните или другите законски права, но може да биде пократок, зависно до периодот во кој субјектот очекува да го користи средството, доколку договорните или други законски права се однесуваат на ограничен рок кој може да се обнови, корисниот век на нематеријалното средство ќе го вклучи и обновениот период(и) само доколку постои доказ како поткрепа на обновувањето од страна на субјектот без значителни трошоци.
- 18.20 Доколку субјектот не може да направи веродостојна проценка на корисниот век на нематеријалното средство, неговиот животен век се претпоставува дека изнесува десет години.

Период на амортизација и метод на амортизација

- 18.21 Субјектот ќе го распредели износот што се депрецира на нематеријалното средство на систематска основа во текот на неговиот корисен век. Трошокот за амортизација за секој период се признава како расход, освен доколку друг оддел од овие МСС не побаруваат овој трошок да биде признаен како дел од вредноста на средството како што се залихи или недвижности, постројки и опрема.
- 18.22 Амортизацијата започнува кога нематеријалното средство се става во употреба, т.е. кога се наоѓа на локацијата и во условите неопходни за истото да биде оперативно способно на начин предвиден од раководството. Случаи на амортизација која средството се отпишува. Субјектот избира таков метод на амортизација кој го одразува образецот според кој очекува да се троши идната економска корист од средството. Доколку субјектот не може веродостојно да го одреди образецот, ќе го применува праволинскиот метод.

Остаток на вредноста

- 18.23 Субјектот ќе претпоставува дека остатокот на вредноста на нематеријалното средство изнесува нула, освен ако:
- (а) постои обврска од трета страна да го купи средството на крајот од неговиот корисен век, или
 - (б) постои активен пазар за средството и:
 - (i) остатокот на вредноста може да се одреди според тој пазар, и
 - (ii) е веројатно дека таков пазар ќе постои и на крајот од корисниот век на средството.

Ревидирање на период на амортизација и метод на амортизација

- 18.24 Фактори како што се промена во начинот на употреба на нематеријалното средство, технолошки напредок, и промени во пазарните цени може да укажат на тоа дека остаток на вредноста или корисен век на материјалното средство се променила од последниот годишен датум на известување. Доколку постојат такви индикатори, субјектот ќе ги ревидира своите претходни проценки, и, доколку тековните очекувања се различни, ќе ја поправи остаток на вредноста, начинот на депрецијација или корисен век. Субјектот ја книжи промената во остаток на вредноста, начинот на амортизација или корисен век како промена во сметководствена проценка согласно ставовите 10.15 – 10.18.

Надоместливост на сметководствената вредност – загуби поради обезвреднување

- 18.25 За да одреди дали нематеријалното средство се обезвредило, субјектот ќе го применува Одделот 27. Во тој оддел се објаснува кога и како субјектот ја прегледува сметководствената вредност на средството, како го одредува износот на побарување на средството, и кога да ја признае или анулира загубата поради обезвреднување.

Повлекување од употреба и отуѓување

18.26 Субјектот го отпишува нематеријално средство и признава добивка или загуба во добивка или загуба:

(а) кога се отуѓува, или

(б) кога не се очекуваат идни економски користи од нејзината употреба или отуѓување.

Обелоденување

18.27 Субјектот ги обелоденува следниве информации за секоја класа нематеријални средства:

(а) корисниот век или употребените стапки на амортизација,

(б) употребените методи на амортизација,

(в) бруто сметководствена вредност и акумулираната амортизација (собрана со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на период на известување,

(г) линиските ставки во извештај за сеопфатна добивка (како и во приход извештај за приходи, доколку се поднесува) каде што се вклучени сите амортизации на нематеријалните средства,

(д) усогласување на сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот на известување со посебно прикажување на:

(i) нови набавки,

(ii) отуѓувања,

(iii) стекнувања по пат на деловни комбинации,

(iv) амортизација,

(v) загуба поради обезвреднување,

(vi) други промени.

Усогласувањето не треба да се прикажува и за претходните периоди.

18.28 Субјектот исто така ќе обелодени:

(а) опис, сметководствената вредност и преостанатиот период на амортизација за секое нематеријално средство поединечно коешто е материјално за финансиските извештаи за тоа средство,

(б) за нематеријални средства стекнати по пат на државни поддршки и почетно признаени според објективна вредност (види став 18.12):

(i) објективна вредност почетно признаена за овие средства, и

(ii) нивната сметководствена вредност,

(в) постоењето и сметководствената вредност на нематеријалните средства за кои субјектот го ограничил називот или којашто се заложува како обезбедување за пасивата,

(г) износот на договорни обврски за стекнување на нематеријалното средство.

18.29 Субјектот го обелоденува сумираниот износ на истражни и развојни издатоци признаени како расход за тој период (т.е. износот на издатокот настанат интерно за истражување и развој којшто не бил капитализиран како дел од вредноста на друго средство кој ги исполнува критериумите за признавање од овој МСФИ).

Оддел 19**Деловни комбинации и гудвил****Делокруг на овој оддел**

19.1 Овој Оддел се однесува на книжење на деловни комбинации. Истиот дава насоки за идентификација на стекнувачот, мерење на вредноста на деловната комбинација, и распределување на вредноста на стекнатото средство и обврските и резервите за преземените неизвесни обврски. Овој Оддел исто така се однесува и на книжење на гудвил, како во времето на деловната комбинација така и после тоа.

19.2 Овој оддел го конкретизира книжењето за сите деловни комбинации освен:

- (а) комбинација на субјекти или деловни потфати под заедничка контрола. Заеднички контрола значи дека сите субјекти или деловни потфати во комбинацијата во последна инстанца се контролирани од страна на иста странка и пред и после деловната комбинација, и таквата контрола не е преодна,
- (б) создавањето на заедничко вложување,
- (в) стекнување на група средства кои не сочинуваат деловен потфат.

Дефинирање на деловни комбинации

19.3 Деловната комбинација е спојување на одделни субјекти или деловни потфати во еден известувачки субјект. Резултатот на речиси сите деловни комбинации е таков што едниот субјектот т, стекнувачот, добива контрола над еден или повеќе други деловни потфати, стекнатиот субјект. Датумот на стекнување е датумот кога стекнувачот ефективно добива контрола над стекнатиот субјект.

19.4 Деловната комбинација може да биде структурирана на различни начини, поради правни, даночни и други причини. Можно е да се состои од купување од страна на еден субјект на главнината на другиот субјект, купување на сите нето средства на другиот субјект, преземање на обврските на другиот субјект, или купување на дел од нето средствата на другиот субјект кои заедно сочинуваат еден или повеќе деловни потфати.

19.5 Деловната комбинација може да се ефектуира по пат на издавање на сопственички хартии од вредност, трансфер на пари, парични еквиваленти или други средства, или пак комбинација од истите. Трансакцијата може да се изврши помеѓу акционерите на субјектите во комбинација, или помеѓу едниот субјект и акционерите од другиот субјект. Може да се состои од основање на нов субјект за да ги контролира комбинираниите субјекти или трансферираните нето средства, или пак реструктурирање на едно или повеќе комбинирани субјекти.

Книжење

19.6 Сите деловни комбинации се книжат со примена на методот на купување.

19.7 Применувањето на методот на купување ги подразбира следниве чекори:

- (а) идентификација на стекнувачот,
- (б) мерење на вредноста на деловната комбинација,
- (в) распределување, на датумот на стекнување, на вредноста на деловната комбинација на стекнатите средства и обврските и резервите за преземените неизвесни обврски.

Идентификување на стекнувачот

19.8 За сите деловни комбинации треба да се идентификува еден стекнувач. Стекнувачот е комбинираниот субјект кој добива контрола над другите комбинирани субјекти или деловни потфати.

19.9 Контролата претставува моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на субјектот или деловниот потфат со цел да се добие корист од неговите активности. Контролата на едниот субјект од страна на друг е опишана во Одделот 9 Консолидирани и посебни финансиски извештаи.

19.10 Иако понекогаш е тешко да се идентификува стекнувачот, обично постојат индикатори дека истиот сепак постои. На пример:

- (а) доколку објективната вредност на едниот од комбинираниите субјекти е значително

поголема од истата на другиот од комбинираните субјекти, субјектот со поголема објективна вредност најверојатно е стекнувачот,

(б) доколку деловната комбинација се ефектуира по пат на размена на сопственички хартии од вредност со право на глас за пари или други средства, субјектот кој ги дава парите или средствата е веројатно стекнувачот,

(в) доколку деловната комбинација резултира со тоа што управата на едниот од комбинираните субјекти се здобива со способност да доминира со дел од управниот тим на резултираниот комбиниран субјект, субјектот чијашто управа е способна да доминира на тој начин е веројатно стекнувачот.

Вредност на деловната комбинација

19.11 Стекнувачот ја мери вредноста на деловната комбинација како агрегат од:

(а) објективна вредност, на датумот на размена, на дадените средства, обврските наметнати или преземени, и издадените сопственички хартии од вредност од страна на стекнувачот, во размена за контрола на стекнатиот субјект, плус

(б) сите трошоци кои може директно да се припишат на деловната комбинација.

Исправка на вредноста на деловната комбинација зависно до идни настани

19.12 Кога договорот за деловна комбинација пропишува исправка на вредноста на комбинацијата согласно идни настани, стекнувачот го вклучува проценетиот износ на исправката во вредноста на комбинацијата на датумот на стекнување доколку исправката е **веројатна** и може да се измери веродостојно.

19.13 Меѓутоа, доколку можната исправка не се препознава на датумот на стекнување но последователно станува веројатна и може веродостојно да се измери, дополнителното воочување ќе се смета за исправка на вредноста на комбинацијата.

Распределување на вредноста на деловната комбинација на стекнатите средства и обврски и непредвидените преземени обврски.

19.14 Стекнувачот, на датумот на стекнување, ја распределува вредноста на деловната комбинација по пат на признавање на препознатливите средства и обврски на стекнувачот и резерва за оние неизвесни обврски кои ги исполнуваат критериуми за признавање од став 19.20 според нивната објективна вредност на тој датум. Било каква разлика помеѓу вредноста на деловната комбинација и интересот на стекнувачот за нето објективна вредност на препознатливите средства, обврски и резерва за неизвесни обврски признаени на тој начин, ќе се книжи согласно став 19.22-19.24 (како гудвил или таканаречен „негативен гудвил“).

19.15 Стекнувачот посебно ги признава препознатливите средства, обврски и неизвесните обврски на стекнатиот субјект на датумот на стекнување само доколку ги задоволуваат следниве критериуми на тој датум:

(а) во случај на средство кое не е нематеријално средство, веројатно е дека секоја поврзана идна економска корист ќе претставува прилив за стекнувачот, и неговата објективна вредност може да се измери веродостојно,

(б) во случај на обврска која не е непредвидена обврска, веројатно е дека ќе биде потребен одлив на ресурси за да се подмири обврската, а неговата објективна вредност може да се измери веродостојно,

(в) во случај на нематеријално средство или на непредвидена обврска, а неговата објективна вредност може да се измери веродостојно.

19.16 Извештајот за сеопфатна добивка на стекнувачот ги вградува добивките и загубите на стекнатиот субјект после датумот на стекнување по пат на вклучување на приходите и расходите на стекнатиот субјект заснован на вредноста на деловната комбинација за стекнувачот. На пример, расходот за депрецијација вклучен после датумот на стекнување во извештај за сеопфатна добивка на стекнувачот кој се однесува на депрецијативните средства на стекнатиот субјект, се засноваат на објективната вредност на тие депрецијативни средства на датумот на стекнување т.е. нивниот трошок за стекнувачот.

19.17 Применувањето на методот на купување започнува на датумот на стекнување, што претставува оној датум кога стекнувачот добива контрола над стекнатиот субјект. Бидејќи контролата претставува моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на

субјектот или деловниот потфат со цел да се добие корист од неговите активности, не е нужно трансакцијата да се затвори или финализира пред стекнувачот да се здобие со контрола. Сите поврзани факти и околности кои се однесуваат на деловната комбинација ќе се земат предвид при оценување кога стекнувачот се здобива со контролата.

- 19.18 Согласно став 19.14, стекнувачот посебно ги признава само оние препознатливи средства, обврски и неизвесните обврски на стекнатиот субјект кои постоеле на датумот на стекнување и ги исполнуваат критериуми за признавање од став 19.15. Оттука:
- (а) стекнувачот ги признава обврските за окончување или намалување на активностите на стекнатиот субјект т како дел од распределување на трошокот на комбинацијата само тогаш кога стекнатиот субјект, на датумот на стекнување, има постојна обврска за реструктурирање согласно Оддел 21 *Резерви и непредвидени трошоци*; и
 - (б) стекнувачот, кога го распределува трошокот за комбинацијата, нема да ги признае обврските за идните загуби или други трошоци кои се очекува да настанат како резултат на деловната комбинација.
- 19.19 Доколку почетното книжење на деловната комбинација е незавршено до крајот на периодот на известување кога се случува комбинацијата, стекнувачот во својот финансиски извештаи ќе признае резервен износ за ставката за којашто книжењето е незавршено. Во рок од дванаесет месеци од датумот на стекнување, стекнувачот ретроспективно ќе ги исправи резервните износи признаени како средства и обврски на датумот на стекнување (т.е. ќе ги книжи како да биле направени на датумот на стекнување) со цел да ги одрази новите добиени информации. После дванаесет месеци од датумот на стекнување, исправките во почетното книжење на деловната комбинација ќе се признаат само за да се поправи некаква грешка согласно Оддел 10 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.

Неизвесни обврски

- 19.20 Ставот 19.14 специфицира дека стекнувачот посебно ја признава резервата за непредвидена обврска на стекнатиот субјект само доколку неговата објективна вредност може да се измери веродостојно. Доколку објективната вредност не може да се измери веродостојно:
- (а) постои резултирачки ефект врз износот кој се признава како гудвил или се книжи согласно ставот 19.24; и
 - (б) стекнувачот ги обелоденува информациите за непредвидена обврска како што се бара со Оддел 21.
- 19.21 После нивното почетно признавање, стекнувачот ги мери неизвесните обврски кои се признаваат посебно согласно ставот 19.14 повисоко од:
- (а) износот кој би се признал согласно Оддел 21, и
 - (б) почетно признаениот износ намален за износот претходно признаен како приход согласно Оддел 23 *Приходи*.

Гудвил

- 19.22 Стекнувачот, на датумот на стекнување:
- (а) го признава гудвилот стекнат по пат на деловната комбинација како средство, и
 - (б) почетно ќе го измери гудвилот според неговата набавна вредност, којшто е вишокот од трошокот за деловната комбинација над интересот на стекнувачот во нето објективната вредност на препознатливите средства, обврски и неизвесни обврски признаени согласно ставот 19.14.
- 19.23 После почетното признавање, стекнувачот го мери гудвилот стекнат по пат на деловната комбинација според набавната вредност намалена за акумулираната амортизација и акумулираните загуби поради обезвреднување.
- (а) Субјектот ги следи начелата од ставовите 18.19-18.24 за амортизација на гудвилот. Доколку субјектот не може да направи веродостојна проценка на корисниот век на гудвилот, неговиот животен век се претпоставува дека изнесува десет години.
 - (б) Субјектот ќе го следи Одделот 27 *Обезвреднување на средства* за признавање и мерење на обезвреднување на гудвилот.

Вишокот над трошокот на интересот на стекнувачот во нето објективна вредност на препознатливите средства, обврските и неизвесни обврски на стекнатиот субјект

19.24 Доколку интересот на стекнувачот во нето објективна вредност на препознатливите средства, обврски и резерви за неизвесни обврски признаени согласно став 19.14 го надминува трошокот на деловната комбинација (што понекогаш се нарекува „негативен гудвил“), стекнувачот:

(а) повторно ќе ја процени идентификацијата и мерењето на средствата, обврските и резервите за неизвесни обврски на стекнувачот и мерењето на трошокот на комбинацијата, и

(б) веднаш ќе го признае во добивка или загуба било каков вишок после таквата повторна проценка.

Обелоденување**За деловните комбинации ефектуирани во текот на периодот на известување**

19.25 За секоја деловната комбинација која била ефектуирана во текот на тој период, стекнувачот го обелоденува следново:

(а) имињата и описите на комбинирани субјекти или деловни потфати,

(б) датумот на стекнување,

(в) процентот на стекнатите сопственички хартии од вредност со право на глас,

(г) вредноста на комбинацијата и опис на компонентите од таа вредност (како што се пари, сопственички хартии од вредност и должнички инструменти),

(д) износите признаени на датумот на стекнување за секоја група на средства, обврските и неизвесни обврските на стекнувачот, вклучително и гудвилот,

(е) износот на било каков вишок признаен во добивка или загуба согласно ставот 19.24, како и линиската ставка во извештај за сеопфатна добивка (како и во Извештај за приход, доколку се презентира) каде што се признава вишокот.

За сите деловни комбинации

19.26 Стекнувачот ја усогласува сметководствената вредност на гудвилот почетокот и на крајот на периодот на известување со посебно прикажување на:

(а) промените кои произлегуваат од новите деловни комбинации,

(б) загуба поради обезвреднување,

(в) отуѓувања на претходно стекнатите деловни потфати,

(г) други промени.

Усогласувањето не треба да се прикажува и за претходните периоди.

Оддел 20**Наеми****Делокруг на овој оддел**

20.1 Овој оддел го опфаќа книжењето за сите наеми освен:

(а) наеми за истражување или искористување на минерали, нафта, природен гас и слични необновливи ресурси (види Оддел 34 *Специјализирани активности*),

(б) договори за лицензирање на такви ставки како што се филмови, видео снимки, драми, ракописи, патенти и авторски права (види Оддел 18 *Нематеријални средства освен гудвил*),

(в) мерење на имоти кои ги чуваат наемателите а кои се книжени како вложување во недвижност и мерење на вложување во недвижност обезбедено од наемодавателот според оперативен наем (види Оддел 16 *Вложување во недвижност*),

(г) мерење на биолошките средства кои го чуваат наемателите според финансиски наем и биолошки средства обезбедени од страна на наемодавателот според оперативни наеми (види Оддел 34),

(д) наеми кои може да доведат до загуба на наемодавателот или наемателот како резултат на договорни услови кои не се поврзани со промени во цената на наеменото средство, промени во курсни разлики, или по грешка на некој од странките (види став 12.3(f)),

(ф) несполни оперативни наеми.

20.2 Овој оддел се применува на договори со кои се пренесува правото на користење на средствата иако наемодавателот може да бара суштински услуги во врска со работењето или одржувањето на таквите средства. Овој Оддел не се применува на договори за услуги кои не го пренесуваат правото на користење на средствата од едната договорна странка на друга.

20.3 Некои аранжмани, како што се аранжмани за аутсорсинг, телекомуникациски договори кои обезбедуваат право на капацитет, и земи-или-плати договори, по својата правна форма не претставуваат наем туку даваат право на користење на средства за возврат на плаќања. Таквите аранжмани во својата суштина претставуваат наем на средства, и треба да се книжат според овој Оддел.

Класификација на наемите

20.4 Наемот се класифицира како финансиски наем доколку ги пренесува суштински сите ризици и награди кои се својствени за сопственоста. Наемот се класифицира како оперативен наем доколку не ги пренесува суштински сите ризици и награди кои се својствени за сопственоста.

20.5 Дали наемот е финансиски или оперативен зависи од суштината на трансакцијата одошто од формата на договорот. Примери за ситуации кои поединечно или во комбинација обично би довеле до класифицирање на наемот како финансиски се:

(а) наемот ја пренесува сопственоста над средството на наемателот до крајот од времетраењето на наемот,

(б) наемателот има опција да го купи средството по цена која се очекува да биде значително пониска од објективната вредност на датумот кога опцијата може да се искористи така што, при почнувањето на наемот, разумно е извесно дека опцијата ќе биде искористена,

(в) времетраењето на наемот се однесува на главниот дел од економскиот век на употреба на средството дури и кога правото на сопственост не е пренесено,

(г) при почнувањето на наемот, сегашната вредност на минималните плаќања за наемот изнесува најмалку колку што суштински е вкупната објективна вредност на изнајменото средство,

(д) изнајмените средства се од специјализирана природа, така што само наемателот може да ги користи без поголеми промени.

20.6 Примери за ситуации кои поединечно или во комбинација исто така би можеле да доведат до класифицирање на наемот како финансиски се:

(а) доколку наемателот може да го отповика наемот, тогаш загубите на наемодавателот поврзани со

отповикувањето паѓаат на товар на наемателот,

(б) признаените добивки или загуби коишто резултираат од варирање на објективната вредност на остатокот паѓаат на товар на наемателот (на пример, во форма на враќање на рабат на рентата да е еднакво на поголемиот дел на приливите од продажба на крајот на наемот),

(в) наемателот има можност да го продолжи наемот за втор период за наемнина која е значително пониска од пазарната наемнина

20.7 Примерите и показателите во ставовите 20.5 и 20.6 не се секогаш конечни. Доколку е јасно од другите својства дека наемот не ги пренесува суштински сите ризици и награди кои се својствени за сопственоста, тогаш наемот се класифицира како оперативен наем. На пример, ова може да биде случај доколку сопственоста на средството се пренесува на крајот на наемот за варијабилно плаќање кое е еднакво на неговата тогашна објективна вредност, или доколку постојат непредвидени наемнини, како резултат на кои наемателот не ги има суштински сите такви ризици и награди својствени за сопственоста.

20.8 Класификацијата на наемот се прави при почетокот на наемот и не се менува во текот на времетраењето на наемот освен ако наемодавателот и наемателот не се договорат да ги променат одредбите од наемот (кои не се просто обновување на наемот), во кој случај класификацијата на наемот ќе се реевалуира.

Финансиски извештаи на наемателот – финансиски наеми

Почетно признавање

20.9 При почнувањето на времетраењето на наемот, наемателот ги признааат своите права на користење и обврски според финансискиот наем како средства и обврски во своите извештаи за финансиска состојба по износи еднакви на објективната вредност на изнајмениот имот или, доколку е пониска, сегашната вредност на минималните плаќања за наемот, утврдени при почетокот на наемот. Сите почетни директни трошоци на наемателот (инкрементални трошоци кои може директно да се припишат на преговарање и договарање на наемот) се додаваат на износот којшто е признаен како средство.

20.10 Сегашна вредност на минималните плаќања на наемнината треба да се пресметаат со помош на применлива каматна стапка за наемот. **Доколку не е, се користи инкременталната стапка за позајмување која би ја имал наемателот.**

Последователни мерења

20.11 Наемателот го разделува минималните плаќања за наемот помеѓу финансискиот трошок и намалувањето на неподмирена обврска со помош на методот на ефективна каматна стапка (види став 11.15-11.20). наемателот го распределува финансискиот трошок во текот на секој период во периодот на времетраењето на наемот така што ќе создаде константна периодична каматна стапка на преостанатото салдо на обврската. Наемателот ги наплаќа непредвидените наемнини како расходи во периодот во кој настанале.

20.12 Наемателот го депрецира наеменото средство како финансиски наем согласно релевантните делови од овој МСФИ за таков вид на средство, на пр. Оддел 17 *Недвижности, постројки и опрема*, Оддел 18 или Оддел 19 *Деловни комбинации и гудвил*. Доколку не постои разумна сигурност дека наемателот ќе се здобие со сопственост до крајот на времетраењето на наемот, средството целосно ќе се депрецира за пократко време од времетраењето на наемот и неговиот корисен век. Наемателот исто така ќе процени за секој датум на известување дали средството изнајмено како финансиски наем се обезвредило (види Оддел 27 *Обезвреднување на средства*).

Обелоденување

20.13 Наемателот ги прави следниве обелоденувања за финансиски наеми:

- (а) за секоја група на средства нето сметководствената вредност на крајот на тој период на известување.
- (б) збирот на идните минимални плаќања на наемот на крајот од периодот на известување, за секој од следниве периоди:
 - (i) не подоцна од една година;
 - (ii) после една година но не подоцна од пет години; и

(iii) после пет години.

- (в) општ опис на позначајните аранжмани за наемот на наемателот вклучувајќи ги и, на пример, информациите за непредвидените наемнини, опции за обновување или купување и клаузули за ескалации, поднаеми, и рестрикции наметнати со аранжманот за наем.

20.14 Освен тоа, барањата за обелоденување за средства согласно Одделите 17, 18, 27 и 34 се применуваат на наеми за средства најмалку како финансиски наеми.

Финансиски извештаи на наемателот – оперативни наеми

Признавање и мерење

20.15 Наемателот ги признава плаќањата на наемот како оперативен наем (не вклучувајќи ги трошоците за услуги како што се осигурување и одржување) како расход на праволиниска основа, освен ако

(а) друга систематска основа е репрезентативна на временскиот образец во корист на корисникот, дури и ако плаќањата не се на таа основа, или

(б) плаќањата на наемодавателот се структурирани така што да се зголемуваат пропорционално со очекуваната општа инфлација (врз основа на објавени индекси и статистики) за да се компензира за очекуваните зголемувања на инфлациските трошоци за наемодавателот. Доколку плаќањата кон наемодавателот варира поради други фактори кои не се општа инфлација, тогаш овој услов (б) не е исполнет.

Пример за применување на ставот 20.15 (б):

X делува под јурисдикција во која консензуалното предвидување на локалните банки е дека општиот ценовен индекс, како што е објавен од властите, ќе се зголемува во просек за 10 проценти годишно во текот на наредните пет години. X изнајмува деловен простор од Y на пет години според оперативен наем. Плаќањата на наемот се структурирани така што да ги одразат 10-те проценти годишна општа инфлација во текот на петгодишното времетраење на наемот, на следниов начин:

1 година	PE100.000
2 година	PE110.000
3 година	PE121.000
4 година	PE133.000
5 година	PE146.000

X признава годишен расход за наемнината еднаква на износот кој му се должи на наемодавателот како што е прикажано погоре. Доколку ескалирачките плаќања не се јасно структурирани за да му компензираат на плаќања за очекуваните инфлациски зголемувања на трошоците врз основа на објавените индекси и статистики, тогаш X признава годишен расход за наемнина на праволиниска основа: CU122,000 секоја година (збир на износот кој треба да се плати според наемот поделен на пет години).

Обелоденување

20.16 Наемателот ги прави следниве обелоденувања за финансиски наеми:

- (а) **вкупниот износ на идните минимални плаќања за наемот според неотповикливите оперативни наеми за секој од следните периоди**

(i) не подоцна од една година;

(ii) после една година но не подоцна од пет години; и

(iii) после пет години.

- (б) плаќања на наемот кои се признаваат како расход.

- (в) општ опис на позначајните аранжмани за наемот на наемателот вклучувајќи ги и, на пример, информациите за непредвидените наемнини, опции за обновување или купување и клаузули за ескалација, поднаеми, и рестрикции наметнати со аранжманот за наем.

Финансиски извештаи на наемодавателот: финансиски наеми**Почетно признавање и мерење**

- 20.17 Наемодавателот ги признава средствата кои се чуваат според финансиски наем во својот извештај за финансиска состојба и ги презентира како побарување во износ еднаков на **нето вложувањето во наемот**. нето вложување во наемот е бруто вложување во наемот од страна на наемодавателот намалено за применлива каматна стапка за наемот. Бруто вложување во наемот претставува агрегат од:
- (а) минималните плаќања за наемот што наемодавателот ги побарува според финансискиот наем, и
 - (б) кој било негарантиран остаток на вредноста која паѓа на товар на наемодавателот.
- 20.18 За финансиски наеми освен оние кои вклучуваат наемодаватели кои се производители или трговци, почетните директни трошоци (трошоци кои се инкрементални и кои може директно да се припишат на преговарањето и договарањето на наемот) се вклучуваат во почетното мерење на побарувањето според финансискиот наем, а се намалува износот на приходот кој се признава во текот на времетраењето на наемот.

Последователни мерења

- 20.19 **Признавањето на финансиски приход треба да се заснова на образец кој одразува константна периодична стапка на поврат на нето вложувањето на наемодавателот во финансискиот наем.** Плаќањата за наемот кои се однесуваат на периодот, исклучувајќи ги трошоците за услуги, се евидентираат на товар на бруто вложувањето во наемот за да се намали како главницата, така и незаработениот финансиски приход. Доколку постои индикатор дека проценетиот негарантиран остаток на вредноста употребена за пресметка на бруто вложување во наемот од страна на наемодавателот значително се променила, распределувањето на приходот во рамките на времетраењето на наемот се ревидира и веднаш се признаваат сите намалувања во врска со разграничените износи во добивка или загуба.

Наемодаватели кои се производители или трговци

- 20.20 Производителите или трговците често на своите потрошувачи им нудат можност своите средства да им ги продадат или изнајмат. Финансискиот наем на едно средство од страна на наемодавател кој е производителите или трговците дава можност за два вида на приход:
- (а) добивка или загуба еквивалентна на добивката или загубата којашто произлегува од директната продажба на изнајменото средство по нормални продажни цени, одразувајќи ги сите применливи количински или трговски попусти, и
 - (б) финансискиот приход во текот на времетраењето на наемот.
- 20.21 Приходот од продажба признаен при отпочнувањето на времетраењето на наемот од страна на наемодавателот кој е производител или трговец е објективната вредност на средството или, доколку е пониска, сегашната вредност на минималните плаќања за наемот кои паѓаат на товар на наемодавателот, пресметана според пазарна каматна стапка. Трошокот на продажбата признаен при отпочнувањето на времетраењето на наемот претставува набавна вредност, или сметководствената вредност доколку е различна, на изнајмената сопственост намалена за сегашната вредност на негарантираниот остаток на вредноста. Разликата помеѓу приходот од продажба и трошоците за продажба ја дава добивката од продажба, којашто се признава во согласност со политиката на субјектот за директни продажби.
- 20.22 Доколку се наведуваат вештачки снижени каматни стапки, добивката од продажбата се ограничува на оној износ кој би се добил доколку се наплатува пазарната каматна стапка. Трошоците кои настанале кај наемодавателот кој е производител или трговец во врска со преговарањето и договарањето на наемот се признаваат како расход кога се признава добивката од продажбата.

Обелоденување

- 20.23 Наемателот ги прави следниве обелоденувања за финансиски наеми:
- (а) усогласување помеѓу бруто вложувањето во наемот на крајот на периодот на известување и сегашната вредност на побарувањето за минималните плаќања за наемот на крајот на периодот на известување. Покрај тоа, наемателот треба да го обелодени и бруто вложувањето во наемот и сегашната вредност на побарувањето за минималните плаќања за

наемот на крајот на период на известување, за секој од следните периоди: не подоцна од една година;

(ii) после една година но не подоцна од пет години; и

(iii) после пет години,

(б) незаработен финансиски приход,

(в) негарантиран остаток на вредноста кој се пресметува во корист на наемодавателот,

(д) акумулираната исправка за ненаплатливите побарувања за минималните плаќања за наемот.

(ѓ) непредвидените наемнини признаени како приход во тој период.

(е) општ опис на позначајните аранжмани за наемот на наемодавателот вклучувајќи ги и, на пример, информациите за непредвидените наемнини, опции за обновување или купување и клаузули за ескалации, поднаеми, и рестрикции наметнати со аранжманот за наем.

Финансиски извештаи на наемодавателот: оперативни наеми

Признавање и мерење

20.24 Наемодавателот ги презентира средствата кои се предмет на оперативни наеми во својот извештај за финансиската состојба според природата на средството.

20.25 Наемодавателот го признава приходот од наемите од оперативни наеми (со исклучок на износи за осигурување или одржување) во добивка или загуба на праволиниска основа за времетраењето на наемот, освен доколку

(а) друга систематска основа е репрезентативна на временскиот образец во корист на наемодавателот, дури и ако приемот на плаќањата не се на таа основа, или

(б) плаќањата на наемодавателот се структурирани така што да се зголемуваат пропорционално со очекуваната општа инфлација (врз основа на објавени индекси и статистики) за да се компензира за очекуваните зголемувања на инфлациските трошоци за наемодавателот. Доколку плаќањата на наемодавателот варираат согласно други фактори освен инфлација, тогаш условот (б) не е исполнет.

20.26 Наемодавателот ги признава како расход трошоците, вклучително и депрецијација, настанати со заработката на приходот од наемот. Политиката за депрецијација на изнајмени средства што подлежат на амортизација треба да се усогласени со нормалната политика за депрецијација на наемодавателот за слични средства.

20.27 Наемодавателот кон сметководствената вредност на изнајменото средство ги додава почетните директни трошоци кои настанале со преговарање и договарање на оперативниот наем и таквите трошоци ги признава како расход во текот на времетраењето на наемот на иста основа како и приход од наемот.

20.28 За да одреди дали изнајменото средство се обезвредило, наемодавателот го применува Одделот 27.

20.29 Наемодавател кој е производител или трговец не признава никаква добивка од продажба при склучување на оперативниот наем зашто истиот не е еквивалент на продажба.

Обелоденување

20.30 Наемодавателот ги прави следниве обелоденувања за оперативните наеми:

(а) вкупниот износ на идните минимални плаќања за наемот според неотповикливите оперативни наеми за секој од следните периоди

(i) не подоцна од една година;

(ii) после една година но не подоцна од пет години; и

(iii) после пет години.

(б) вкупните непредвидени наемнини признаени како приход.

(в) општ опис на позначајните аранжмани за наемот на наемодавателот вклучувајќи ги и, на пример, информациите за непредвидените наемнини, опции за обновување или

купување и клаузули за ескалација, поднаеми, и рестрикции наметнати со аранжманот за наем.

- 20.31 Освен тоа, барањата за обелоденување за средства согласно Одделите 17, 18, 27 и 34 се применуваат на наемодавателот за средства обезбедени со оперативни наеми.

Трансакции на продажба и повратен наем

- 20.32 Трансакција на продажба и повратен наем подразбира продажба на средството и повратно изнајмување на истото средство. Плаќањето на наемот и продажната цена обично се заемно зависни зашто се преговараат во пакет. Книжењето на трансакција на продажба и повратен наем зависи од видот на наемот.

Трансакција на продажба и повратен наем резултира во финансиски наем

- 20.33 Доколку трансакција на продажба и повратен наем резултира во финансиски наем, продавачот-наемателот нема веднаш да го признае како приход секој вишок од приливот од продажба над сметководствената вредност. Наместо тоа, продавачот-наемателот ќе го одложи таквиот вишок и ќе го амортизира во текот на времетраењето на наемот.

Трансакција на продажба и повратен наем резултира во оперативен наем

- 20.34 Доколку трансакција на продажба и повратен наем резултира во оперативен наем, и јасно е дека трансакцијата е извршена според објективна вредност, продавачот-наемателот веднаш ја признава секоја добивка или загуба. Доколку продажната цена е пониска од објективната вредност, продавачот-наемателот веднаш ја признава секоја добивка или загуба освен ако загубата не се компензира со идни плаќања на наемот пониски од пазарната цена. Во таков случај, продавачот-наемателот ќе ја одложи и амортизира таквата загуба пропорционално на плаќањата на наемот во текот на периодот во кој се очекува да се користи средството. Доколку продажната цена е над објективната вредност, продавачот-наемателот го одложува вишокот над објективната вредност и го амортизира во периодот во кој се очекува да се користи средството.

Обелоденување

- 20.35 Барањата за обелоденување за наемателите и наемодавателот подеднакво се применуваат и за трансакции на продажба и повратен наем. Потребниот опис на значителни аранжмани на наемот вклучува опис на единствени или невообичаени одредби од договорот или услови на трансакцијата за продажба и повратен наем.

Оддел 21

Резерви и неизвесни обврски

Делокруг на овој оддел

21.1 Овој оддел се применува за сите **резерви** (т.е. обврски со неодреден временски распоред или износ), **неизвесни обврски** и **неизвесни средства**, освен оние резерви опфатени со другите оддели од овој МСФИ. Тоа ги вклучува резервите што се однесуваат на:

(а) наеми (Оддел 20 *Наеми*), Сепак, овој оддел се справува со оперативни наеми што станале неповолни,

(б) договори за изградба (Оддел 23 *Приходи*),

(в) обврски за користи за вработени (Оддел 28 *Користи за вработени*),

(г) данок на добивка (Оддел 29 *Данок на добивка*).

21.2 Барањата во овој оддел не се применуваат на извршни договори освен кога тоа се **неповолни договори**. Извршните договори се договори според кои ниту една страна не ги исполнила своите обврски или двете страни делумно ги исполниле нивните обврски со иста мерка.

21.3 Зборот 'резерва' некогаш се користи во контекст на таквите ставки како депрецијација, обезбедување на средствата и ненаплатливи побарувања. Тоа се повеќе исправки на **сметководствените вредности** на средствата, отколку признавање на обврските и затоа не се опфатени со овој оддел.

Почетно признавање

21.4 Субјектот ја признава резервата само кога:

(а) субјектот има обврска на датумот на известување како резултат на поминат настан,

(б) **веројатно** е (т.е. повеќе веројатно отколку што не) од субјектот да се побара да ги пренесе економските користи со порамнување, и

(в) износот на обврските може веродостојно да се процени.

21.5 Субјектот ја признава резервата како обврска во извештајот за финансиска состојба и го признава износот на резервата како расход, освен кога друг оддел на овој МСФИ бара трошокот да се признае како дел од набавната вредност на средството, како што се залихи или недвижности, постројки и опрема.

21.6 Условот во став 21.4(а) (обврска на датум на известување како резултат од минат настан) е дека субјектот нема реална алтернатива за подмирување на обврската. Ова може да се случи кога субјектот има правна обврска што може да правно да се изврши или кога субјектот има **изведена обврска** поради тоа што минатиот настан (што може да биде активност на субјектот) создал валидни очекувања за другите страни дека субјектот ќе ја растерети обврската. Обврските што настануваат од идните активности на субјектот (т.е. идното деловно работење) не го задоволуваат условот од став 21.4(а), независно колку е веројатно да се појават дури и да се договорни. За илустрација, поради деловен притисок или правни барања, субјектот може да има намера или потреба да го направи расходот за да работи на конкретен начин во иднината (на пример, поставување на филтри за чад во конкретен тип на фабрика). Бидејќи субјектот може да го избегне идниот расход со неговите идни активности, на пример со промена на методот на работа или продажба на фабриката, тој нема сегашна обврска за тој иден расход и не се признава како резерва.

Почетно мерење

21.7 Субјектот ја мери резервата со најдобра проценка на износот што е потребен да се подмири обврската на датумот на известување. Најдобрата проценка е износот што субјектот реално би го платил за подмирување на обврската на крајот на периодот на известување или за да ја пренесе на трета страна во тој момент:

(а) кога резервата вклучува голем број на ставки, проценката на износот го одразува пондерирањето на сите можни исходи со нивните придружни веројатности. Затоа, резервата ќе биде различна во зависност од тоа дали веројатноста за загуба на даден износ е, на пример, 60 проценти или 90 проценти. Кога постои непрекинат опсег на можни исходи и секоја точка од тој опсег е веројатна како

и секоја друга, се користи средната точка од опсегот,

(б) кога резервата се појавува заради единечна обврска, единствениот најверојатен исход може да биде најдобрата проценка на износот потребен за подмирување на обврската. Сепак, дури и во таков случај, субјектот ги разгледува другите можни исходи. Кога другите можни исходи се или многу повисоки или многу пониски од најверојатниот исход, најдобрата проценка е повисок или понизок износ.

Кога ефектот од временската вредност на парите е **материјална**, износот на резервата е **сегашната вредност** на износот што се очекува да биде потребен за подмирување на обврската. Дисконтираната стапка (или стапки) е стапката пред оданочување (или стапките) којашто ги одразува тековните пазарни проценки на временската вредност на парите. Ризиците карактеристични за обврската треба да се изразени или во дисконтираната стапка или во проценката на износите потребни за подмирување на обврската, но не во двете.

21.8 Субјектот ги исклучува признаените добивки од очекуваната продажба на средствата при мерењето на резервата.

21.9 Кога некои или сите износи потребни за подмирување на резерва можат да ги надомести друга страна (пр. преку осигурително побарување), субјектот го признава надоместокот како посебно средство само кога е целосно сигурен дека субјектот ќе го добие надоместокот при подмирувањето на обврската. Износот признат како надоместок нема да го надмине износот на резервата. Побарувањето за надомест се презентира во извештајот за финансиска состојба како средство и нема да се пребие со резервата. Во извештајот за сеопфатна добивка, субјектот може да го пребие секој надомест од друга страна со расход што се однесува на резервата.

Наредни мерења

21.10 Субјектот ги задолжува со резерва само оние расходи за коишто резервата била почетно признаена.

21.11 Субјектот ги ревидира резервите при секој датум на известување и ги коригира за да ја одразуваат најдобрата тековна проценка на износот што би бил потребен за подмирување на обврската на тој датум на известување. Сите исправки на претходно признаените износи се признаваат во добивката или загубата, освен ако одредбата била почетно признаена како дел од набавната вредност на средството (види став 21.5). Кога резервата се мери со сегашната вредност на износот што се очекува да биде потребен за подмирување на обврската, порамнувањето на дисконтот се признава како финансиски трошок во добивката или загубата во периодот кога се појавува.

Неизвесни обврски

21.12 **Непредвидена обврска** е или можна, но несигурна обврска или тековна обврска што не е признаена бидејќи не исполнува еден или двата услови од (б) и (в) во став 21.4. Субјектот не признава непредвидена обврска како обврска, освен како резерви за неизвесни обврски на стекнувач во бизнис комбинација (види ставови 19.20 и 19.21). Обелоденување на непредвидена обврска се бара со став 21/15 освен кога е далечна можноста за одлив на ресурси. Кога субјектот е солидарно и поединечно одговорен за обврска, делот од обврската што се очекува да биде исполнет од другите страни се третира како непредвидена обврска.

Неизвесни средства

21.13 Субјектот не го признава **неизвесното средство** како средство. Обелоденување на резервно средство се бара со став 21.16 кога е веројатен одливот на економските користи. Сепак, кога текот на идните економски користи за субјектот е скоро сигурна, тогаш поврзаното средство не е резервно средство, а неговото признавање е соодветно.

Обелоденувања

Обелоденување на резерви

21.14 За секоја класа на резерви, субјектот го обелоденува следново:

(а) приказ на усогласувањето,

(i) сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот,

(ii) додавки за време на периодот, вклучувајќи ги исправките што се резултат на промените од мерење на дисконтираниот износ,

(iii) наплатени износи за резерви за време на периодот, и

- (iv) неискористени износи сторнирани за време на периодот,
- (б) краток опис на природата на обврската и очекуваниот износ и термин на сите плаќања што се резултат на истото,
- (в) индикација на неизвесностите околу износот или терминот на тие одливи,
- (г) износот на очекувани надоместоци, наведувајќи го износот на секој средство што било признато за тој очекуван надомест.

Компаративни информации за претходните периоди не се потребни.

Обелоденувања за неизвесни обврски

21.15 Освен кога е далечна можноста за каков одлив на ресурси за порамнување, субјектот обелоденува, за секоја класа на непредвидена обврска на датумот на известување, краток опис на природата на неизвесната обврска и, кога тоа е возможно:

- (а) проценка на финансискиот ефект, измерен во согласност со ставовите 21.7-21.11,
- (б) индикација на неизвесностите околу износот или терминот на секој одлив, и
- (в) можноста за каков било надомест.

Доколку е **непрактично** да се направи едно или повеќе од овие обелоденувања, тој факт се наведува.

Обелоденувања за неизвесни средства

21.16 Доколку е веројатен прилив на економски користи (веројатно отколку не), но не е практично сигурен, субјектот обелоденува опис на природата на неизвесните средства на крајот на **периодот на известување** и, кога тоа е изводливо без непотребни трошоци или труд, проценка на неговиот финансиски ефект, измерени користејќи ги принципите утврдени во ставовите 21.7-21.11. Доколку е непрактично да се направи ова обелоденување, овој факт се наведува.

Штетни обелоденувања

21.17 Во исклучително ретки случаи, обелоденувањето на некои или сите информации потребни со ставовите 21.14-21.16 може да се очекува сериозно да и' наштетат на позицијата на субјектот во спор со други страни за предметот на резервата, неизвесната обврска или непредвиденото средство. Во такви случаи, субјектот не мора да ја обелодени информацијата, но ја обелоденување општата природа на спорот, заедно со фактот дека, и причините зошто, информацијата не била обелоденета.

Додаток кон Оддел 21**Насоки за признавање и мерење на резервите**

Овој Додаток го придружува, но не е дел од, Оддел 21. Тој обезбедува насоки за примена на барањата од Оддел 21 во признавање и мерење на резервите.

Сите субјекти во примерите од овој Додаток го имаат 31 декември како нивен датум на известување. Во сите случаи, се претпоставува дека може да се направи веродостојна проценка на сите очекувани одливи. Во некои примери, опишаните околности може да резултираат во обезвреднување на средствата; овој аспект не се разгледува во примерите. Упатувањата на 'најдобри оценки' се на износите на сегашната вредност, кога ефектот на временската вредност на парите е материјална.

Пример 1 Идни оперативни загуби

21A.1 Субјектот одредува дали е веројатно сегмент од неговото работење да предизвика идни оперативни загуби за период од неколку години.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – не постои минат настан што го обврзува субјектот да ги плати ресурсите.

Заклучок – субјектот не признава резерва за идни оперативни загуби. Очекуваните идни загуби не ја исполнуваат дефиницијата за обврска. Очекувањата за идните оперативни загуби можат да бидат показател дека еден или повеќе средства се обезвреднети – види Оддел 27 *Обезвреднување на средства*.

Пример 2 Неповолни договори

21A.2 Неповолен договор е таков во кој трошоците за исполнување на обврските од договорот што не можат да бидат избегнати ги надминуваат економските користи што се очекуваат од истиот. Трошоците што не можат да се избегнат со договорот ги одразуваат најниските нето трошоци за напуштање на договорот, што е пак понискиот од трошоците за исполнување и сите компензации или пенали што произлегуваат од неговото неисполнување. На пример, од субјектот може договорно според оперативен наем да се бара да прави плаќања за наем на средство од коешто повеќе нема корист.

Сегашна обврска како резултат на минат обврзувачки настан - од субјектот договорно се бара да плати за ресурсите за кои нема да добие сразмерни користи.

Заклучок – доколку субјектот има договор кој е неповолен, субјектот ја признава и мери сегашната обврска според договорот како резерва.

Пример 3 Преструктурирања

21A.3 Преструктурирање е програма којашто е планирана и контролирана од раководството и материјално го променува или делокругот на бизнисот преземен од субјектот или начинот на кој се води бизнисот.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – изведена обврска за преструктурирање се појавува само кога субјектот :

(а) има детален формален план за преструктурирање којшто најмалку ги идентификува:

(i) засегнатиот бизнис или дел од засегнатиот бизнис,

(ii) засегнатите главни деловни локации,

(iii) локацијата, функцијата и приближниот број на вработени кои ќе бидат компензирани при нивното отпуштање,

(iv) расходите што ќе бидат преземени, и

(v) кога планот ќе биде спроведен, и

(б) причинил оправдани очекувања кај оние што се засегнати дека ќе го спроведе преструктурирањето започнувајќи да го спроведува тој план или најавувајќи ги главните карактеристики за оние кои се засегнати.

Заклучок – субјектот признава резерва за трошоци за преструктурирање само кога има правна или изведена обврска на датумот на известување за да го спроведе преструктурирањето.

Пример 4 Гаранции

- 21A.4 Производителот дава гаранции на датумот на продажба за купувачите на неговиот производ. Според условите од договорот за продажба, производителот прифаќа да ги исправи, со поправка или замена, производните дефекти што се појавиле во рок од три години од датумот на продажба. Врз основа на искуството, веројатно е (повеќе отколку што не) дека ќе се појават одредени рекламации на овие гаранции.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – обврзувачкиот настан е продажбата на производот со гаранција, којашто претставува правна обврска.

Одливот на ресурси коишто содржат економски користи во порамнување – веројатни за гаранциите како целина.

Заклучок – субјектот признава резерва за најдобрата проценка на трошоците за рекламација според гаранцијата на производите продадени пред датумот на известување.

Илустрација на пресметките:

Во 20X0, стоките се продаваат за ПЕ1.000.000. Искуството покажување дека за 90 проценти од продадените производи не се потребни поправки под гаранција; 6 проценти од продадените производи бараат помали поправки што чинат 30 проценти од продажната цена; а 4 проценти од продадените производи бараат поголеми поправки или замена што чинат 70 проценти од продажната цена. Оттаму, проценетите трошоци за гаранцијата се:

ПЕ1.000.000 x 90% x 0	= ПЕ0
ПЕ1.000.000 x 6% x 30%	= ПЕ18.000
ПЕ1.000.000 x 4% x 70%	= ПЕ28.000
Вкупно	= ПЕ46.000

Расходите за поправки и замени под гаранција за производи продадени во 20X0 се очекува да се направат и тоа: 60 проценти во 20X1, 30 проценти во 20X2 и 10 проценти во 20X3, во секој случај на крајот на периодот. Бидејќи проценетите парични текови веќе ги одразуваат веројатностите на паричните одливи и претпоставувајќи дека не постојат други ризици или несигурности што мора да бидат изразени, за да се одреди сегашната вредност на тие парични текови, субјектот користи дисконтна стапка 'без ризик' врз основа на државните обврзници со истите услови како очекуваните парични одливи (6 проценти за едногодишни обврзници и 7 проценти за двегодишни и тригодишни обврзници). Пресметките на сегашната вредност, на крајот на 20X0, на проценетите парични текови поврзани со гаранциите за производи продадени во 20X0 се како што следува:

Година		Очекувани парични плаќања (ПЕ)	Дисконтна стапка	Фактор на дисконтирање	Сегашна вредност (ПЕ)
1	60% x ПЕ46.000	27,600	6%	0.9434 (6% за 1 година)	26,038
2	30% x ПЕ46.000	13,800	7%	0.8734 (7% за 2 години)	12,053
3	10% x ПЕ46.000	4,600	7%	0.8163 (7% за 3 години)	3,755
Вкупно					41,846

Субјектот ќе признае обврска за гаранција од ПЕ41.846 на крајот на 20X0 за производи продадени во 20X0.

Пример 5 Политика на рефундирање

- 21A.5 Продавница на мало има политика за рефундирање на купувања од незадоволни клиенти, иако нема правна обврска да го прави тоа. Нејзината политика за рефундирање е општо позната.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – обврзувачкиот настан е продажба на производот, што пак претставува изведена обврска бидејќи работењето на продавницата креирало оправдано очекување за дел од нејзините корисници дека продавницата ги рефундира купувањата.

Одлив на ресурси коишто содржат економски користи за порамнување – веројатно е дека одреден дел од стоките ќе бидат вратени за рефундирање.

Заклучок – субјектот признава резерва за најдобра проценка на износот потребен за подмирување на рефундирањата.

Пример 6 Затворање на оддел од компанијата – без спроведување пред крајот на периодот на известување

21A.6 На 12 декември 20X0 одборот на субјектот одлучил да затвори оддел од компанијата. Пред крајот на периодот на известување (31 декември 20X0) одлуката не им била соопштена на засегнатите и не биле преземени чекори за да се спроведе одлуката.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – не постои обврзувачки настан и затоа не постои обврска.

Заклучок – субјектот не признава резерва.

Пример 7 Затворање на оддел од компанијата – комуникација и спроведување пред крајот на периодот на известување

21A.7 На 12 декември 20X0 одборот на субјектот одлучил да затвори оддел од компанијата што прави конкретен производ. На 20 декември 20X0 договор бил детален план за затворање на оддел, на корисниците им биле испратени писма со предупредување да бараат алтернативен извор за снабдување, писма за технолошки вишок им биле испратени на персоналот на одделот.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – обврзувачкиот настан е комуникацијата на одлуката до корисниците и вработените, што пак претставува изведена обврска од тој датум, бидејќи креира оправдано очекување дека одделот ќе биде затворен.

Одливот на ресурси коишто содржат економски користи со подмирување – веројатно.

Заклучок – субјектот признава резерва на 31 декември 20X0 за најдобра проценка на трошоците што ќе бидат направени за да се затвори одделот на датумот на известување.

Пример 8 Доусовршување на персоналот како резултат на промените на системот на данок на добивка

21A.8 Владата воведува промени во системот за данок на добивка. Како резултат на тие промени, субјектот во секторот за финансиски услуги ќе треба да доусоврши голем дел од нивната административна и продажна работна сила со цел да се обезбеди сообразност со даночните прописи. На крајот на периодот на известување, не се спровело доусовршување на персоналот.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – промена во даночното право не наметнува обврска за субјектот да спроведе какво било доусовршување. Не се случил обврзувачки настан за признавање на резерва (самото доусовршување).

Заклучок – субјектот не признава резерва.

Пример 9 Судски предмет

21A.9 Корисник го тужел субјектот X, барајќи оштета за повреда на корисникот наводно претрпена користејќи го производот продаден од субјектот X. Субјектот X ја оспорува одговорноста врз основа на тоа дека корисникот не ги следел упатствата за користење на производот. До датумот одборот ги одобрил финансиските извештаи за годината до 31 декември 20X1 за издавање, правниците на субјектот го советуваат дека е веројатно тој да не се смета за одговорен. Сепак, кога субјектот ги подготвува финансиските извештаи за годината до 31 декември 20X2, неговите правници го советуваат дека, според развојот на предметот, сега е веројатно субјектот да се смета за одговорен.

(а) на 31 декември 20X1

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – врз основа на достапните докази кога биле одобрени финансиските извештаи, не постои обврска како резултат на минати настани.

Заклучок – не се признава резерва. Ова се обелоденува како непредвидена обврска освен кога веројатноста за каков било одлив се смета за далечна.

(б) на 31 декември 20X2

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – врз основа на достапните докази, постои сегашна обврска. Обврзувачкиот настан е продажбата на производот за корисникот.

Одливот на ресурси коишто содржат економски користи со подмирување – веројатно.

Заклучок – резервата се признава со најдобрата проценка на износот за подмирување на обврската на 31 декември 20X2, а расходот се признава во добивката или загубата. Тоа не е исправка на грешка во 20X1 бидејќи, врз основа на достапните докази кога биле одобрени финансиските извештаи за 20X1, резервата не требала да биде призната во тоа време.

Оддел 22

Обврски и главнина

Делокруг на овој оддел

22.1 Овој оддел ги утврдува начелата за класифицирање на финансиските инструменти или како обврски или како главнина и се однесува на сметководството за сопственички хартии од вредност издадени на поединци или други страни што дејствуваат во својство на вложувачи во **сопственички** хартии од вредност (т.е. во својство на **сопственици**). Оддел 26 Плаќања врз основа на акции се однесува на сметководство за трансакции со кои субјектот прима стоки или услуги (вклучувајќи услуги од вработени) како надомест за неговите сопственички хартии од вредност (вклучувајќи акции или опции за акции) од вработени и други добавувачи коишто дејствуваат во нивно својство како добавувачи на стоки и услуги.

22.2 Овој оддел се применува кога се класифицираат сите типови на финансиски инструменти, освен:

(а) тие учества во подружници, придружени субјекти и заеднички вложувања што се евидентираат во согласност со Оддел 9 Консолидирани и посебни финансиски извештаи, Оддел 14 Вложувања во придружени субјекти или Оддел 15 Учества во заеднички вложувања,

(б) правата и обврските на работодавците според плановите за користи за вработени, за коишто се применува Оддел 28 Користи за вработени,

(в) договор за непланирани надомести за деловни комбинации (види Оддел 19 Деловни комбинации и гудвил). Овој исклучок се применува само за стекнувачот,

(г) финансиски инструменти, договори и обврски според трансакции за плаќања врз основа на акции за коишто се применува Оддел 26, освен тоа што ставовите 22.3-22.6 се применуваат за сопствени акции што се купени, продадени, издадени или укинати во врска со плановите за опции за акции за вработени, планови за купување на акции од страна на вработените, како и сите останати договори за плаќања врз основа на акции.

Класификација на инструмент како обврска или главнина

22.3 Главнината е остатокот на вредноста во средствата на субјектот по одземање на нејзините обврски. Обврска е сегашна обврска на субјектот што постанува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да биде резултат на одлив на ресурси од субјектот коишто содржат економски користи. Главнината вклучува вложувања од страна на **сопствениците** на ентитетот, плус додатоци на тие вложувања заработени од профитабилни активности и задржани за користење во работењето на субјектот, минус намалувањата на вложувањата на сопствениците како резултат на непрофитабилни активности и распределби до сопствениците.

22.4 Некои финансиски инструменти што ја исполнуваат дефиницијата за **обврска** се класифицираат како главнина бидејќи тие го претставуваат остатокот на вредноста во нето средствата на субјектот:

(а) инструмент која може да му се врати на издавачот е финансиски инструменти што му дава право на имателот да му го продаде назад инструментот на издавачот за пари или друго финансиско средство или автоматски се враќа или откупува од страна на издавачот при појавата на непредвиден иден настан или смрт или пензионирање на имателот на инструментот. Инструмент кој може да се врати на издавачот што ги има сите од следниве карактеристики се класифицира како инструмент на главнината:

- (i) му дава право на имателот на сразмерен удел во нето средствата на субјектот
- (ii) при ликвидација на субјектот. Нето средствата на субјектот се оние средства што преостануваат по одземањето на сите барања на неговите средства,
- (iii) инструментот е во класата на инструменти што се подредени на сите останати класи на инструменти,
- (iv) сите финансиски инструменти во класата на инструменти што се подредени на сите останати класи на инструменти имаат идентични карактеристики,
- (v) покрај договорните обврски за издавачот за повторно купување или враќање на инструментот за пари или друго финансиско средство, инструментот не вклучува какви било договорни обврски за испорачување на пари или други финансиски средства за друг субјект или за размена на финансиски средства или финансиски обврски со друг субјектот според условите што се

потенцијално неповолни за субјектот, а не се договор што ќе се или може да се подмири со сопствените сопственички хартии од вредност на субјектот вкупните очекувани парични текови што му се припишуваат на инструментот во текот на животот на инструментот се базираат значително на добивката или загубата, на промената во признатите нето средства или промената во објективната вредност на признатите и непризнатите нето средства на субјектот во текот на животот на субјектот (исклучувајќи ги сите ефекти на инструментот),

(б) инструментите, или компоненти на инструментите, што се подредени на сите други класи на инструменти се класифицираат како главнина доколку му наметнуваат на субјектот обврска да и' испорача на друга страна сразмерно учество во нето средствата на субјектот само при ликвидација.

22.5 Следниве се примери на инструменти што се класифицираат повеќе како обврска отколку како главнина:

(а) Инструментот се класифицира како обврска доколку распределбата на нето средства при ликвидација е предмет на максимален износ (горна граница). На пример, доколку при ликвидација имателите на инструментот добиваат сразмерно учество во нето средствата, но овој износ е ограничен со горна граница и вишокот нето средства се распределени на добротворни организации или на владата, инструментот не се класифицира како главнина.

(б) Инструмент кој може да се врати на издавачот се класифицира како главнина доколку, кога се применува пут опцијата, имателот прима сразмерен удел во нето средствата на субјектот измерени во согласност со овој МСФИ. Сепак, доколку имателот има право на износ измерен на некои други основи (како што е локален ГААП), инструментот се класифицира како обврска.

(в) Инструментот се класифицира како обврска доколку го обврзува субјектот да прави плаќања до имателот пред ликвидација, како што е задолжителната дивиденда.

(г) Инструмент кој може да се врати на издавачот и е класифициран како главнина во финансиските извештаи на подружницата се класифицира како обврска на консолидираните финансиски извештаи на **групацијата**.

(д) Приоритетни акции коишто обезбедуваат задолжително откупување од страна на издавачот за фиксен или одредлив износ на фиксен или одредлив ден датум, или му дава на имателот право да бара од издавачот да го откупи инструментот на или после конкретен датум за фиксен или одредлив датум, се финансиска обврска.

22.6 Уделите на членовите во кооперативни субјекти и сличните инструменти се главнина доколку:

(а) субјектот има безусловно право да одбие откупување на уделите на членовите, или

(б) откупувањето е безусловно забрането со локалното право, прописи или статут со кој е уреден субјектот.

Почетно издавање на акции или други сопственички хартии од вредност

22.7 Субјектот го признава издавањето на акции или други сопственички хартии од вредност како главнина кога ги издава тие инструменти, а другата страна е обврзана да обезбеди пари или други ресурси за субјектот во замена за тие инструменти.

(а) Доколку сопственичките хартии од вредност се издадени пред субјектот да прими пари или други ресурси, субјектот го презентира износот од побарувањето како пребивање со главнината во неговиот извештај за финансиска состојба, не како средство.

(б) Доколку субјектот прими пари или други средства пред да ги издаде сопственичките хартии од вредност и од субјектот не може да се бара да ги врати парите или другите примени ресурси, субјектот го признава соодветното зголемување во главнината согласно обемот на примениот надомест.

(в) Дотаму што сопственичките хартии од вредност се запишани но не издадени, а субјектот сè уште не ја примил парите или останатите ресурси, субјектот не признава зголемување во главнината.

22.8 Субјектот ги мери сопственичките хартии од вредност според објективната вредност на парите или другите ресурси што се примени или се побаруваат, намалени за директните трошоци за издавање на сопственичките хартии од вредност. Доколку плаќањето е одложено и временската вредност на парите е материјална, почетното мерење се прави врз основа на **сегашната вредност**.

22.9 Субјектот ги евидентира трансакциските трошоци за трансакција поврзана со главнината како одземање од главнината, намалено за сите поврзани користи од данокот на добивка.

- 22.10 Како се презентира зголемувањето на главнината што настанува од издавањето на акции или други сопственички хартии од вредност во извештајот за финансиска состојба е одредено со применливите закони. На пример, паритетот (или друга номинална вредност) на акциите и износот што е платен над паритетот можат да се презентираат одделно.

Продажба на опции, права и налози

- 22.11 Субјектот ги применува начелата од ставовите 22.7 – 22.10 за главнина што се нуди преку продажба на опции, права, налози и слични сопственички хартии од вредност.

Капитализација на бонус емисии на акции и раситнувања на акции

- 22.12 Капитализација или бонус емисија (некогаш наведени како дивиденда во акции) е емисија на нови акции за акционери сразмерно на нивните постојани права на посед. На пример, субјектот може да им даде на акционерите една дивиденда или бонус акција за секој пет акции што ги поседуваат. Раситнетата акција (некогаш наведена како разводнување на акции) е поделба на постојните акции на субјектот во повеќекратни акции. На пример, при раситнување на акцијата, секој акционер може да добие една дополнителна акција за секоја акција што ја поседува. Во некои случаи, преостанатите акции се укинуваат и заменуваат со нови акции. Капитализацијата, бонус емисиите и раситнувањата на акции не ја менуваат купната главнина. Субјектот ги прекласифицира износите во рамки на главнината согласно применливите закони.

Конвертибилен долг или слични сложени финансиски инструменти

- 22.13 При емисија на конвертибилен долг или слични сложени **финансиски инструменти** што содржат и обврски и компонента на главнината субјектот ги распределува приливите помеѓу компонентата на обврската и компонентата на главнината. За да се направи распределбата, субјектот прво го одредува износот на компонентата на обврската според објективната вредност на слична обврска што нема можност за конверзија или слична придружена компонента на главнината. Субјектот го распределува резидуалниот износ како компонента на главнината. Трансакциските трошоци се распределуваат помеѓу компонентата на долгот и компонентата на главнината врз основа на нивните релативни објективни вредности.
- 22.14 Субјектот не ја ревидира распределбата во наредниот период.
- 22.15 Во периодите по емисија на инструментите, субјектот систематски ги препознава сите разлики помеѓу компонентата на обврската и главницата што се плаќаат при доспевање како дополнителен каматен расход користејќи го **методот на ефективна каматна стапка** (види ставови 11.15 – 11.20). Додатокот на овој оддел го прикажува евидентирањето на конвертибилниот долг кај издавачот на акции.

Сопствени акции

- 22.16 **Сопствениите акции** се сопственички хартии од вредност на субјект што биле емитирани и потоа повторно стекнати од страна на субјектот. Субјектот ја одзема од главнината објективната вредност на надоместот даден за сопствените акции. Субјектот не признава добивка или загуба во добивката или загубата при купувањето, продажбата, емисијата или укинувањето на сопствените акции.

Распределби на сопствениците

- 22.17 Субјектот ја намалува главнината за износот на распределбите на неговите сопственици (имателите на неговите сопственички хартии од вредност), намален за сите поврзани користи од данокот на добивка. Став 29.26 обезбедува насоки за евидентирање на задржаниот данок за дивиденди.
- 22.18 Некогаш субјектот распределува како дивиденда за неговите сопственици средства што не се пари. Кога субјектот декларира таква распределба и има обврска да распределува непарични средства за неговите сопственици, истите ги признава како обврска. Тој ја мери обврската според објективната вредност на средствата што ќе се распределат. На крајот на секој **период на известување** и на датумот на подмирување, субјектот ја ревидира и исправа сметководствената вредност на дивидендите што се плаќаат за да ги одрази промените во објективната вредност на средствата што ќе се распределат, со сите промени признати во главнината како исправки на износот на распределбата.

Малцинско учество и трансакции во акции на консолидирана подружница

- 22.19 Во **консолидираните финансиски извештаи**, малцинското учество во нето средствата на подружницата се вклучени во главнината. Субјектот ги третира промените во контролирачкото учество на матичното друштво во подружницата, коишто не резултираат во загуба на контролата, како трансакции со имателите на главницата во својство на учесниците во главнината. Соодветно, сметководствената вредност на малцинското учество се коригира за да ги одрази промените на учеството на матичното друштво во нето средствата на подружницата. Сите разлики помеѓу износот со кој се коригира малцинското учество и објективната вредност на платениот или примениот надомест, доколку постои, се признава директно во главнината и се припишува на имателите на главницата од матичното друштво. Субјектот не признава добивка или загуба на овие промени. Исто така, субјектот не ги признава промените во **сметководствената вредност** на средствата (вклучувајќи го и гудвилот) или обврските како резултат на таквите трансакции.

Додаток кон Оддел 22

Пример за евидентирање на конвертибилен долг кај издавачот на акции

Додатокот го придружува, но не е составен дел од, Оддел 22. Тој обезбедува насоки за примена на барањата од ставовите 22.13 – 22.15.

На 1 јануари 20X5 субјектот издава 500 конвертибилни обврзници. Обврзниците се издаваат во паритет со номинална вредност од ПЕ100 за обврзница и се со петгодишен рок без трансакциски трошоци. Вкупните приливи од емисијата се ПЕ50.000. Каматата се плаќа на годишно ниво на рати со годишна каматна стапка од 4 проценти. Секоја обврзница е конвертибилна, со дискреционо право на имателот, во 25 обични акции во секој момент до доспевањето. Во моментот кога се издаваат обврзниците, пазарната каматна стапка за сличен долг што не е конвертибилен изнесува 6 проценти.

Кога инструментот се издава, прво мора да се вреднува компонентата на обврската, а разликата помеѓу вкупните приливи од издавањето (што е објективната вредност на инструментот во целост) и објективната вредност на компонентата на обврската, се припишува на компонентата на главнината. Објективната вредност на компонентата на обврската се пресметува со одредување на нејзината сегашна вредност користејќи ја дисконтираната стапка од 6 проценти. Пресметките и записите во книгите се прикажани подолу:

	ПЕ
Приливи од емисијата на обврзници (А)	50.000
Сегашната вредност на главницата на крајот од петте години (види пресметки подолу)	37.363
Сегашна вредност на каматата што се плаќа на годишни рати во период од пет години	8.425
Сегашна вредност на обврската, што е објективната вредност на компонентата на обврската (Б)	45.788
Преостанат износ, што е објективната вредност на компонентата на главнината (А) – (Б)	4.212

Издавачот на обврзниците го прави следниов запис во дневната книга при издавањето на 1 јануари 20X5:

Dг Пари	ПЕ50.000
Сг Финансиска обврска – конвертибилна обврзница	ПЕ45.788
Сг Главнина	ПЕ4.212

ПЕ4.212 претставува дисконтирање на емисијата на обврзниците, така што записот може исто така да биде прикажан 'бруто':

Dг Пари	ПЕ50.000
Dг Дисконтирана обврзница	ПЕ4.212
Сг Финансиска обврска – конвертибилна обврзница	ПЕ50.000
Сг Главнина	ПЕ4.212

По издавањето, издавачот на акции ќе ја амортизира дисконтираната обврзница согласно следнава табела:

(а) Уплата на камата (ПЕ)	(б) Вкупен расход за камата (ПЕ) = 6% x (д)	(в) Амортизација на дисконтирана обврзница (ПЕ) = (б) – (а)	(г) Дисконтирана обврзница (г) - (в)	(д) Нето обврска (ПЕ) = 50.000 – (д)
---------------------------------	---	---	--------------------------------------	--

1/1/20X5			4.212	45.788
31/12/20X52.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X62.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X72.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X82.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X92.000	2.943	943	0	50.000
Вкупно 10.000	14.212	4.212		

На крајот на 20X5, издавачот го прави следниов запис во дневната книга:

Dг Расходи за камата	ПЕ2.747
Сг Дисконтирана обврзницата	ПЕ747
Сг Пари	ПЕ2.000

Пресметки

Сегашна вредност на главницата од ПЕ50.000 при 6 проценти

$$PE50.000/(1,06)^5 = PE37.363$$

Сегашна вредност на ануитетот од камата од ПЕ2.000 (= ПЕ50.000 x 4 проценти) што се плаќа на крајот на секоја од петте години

Годишните каматни плаќања од ПЕ2.000 се ануитет – паричен прилив со ограничен број (n) на периодични плаќања (C), што се примаат на датумите 1 до n. За да се пресмета сегашната вредност на овој ануитет, идните плаќања се дисконтираат со периодичната каматна стапка (i) користејќи ја следнава формула:

$$PV = \frac{C}{i} \times \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

Затоа, сегашната вредност на каматните плаќања од ПЕ2.000 изнесува $(PE2.000/0,06) \times [1 - (1/1,06)^5]$ = ПЕ8.425.

Ова е еквивалентно на сумата на сегашните вредности на петте посебни плаќања од ПЕ2.000, како што следува:

	ПЕ
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X5 =	2.000/1,06
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X6 =	2.000/1,06 ²
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X7 =	2.000/1,06 ³
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X8 =	2.000/1,06 ⁴
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X9 =	2.000/1,06 ⁵
Вкупно	8.425

Уште еден начин да се пресмета ова е да се користи табела со сегашна вредност на обични ануитети на рати, пет периоди, каматна стапка од 6 проценти по период. (Таквите табели лесно се наоѓаат на Интернет.) Факторот на сегашната вредност изнесува 4,2124. Множејќи го со ануитетното плаќање од ПЕ2.000 ја одредуваме сегашната вредност од ПЕ8.425.

Оддел 23**Приходи****Делокруг на овој оддел**

23.1 Овој оддел се применува во евидентирањето на **приходи** од следниве трансакции и настани:

- (а) продажбата на стоки (без разлика дали се произведени од субјектот заради продажба или купени за препродажба),
- (б) извршување на услуги,
- (в) договори за изградба каде што субјектот е изведувач,
- (г) користење на средствата на субјектот што носат камати, приливи од авторски права или дивиденди.

23.2 Приходи или други примања што настануваат од некои трансакции и настани се опфатени во другите оддели од овој МСФИ:

- (а) договори за наем (види Оддел 20 *Наеми*),
- (б) дивиденди и други приходи од вложувања што се евидентирани користејќи го методот на главнина (види Оддел 14 *Вложувања во придружени субјекти* и Оддел 15 *Заеднички вложувања*),
- (в) промени во **објективната вредност на финансиските средства и финансиските обврски** или нивна продажба (види Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти*),
- (г) промени во објективната вредност на **вложувањето во недвижност** (види Оддел 16 *Вложување во недвижност*),
- (д) почетно признавање и промени во објективната вредност на **биолошки средства** поврзани со земјоделска активност (види Оддел 34 *Специјализирани активности*),
- (ф) почетно признавање на **земјоделски производи** (види Оддел 34).

Мерење на приходи

23.3 Субјектот ги мери приходите со објективната вредност на надоместот што го примил или го побарува. Објективната вредност на надоместот што го примил или го побарува го зема предвид износот на сите трговски попусти, попусти за итно подмирување и попусти на количина дозволени од страна на ентитетот.

23.4 Субјектот ги вклучува во приходите само бруто приливите од економски користи примени или побарувани од субјектот на негова сметка. Субјектот ги исклучува од приходите сите износи наплатени во име на трети страни како што се даноци за продажба, даноци за стоки и услуги и даноци на додадена вредност. Во својство на агенција, субјектот т ги вклучува во приходите само износите на неговата провизија. Износите наплатени во име на главницата не се приходи на субјектот.

Одложено плаќање

Кога е одложен приливот на пари или парични еквиваленти, а договорот претставува ефективно финансиска трансакција, објективната вредност на надоместот е **сегашната вредност** на сите идни примања одредени користејќи **специфична каматна стапка**. Финансиска трансакција настанува кога, на пример субјектот обезбедува бескаматен кредит за купувачот или прифаќа од купувачот меница за наплата со каматна стапка пониска од пазарната како надомест за продажба на стоките. Специфичната каматна стапка појасно се одредува од:

- (а) стапката што преовладува за сличен инструмент на издавач со слична кредитна способност, или
- (б) каматна стапка што го дисконтира номиналниот износ на инструментот на тековните продажна цена во пари на стоките или услугите.

Субјектот ја признава разликата помеѓу сегашната вредност на сите идни примања и номиналниот износ на надоместот како каматен приход во согласност со ставовите 23.28 и 23.29 и Оддел 11.

Размена на стоки и услуги

23.6 Субјектот не признава приходи:

- (а) кога стоките или услугите се разменети за стоки или услуги што се со слична природа и вредност,

или

(б) кога стоките или услугите се разменети за различни стоки или услуги, но на трансакцијата и недостасува комерцијална суштина.

23.7 Субјектот го признава приходот кога стоките или услугите се разменети за различни стоки или услуги во трансакција што има комерцијална суштина. Во тој случај, субјектот ја мери трансакцијата според:

(а) објективната вредност на примените стоки или услуги коригирани со износите на сета пренесена пари или парични еквиваленти,

(б) доколку износот под (а) не може веродостојно да се измери, тогаш според објективната вредност на дадените стоки или услуги коригирани со износот на сета пренесена пари или парични еквиваленти, или

(в) доколку објективната вредност на применото средство и на даденото средство не можат веродостојно да се измерат, тогаш според **сметководствената вредност** на даденото средство коригирано со износот на сета пренесена пари или парични еквиваленти.

Идентификација на приходната трансакција

23.8 Субјектот вообичаено ги применува критериумите за признавање на приходи во овој оддел одделно за секоја трансакција. Сепак, субјектот ги применува критериумите за признавање на посебно идентификуваните компоненти од единствена трансакција, кога е неопходно да се изрази суштината на трансакцијата. На пример, субјектот ги применува критериумите за признавање на одделно идентификуваните компоненти од единствена трансакција, кога продажната цена на производот вклучува идентификуван износ за наредното сервисирање. Спротивно на тоа, субјектот ги применува критериумите за признавање на две или повеќе трансакции заедно, кога тие се поврзани на таков начин што комерцијалниот ефект не може да се разбере без упатување на серијата трансакции како целина. На пример субјектот ги применува критериумите за признавање на две или повеќе трансакции заедно, кога ги продава стоките и истовремено влегува во посебен договор за откупување на стоките на подоцнеж датум, поништувајќи го на тој начин суштинскиот ефект од трансакцијата.

23.9 Некогаш, како дел од продажната трансакција, субјектот му доделува на корисникот награда за лојалноста којашто корисникот може да ја подигне во иднина во вид на бесплатни стоки или услуги или попуст на истите. Во тој случај, во согласност со став 23.8, субјектот ја евидентира наградата како посебно идентификувана компонента од иницијалната продажна трансакција. Субјектот ја распределува објективната вредност на надоместот што го примил или го побарува во поглед на првата продажба помеѓу доделените награди и останатите компоненти од продажбата. Надоместот распределен на доделените награди се мери со упатување на нивната објективна вредност, т.е. износот за кој доделените награди би можеле одделно да се продадат.

Продажба на стоки

23.10 Субјектот ги признава приходите од продажба на стоки кога се задоволени следниве услови:

(а) субјектот пренел на купувачот значителни ризици и награди од сопственоста на стоките,

(б) субјектот не задржува ниту има контрола што вообичаено е асоцирана со сопственост, ниту ефективна контрола над продадените стоки,

(в) износот на приходот може веродостојно да се мери,

(г) **веројатно** е економските користи асоцирани со трансакцијата до прејдат на субјектот,

(д) трошоците што биле направени или ќе се направат во поглед на трансакцијата можат веродостојно да се мерат.

23.11 Проценката кога субјектот ги пренел значителните ризици и награди од сопственоста на купувачот, бара испитување на околностите на трансакцијата. Во повеќето случаи, преносот на ризиците и наградите од сопственоста се поистоветува со преносот на правната сопственост или префрлањето на сопственоста на купувачот. Ова е најчесто случај во малопродажбата. Во други случаи, преносот на ризици и награди од сопственоста настанува во момент различен од преносот на правната сопственост или префрлањето на сопственоста.

23.12 Субјектот не го признава приходот доколку задржи значителен дел од ризиците поврзани со сопственоста. Примери на ситуации во кои субјектот може да задржи значителен дел од ризиците и наградите од сопственоста се:

- (а) кога субјектот задржува обврска заради незадоволство од производот којашто не опфатена со вообичаените гаранции,
 - (б) кога примањето на приходите од конкретна продажба зависи од купувачот кој ги продава стоките,
 - (в) кога стоките се испорачуваат и инсталираат, а инсталацијата е значителен дел од договорот што сè уште не е завршен,
 - (г) кога купувачот има право да го поништи купувањето заради причина утврдена во договорот за продажба или пак на дискреција на купувачот без каква било причина, а субјектот е несигурен за веројатноста да се врати производот.
- 23.13 Доколку субјектот задржи незначителен ризик од сопственоста, трансакцијата е продажба и субјектот го признава приходот. На пример, продавачот го признава приходот кога ја задржува правната сопственост на стоките само за да ја заштити наплатата на износот. Слично на тоа субјектот го признава приходот кога нуди рефундирање ако корисникот најде дефект во стоките или не е задоволен заради други причини, а субјектот може веродостојно да ги процени враќањата. Во такви случаи, субјектот признава резерва за враќања во согласност со Оддел 21 *Резерви и неизвесни обврски*.

Извршување на услуги

- 23.14 Кога може веродостојно да се процени исходот на трансакција којашто вклучува извршување на услуги, субјектот го признава приходот поврзан со трансакцијата упатувајќи на фазата на довршеност на трансакцијата на крајот на **периодот на известување** (некогаш наведена како метод на процент на довршеност). Исходот од трансакцијата може веродостојно да се процени кога сите од следниве услови се задоволени:
- (а) износот на приходот може веродостојно да се мери,
 - (б) веројатно е економските користи асоцирани со трансакцијата до прејдат на субјектот ,
 - (в) фазата на довршеност на трансакцијата на крајот на периодот на известување може веродостојно да се измери,
 - (г) трошоците направени со трансакцијата и трошоците за завршување на трансакцијата можат веродостојно да се измерат.
- Ставовите 23.21 – 23.27 обезбедуваат насоки за примена на методот на процент на довршеност.
- 23.15 Кога услугите се извршуваат со неодреден број на активности во дефиниран временски период, субјектот го признава приходот врз основа на права линија за време на одредениот период, освен кога постои доказ дека некој друг метод подобро ја претставува фазата на довршеност. Кога конкретна активност е позначајна од сите други активности, субјектот го одложува признавањето на приходи сè додека не се спроведе значителната активност.
- 23.16 Кога исходот од трансакцијата којашто вклучува извршување на услуги не може веродостојно да се процени, субјектот го признава приходот само до степен на расходите што се признаваат како повратни.

Договори за изградба

- 23.17 Кога исходот од договор за изградба може веродостојно да се процени, субјектот го признава приходот од договорот и трошоците од договорот поврзани со договорот за изградба како приходи и расходи соодветно повикувајќи се на фазата на довршеност на договорната активност на крајот на периодот на известување (честопати наведен како метод на процент на довршеност). Веродостојна проценка на исходот бара веродостојни проценки на фазата на довршеност, идните трошоци и наплатливоста на сметките. Ставовите 23.21 – 23.27 обезбедуваат насоки за примена на методот на процент на довршеност.
- 23.18 Барањата од оваа секција вообичаено одделно се применуваат за секој договор за изградба. Сепак, во одредени околности, неопходно е да се примени овој оддел на одделно идентификувани компоненти од единствен договор или група на договори заедно со цел да се изрази суштината на договорот или групата договори.
- 23.19 Кога договорот опфаќа одреден број средства, изградбата на секое средство се третира како одделен договор за изградба кога:
- (а) за секое средство биле поднесени посебни понуди,

(б) секое средство било предмет на посебни преговори, а изведувачот и корисникот можат да го прифатат или да го одбијат оној дел од договорот што се однесува на секое средство, и

(в) трошоците и приходите од секое средство можат да се идентификуваат.

23.20 Група на договори, без разлика дали се со еден или повеќе корисници, се третираат како единствен договор за изградба кога:

(а) групата на договори се преговара како единствен пакет,

(б) договорите се толку тесно поврзани меѓу себе така што се ефективно дел од единствен проект со вкупна профитна маржа, и

(в) договорите се изведуваат истовремено или во непрекината секвенца.

Метод на процент на довршеност

23.21 Овој метод се користи за признавање на приход од извршување на услуги (види ставови 23.14 – 23.16) и од договори за изградба (види ставови 23.17 – 23.20). Субјектот ги прегледува и, кога тоа е неопходно, ревидира проценките на приходите и трошоците како што напредуваат трансакцијата или договорот за изградба.

23.22 Субјектот ја одредува фазата на довршеност на трансакцијата или договорот користејќи го методот што најверодостојно го мери сработеното. Можните методи вклучуваат:

(а) односот на трошоците направени за сработеното до датумот спрема вкупните проценети трошоци. Трошоците направени за сработеното до датумот не ги вклучуваат трошоците што се однесуваат на идни активности, како што се материјали или аванси,

(б) истражување на сработеното,

(в) завршување на физичкиот дел од трансакцијата за услугата или работата од договорот.

Текот на плаќањата и авансите примени од корисниците честопати не го одразуваат сработеното.

23.23 Субјектот ги признава трошоците што се однесуваат на идни активности од трансакцијата или договорот, како што се материјали или аванси, како средство доколку е веројатно дека трошоците ќе бидат повратени.

23.24 Субјектот ги признава како расход веднаш сите трошоци чијшто поврат не е веројатен.

23.25 Кога исходот од договор за изградба не може веродостојно да се процени:

(а) субјектот го признава приходот само до степенот на направените трошоци од договорот за кои е веројатно да се повратат, и

(б) субјектот ги признава трошоците од договорот како расход во периодот кога биле направени.

23.26 Кога е веројатно дека вкупните трошоци од договорот ќе го надминат вкупниот приход од договорот за изградба, очекуваната загуба се признава веднаш како расход, со соодветна резерва за неповолен договор (види Оддел 21).

23.27 Доколку повеќе не е изгледна наплатливоста на износот што е веќе признат како приход од договорот, субјектот го признава ненаплатливиот износ како расход наместо како исправка на износот на приходот од договорот.

Камата, приливи од авторски права и дивиденди

23.28 Субјектот го признава приходот што настанува со користење од други страни на средства на субјектот коишто носат камати, приливи од авторски права и дивиденди врз основите утврдени во став 23.29 кога:

(а) е веројатно економските користи асоцирани со трансакцијата до прејдат на субјектот, и

(б) износот на приходот може веродостојно да се мери,

23.29 Субјектот ги признава приходите на следниве основи:

(а) каматата се признава користејќи го **методот на ефективна каматна стапка** согласно опишаното во ставовите 11.15 – 11.20,

(б) приливите од авторски права се признаваат на пресметковна основа во согласност со суштината на релевантниот договор,

(в) дивидендите се признаваат кога е утврдено правото на акционерите да добиваат уплати.

Обелоденувања

Општи обелоденувања на приходи

23.30 Субјектот ги обелоденува:

(а) **сметководствените политики** усвоени за признавање на приходи, вклучувајќи ги методите усвоени за одредување на фазата на довршеност на трансакциите коишто вклучуваат обезбедување на услуги,

(б) износот на секоја категорија од приходи признаени за време на периодот, прикажани одделно, минимум, приходи што потекнуваат од:

- (i) продажба на стоки,
- (ii) извршување на услуги,
- (iii) камата,
- (iv) приливи од авторски права,
- (v) дивиденди,
- (vi) провизии,
- (vii) државни поддршки,
- (viii) сите останати значителни типови на приходи.

Обелоденувања поврзани со приходи од договори за изградба

23.31 Субјектот го обелоденува следново:

(а) износот на приход од договор признат како приход за периодот,

(б) методите искористени за да се одреди приходот од договорот признат во периодот,

(в) методите користени да се одреди фазата на довршеност на тековните договори.

23.32 Субјектот ги презентира:

(а) бруто износот доспеан за корисниците од договорната работа, како средство,

(б) бруто износот доспеан за корисниците од договорната работа, како обврска.

Додаток кон Оддел 23**Примери за признавање на приходи според начелата од Оддел 23**

Овој Додаток го придружува, но не е дел од, Оддел 23. Тој обезбедува насоки за примена на барањата од Оддел 23 во признавање на приходите.

23A.1 Следниве примери се фокусираат на конкретни аспекти од одредена трансакција и не се сеопфатна дискусија за сите релевантни фактори што можат да влијаат на признавањето на приходите. Примерите генерално претпоставуваат дека износот на приходот може веродостојно да се измери, дека е веројатно економските користи да бидат прилив за субјектот и дека направените или идните трошоци можат веродостојно да се мерат.

Продажба на стоки

23A.2 Правото во различни земји може да предизвика критериумите за признавање од Оддел 23 да се исполнат во различни периоди. Конкретно, правото може да го одреди моментот кога субјектот ги пренесува значителни ризици и награди од сопственоста. Затоа, примерите од овој додаток треба да се читаат во контекст на законите што се однесуваат на продажбата на стоки во земјата каде што трансакцијата се случува.

Пример 1 'Наплати и испорачај подоцна' продажба, каде што испораката е одложена на барање на купувачот, но купувач ја прифаќа сопственоста и наплатата

23A.3 Продавачот го признава приходот кога купувачот ја презема сопственоста, под услов:

- (а) да биде веројатно дека испораката ќе биде направена,
- (б) производот е при рака, идентификуван и спремен за испорака до купувачот во моментот кога продажбата е призната,
- (в) купувачот конкретно ги потврдува инструкциите за одложена испорака, и
- (г) се применуваат вообичаените услови за плаќање.

Приходот не се признава кога постои едноставна намера за да се набават или произведат стоките навреме за испорака.

Пример 2 Испорачани стоки што се предмет на одредени услови: инсталација и инспекција

23A.4 Продавачот вообичаено го признава приходот кога купувачот ја прифаќа испораката, инсталацијата и инспекцијата како комплетни. Сепак, приходот се признава веднаш по прифаќањето на испораката од страна на купувачот кога:

- (а) процесот на инсталација е едноставен, на пример инсталацијата на телевизиски приемник тестиран во фабрика што бара само распакување и поврзување на напојување и антена, или
- (б) инспекцијата е направена само заради конечно одредување на договорната цена, на пример, испораки на железна руда, шеќер или соја.

Пример 3 Испорачани стоки што се предмет на одредени услови: при одобрување кога купувачот преговарал за ограничено право на враќање

23A.5 Доколку постои несигурност за можноста за враќање на производот, продавачот го признава приходот кога пратката била формално прифатена од страна на купувачот или стоките биле испорачани и временскиот период за враќање истекол.

Пример 4 Испорачани стоки што се предмет на одредени услови: продажба на пратки каде што примателот (купувачот) презема да ги продаде стоките во име на испорачателот (продавачот)

23A.6 Испраќачот го признава приходот кога стоките ќе ги продаде примачот на трета страна.

Пример 5 Испорачани стоки што се предмет на одредени услови: продажба со пари при испорака

23A.7 Продавачот го признава приходот кога испораката е направена и парите е примена од страна на продавачот или неговиот агент.

Пример 6 Продажба со депозит според која стоките се испорачуваат само кога купувачот ќе ја направи последната уплата од серија рати

23A.8 Продавачот го признава приходот од такви продажби кога стоките се испорачани. Сепак, кога искуството наведува дека повеќето такви продажби се консумирани, приходите можат да бидат признати кога е примен значителен депозит, под услов стоките да се при рака, идентификувани и спремни за испорака до купувачот.

Пример 7 Нарачки кога е примено авансно плаќање (или делумно плаќање) пред испорака на стоки што во моментот не се на залиха, на пример, стоките сè уште не се произведени или ќе му бидат испорачани директно на купувачот од трета страна

23A.9 Продавачот го признава приходот кога стоките му се испорачани на купувачот.

Пример 8 Договори за продажба и откупување назад (освен свој трансакции) според кои продавачот истовремено се сложува да ги откупи стоките назад на подоцнежен датум или кога продавачот има кол опција за откупување назад или купувачот има пут опција да побара откупување назад на стоките од страна на продавачот

23A.10 За договори за продажба и откупување назад на средство, со исклучок на финансиско средство, продавачот мора да ги анализира условите од договорот за да потврди дали, во суштина, ризиците и наградите од сопственоста му биле пренесени на купувачот. Доколку биле пренесени, продавачот го признава приходот. Кога продавачот ги задржал ризиците и наградите од сопственоста, иако правната сопственост била пренесена, трансакцијата е финансиски договор и не создава приход. За договор за продажба и откупување назад на финансиско средство, се применуваат одредбите за отпис од Оддел 11.

Пример 9 Продажба на посредници, како што се дистрибутери, дилери или други за препродажба

23A.11 Продавачот генерално го признава приходот од такви продажби кога биле пренесени ризиците и наградите од сопственоста. Сепак, кога купувачот дејствува во суштина како агент, продажбата се третира како продажба на пратка.

Пример 10 Претплата на списанија и слични ставки

23A.12 Кога вклучените производи се со слична вредност во секој временски период, продавачот го признава приходот како права линија за време на периодот кога производите биле испратени. Кога производите варираат во вредноста од период до период, продавачот го признава приходот врз основа на продажната вредност на испратениот производ во однос на вкупната процената продажна вредност на сите производи опфатени со претплатата.

Пример 11 Продажба на рати, според кои надоместот се прима на рати

23A.13 Продавачот го признава приходот што се припишува на продажната цена, без камата, на датумот на продажба. Продажната цена е сегашната вредност на надоместот, одредена со дисконтирање на побаруваните рати со специфичната каматна стапка. Продавачот го признава елементот на камата како приход користејќи го методот на ефективна каматна стапка.

Пример 12 Договори за изградба на недвижен имот

23A.14 Субјект што гради недвижности, директно или преку подизведувачи, и влегува во договор со еден или повеќе купувачи пред да заврши изградбата, го евидентира договорот како продажба на услуги, користејќи го методот на процент на довршеност, само ако:

(а) купувачот може да ги специфицира главните структурни елементи на проектот за недвижнината пред да започне изградбата и/или да ги специфицира главните структурни промени откако ќе започне изградбата (без разлика дали ја применува таа способност или не), или

(б) купувачот набавува и обезбедува градежни материјали, а субјектот обезбедува само градежни услуги.

23A.15 Доколку од субјектот се бара да обезбеди услуги заедно со градежни материјали со цел да ги исполни договорните обврски за испорачување на недвижна за купувачот, договорот се евидентира како продажба на стоки. Во тој случај, купувачот не се здобива со контрола или со значителните ризици и награди од сопственоста на тековната работа во нејзината тековна состојба како што напредува изградбата. Пренесувањето се случува само при испорака на комплетираната недвижна до купувачот.

Пример 13 Продажба со награда за лојалност на корисникот

- 23A.16 Субјектот го продава производот А за ПЕ100. Купувачите на производот А добиваат награда што им овозможува да го купат производот Б за ПЕ10. Вообичаената продажна цена на производот Б е ПЕ18. Субјектот проценува дека 40 проценти од купувачите на производот А ќе ја искористат нивната награда за да го купат производот Б за ПЕ10. Вообичаената продажна цена на производот А, откако ќе се земат предвид попустите што вообичаено се нудат, но не се достапни за време на оваа промоција, изнесува ПЕ95.
- 23A.17 Објективната вредност на доделената награда е $40 \text{ проценти} \times [\text{ПЕ18} - \text{ПЕ10}] = \text{ПЕ3.20}$. Субјектот го распределува вкупниот приход од ПЕ100 помеѓу производот А и доделената награда повикувајќи се на нивните објективни вредности од ПЕ95 и ПЕ3.20 соодветно. Оттаму:
- (а) приходот од производот А изнесува $\text{ПЕ100} \times [\text{ПЕ95} / (\text{ПЕ95} + \text{ПЕ3.20})] = \text{ПЕ96,74}$
- (б) приходот од производот Б изнесува $\text{ПЕ100} \times [\text{ПЕ95} / (\text{ПЕ95} + \text{ПЕ3.20})] = \text{ПЕ3,26}$

Извршување на услуги

Пример 14 Инсталациски трошоци

- 23A.18 Продавачот ги признава инсталациските трошоци како приход повикувајќи се на фазата на довршеност на инсталацијата, освен кога истите се случајни за продажбата на производот, и во тој случај тие се признаваат кога стоките се продадени.

Пример 15 Трошоци за сервисирање вклучени во цената на производот

- 23A.19 Кога продажната цена на производот вклучува износ за понатамошно сервисирање што може да се одреди (пр. пост-продажна поддршка и надградувања на производот при продажба на софтвер), продавачот го одложува тој износ и го признава приходот во периодот кога сервисирањето ќе биде извршено. Одложениот износ ги покрива очекуваните трошоци за услугите од договорот, заедно со реалниот профит за тие услуги.

Пример 16 Рекламни провизии

- 23A.20 Медиумските провизии се признаваат кога поврзаните реклами или рекламни спотови се прикажуваат пред публика. Продукциските провизии се признаваат повикувајќи се на фазата на довршеност на проектот.

Пример 17 Провизии на осигурителни агенции

- 23A.21 Провизии на осигурителни агенции коишто се примени или побаруваат и не бараат од агентот да обезбеди дополнителни услуги се признаваат како приход од агентот на ефективните почетни или повторливи датумот на поврзаните полиси. Сепак, кога е веројатно дека од агентот ќе се бара да обезбеди дополнителни услуги за времетраење на полисата, агентот ја одложува провизијата, или дел од неа, и го признава приходот во периодот кога полисата е важечка.

Пример 18 Надомест за влезници

- 23A.22 Продавачот признава приход од уметнички претстави, банкети и други специјални настани кога настанот ќе се случи. Кога се продава претплата на одреден број настани, продавачот го распределува надоместот од секој настан врз основа на обемот што ги одразува услугите обезбедени на секој настан.

Пример 19 Школарина

- 23A.23 Продавачот го признава приходот во периодот на учење.

Пример 20 Надомест за зачленување, влез и членство

- 23A.24 Признавањето на приходот зависи од природата на обезбедените услуги. Доколку надоместот овозможува само членство, сите останати услуги или производи се плаќаат одделно или ако постојат одделни годишни претплати, надоместот се признава како приход кога не постои несигурност во поглед на неговата наплатливост. Доколку надоместот му овозможува на членот услуги или изданија што се обезбедуваат за време на периодот на членство или да купи стоки или услуги со цени пониски од тие што им се наплаќаат на оние кои не се членови, истиот се признава врз основа којашто ги одразува времето, природата и вредноста на обезбедените користи.

Надомест за франшиза

23A.25 Надоместот за франшиза може да ги опфати набавката на првични и наредни услуги, опрема и други материјални средства, како и знаење. Соодветно, надоместите за франшиза се признаваат како приход врз основа што ја одразува намената за којашто биле наплатени надоместите. Следниве методи се соодветни за признавање на надоместот за франшиза.

Пример 21 Надомести за франшиза: Набавка на опрема и други материјални средства

23A.26 Давателот на франшизата ја признава објективната вредност на средствата продадени како приход кога производите се испорачани или сопственоста е пренесена.

Пример 22 Надомести за франшиза: обезбедување на првични и наредни услуги

23A.27 Давателот на франшизата ги признава надоместите за обезбедување на постојани услуги, без разлика дали се дел од почетниот надомест или посебен надомест, како приход за обезбедените услуги. Кога посебниот надомест не го опфаќа трошокот за постојани услуги заедно со разумна маржа, делот од почетниот надомест, доволен да се покријат трошоците за постојани услуги и да се обезбеди реална маржа за тие услуги, се одложува и признава како приход како што се обезбедуваат услугите.

23A.28 Договорот за франшиза може да утврди давателот на франшизата да обезбеди опрема, залихи или други материјални средства со цени пониски од тие наплатени од останатите или цена којашто не обезбедува реална маржа за тие продажби. Во овие околности, делот од почетниот надомест, доволен да се покријат проценетите трошоци над таа цена и да се обезбеди реална маржа за тие продажби, се одложува и признава во периодот кога е веројатно стоките да и' се продадат на франшизата.

Рамнотежата на почетниот надомест се признава како приход кога значително е реализирана изведбата на сите почетни услуги и други обврски побарани од давателот на франшизата (како што е помош со избор на локација, обука на персонал, финансирање и рекламирање).

23A.29 Почетните услуги и другите обврски од договор за франшизна област можат да зависат од бројот на посебните продажни локации отворени во областа. Во тој случај, надоместите што се припишуваат на почетните услуги се признаваат како приход сразмерно на бројот на продажни локации за коишто биле значително завршени почетните услуги.

23A.30 Доколку почетниот надомест се наплаќа во продолжен период и постои значителна несигурност дека целосно ќе се наплати, надоместот се признава како се примаат паричните рати.

Пример 23 Надомести за франшиза: постојани надомести за франшиза

23A.31 Надоместите наплатени за користење на постојаните права доделени со договорот или за другите услуги обезбедени за време на договорниот период се признаваат како приход, како се обезбедуваат услугите или се користат правата.

Пример 24 Надомести за франшиза: агенциски трансакции

23A.32 Трансакциите помеѓу давателот на франшизата и корисникот на франшизата можат да се направат така што, во суштина, го вклучуваат давателот на франшизата да дејствува во својство на корисник на франшизата. На пример, давателот на франшиза може да нарача стоки и да договори нивна испорака за корисникот на франшизата без маржа. Таквите трансакции не создаваат приход.

Пример 25 Надоместите од развојот на прилагоден софтвер

23A.33 Креаторот на софтверот ги признава надоместите од развојот на прилагодениот софтвер како приход повикувајќи се на фазата на довршеност на развојот, вклучувајќи го завршувањето на услугите обезбедени за пост-продажна техничка поддршка.

Камата, приливи од авторски права и дивиденди

Пример 26 Надомести за лиценци и авторски права

23A.34 Давателот на лиценцата ги признава платените надомести и приливи од авторски права за користење на средствата на субјектот (како што се трговски марки, патенти, софтвер, музички авторски права, основни снимки и долготражни филмови) во согласност со суштината на договорот. Како практична работа, ова може да биде врз основа на права линија за времетраење на договорот, на пример, кога корисникот на лиценцата има право да користи утврдена технологија за одреден временски период.

- 23A.35 Доделување на правата за фиксен надомест или неповратна гаранција според неотповиклив договор што му овозможува на корисникот на лиценцата да ги искористи тие права слободно, а давателот на лиценцата нема преостанати обврски за извршување, е во суштина продажба. Пример е договор за лиценци за користење на софтвер кога давателот на лиценцата нема обврски по испораката. Друг пример е доделување на права да се прикаже долготражен филм на пазари каде што давателот на лиценца нема контрола над дистрибутерот и не очекува да прими понатамошни приходи од наплатените карти. Во такви случаи, приходите се признаваат во моментот на продажбата.
- 23A.36 Во некои случаи, дали ќе се прими надомест за лиценца или прилив од авторски права зависи од појавата на иден настан. Во такви случаи, приходот за признава само кога е веројатно дека ќе се прими надомест или ќе има прилив од авторски права, што е вообичаено кога настанот се случува.

Оддел 24**Државни поддршки****Делокруг на овој оддел**

24.1 Овој оддел го утврдува сметководството за сите државни поддршки. **Државна поддршка** е помош од страна на владата во форма на пренос на ресурси на субјект за возврат на мината или идна сообразност со утврдените услови што се однесуваат на оперативните активности на субјектот.

24.2 Државните поддршки ги исклучуваат оние форми на владина помош што не можат реално да се вреднуваат и трансакции со владата коишто не можат да се разликуваат од вообичаените трговски трансакции на субјектот.

24.3 Овој оддел не ја опфаќа владината помош обезбедена за субјектот во форма на користи коишто се достапни во одредување на оданочива добивка или даночна загуба или се одредени или ограничени врз основа на обврска за данок на добивка. Примери на такви користи се даночни одмори, даночен кредит за вложувања, овластувања за забрзана депрецијација и намалени стапки на данок на добивка. Оддел 29 *Данокот на добивка* го опфаќа евидентирањето на даноци базирани на добивка.

Признавање и мерење

24.4 Субјектот ги признава државните поддршки како што следува:

- (а) поддршка што не наметнува конкретни идни услови за резултати за примачот се признава како приход кога е примен приливот од поддршката,
- (б) поддршка што наметнува конкретни идни услови за резултати за примачот се признава како приход само кога се исполнети условите за резултати,
- (в) поддршки примени пред да се исполнат критериумите за признавање на приходот се признаваат како обврска.

24.5 Субјектот ја мери поддршката со објективната вредност на средството што го примил или го побарува.

Обелоденувања

24.6 Субјектот го обелоденува следново за државните поддршки:

- (а) природата и износите на државните поддршки признати во финансиските извештаи,
- (б) неисполнетите услови и другите непредвидени настани придружени на државните поддршки што не биле признати во добивката,
- (в) укажување на останатите форми на владина помош за коишто субјектот имал директна корист.

24.7 Заради обелоденувањата побарани со став 24.6(в), владината помош е активност на владата одредена да обезбеди економска корист наменета за субјект или опсег на субјекти коишто се квалификувани според утврдените критериуми. Примерите вклучуваат бесплатни технички или маркетиншки совети, обезбедување на гаранции и заеми без или со ниска камата.

Оддел 25**Трошоци за позајмување****Делокруг на овој оддел**

25.1 Овој оддел го утврдува сметководството за **трошоци за позајмување**. Трошоците за позајмување се каматата и останатите трошоци коишто субјектот ги прави во врска со позајмувањето на парични средства. Трошоците за позајмување вклучуваат:

(а) расходи за камата пресметани користејќи го методот на ефективна каматна стапка согласно опишаното во Оддел 11 *Основни финансиски инструменти*,

(б) финансиски надомести во поглед на финансиски наеми признати во согласност со Оддел 20 *Наеми*,

(в) курсни разлики што потекнуваат од позајмувања во странска валута така што истите се сметаат како исправка на трошоците за камати.

Признавање

25.2 Субјектот ги признава сите трошоци за позајмување како расход во добивката или загубата во периодот кога биле направени.

Обелоденувања

25.3 Став 5.5(б) бара обелоденување на финансиските трошоци. Став 11.48(б) бара обелоденување на вкупниот расход за камати (користејќи го **методот на ефективна каматна стапка**) за финансиски обврски коишто не се евидентирани со објективната вредност во добивката или загубата. Овој оддел не бара дополнителни обелоденувања.

Оддел 26

Плаќања врз основа на акции

Делокруг на овој оддел

26.1 Овој Оддел го специфицира книжењето за сите трансакции на плаќања врз основа на акции, вклучувајќи ги:

(а) **трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти**, каде што субјектот се стекнува со добра или услуги во размена за сопственички инструменти на субјектот (вклучително и акции или опции за акции),

(б) **трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со пари**, каде што субјектот се стекнува со добра или услуги така што создава обврска кон добавувачот на тие добра или услуги за износи кои се засноваат на цената (или вредноста) на акциите на субјектот или на други сопственички инструменти на тој субјект ; и

(в) трансакции со кои субјектот прима или се стекнува со добра или услуги при што условите на аранжманот му оставаат избор на субјектот или на добавувачот на тие добра или услуги дали трансакцијата да се подмири со пари (или други средства) или со употреба на сопственички инструменти.

26.2 Трансакцијата на плаќање врз основа на акции подмирена со пари го вклучува и правото на бонус според вредноста на акциите. На пример, субјектот може да додели право на бонус според вредноста на акциите на своите вработени како дел од пакетот за нивна плата, при што вработените се стекнуваат со право на идна парична исплата (одошто на сопственички инструмент), врз основа на зголемување на цената на акциите на субјектот до некое одредено ниво за некој одреден временски период. Или пак, субјектот може на своите вработени да им додели право на идна парична исплата со тоа што ќе има даде право на акции (вклучително и акции кои ќе се издадат и после искористувањето на опциите за акции) а кои може да се откупат или задолжително (на пр. со прекин на работниот однос) или по избор на самиот вработен.

Признавање

26.3 Субјектот ги признава добрата или услугите добиени или стекнати по пат на трансакција на плаќање врз основа на акции тогаш кога ќе ги добие добрата или услугите. Субјектот го признава соодветното зголемување во главнината доколку добрата или услугите биле примени по пат на трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти, односно во обврска доколку добрата или услугите биле стекнати во трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со пари.

26.4 Кога добрата или услугите примени или стекнати по пат на трансакција на плаќање врз основа на акции не се квалификуваат за признавање како средство, субјектот тогаш ги признава како расход.

Признавање кога постојат услови на стекнување

26.5 Доколку плаќањето врз основа на акции доделено на некој вработен **се стекнува** веднаш, од вработениот не се бара да исполни одреден период на работење пред да се стекне со безусловно право на таквите плаќања врз основа на акции. Во отсуство на докази за спротивното, субјектот претпоставува дека извршените услуги од страна на вработениот за возврат на плаќања врз основа на акции биле примени. Во ваков случај, на датумот на доделувањето субјектот ги признава примените услуги во целост, со соодветно зголемување во главнината или во обврските.

26.6 Доколку плаќањето врз основа на акции не се стекнува дури вработениот не исполни одреден работен стаж, субјектот претпоставува дека услугите што треба да ги изврши спротивната странка за возврат на тие плаќања врз основа на акции ќе бидат примени во иднина, во текот на периодот на стекнување. Субјектот ги книжи тие услуги така како што вработениот ќе ги извршува во текот на период на стекнување, со соодветно зголемување во главнина или обврските.

Мерење на трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти

Принцип на мерење

26.7 За трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти субјектот ги мери добрата или услугите кои се примени како и соодветното зголемување во главнина, според

објективна вредност на тие добрата или услугите што се примени, освен доколку нивната објективна вредност не може веродостојно да се процени. Доколку субјектот не може веродостојно да ја процени објективна вредност на добрата или услугите што се примени, субјектот ја мери нивната вредност, и соодветното зголемување во главнина со повикување на објективна вредност на сопственички инструменти кои се доделени. За да се применат барањата врз трансакциите со вработените и другите кои обезбедуваат слични услуги, субјектот ја мери објективната вредност на услугите што се примени со повикување на објективна вредност на доделените сопственички инструменти, зашто обично не е возможно веродостојно да се процени објективна вредност на примените услуги.

26.8 За трансакции со вработените (вклучително и другите кои обезбедуваат слични услуги), објективна вредност на сопственички инструменти се мери на датумот на доделувањето. За трансакции со странки кои не се вработени, датумот на мерење е датумот кога субјектот го добива доброто или кога спротивната странка ја извршува услугата.

26.9 Доделувањето на сопственички инструменти може да биде условено со тоа што вработени треба да исполнат одредени услови на стекнувања поврзани со услугата или успешноста. На пример, доделувањето на акции или опции за акции на еден вработен обично се условува со останувањето на вработениот во субјектот за одреден временски период. Можно е да постојат и услови поврзани со резултати кои мора да се исполнат, како што е субјектот да постигне одреден пораст во добивката (непазарен услов на стекнување) или одредено покачување во цената на акциите на субјектот (пазарен услов на стекнување). Сите услови на стекнување поврзани само со услугите од вработениот или со непазарните услови на успешност се земаат предвид кога се проценува бројот на сопственички инструменти кои се очекува да се стекнат. Последователно субјектот ја ревидира проценката, ако е неопходно, доколку новите информации укажуваат на тоа дека бројот на сопственички инструменти кои се очекува да се стекнат се разликува од претходната проценка. На датумот на стекнување, субјектот ја ревидира проценката со цел да ја изедначи со сопственички инструменти кои на крајот ќе се стекнат. Сите пазарни услови на стекнување и услови за нестекнување се земаат предвид кога се проценува објективната вредност на акциите или на опции за акции на датумот на мерењето, без последователни корекции без оглед на исходот.

Акции

26.10 Субјектот ја мери објективна вредност на акциите (и на поврзаните добра или услуги што се примени) користејќи ја следнава триделна хиерархија на мерење:

- (а) доколку постои очигледна пазарна цена за доделените сопственички инструменти, употребете ја таа цена,
- (б) доколку не постои очигледна пазарна цена, измерете ја објективната вредност на доделените сопственички инструменти користејќи ги очигледните пазарни податоци за тој субјект, како што се:
 - (i) скорешна трансакција со акциите на субјектот, или
 - (ii) скорешно независно објективно вреднување на субјектот или на неговите главни средства,
- (в) доколку не постои очигледна пазарна цена а извршувањето на веродостојно мерење на објективната вредност под (б) е непрактично, индиректно измерете ја објективна вредност на акциите или на правото на бонус според вредноста на акциите користејќи го методот на вреднување кој во најголема изводлива мера применува пазарни податоци за да се процени која би била цената на тие сопственички инструменти на датумот на доделување при трансакција под комерцијални услови помеѓу познати, расположни странки. Директорите на субјектот треба по сопствено расудување да го применат најсоодветниот метод на вреднување за да ја одредат објективната вредност. Било кој метод на вреднување што ќе се искористи треба да биде доследен на општо прифатените методологии за вреднување за вреднување на сопственички инструменти.

Опции за акции и правото на бонус според вредноста на акциите засновани на акциите

26.11 Субјектот ја мери објективна вредност на опциите за акциите и правото на бонус според вредноста на акциите врз основа на сопственички инструменти (и на поврзаните добра или услуги што се примени) користејќи ја следнава триделна хиерархија на мерење:

- (а) доколку постои очигледна пазарна цена за доделените сопственички инструменти, употребете ја таа цена,
- (б) доколку не постои очигледна пазарна цена, измерете ја објективна вредност на опциите за акции и на доделените права на бонус според вредноста на акциите користејќи ги

очигледните пазарни податоци за тој субјект, како што се скорешни трансакции со опциите за акции,

(в) доколку не постои очигледна пазарна цена а извршувањето на веродостојно мерење на објективната вредност под (б) е непрактично, индиректно измерете ја објективна вредност на опциите за акции или на правото на бонус според вредноста на акциите користејќи го моделот за одредување на цената на опциите. Влезните податоци за овој модел (како што е пондерирана просечна цена на акциите, цена на извршување, очекувана променливост, времетраење на опцијата, очекувани дивиденди, безризична каматна стапка) треба да ги користат пазарните податоци во најголема можна мера. Став 26.10 дава насоки за одредување на објективна вредност на акциите која се користи за одредување на пондерирана просечна цена на акциите. Субјектот треба да изведе проценка на очекувана променливост доследно на методот на вреднување кој се користи за одредување на објективна вредност на акциите.

Измени на одредбите и условите според кои се доделуваат сопственички инструменти

26.12 Доколку субјектот ги измени услови на стекнување на начин кој оди во корист на вработениот, на пример, со намалување на цената на извршување на опцијата или намалување на периодот на стекнување или со измена или бришење на условот за успешност, субјектот ги зема предвид изменетите услови на стекнување кога ги книжи трансакциите на плаќање врз основа на акции, на следниов начин:

(а) доколку измената ја покачува објективната вредност на доделените сопственички инструменти (или го зголеми бројот на доделените сопственички инструменти) којашто била измерена непосредно пред и после изменувањето, субјектот ја вклучува инкременталната доделена објективна вредност во мерењето на износот кој се признава за примените услуги за возврат на доделените сопственички инструменти. Инкременталната доделена објективна вредност претставува разлика помеѓу објективната вредност на изменетиот сопственички инструмент и оригиналниот сопственички инструмент, обата проценети на денот на изменувањето. Доколку изменувањето настане во текот на периодот на стекнување тогаш инкременталната доделена објективна вредност се вклучува во мерењето на износот кој се признава за примените услуги во текот на периодот од датумот на изменувањето до датумот кога се стекнува изменетиот сопственички инструмент, покрај износот заснован на датумот на доделување на објективната вредност на оригиналниот сопственички инструмент,

(б) доколку изменувањето ја намалува вкупната објективна вредност на аранжманот за плаќање врз основа на акции, или е очигледно дека ни на еден друг начин не оди во корист на вработениот, без оглед на тоа субјектот и понатаму ќе продолжи да ги книжи примените услуги за возврат на доделените сопственички инструменти како тоа изменување и да не настанало.

Раскинување и подмирување

26.13 Субјектот ја книжи наградата за раскинувањето или подмирувањето на плаќањето врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти како забрзување на стекнувањето, и затоа веднаш го признава износот кој инаку би се признал за примените услуги во текот на преостанатиот период на стекнување.

Трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со пари

26.14 За трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со пари субјектот ги мери стекнатите добрата или услугите како и настанатата обврска по објективна вредност на таа обврска. Дури не се подмири обврската, субјектот ја мери објективна вредност на обврската на секој датум на известување како и на датумот на подмирувањето со било какви промени во објективната вредност признаени во добивка или загуба за тој период.

Трансакции на плаќања врз основа на акции со парични алтернативи

26.15 Некои трансакции на плаќања врз основа на акции му даваат право или на субјектот или на спротивната странка да избере начин за подмирување на трансакцијата со пари (или со други средства) или по пат на пренос на сопственички инструменти. Во таков случај, субјектот ја книжи трансакцијата како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со пари, освен ако

(а) субјектот има измината практика на подмирување со издавање на сопственички инструменти, или

(б) опцијата нема комерцијална суштина бидејќи износот на паричното подмирување не е во

врска со, и е веројатно по својата вредност да е понизок од објективната вредност на сопственичкиот инструмент.

Во околности на (а) и (б) субјектот ги книги трансакциите како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти согласно ставот 26.7-26.13.

Групни планови

- 26.16 Доколку наградата за плаќање врз основа на акции ја доделува матичниот субјектна вработените во една или повеќе **подружници** во група, при што матичниот субјект презентира консолидирани финансиски извештаи користејќи ги *МСФИ* за *МСС* или **целосна примена на МСФИ**, на таквите подружници им се допушта да признаат и измерат расход за плаќања врз основа на акции (и поврзаниот придонес во капиталот на матичниот субјектот) на основа на разумно распределување на расходот признаен за таа група.

Државни планови

- 26.17 Некои држави имаат законски пропишани програми со кои инвеститорите во сопственичкиот капитал (како што се и вработените) може да се стекнат со главнина без да испорачаат добра или услуги кои може конкретно да се идентификуваат (или пак со обезбедување на добрата или услугите кои се очигледно помалку од објективната вредност на доделените сопственички инструменти). Ова укажува дека нешто друго било или ќе биде примено за возврат (како што се минати или идни услуги од вработениот). Овие претставуваат трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти во рамките на делокругот на овој оддел. Субјектот ги мери примените добра или услуги (или тие кои ќе бидат приемни) а кои може да се идентификуваат како разлика помеѓу објективната вредност на плаќањето врз основа на акции и објективната вредност на било кои примени добра или услуги (или кои ќе бидат примени) а кои може да се идентификуваат измерени на датумот на доделувањето.

обелоденување

- 26.18 Субјектот ги обелоденува следниве информации за природата и степенот на аранжманите за плаќања врз основа на акции кои постоеле во дадениот период:
- (а) опис на секој вид на аранжман за плаќање врз основа на акции кои постоеле во било кое време во текот на тој период, вклучувајќи ги и општите одредби и услови за секој аранжман, како што се условите на стекнување, максималниот износ на доделените опции, како и методот на подмирување (на пр. дали со пари или со главнина). Субјектот со суштински слични видови на аранжмани за плаќања врз основа на акции може да ги агрегира овие информации,
- (б) бројот и пондерираната просечна цена на извршување на опции за акции за секоја од следниве групи на опции:
- (i) ненаплатени на почетокот на периодот.
 - (ii) доделени во текот на периодот.
 - (iii) одземени во текот на периодот.
 - (iv) извршени во текот на периодот.
 - (v) доспеани во текот на периодот.
 - (vi) ненаплатени на крајот на периодот.
 - (vii) извршени на крајот од периодот.
- 26.19 За аранжмани за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти субјектот ги обелоденува информациите за тоа како ја измерил објективната вредност на примените добра или услуги или вредноста на доделените сопственички инструменти. Доколку била употребена методологијата за вреднување, субјектот го обелоденува методот и причината за избор на истиот.
- 26.20 За аранжмани за плаќање врз основа на акции подмирени со пари субјектот ги обелоденува информациите за тоа како била измерена обврската.
- 26.21 За аранжмани за плаќање врз основа на акции кои биле изменети во текот на тој период, субјектот го обелоденува објаснувањето за таквите измени.

- 26.22 Доколку субјектот е дел од групен план за плаќање врз основа на акции, и го признава и мери расходот за плаќањето врз основа на акции на основа на разумно распределување на расходите признаени за групата, тогаш го обелоденува тој факт како и основата за распределување (види став 26.16).
- 26.23 Субјектот ги обелоденува следниве информации за ефектот на трансакциите на плаќања врз основа на акции врз добивката или загубата на субјектот за тој период и врз неговата финансиска состојба:
- (а) вкупниот расход признаен во добивка или загуба за тој период,
 - (б) вкупната сметководствена вредност на крајот од тој период за обврските кои произлегуваат од трансакции на плаќања врз основа на акции.

Оддел 27**Обезвреднување на средства****Цели и делокруг**

27.1 Загуба поради обезвреднување настанува кога сметководствената вредност на едно средство го надминува својот надоместлив износ. Овој Оддел се применува за книжење на обезвреднувањето на сите средства освен следниве, за кои важат одредби за обезвреднување од другите оддели на овие МСФИ:

- (а) **одложени даночни средства** (види Оддел 29 *Данок на добивка*).
- (б) средства кои произлегуваат од користи за вработените (види Оддел 28 *Користи за вработените*),
- (в) **финансиски средства** во рамките на делокругот на Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Прашања за други финансиски инструменти*,
- (г) **вложување во недвижност** мерено по објективна вредност (види Оддел 16 *Вложување во недвижност*),
- (д) **биолошки средства** поврзани со земјоделска активност мерени по објективна вредност намалена за проценетите трошоци за продажба (види Оддел 34 *Специјализирани активности*).

Обезвреднување на залихи**Нето реализациона вредност**

27.2 Субјектот на секој датум на известување врши проценка дали залихите се обезвредниле. Субјектот ја врши проценката по пат на споредба на сметководствената вредност на секоја ставка од залихата (или група на слични ставки – види став 27.3) со нето реализационата вредност. Доколку една ставка од залиха (или група на слични ставки) се обезвредни, субјектот ја намалува сметководствената вредност на залиха (или на групата) на неговата нето реализационата вредност. Таквото намалување претставува загуба поради обезвреднување и веднаш се признава во добивка или загуба.

27.3 Доколку е непрактично да се одреди нето реализационата вредност на залихите ставка по ставка, субјектот може да ги групира ставки од залихата кои се однесуваат на иста производна линија, кои служат за иста цел или крајна употреба, и се произведуваат и пласираат во исто географско подрачје со цел да се процени обезвреднувањето.

Анулирање на обезвреднувањето

27.4 Субјектот врши нова проценка на нето реализационата вредност на секој нареден датум на известување. Кога повеќе не постојат околностите кои претходно довеле до обезвреднување на залихите или кога постои јасен доказ за покачување на нето реализационата вредност поради променетите економски околности, субјектот го анулира износот на обезвреднувањето (т.е. анулирањето е ограничено на износот на оригиналната загуба поради обезвреднување) така што новата сметководствената вредност е пониска од набавната вредност и ревидираната нето реализационата вредност.

Обезвреднување на средства кои не се залихи**Општо принципи**

27.5 Ако, и само ако, надоместливиот износ на едно средство е понизок од сметководствената вредност субјектот ја намалува сметководствената вредност на средството на неговиот надоместлив износ. Таквото намалување претставува загуба поради обезвреднување. Ставовите 27.11-27.20 даваат насоки за мерење на надоместливиот износ.

27.6 Субјектот веднаш ја признава загубата поради обезвреднување во добивка или загуба.

Индикатори за обезвреднување

27.7 Субјектот на секој датум на известување врши проценка дали постои индикатор дека едно средство можеби се обезвреднило. Доколку постои таков индикатор, субјектот врши проценка на надоместливиот износ за тоа средство. Доколку не постои индикатор за обезвреднување, нема потреба да се врши проценка на надоместливиот износ.

27.8 Доколку не е возможно да се процени надоместливиот износ на поединечното средство, субјектот врши проценка на надоместливиот износ на единицата која генерира пари на којашто тоа средство

припаѓа. До ваква состојба може да дојде бидејќи мерењето на надоместливиот износ бара предвидување на паричните текови, а понекогаш средствата поединечно сами по себе не генерираат парични текови. Единицата која генерира пари кон која припаѓа средството е најмалата група средства која може да се идентификува којашто го вклучува тоа средство и генерира парични приливи кои се во голема мера независни од паричните приливи од други средства или групи на средства.

27.9 При оценувањето дали постои некаков индикатор дека средството можеби се безвреднило, субјектот ги зема предвид, како минимум, следниве индикатори:

Надворешни извори на информации

(а) Во текот на периодот, пазарната вредност на средството опаднала значително повеќе од што би се очекувало како резултат на минување на времето или нормална употреба.

(б) Во текот на периодот се случиле значителни промени со штетен ефект врз субјектот, или пак ќе се случат во блиската иднина, во технолошкото, пазарно, економско или правно окружување во коешто делува субјектот или на пазарот за каде е наменето средството.

(в) Пазарните каматни стапки или други пазарни стапки на повратот на вложувањето се зголемиле во текот на периодот, а тие зголемувања веројатно материјално ќе влијаат врз дисконтната стапка искористена за пресметување на употребната вредност на средството и ќе ја намалат објективната вредност намалена за трошоци за продажба на средството.

(г) Сметководствената вредност на нето средствата на субјектот е поголема од проценетата објективна вредност на субјектот како целина (таквата проценка можеби е направена, на пример, заради потенцијална продажба на дел од субјектот или во целост).

Внатрешни извори на информации

(д) Постои доказ за застареност или физичко оштетување на средството.

(е) Во текот на периодот се случиле значителни промени со штетен ефект врз субјектот, или се очекува да се случат во блиската иднина, во толкав степен или на таков начин како што средството се користи или се очекува да се користи. Во овие промени спаѓа ставање на средството вон употреба, планови за прекин или реструктурирање на работењето на кои му припаѓа средството, планови за отуѓување на средството пред претходно очекуваниот датум, како и давање нова проценка за корисниот век на средството како конечен, а не бесконечен.

(е) Постојат докази од внатрешното известување кои укажуваат дека економската успешност на средството е, или ќе биде, полоша од очекуваното. Во овој контекст, економската успешност вклучува оперативни резултати и парични текови.

27.10 Доколку постои индикатор дека средство може да стане безвредното, ова укажува дека субјектот треба да го ревидира преостанатиот корисен век, методот за **деpreciјација (амортизација)** или пак **остаток на вредноста** на средството и да ги коригира согласно Одделот од овие МСФИ кој се применува за средствата (на пр. Оддел 17 *Недвижности, постројки и опрема* и Оддел 18 *Нематеријални средства кои не се гудвил*), дури и ако за тоа средство не е признаена загуба поради безвреднување.

Мерење на надоместливиот износ

27.11 Надоместливиот износ на едно средство или на единицата која генерира пари е повисоката од објективната вредност намалена за трошоци за продажба и употребната вредност. Доколку не е можно да се процени надоместливиот износ на поединечно средство, повикувањата во ставовите 27.12-27.20 на средство треба да се читаат како повикувања на единицата која генерира пари на тоа средство,

27.12 Не е секогаш неопходно да се одреди и објективната вредност намалена за трошоци за продажба на едно средство и неговата употребна вредност. Доколку било кој од овие износи ја надминува сметководствената вредност на средството, средството не се безвреднило и нема потреба да се пресметува и вториот износ.

27.13 Доколку не постои причина да се верува дека употребната вредност на средството ја надминува објективната вредност на средството намалена за трошоци за продажба, тогаш објективната вредност на средството намалена за трошоци за продажба може да се користи како негов надоместлив износ. Ова е чест случај за средства кои се чуваат за отуѓување.

Објективна вредност намалена за трошоци за продажба

- 27.14 објективна вредност намалена за трошоци за продажба е износот кој се добива од продажбата на средството по пат на трансакција под комерцијални услови помеѓу познати, согласни партнери намален за трошоците за отуѓување. Најдобар доказ за објективната вредност намалена за трошоци за продажба на едно средство е цената во обврзувачки купопродажен договор во трансакција под комерцијални услови или пазарната цена на активен пазар. Доколку не постои обврзувачки купопродажен договор или активен пазар за средството, објективната вредност намалена за трошоци за продажба се заснова на најдобрите расположливи информации со цел да се одрази износот кој субјектот ќе можел да го добие, на датумот на известување, од отуѓувањето на средството во трансакција под комерцијални услови помеѓу познати, согласни партнери, после одземањето на трошоците за отуѓување. При одредување на овој износ, субјектот го зема предвид исходот од скорешните трансакции за слични средства во рамките на истата индустрија.

Употребна вредност

- 27.15 Употребната вредност претставува сегашна вредност на идните парични текови кои се очекува да произлезат од средството. Пресметувањето на сегашната вредност ги подразбира следниве чекори:
- (а) проценување на идните парични приливи и одливи кои ќе произлезат од непрекинато користење на средството и од неговото конечно отуѓување, и
 - (б) применување на соодветната дисконтната стапка на тие идни парични текови.
- 27.16 Следниве елементи треба да бидат земени предвид при пресметувањето на употребната вредност на средството:
- (а) проценка на идните парични текови кои субјектот очекува да произлезат од средството,
 - (б) очекувања за можни варијации во износот или времето на тие идни парични текови,
 - (в) временската вредност на парите, претставена преку тековната пазарна безризична каматна стапка,
 - (г) цената на неизвесноста инхерентна на средството,
 - (д) други фактори, како што се неликвидност, кои учесниците во пазарот би ги земале предвид при ценењето на идните парични текови за кои субјектот очекува да произлезат од средството.
- 27.17 При мерењето на употребната вредност проценките на идните парични текови ги вклучуваат:
- (а) проектирање на паричните приливи од непрекинатата употреба на средството,
 - (б) проектирање на паричните одливи кои нужно настануваат со генерирањето на паричните приливи од непрекинатата употреба на средството (вклучително и парични одливи за подготовка на средството за употреба) и кои може директно да се припишат или распределуваат на разумна и доследна основа на самото средство,
 - (в) нето паричните текови, доколку ги има, кои се очекува да бидат примени (или платени) за отуѓувањето на средството на крајот од неговиот корисен век во трансакција под комерцијални услови помеѓу познати, согласни странки.
- Субјектот може да ги искористи скорешните финансиски буџети или прогнози за да ги процени паричните текови, доколку му се на располагање. За да се проценат проекциите на паричните текови надвор од периодот опфатен со најскорешните буџети или прогнози, субјектот може да ги екстраполира проекциите врз основа на најскорешните буџети или прогнози употребувајќи рамна или опаѓачка стапка на раст за последователните години, освен ако може да се оправда употребата на растечка стапка.
- 27.18 Проценките на идните парични текови не вклучуваат:
- (а) парични приливи или одливи од финансиски активности, или
 - (б) примања или плаќања по основ на данокот на добивка.
- 27.19 Идните парични текови се проценуваат за средството во неговата тековна состојба. Проценките на идните парични текови не ги вклучуваат проценетите идни парични приливи и одливи кои се очекува да произлезат од:
- (а) идно реструктурирање на кое субјектот се' уште не се обврзал, или

(б) подобрување или зајакнување на успешноста на средството.

27.20 Дисконтната стапка (стапките) што се користат за пресметка на сегашната вредност се стапките пред оданочување кои ги одразуваат тековните пазарни проценки на:

(а) временската вредност на парите, и

(б) ризикот специфичен за средството за кое не се коригирани проценките за идните парични текови.

дисконтната стапка (стапки) што се користат за мерење на употребната вредност на средството не треба да го одразуваат ризикот за кој се коригирани проценките за идните парични текови, со цел да се одбегне двојно засметување.

Признавање и мерење на загуба поради обезвреднување за единицата која генерира пари

27.21 Загуба поради обезвреднување се признава за единицата која генерира пари ако, и само ако, надоместливиот износ на единицата е помал од сметководствената вредност на единицата. Загубата поради обезвреднување се распределува така што ќе се намали сметководствената вредност на средствата од единицата по следниов редослед:

(а) првин, да се намали сметководствената вредност на секој гудвил распределен на единицата која генерира пари, и

(б) потоа, на другите средства од единицата сразмерно на основата на сметководствената вредност на секое средство во единицата која генерира пари.

27.22 Меѓутоа, субјектот нема да ја намалува сметководствената вредност на средството во единицата која генерира пари под највисоката вредност на:

(а) неговата објективна вредност намалена за трошоци за продажба (доколку може да се утврди),

(б) неговата употребната вредност (доколку може да се утврди),

(в) нула.

27.23 Било каков вишок износ од загубата поради обезвреднување кој не може да се распределува на средството поради ограничувањата во ставот 27.22 се распределува на другите средства од единицата сразмерно на основата на сметководствената вредност на тие други средства.

Дополнителни побарувања за обезвреднување на гудвил

27.24 Гудвил, сам по себе, не може да се продаде. Ниту пак може да генерира парични текови за субјектот кои би биле независни од паричните текови на другите средства. Како последица на тоа, објективната вредност на гудвилот не може директно да се измери. Затоа, објективната вредност на гудвилот мора да произлезе од мерењето на објективната вредност на единиците кои генерираат пари од коишто гудвилот е составен дел.

27.25 За потребите на тестирање на обезвреднувањето, гудвилот којшто е стекнат во деловна комбинација, се распределува, од датумот на стекнување, на секоја од единиците стекнувачот кои генерираат пари за кои се очекува да имаат корист од синергиите на комбинацијата, без оглед дали другите средства и обврски од стекнатиот субјект и се доделени на таа единица.

27.26 Дел од надоместливиот износ на единицата која генерира пари се припишува на малцинско учество во гудвилот. За потребите на тестирање на обезвреднувањето на единица која генерира пари со гудвил, која не е во целосна сопственост, сметководствената вредност на таа единица фиктивно се коригира, пред да се спореди со нејзиниот надоместлив износ, по пат на изведување на бруто износ од сметководствената вредност на гудвилот распределен на единицата и гудвилот кој може да се припише на малцинско учество. Фиктивно коригираната сметководствена вредност потоа се споредува со надоместливиот износ на единицата за да се одреди дали единицата која генерира пари се обезвредила.

27.27 Доколку гудвилот не може да се распределува на поединечни единици кои генерираат пари (или групи на единици кои генерираат пари) на непроизволна основа, тогаш, за потребите на тестирањето на гудвилот, субјектот го тестира обезвреднувањето на гудвилот по пат на одредување на надоместливиот износ или на (а) или на (б):

(а) стекнатиот субјект во неговата целост, доколку гудвилот се однесува на стекнато средство

коешто не е интегрирано. Интегрирано значи дека стекнатиот деловен потфат бил пререструктуриран или претопен во известувачкиот субјект или во другите подружници,

(б) на целата група на субјекти, со исклучок на оние субјекти кои не се интегрирани, доколку гудвилот се однесува на субјект којшто бил интегриран.

При применување на овој став, субјектот треба да го одвои гудвилот кој се однесува на субјекти кои се интегрирани од гудвилот кој се однесува на субјекти кои не се интегрирани. Исто така, субјектот ги следи барањата за единиците кои генерираат пари од овој оддел при пресметување на надоместливиот износ на, и распределување на загуби поради обезвреднување и анулирање на средствата кои припаѓаат на стекнатиот субјект или група на субјекти.

Анулирање на загубата поради обезвреднување

27.28 Загуба поради обезвреднување признаена за гудвил не се анулира во последователниот период.

27.29 За сите средства освен за гудвил, субјектот проценува при секој датум на известување дали постои индикатор дека загубата поради обезвреднување признаена во претходните периоди можеби повеќе не постои или можеби се намалила. Индикаторите кои укажуваат дека загубата поради обезвреднување можеби се намалила или можеби повеќе воопшто не постои обично се спротивните од тие наведени во став 27.9. Доколку постои таков индикатор, субјектот одредува дали целата или само дел од претходната загуба поради обезвреднување треба да се анулира. Постапката за таквото одредување зависи од тоа дали претходната загуба поради обезвреднување за средството била заснована на:

(а) надоместливиот износ на поединечното средство (види став 27.30), или

(б) надоместливиот износ на единицата која генерира пари кон која припаѓа средството (види став 27.31).

Анулирање кога била извршена проценка на надоместливиот износ на поединечно обезвреднето средство

27.30 Кога претходната загуба поради обезвреднување била заснована на надоместливиот износ на поединечно обезвреднето средство, важат следниве барања:

(а) субјектот врши проценка на надоместливиот износ на средството на тековниот датум на известување,

(б) доколку проценетиот надоместлив износ на средството ја надминува неговата сметководствена вредност, субјектот ја зголемува сметководствената вредност до надоместливиот износ, што подлежи на ограничувањата опишани во (в) подолу. Таквото зголемување претставува анулирање на загубата поради обезвреднување. Субјектот веднаш го признава анулирањето во добивка или загуба,

(в) анулирањето на загубата поради обезвреднување не ја зголемува сметководствената вредност на средството над сметководствената вредност која би била одредена (нето амортизација или депрецијација) да не биле признаена загуба поради обезвреднување за тоа средство во претходната година,

(г) после признавањето на анулирањето на загубата поради обезвреднување, субјектот го коригира трошокот за депрецијација (амортизација) за средството во идните периоди со цел да ја алоцира коригираната сметководствена вредност на средството, намалена за неговата остаток на вредноста (доколку ја има), на систематска основа за остатокот од неговиот корисен век.

Анулирање кога била извршена проценка на надоместливиот износ за единицата која генерира пари

27.31 Кога оригиналната загуба поради обезвреднување била заснована на надоместливиот износ за единицата која генерира пари кон која припаѓа средството, важат следниве барања:

(а) субјектот врши проценка на надоместливиот износ на единицата која генерира пари на тековниот датум на известување,

(б) Доколку проценетиот надоместлив износ на единицата која генерира пари ја надминува сметководствената вредност, вишокот претставува анулирање на загубата поради обезвреднување. Субјектот го распределува износот на анулирањето на средството од

единицата, освен за гудвил, сразмерно со сметководствената вредност на тие средства, што подлежи на ограничувањата опишани под (в) подолу. Тие зголемувања во сметководствената вредност се третираат како анулирања на загубите поради обезвреднување за поединечните средства и веднаш се признаваат во добивка или загуба,

(в) при распределување на анулирањето на загубата поради обезвреднување за единицата која генерира пари, анулирањето не ја зголемува сметководствената вредност на било кое средство над најниската вредност на

- (i) неговиот надоместлив износ, и
 - (ii) сметководствената вредност која би била одредена (нето амортизација или депрецијација) да не била признаена загуба поради обезвреднување за тоа средство во претходниот период,
- (г) било каков вишок износ од анулирањето на загубата поради обезвреднување кој не може да се распределува на средството поради ограничувањата во (в) погоре се распределува сразмерно на другите средства од единицата која генерира пари, освен за гудвил,
- (д) после признавањето на анулирањето на загубата поради обезвреднување, доколку важи, субјектот го коригира трошокот за депрецијација (амортизација) за секое средство единицата која генерира пари во идните периоди со цел да ја распределува коригираната сметководствена вредност на средството, намалена за неговата остаток на вредноста (доколку ја има), на систематска основа за остатокот од неговиот корисен век.

Обелоденување

27.32 Субјектот ги обелоденува следниве информации за секоја група на средства наведена во став 27.33:

(а) износот на загуби поради обезвреднување признаени во добивка или загуба во текот на периодот и линиските ставки во извештај за сеопфатна добивка (и во извештајот за приходи, доколку се презентира) каде што се вклучени тие загуби поради обезвреднување,

(б) износот на загуби поради обезвреднување признаени во добивка или загуба во текот на периодот и линиските ставки во извештај за сеопфатна добивка (и во извештајот за приходи, доколку се презентира) каде што се анулирани загубите поради обезвреднување.

27.33 Субјектот ги обелоденува следниве информации побарани со став 27.32 за секоја од следниве групи на средства:

- (а) залихи,
- (б) недвижности, постројки и опрема (вклучително и вложување во недвижност прокнижени според методот на трошок),
- (в) гудвил,
- (г) нематеријални средства кои не се гудвил,
- (д) вложувања во соработници,
- (ф) вложувања во заеднички потфати.

Оддел 28**Користи за вработени****Делокруг на овој оддел**

28.1 **Користи за вработените** се сите видови на надоместок што субјектот ги дава во размена за услугите што ги испорачуваат вработени, вклучувајќи ги и директорите и управата. Овој Оддел се применува на сите видови користи за вработени, освен за трансакции на плаќања врз основа на акции кои се покриени со Оддел 26 *Плаќања врз основа на акции*. Користи за вработени опфатени со овој Оддел припаѓаат на еден од следниве четири вида:

(а) краткорочни користи за вработени, што претставуваат користи за вработени (освен **отпремнини**) кои се во целост наплатливи во рок од дванаесет месеци од крајот на периодот во којшто вработениот ги испорачува соодветните услуги,

(б) **користи после престанок на работниот однос**, што претставуваат користи за вработените (освен отпремнини) кои се наплатливи после престанок на работниот однос,

(в) други долгорочни користи за вработените, што претставуваат користи за вработени (освен користи после престанок на работниот однос и отпремнини) кои се во целост наплатливи во рок од дванаесет месеци од крајот на периодот во којшто вработениот ги испорачува соодветните услуги,

(г) отпремнини, што претставуваат користи за вработените наплатливи како резултат на:

- (i) одлуката на субјектот да го прекине работниот однос на вработениот, или
- (ii) одлука на вработениот да прифати доброволно заминување како технолошки вишок во размена за тие користи.

28.2 Користи за вработените исто така вклучуваат и трансакции на плаќања врз основа на акции со кои вработените примаат сопственички инструменти (како што се акции или опции за акции) или пари или други средства на субјектот во износи кои се засновани на цената на акциите на субјектот или други сопственички инструменти на субјектот. Субјектот го применува одделот 26 за книжење на трансакции на плаќања врз основа на акции.

Општ принцип за признавање за сите користи за вработени

28.3 Субјектот ги признава трошоците за сите користи за вработени на коишто вработениот стекнал право како резултат на услугата испорачана субјектот во текот на периодот на известување:

(а) како обврска, после одземање на износите кои биле платени или директно на вработените или како придонес во фондот за користи за вработените. Доколку платениот износ ја надминува обврската која произлегува од услугата пред датумот на известување, субјектот го признава вишокот до износот до кој претплатата ќе води кон намалување на идните плаќања или рефундирање во готово,

(б) како расход, освен ако друг Оддел од овој МСФИ не побарува трошокот да се признае како дел од вредноста на средството, како што се залихи или недвижности, постројки и опрема.

Краткорочни користи за вработените**Примери**

28.4 Краткорочните користи за вработени вклучуваат ставки како што се:

(а) надници, плати, и придонеси за социјално осигурување,

(б) краткорочни платени отсуства (како што се платени годишни одмори и платени боледувања) кога отсуствата се очекува да настанат во рок од дванаесет месеци после крајот на периодот во кој вработениот ги испорачува соодветните услугите,

(в) учество во добивката и бонуси наплатливи во рок од дванаесет месеци после крајот на периодот во кој вработениот ги испорачува соодветните услуги,

(г) немонетарни користи (како што здравствена заштита, домување, автомобили и бесплатни или субвенционирани добра или услуги) за тековните вработени.

Мерење на краткорочните користи општо

28.5 Кога вработениот му испорачува услуга на субјектот во текот на периодот на известување субјектот ги мери признаените износи согласно ставот 28.3 по недисконтиран износ на краткорочните користи за вработени кои се очекува да бидат платени во размена за таа услуга.

Признавање и мерење – краткорочни платени отсуства

28.6 Субјектот може да им надомести на вработените за отсуствата од различни причини, вклучувајќи ги и годишните одмори и боледувања. Некои краткорочни платени отсуства се акумулираат може да се пренесат и да се искористат во идни периоди доколку вработениот не го искористи во целост правото на тоа отсуство во тековниот период. Примери за тоа се годишните одмори и боледувања. Субјектот ги признава очекуваните трошоци за акумулираните платени отсуства кога вработените испорачуваат услуги кои им го зголемуваат правото на идните платени отсуства. Субјектот го мери очекуваниот трошок за акумулираните платени отсуства по недисконтиран дополнителен износ кој субјектот очекува да го плати како резултат на неискористеното право коешто се акумулирало на крајот од периодот на известување. Субјектот го прикажува овој износ како тековна обврска на датумот на известување.

28.7 Субјектот го признава трошокот на други (неакумулирани) платени отсуства тогаш кога се случува отсуството. Субјектот го мери трошокот за неакумулираните платени отсуства по недисконтиран износ на плати и надници платени или наплатливи за периодот на отсуство.

Признавање – учество во добивката и бонус планови

28.8 Субјектот го признава очекуваниот трошок на учество во добивката и бонус плаќањето само кога:

(а) субјектот презентира законска или изведена обврска да ги изврши таквите плаќања како резултат на минати настани (ова значи дека субјектот нема реалистична алтернатива освен да го изврши плаќањето), и

(б) може да се направи веродостојна проценка на обврската.

Користи после прекин на работниот однос Разликување на планови за дефинирани придонеси и планови за дефинирани обврски за користи

28.9 Користи после престанок на работниот однос вклучуваат, на пример:

(а) користи од пензионирање, како што се пензии, и

(б) други користи после престанок на работниот однос, како што се животна осигурување после престанок на работниот однос или здравствена заштита после престанок на работниот однос.

Аранжманите со кои субјектот обезбедува користи после престанок на работниот однос се планови за користи после престанок на работниот однос. Субјектот го применува овој Оддел на сите такви аранжмани без разлика дали вклучуваат основање на посебен субјект за да ги прима тие придонеси и да ги исплаќа користите. Во некои случаи, овие аранжмани се задолжителни со закон, а не по волјата на субјектот. Во некои случаи, овие аранжмани произлегуваат од делувањето на субјектот дури и во отсуство на формален документиран план.

28.10 Планови за користи после престанок на работниот однос се класифицираат или како планови за дефинирани придонеси или како планови за дефинирани обврски за користи, зависно од нивните договорни одредби и услови.

(а) Планови за дефинирани придонеси се планови за користи после престанок на работниот однос со кои субјектот плаќа фиксни придонеси во посебен субјект (фонд) и нема законска или изведена обврска да плаќа понатамошни придонеси или да врши директни плаќања на користи за вработениот доколку фондот не содржи достаточни средства да му ги плаќа користите на вработениот, а кои се однесуваат на услугата испорачана од вработениот во тековниот или претходните периоди. Така, износот на користи после престанок на работниот однос кои ги прима вработениот зависи од износот на придонесите платени од страна на субјектот (и веројатно и вработениот) на планот за користи после престанок на работниот однос или на осигурителот, задно со добивката од вложувањата која произлегува од придонесите.

(б) Плановите за дефинирани обврски за користи се планови за користи после престанок на работниот однос кои не се планови за дефинирани придонеси. Според планови за дефинирани обврски за користи, субјектот има обврска да ги обезбеди договорените користи на тековните и поранешните вработени, и во суштина субјектот е тој кој ги сноси актуарскиот

ризик (дека користите може да чинат повеќе или помалку од очекуваното) и вложувачкиот ризик (дека повратот од средствата уплатени за финансирање на користите ќе се разликуваат од очекувањата). Доколку актуарските или вложувачките искуства се полоши од очекуваното, обврската на субјектот може да се зголеми, и обратно, доколку актуарските или вложувачките искуства се подобри од очекуваното.

Планови за повеќе работодавачи и државни планови

28.11 Планови за повеќе работодавачи и државни планови се класифицираат како планови за дефинирани придонеси или планови за дефинирани обврски за користи врз основа на одредбите и условите од планот, вклучувајќи ги и било какви изведени обврски кои ги надминуваат формалните услови. Меѓутоа, ако не се достапни доволни информации за да се примени книжење на дефинирани обврски за користи за план за повеќе работодавачи кој претставува план за дефинирани обврски за користи, субјектот го книжи тој план согласно ставот 28.13 како да е план за дефинирани придонеси и ги прави обелоденувањата пропишани со став 28.40.

Осигурени користи

28.12 Субјектот може да плаќа осигурителни премии за да го финансира планот за користи после престанок на работниот однос. Субјектот го третира таквиот план како планови за дефинирани придонеси освен доколку субјектот т има законска или изведена обврска:

(а) или да ги плаќа користите за вработени директно кога истите ќе доспеат, или

(б) да плаќа дополнителни износи доколку осигурителот не ја плати во целост идната корист за вработениот која се однесува на услугите испорачани од вработениот во тековниот и во претходните периоди,

изведена обврска може да произлезе индиректно преку друг план, преку механизам за основање на идни премии, или преку однос на поврзана страна со осигурителот. Доколку субјектот ја задржи таквата законска или изведена обврска, субјектот го третира тој план како план за дефинирани обврски за користи.

Користи по прекин на работниот однос планови за дефинирани придонеси

Признавање и мерење

28.13 Субјектот го признава придонесот кој е наплатив во тој период:

(а) како обврска, по одземање на било кој веќе платен износ. Доколку плаќањето на придонесот го надминува придонесот доспеан за услугите пред датумот на известување, субјектот го признава тој вишок како средство,

(б) како расход, освен ако друг Оддел од овој МФФИ не побарува трошокот да се признае како дел од вредноста на средството, како што се залихи или недвижности, постројки и опрема.

Користи по прекин на работниот однос планови за дефинирани обврски за користи

Признавање

28.14 При применувањето на општиот принцип за признавање од став 28.3 за планови за дефинирани обврски за користи, субјектот ја признава:

(а) обврската како своја обврска според планови за дефинирани обврски за користи од нето средствата на планот – неговата обврска од дефинирани обврски за користи (види став 28.15 - 28.23),

(б) нето трошокот во таа обврска во текот на периодот како трошок за планови за дефинирани обврски за користи во текот на тој период (види став 28.24 - 28.27).

Мерење на обврската за дефинирани обврски за користи

28.15 Субјектот ја мери обврската за дефинирани обврски за користи за своите обврски согласно планови за дефинирани обврски за користи како нето сума од следниве износи:

(а) сегашна вредност на обврските согласно планови за дефинирани обврски за користи (неговата обврска за дефинирани обврски за користи) на датумот на известување (став 28.16-28.22 дава насоки за мерење на овие обврски), минус

(б) објективната вредност на датумот на известување од планирани средства (доколку ги има) од кои обврските треба директно да се подмират. Ставовите 11.27-11.32 пропишуваат барања за одредување на објективната вредност на таквите планирани средства коишто се

финансиски средства.

Вклучување и на стекнатите и на нестекнатите користи

28.16 Сегашната вредност на обврските на субјектот согласно планови за дефинирани обврски за користи на датумот на известување го одразува проценетиот износ на корист што вработените ги заработиле за возврат на нивните услуги во тековниот и во претходните периоди, вклучувајќи ги и користите кои се уште не се стекнати (види став 28.26) и вклучувајќи ги ефектите од формули за користите кои на вработените им даваат поголема користи во подоцнежните години од стажот. Ова подразбира дека субјектот одредува колкава корист може да се припише на тековниот и на минатите периоди врз основа на формулата за користи во планот и прави проценка (актуарска претпоставка) за демографските променливи (како што е промена и смртноста на вработените) и финансиските променливи (како што се идните зголемувања за плати и трошоци за здравствена заштита) кои влијаат врз трошокот на користите. Актуарските претпоставки треба да бидат непристрасни (ниту неразумни ниту претерано конзервативни), заемно компатибилни, и изберени така што да доведат до најдобра можна проценка за идните парични текови кои би произлегле од планот.

Дисконтирање

28.17 Субјектот ја мери обврската за дефинирани обврски за користи на основа на дисконтна сегашна вредност. Субјектот ја одредува стапката што се користи за дисконтирање на идните плаќања по пат на повикување на пазарните приноси на датумот на известување на висококвалитетните корпоративни обврзници. Во земјите каде што нема толку развиен пазар на такви обврзници, субјектот ги користи пазарните приноси (на датумот на известување) на државните обврзници. Валутата и роковите на корпоративни обврзници или државните обврзници треба да се доследни со валутата и проценетиот период на идните плаќања.

Метод на актуарско вреднување

28.18 Доколку субјектот може, без претерани трошоци или напори, да го употреби методот проектирана кредитна единица за да ја измери обврската за дефинирани обврски за користи и поврзаниот расход, тогаш така и ќе постапи. Доколку дефинираните обврски за користи се засновани на идни плати, методот проектирана кредитна единица бара субјектот да ја мери обврската за дефинирани обврски за користи на основа којашто ќе го одрази идното зголемување на платите. Покрај тоа, методот проектирана кредитна единица бара субјектот да направи најразлични актуарски претпоставки за мерење на обврската за дефинирани обврски за користи, вклучувајќи ги и дисконтната стапка, очекуваната стапка на поврат од планираните средства, очекуваните стапки на покачување на платите, промена на вработените, смртноста, и (за дефинирани планови за здравствена заштита) стапките на трендовите на медицинските трошоци.

28.19 Доколку субјектот не може, без претерани трошоци или напори, да го употреби методот проектирана кредитна единица за да ја измери обврската и трошокот за планови за дефинирани обврски за користи на субјектот му се допушта да ги направи следниве упростувања при мерење на обврска за дефинирани обврски за користи во однос на тековните вработени:

(а) да ги игнорира проценетите идни зголемувања на платите (т.е. да претпостави дека тековните плати ќе продолжат се дури тековните вработени почнат да си ги искористуваат користите после престанок на работниот однос),

(б) да ги игнорираат идните услуги од тековните вработени (т.е. да претпостават затворање на планот за тековните, како и за новите вработени), и

(в) да ја игнорираат можната смртност на вработените за време на работниот стаж помеѓу датумот на известување и датумот кога вработените се очекува да почнат да ги користат своите користи после престанок на работниот однос (т.е. да претпостават дека сите тековни вработени ќе добијат користи после престанок на работниот однос). Меѓутоа, смртноста после стажот (т.е. очекуваниот животен век) сепак ќе се земе предвид.

Субјектот кој ги искористи горенаведените упростувања на мерењата сепак мора да ги вклучи како стекнатите така и нестекнатите користи при мерење на обврската за дефинирани обврски за користи.

28.20 Овој МСФИ не бара од субјектот да ангажира независен актуар да го изврши сеопфатното актуарско вреднување коешто е потребно за пресметување на неговата обврска за дефинирани обврски за користи. Ниту пак бара сеопфатното актуарско вреднување да мора

да се врши на годишно ниво. Во временските периоди помеѓу актуарските вреднувања, доколку главните актуарски претпоставки не се смениле значително, обврската за дефинирани обврски за користи може да се измери по пат на коригирање на мерењето од претходниот период согласно промените во демографијата на вработените, како што е број на вработени или висина на плата.

Воведување, промена, кретење и подмирување на плановите

- 28.21 Доколку плановите за дефинирани обврски за користи се воведат или променат во тековниот период, субјектот ја зголемува или намалува обврската за дефинирани обврски за користи со цел да ја одрази промената, и зголемувањето (намалувањето) го признава во расходи (приходи) при мерење на добивка или загуба за тековниот период. Обратно, доколку планот се скрати (т.е. користите или групата на опфатените вработени се намалиле) или се подмири (обврската на работодавачот целосно е исплатена) во тековниот период, обврската за дефинирани обврски за користи се намалува или се брише, а субјектот ја признава резултиращката добивка или загуба во добивка или загуба за тековниот период.

Средства на планови за дефинирани обврски за користи

- 28.22 Доколку сегашна вредност на обврската за дефинирани обврски за користи на датумот на известување е помала од објективната вредност на средствата на планот на тој датум, планот содржи вишок. Субјектот го признава вишокот од планот како средство на планот за дефинирани обврски за користи само до оној степен до кој е можно да се покрие вишокот или по пат на намалување на придонесите во иднината или по пат на рефундирање од планот.

Трошок на планот за дефинирани обврски за користи

- 28.23 Субјектот ја признава нето промената во својата обврска за дефинирани обврски за користи во текот на тој период, освен промените кои може да им се припишат на користите исплатени на вработените во текот на периодот или на придонесите од работодавачот, како трошок на неговите планови за дефинирани обврски за користи во текот на тој период. Трошокот се признава или во целост во добивка или загуба како расход или делумно во добивка или загуба а делумно како ставка во останата сеопфатна добивка (види став 28.24) освен доколку друг оддел од овој МСФИ бара трошокот да се признае како дел од трошок на средството како што се залихи или недвижности, постројки и опрема.

Признавање - избор на сметководствена политика

- 28.24 Од субјектот се бара да ги признаат сите актуарски признаени добивки или загуби во периодот во кој настануваат. Субјектот треба:
- (а) да ги признае сите актуарски признаени добивки или загуби во добивка или загуба, или
 - (б) да ги признае сите актуарски признаени добивки или загуби во останата сеопфатна добивка.
- Како избор на сметководствена политика. Субјектот ја применува избраната сметководствена политика доследно за сите планови за дефинирани обврски за користи и за сите свои актуарски признаени добивки и загуби. Актуарските признаени добивки и загуби признаени во останата сеопфатна добивка се презентираат во извештајот за сеопфатна добивка.
- 28.25 Нето промената во обврската за дефинирани обврски за користи која се признава како трошок на планот за дефинирани обврски за користи вклучува:
- (а) промена во обврската за дефинирани обврски за користи која произлегува од услугите испорачани од страна на вработените во текот на периодот на известување,
 - (б) камата за обврската за дефинирани обврски за користи во текот на периодот на известување,
 - (в) повратот од било кое средство на планот и нето промената во објективната вредност на признаените права на исплата (види став 28.28) во текот на периодот на известување,
 - (г) актуарски признаени добивки и загуби кои се појавиле во периодот на известување,
 - (д) зголемувања или намалувања во обврската за дефинирани обврски за користи која произлегува од воведување на нов план или промена на постојниот план во периодот на известување (види став 28.21),
 - (ф) намалувања во обврската за дефинирани обврски за користи која произлегува од кретење

или подмирување на постојниот план во периодот на известување (види став 28.21).

- 28.26 Услугата од вработените предизвикува обврска за планови за дефинирани обврски за користи дури и кога користите се условени со идниот работниот однос (со други зборови, кога се уште не се стекнати). Услугата од вработените пред датумот на стекнување предизвикува изведена обврска зашто, при секој последователен датум на известување, се намалува износот на идната услуга која вработениот треба да ја испорача пред да се стекне со правото на користите. При мерење на својата обврска за дефинирани обврски за користи, субјектот ја зема предвид можноста дека некои вработени може да не ги исполнат условите за стекнување. На сличен начин, иако некои користи после престанок на работниот однос (како што е здравствената заштита после прекинот на работниот однос) стануваат наплатливи само доколку се случи наведениот настан кога вработениот повеќе не е вработен (на пример, болест), обврската се создава кога вработениот ја испорачува услугата која му го дава правото на користите за кога ќе случи наведениот настан. Веројатноста да се случи наведениот настан влијае врз мерењето на обврската, но не одлучува дали обврската постои.
- 28.27 Доколку дефинираните обврски за користи се намалат за износот кој ќе им се плати на вработените во рамки на државно-субвенционирани планови, субјектот ја мери обврската за дефинирани обврски за користи на таква основа која може да ги одрази користите кои се наплатливи во рамките на државните планови, но само доколку:
- (а) тие планови стапиле во сила пред датумот на известување, или
 - (б) минатата евиденција, или друг веродостоен доказ, укажува на тоа дека државните користи ќе се променат на некој предвидлив начин, на пример, согласно идните промени во општата висина на цените или општата висина на платите.

Исплаќања

- 28.28 Доколку субјектот е буквално сигурен дека друга странка ќе ги исплати дел или сите издатоци потребни за да се подмири обврската за дефинирани обврски за користи, субјектот го признава правото на исплаќање како посебно средство. Субјектот го мери средството по објективна вредност. Во извештајот за сеопфатна добивка (или во извештајот за приходи, доколку се презентира), расходот кој се однесува на плановите за дефинирани обврски за користи може да се прикаже како нето сума признаена за исплаќање.

Други долгорочни користи за вработени

- 28.29 Други долгорочни користи за вработени вклучуваат, на пример:
- (а) долгорочни платени отсуства како што се долгогодишна служба или повеќегодишно отсуство,
 - (б) награди за долгогодишна служба,
 - (в) користи за повеќегодишна инвалидност,
 - (г) учество во добивката и бонуси наплатливи во рок од дванаесет месеци после крајот на периодот во кој вработениот ги испорачува соодветните услуги,
 - (д) одложено надоместување кое се плаќа дванаесет или повеќе месеци после крајот на периодот во кој се заработува.
- 28.30 Субјектот ја признава обврската за другите долгорочни користи за вработени измерени по нето сума од следниве износи:
- (а) сегашна вредност од обврската од користите на датумот на известување, минус
 - (б) објективната вредност на датумот на известување на средствата на планот (доколку ги има) од кои обврските треба директно да се подмират.
- Субјектот ја признава промената во обврски согласно ставот 28.23.

Отпремнини

- 28.31 Субјектот може да се обврзе, согласно законот, договорот или други спогодби со вработените или со нивните претставници или по пат на изведена обврска заснована на деловната пракса, обичај или желбата да се делува рамноправно, да врши исплати (или да обезбедува други

користи) на вработените кога ќе им престане работниот однос. Таквите плаќања претставуваат отпремнини.

Признавање

- 28.32 Бидејќи отпремнините на субјектот не му даваат идна економска корист, субјектот веднаш ги признава како расход во добивка или загуба.
- 28.33 Кога субјектот ги признава отпремнините, субјектот веројатно ќе треба да го прокнижи и скратувањето на пензиските користи или други користи за вработени.
- 28.34 Субјектот ги признава отпремнините како обврска и расход само тогаш кога субјектот докажано е посветен:
- (а) или да го прекине работниот однос на вработениот или на група вработени, пред нормалниот датум на пензионирање, или
- (б) да ја даде отпремнината како резултат на понуда да поттикне на доброволно заминување како технолошки вишок.
- 28.35 Субјектот е докажано посветен на прекинување на работниот однос само тогаш кога располага со детализиран формален план за прекинување и нема реални можности да се повлече од таквиот план.

Мерење

- 28.36 Субјектот ги мери отпремнините по најдобра можна проценка на издатокот кој ќе биде потребен за да се подмири обврската на датумот на известување. Во случај на понуда да се поттикне доброволно заминување како технолошки вишок, мерењето на отпремнините се заснова на бројот на вработените за кои се очекува дека ќе ја прифатат понудата.
- 28.37 Кога рокот на доспевање на отпремнините е подолг од дванаесет месеци после крајот на периодот на известување, истите се мерат по нивната дисконтирана сегашна вредност.

Групни планови

- 28.38 Доколку матичниот субјект обезбедува користи на вработените во една или повеќе подружници во група, при што матичниот субјект презентира консолидирани финансиски извештаи користејќи ги МСФИ за МСС или целосна примена на МСФИ, на таквите подружници им се допушта да признаат и измерат расход за користи за вработените на основа на разумно распределување на расходот признаен за таа група.

Обелоденувања

Обелоденувања за краткорочни користи за вработени

- 28.39 Овој Оддел не бара специфични обелоденувања за краткорочни користи за вработени.

Обелоденувања за планови за дефинирани придонеси

- 28.40 Субјектот го обелоденува износот признаен во добивка или загуба како расход за планови за дефинирани придонеси. Доколку субјектот го третира планот од повеќе работодавачи за дефинирани обврски за користи како план за дефинирани придонеси зашто не постојат достаточни информации за да се примени сметководство за дефинирани обврски за користи (види став 28.11), тогаш субјектот го обелоденува тој факт дека станува збор за план за дефинирани обврски за користи и причината поради која истиот се книжи како план за дефинирани придонеси, заедно со сите расположливи информации за вишокот или кусокот од тој план и импликациите, доколку ги има, врз субјектот.

Обелоденувања за планови за дефинирани обврски за користи

- 28.41 Субјектот ги обелоденува следниве информации за планови за дефинирани обврски за користи (освен за планови за користи од повеќе работодавачи кои се книжат како да се планови за дефинирани придонеси согласно ставот 28.11, за кои се применуваат обелоденувањата од став 28.40). Доколку субјектот располага со повеќе од еден план за дефинирани обврски за користи, овие обелоденувања може да се изведат сумарно, поединечно за секој план, или во такви групи кои се смета дека се најкорисни:

(а) општ опис на видот на планот, вклучително и политиката за финансирање,

(б) сметководствената политика на субјектот за признавање на актуарски признаени добивки и загуби (или во добивка или загуба или како ставка во останата сеопфатна

добивка) како и износот на актуарски признаени добивки и загуби признаени во текот на тој период,

(в) наративно објаснување доколку субјектот користи било какви упростувања од ставот 28.19 за мерење на својата обврска за дефинирани обврски за користи,

(г) датумот на најскорешното сеопфатно актуарско вреднување и, доколку истото не се случило до датумот на известување, опис на корекциите кои биле направени за да се измери обврската за дефинирани обврски за користи на датум на известување,

(д) усогласување на почетните и завршните биланси на обврската за дефинирани обврски за користи каде што посебно се прикажуваат платените користи и сите други трошоци,

(ф) усогласување на почетните и завршните биланси на објективната вредност на средствата на планот и на почетните и завршните биланси на било какви права на исплата признаени како средство, каде што посебно ќе се прикаже, доколку е применливо:

- (i) придонесите;
- (ii) платените користи, и
- (iii) други промени во средствата на планот,

(е) вкупниот трошок кој се однесува на плановите за дефинирани обврски за користи за тој период, при што посебно се обелоденуваат износите:

- (i) признаени во добивка или загуба како расход, и
- (ii) вклучени во вредноста на средството,

(ж) секоја поголема група на средства на планот, каде што спаѓаат, но не само тие, сопственички инструменти, должнички инструменти, недвижности, и сите други средства, процентот или износот што го претставува секоја поголема класа во објективната вредност на сумата средства на планот на датумот на известување,

(з) износите вклучени во објективната вредност на средствата на планот за:

- (i) секоја класа на сопствени финансиски инструменти на субјектот, и
- (ii) било која недвижност или друго средство што го користи субјектот,

(с) реалниот поврат од средствата на планот,

(и) главните актуарски претпоставки кои биле искористени, вклучително и, ако е применливо:

- (i) дисконтни стапки,
- (ii) очекуваните стапки на поврат за средствата на планот за периодот презентираан во финансиските извештаи,
- (iii) очекуваните стапки на зголемување на платите,
- (iv) стапките на трендот на здравствената заштита, и
- (v) било која друга употребена материјална актуарска претпоставка.

Усогласувањето во (д) и (ф) погоре не мора да се презентираат и за претходниот период. Подружницата којашто ги признава и мери користите за вработените како расход врз основа на разумно распределување на признаениот расход за групата (види став 28.38), во своите посебни финансиски извештаи, ја опишува политиката за применување на таквото распределување и ги врши обелоденувањата од (а)-(и) погоре за планот како целина.

Обелоденувања за други долгорочни користи

- 28.42 За секоја категорија на други долгорочни користи што субјектот им ги обезбедува на своите вработени, субјектот ги обелоденува природата на користа, износот на обврската и степенот на финансирање на датумот на известување.

Обелоденувања за отпремнини

- 28.43 За секоја категорија на отпремнини што субјектот им ги обезбедува на своите вработени, субјектот ги обелоденува природата на користа, применетата сметководствена политика, и износот на обврската и степенот на финансирање на датумот на известување.
- 28.44 Кога постои несигурност за бројот на вработените кои ќе ја прифатат понудата за отпремнина, се јавува непредвидена обврска. Одделот 21 Резерви и непредвидени трошоци бара субјектот да ги обелодени информациите на неизвесните обврски освен доколку можноста за одливи во подмирувањето е мала.

Оддел 29**Данок на добивка****Делокруг на овој оддел**

29.1 За потребите на овој МСФИ, данокот на добивка ги вклучува сите домашни и странски даноци кои се засновани на оданочива добивка. Данокот на добивка исто така ги вклучува и даноците, како што се задржаните даноци, што ги плаќа подружницата, придружниот субјект или заедничко вложување за распределените добивки до известувачкиот субјект.

29.2 Овој Оддел го опфаќа сметководството за данок на добивка. Со него се бара од субјектот да ги признае тековните и идните даночни последици од трансакции и други настани кои биле признаени во финансиските извештаи. Овие признаени даночни износи се состојат од **тековен данок** и **одложен данок**. Тековен данок е данок кој се плаќа (надоместува) во однос на оданочива добивка (даночна загуба) за тековен период или изминати периоди. Одложен данок е данок кој се плаќа или се надоместува во идни периоди, вообичаено како резултат на тоа што субјектот си ги надоместил или подмирал своите средства и обврски по нивната тековна сметководствената вредност, и даночниот ефект од преносот на тековно неискористени даночни загуби и даночни кредити.

Чекори за книжење на данок на добивка

29.3 Субјектот го книжи данокот на добивка низ следниве чекори (а)-(з) подолу:

- (а) Да се признае тековен данок, измерен по износ кој го вклучува ефектот од можните исходи од ревидирање од страна на даночните власти (ставови 29.4-29.8).
- (б) Да се идентификува кои средства и обврските се очекува да влијаат врз оданочива добивка доколку се надоместат или подмират според нивната тековна сметководствена вредност (ставови 29.9-29.10).
- (в) да се одреди даночната основа за следново на крајот на **периодот на известување**:
 - (i) Средствата и обврските во (б). даночна основа на средства и обврските се одредува како последица од продажбата на средства или подмирувањето на обврските за нивните сегашни сметководствени вредности (став 29.11 и 29.12).
 - (ii) Други ставки кои имаат даночна основа иако не се признаени како средства или обврски, т.е. ставки признаени како приход или расход кој ќе подлежи на оданочување или даночни одбитоци во идни периоди (став 29.13).
- (г) Да се пресметаат сите временни разлики, неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити (став 29.14).
- (д) Да се признаат одложени даночни средства и одложени даночни обврски кои произлегуваат од времените разлики, неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити (став 29.15-29.17).
- (е) Да се измерат одложени даночни средства и обврски по износ кој го вклучува ефектот од можните исходи од ревидирање од страна на даночните власти со помош на даночни стапки кои, врз основа на важечки или суштински пропишани даночни закони на крајот на периодот на известување, се очекува да се применуваат кога одложеното даночно средство се реализира или одложената даночна обврска се подмирува (став 29.18-29.25).
- (е) Да се признае ревалоризација наспроти одложени даночни средства така што нето износот да биде еднаков на највисокиот износ за кој е поверојатно дека ќе се реализира врз основа на тековна или идна оданочива добивка (став 29.21 и 29.22).
- (ж) Да се распределува тековниот и одложен данок на поврзаните компоненти од **добивка или загуба, останата сеопфатна добивка и главнина** (став 29.27).
- (з) Да се презентираат и обелоденат бараните информации (став 29.28-29.32).

Признавање и мерење на тековен данок

29.4 Субјектот ја признава тековната даночна обврска за данок кој се плаќа на оданочива добивка за тековниот или изминатите периоди. Доколку износот платен за тековниот и изминати периоди го

надминува износот кој се плаќа за тие периоди, субјектот го признава тој вишок како тековно даночно средство.

29.5 Субјектот го признава тековното даночно средство во корист на даночна загуба која може да се пренесе наназад за да се надомести данокот платен во претходниот период.

29.6 Субјектот го мери тековната даночна обврска (средство) по износ кој се очекува да се плати (надомести) со помош на даночни стапки и закони коишто се важечки или се суштински пропишани до **датумот на известување**. Субјектот ги смета даночни стапки за суштински пропишани кога идните настани потребни за процесот на нивно влегување во сила во минатото не влијаеле врз исходот и мала е веројатноста допрва да влијаат. Став 29.23-29.25 дава дополнителни насоки за мерењето.

29.7 Субјектот ги признава промените во тековната даночна обврска или тековното даночно средство како **даночен расход** во добивка или загуба, освен што промената која може да и се припише на ставка од приходи или расходи признаени согласно овие МСФИ како друг сеопфатен приход исто така се признава во друг сеопфатен приход.

29.8 Субјектот во износите признаени согласно ставот 29.4 и 29.5 го вклучува и ефектот од можниот исход од ревидирање од страна на даночните власти, мерен согласно ставот 29.24.

Признавање на одложен данок

Општ принцип на признавање

29.9 Субјектот го признава одложеното даночно средство или обврска како данок кој се плаќа или надоместува во идни периоди како резултат од минати трансакции или настани. Таквиот данок произлегува од разликата помеѓу износите признаени како средства или обврски на субјектот во извештајот за финансиска состојба и признавањето на тие средства и обврски од страна на даночните власти, како и пренесувањето на тековно неискористените даночни загуби и кредити.

Средства и обврски чиешто надоместување или подмирување нема да влијае врз оданочива добивка

29.10 Доколку субјектот очекува да ја надомести сметководствената вредност на средството или да ја подмири сметководствената вредност на обврската без да влијае врз оданочивата добивка, тогаш не постои одложен данок во однос на средството или обврската. Затоа, ставовите 29.11-29.17 се применуваат само на средства и обврски за кои субјектот очекува дека надоместувањето или подмирувањето на сметководствената вредност ќе влијае врз оданочивата добивка како и на други ставки кои имаат даночна основа.

Даночна основа

29.11 Субјектот ја одредува даночната основа на едно средство, обврска или друга ставка согласно важечки или суштински пропишаните закони. Доколку субјектот поднесува консолидирана даночна пријава за поврат, даночна основа се одредува согласно даночните закони кои го регулираат консолидиран даночен поврат. Доколку субјектот поднесува посебни даночни пријави за поврат за различните работења, даночната основа се одредува согласно даночните закони кои ги регулираат секој од тие даночни поврати.

29.12 Даночната основа го одредува износот којшто ќе биде вклучен во оданочива добивка при надоместување или подмирување на сметководствената вредност на средството или обврската. Особено:

(а) даночна основа на средство е еднаква на износот од кој би можел да се одбие при оданочивата добивка доколку сметководствената вредност на средството била надоместена преку продажба на крајот на периодот на известување. Доколку надоместувањето на средството преку продажба не ја зголемува оданочивата добивка, даночната основа ќе се смета дека е еднаква на сметководствената вредност,

(б) даночната основа на обврската е еднаква на сметководствената вредност намалена за износи кои можат да се одбијат при одредувањето на оданочивата добивка (или плус било кој износ вклучен во оданочивата добивка) којшто ќе се појавел доколку обврската била подмирена по својата сметководствена вредност на крајот на периодот на известување. Во случаи на одложен приход, даночната основа на резултиракката обврска е нејзината сметководствена вредност, намалена за износот на приходи кои нема да се оданочуваат во идни периоди.

29.13 Некои ставки имаат даночна основа но не се признаваат како средства и обврски. На пример, трошоците за истражување се признаваат како расход тогаш кога настануваат, но можно е да не се допушти нивно одбивање при одредување на оданочивата добивка се до некој иден

период. Така, сметководствената вредност на трошоци за истражување изнесува нула, а даночната основа е износот којшто ќе се одбие во идните периоди. Сопственички инструмент што го издал субјектот исто така може да доведе до одбитоци во идниот период. Во извештајот за финансиска состојба не се појавува средство или обврска, туку даночната основа е износот на идните одбитоци.

Времени разлики

29.14 Времениите разлики настануваат:

(а) кога постои разлика помеѓу сметководствената вредност и даночните основи при почетно признавање на средства и обврски, или во времето кога се создава даночната основа за тие ставки кои имаат даночна основа но не се признаваат како средства и обврски.

(б) Кога разлика помеѓу сметководствената вредност и даночната основа се јавува после почетното признавање зашто приходот или расходот бил признаен во сеопфатен приход или главницата во еден период на известување, а потоа бил признаен во оданочива добивка во друг период на известување.

(в) Кога даночната основа на едно средство или обврска се менува а промената нема да се признае во сметководствената вредност на средството или обврската во ниту еден период.

Одложени даночни обврски и средства

29.15 Освен барањата од став 29.16, субјектот ги признава и:

(а) одложена даночна обврска за сите временни разлики кои се очекува да ја зголемат оданочивата добивка во иднина,

(б) одложено даночно средство за сите временни разлики кои се очекува да ја намалат оданочивата добивка во иднина,

(в) одложено даночно средство за преносот на неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити.

29.16 Следниве се исклучоци на барањата од став 29.15:

(а) субјектот нема да го признае одложеното даночно средство или обврска за временните разлики поврзани со неповлечени заработки од странски подружници, филијали, придружни субјекти и заедничко вложување до тој степен што вложувањето да биде суштински постојано во своето времетраење, освен ако не е очигледно дека времената разлика ќе се анулира во блиска иднина,

(б) Субјектот нема да признае одложена даночна обврска за временна разлика побрзана со почетно признавање на гудвил.

29.17 Субјектот ги признава промените во одложена даночна обврска или одложено даночно средство како даночни расходи во добивка или загуба, со исклучок дека промената која и се припишува на ставка од приход или расход признаена според овие МСФИ како друг сеопфатен приход исто така треба да се признае во друг сеопфатен приход.

Мерење на одложен данок

Даночни стапки

29.18 Субјектот ја мери тековната даночна обврска (средство) со помош на даночни стапки и закони коишто се важечки или се суштински пропишани до датумот на известување. Субјектот ги смета даночните стапки за суштински пропишани кога идните настани потребни за процесот на нивно влегување во сила во минатото не влијаеле врз исходот и мала е веројатноста допрва да влијаат.

29.19 Кога различни даночни стапки се применуваат на различни нивоа на оданочива добивка, субјектот го мери одложениот даночен расход (приход) и поврзаните одложени даночни обврски (средства) со помош на просечни важечки или суштински пропишани стапки за кои очекува да бидат применливи на оданочивата добивка (даночна загуба) во периодот кога очекува одложеното даночно средство да се реализира или одложената даночна обврска да се подмири.

29.20 Мерењето на одложените даночни обврски и одложените даночни средства ги одразува даночните последици кои би следеле од начинот на кој субјектот очекува, на датумот на известување, да ја надомести или подмири сметководствената вредност на поврзаните

средства и обврски. На пример, доколку времената разлика настанува од ставка на приход која се очекува да стан оданочива како капитална добивка во иден период, одложениот даночен расход се мери со помош на даночна стапка за капитална добивка.

Ревалоризација

- 29.21 Субјектот признава ревалоризација наспроти одложени даночни средства така што нето сметководствената вредност да биде еднаква на највисокиот износ за кој е поверојатно дека ќе се надомести врз основа на тековна или идна оданочива добивка.
- 29.22 Субјектот ја проверува нето сметководствената вредност на одложено даночно средство при секој датум на известување и врши корекции со ревалоризација со цел да се одрази тековната проценка на идните оданочиви добивки. Таквите корекции се признаваат во добивка или загуба, со исклучок дека корекцијата која и се припишува на ставка од приход или расход признаен според овие МСФИ како друг сеопфатен приход исто така треба да се признае во друг сеопфатен приход.

Мерење и на тековен и на одложен данок

- 29.23 Субјектот не ги дисконтира тековните или одложените даночни средства и обврски.
- 29.24 Неизвесноста за тоа дали даночните власти ќе ги прифатат износите пријавени кај нив од страна на субјектот влијае врз износот на тековниот данок и одложениот данок. Субјектот ги мери тековните и одложени даночни средства и обврски користејќи го пондерираниот просечен износ за сите можно исходи, со претпоставка дека даночните власти ќе ги разгледаат пријавените износи и ќе имаат целосен увид во релевантните информации. Промените во пондерираниот просечен износ на сите можни исходи треба да се заснова на нови информации, а не на нови толкувања од страна на субјектот на од порано достапни информации.
- 29.25 Во некои законодавства, данокот на добивка се плаќа по повисока или пониска стапка доколку дел или целата нето добивка или задржана добивка се исплаќа како дивиденда на акционерите на субјектот. Во некои законодавства, данокот на добивка се плаќа по повисока или пониска стапка доколку дел или целата нето добивка или задржана добивка се исплаќа како дивиденда на акционерите на субјектот. Во услови и на обата случаи, субјектот ги мери тековните и одложените даноци по даночна стапка применлива за нераспределената нето добивка се додека субјектот не признае обврска за да ја плати дивидендата. Кога субјектот признава обврска да ја плати дивидендата, исто така ги признава и резултирачките тековни и одложени даночни обврски (средства), како и поврзаниот даночен расход (приход).

Задржан данок на дивиденди

- 29.26 Кога субјектот плаќа дивиденди на своите акционери, од него може да се побара да плати дел од дивидендите на даночните власти во име на акционерите. Таквиот износ којшто е платен или ќе биде платен на даночните власти се задолжува на главнината како дел од дивидендите.

Презентирање

Распределување во сеопфатен приход и главнина

- 29.27 Субјектот го признава даночниот расход во истата компонента од вкупна сеопфатна добивка (т.е. непрекинати работења, прекинати работења, или друг сеопфатен приход) или главнина како и трансакцијата или другиот настан кој довел до даночни расходи.

Разликување на тековни и нетековни

- 29.28 Кога субјектот ги презентира тековните и нетековните средства, и тековните и нетековните обврски, како посебни класификации во својот извештај за финансиска состојба, тогаш нема да ги класифицира одложените даночни средства (обврски) како тековни средства (обврски).

Порамнување

- 29.29 Субјектот ги пребива тековните даночни средства и тековните даночни обврски, или ги пребива одложените даночни средства и одложените даночни обврски само доколку има законско право да ги пребие тие износи и има намера или да ги подмири на нето основа или да го реализира средството и да ја подмири обврската истовремено.

Обелоденување

- 29.30 Субјектот ги обелоденува информациите кои им помагаат на корисниците на финансиските извештаи да ја процена природата и финансискиот ефект од тековните и одложените даночни последици од признаените трансакции и други настани.
- 29.31 Субјектот посебно ги обелоденува главните компоненти на даночен расход (приход). Таквите компоненти на даночен расход (приход) може да вклучуваат:
- (а) тековен даночен расход (приход),
 - (б) било какви корекции на тековниот данок од претходните периоди признаени во периодот,
 - (в) износот на одложениот даночен расход (приход) кој се однесува на потеклото и анулирањето на времените разлики,
 - (г) износот на одложениот даночен расход (приход) кој се однесува на промени во даночните стапки или воведување на нови даноци,
 - (д) ефектот врз одложениот даночен расход кој произлегува од промена во ефектот на можните исходи од ревидирање од страна на даночните власти (види став 29.24),
 - (ѓ) корекции на одложениот даночен расход кој произлегува од промените во даночниот статус на субјектот или на неговите акционер,
 - (е) било какво промени во ревалоризацијата (види став 29.21 и 29.22),
 - (ж) износот на даночниот расход кој се однесува на сметководствените политики и грешки (види Оддел 10 Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки).
- 29.32 Субјектот следново го обелоденува посебно:
- (а) збирен тековен и одложен данок кој се однесува на ставки кои се признаени како ставки од друг сеопфатен приход,
 - (б) објаснување на значајните разлики во износи презентирани во извештајот за сеопфатна добивка и износите пријавени до даночните власти,
 - (в) објаснување на промените во применливите даночни стапки споредено со претходниот период на известување,
 - (г) за секој вид на времените разлики и за секој вид на неискористени даночни загуби и даночни кредити;
 - (i) Износот на одложени даночни обврски, одложени даночни средства и
 - (ii) Ревалоризација на крајот на периодот на известување, и
 - (iii) Анализа на промената во одложени даночни обврски, одложени даночни средства и ревалоризација во текот на периодот,
 - (д) рокот на истекување, доколку го има, на времените разлики, неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити,
 - (ѓ) во околности опишани во став 29.25,, објаснување за природата на потенцијалните последици од данокот на добивка кои би резултирале од плаќањето на дивидендите на своите акционери.

Оддел 30**Преведување на странски валути****Делокруг на овој оддел**

30.1 Субјектот може да спроведува странски активности на два начина: Може да врши трансакции во странски валути или да врши работење со странство. Покрај тоа, субјектот може да ги презентира своите финансиски извештаи во странска валута. Овој Оддел пропишува како да се вклучат трансакциите во странски валути и странското работење во финансиските извештаи на субјектот и како да се преведат финансиските извештаи во валута на презентирање. Сметководството на финансиските инструменти деноминирани во странска валута и сметководството за хеџинг за ставките во странска валута е разработено во Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други прашања за финансиски инструменти*.

Функционална валута

30.2 Секој субјект ја идентификува својата функционална валута. Функционалната валута на еден субјект е валутата на примарното економско окружување во кое што работи субјектот.

30.3 Примарното економско окружување во коешто работи еден субјект е обично тоа окружување каде што субјектот ја создава и расходува својата пари. Оттука, следниве се најважните фактори коишто еден субјект треба да ги земе во предвид при одредувањето на функционалната валута:

(а) валутата:

- (i) која главно влијае врз продажните цени за добра и услуги (ова
- (ii) често е валутата во која се деноминираат и подмируваат продажните цени за неговите добра и услуги), и
- (iii) на земјата чиешто конкурентски сили и регулативи главно ги одредуваат продажните цени на неговите добра и услуги,

(б) валутата која главно влијае врз работната сила, материјалот и другите трошоци кои ги обезбедуваат добрата или услугите (ова често е валутата во којашто се деноминираат и подмируваат таквите трошоци).

30.4 Следниве фактори исто така може да понудат поткрепа за функционална валута на субјектот:

(а) валутата во којашто се генерираат средствата од финансирачките активности (издавање на должнички и сопственички инструменти),

(б) валутата во којашто се чуваат примањата од оперативните активности.

30.5 Следниве дополнителни фактори се земаат предвид при одредување на функционална валута за странското работење, и дали неговата функционална валута е иста со валутата на известувачкиот субјект (известувачкиот субјект, во овој контекст, е субјектот којшто има странско работење во вид на своја подружница, филијала, придружен субјект или заедничко вложување):

(а) дали активностите во рамките на странското работење се вршат како проширување на известувачкиот субјект, или пак се вршат со значителен степен на автономија. Пример за првиот случај е кога странското работење само ги продава добрата увезени од известувачкиот субјектот му го препраќа приносот нему. Пример за вториот случај е кога работењето собира пари и други монетарни ставки, прави расходи, генерира приход и договара позајмувања, сето главно во својата локална валута,

(б) дали трансакциите со известувачкиот субјект имаат висок или низок удел во активностите од странското работење,

(в) дали паричните текови од активностите од странското работење директно влијаат врз паричните текови на известувачкиот субјект веднаш му се достапни за повлекување,

(г) дали парични текови од активностите од странското работење се доволни за да се сервисира постојната и нормално очекуваната должничка обврска без при тоа да се обезбедуваат средства од страна на известувачкиот субјект.

Известување за трансакциите во странски валути во функционална валута**Почетно признавање**

30.6 Трансакција во странска валута е трансакција којашто е деноминирана во или бара подмирување во странска валута, вклучувајќи ги и трансакциите кои настануваат кога субјектот:

- (а) купува или продава добра или услуги чишито цени се деноминирани во странска валута;
- (б) зема на заем или дава на заем финансиски средства при што износите што треба да се платат или подмират се деноминирани во странска валута; или
- (в) на друг начин се стекнува со или отуѓува средства, или прави или подмирува обврски, деноминирани во странска валута.

30.7 Субјектот ја евидентира трансакцијата во странска валута при почетното признавање во функционална валута, така што на износот во странска валута го применува промптниот девизен курс помеѓу функционалната валута и странската валута на датумот на трансакцијата.

30.8 Датумот на трансакцијата е оној датум на кој трансакцијата по прв пат се квалификува за признавање согласно овој МСФИ. Од практични причини, често се користи стапка која е приближна до фактичката стапка на датумот на трансакцијата, на пример, просечниот курс за една недела или еден месец може да се користи за сите трансакции во секоја странска валута кои се јавуваат во тој период. Меѓутоа, доколку девизните курсеви значително флукутираат, употребата на просечниот курс за еден период е несоодветна.

Известување на крајот од последователните периоди на известување

30.9 На крајот на секој период на известување, субјектот:

- (а) ги преведува монетарните ставки во странска валута користејќи го заклучниот курс;
 - (б) ги преведува немонетарните ставки кои се мерат според историската набавна вредност во странска валута користејќи го девизниот курс на датумот на трансакцијата; и
 - (в) ги преведува немонетарните ставки кои се мерат според објективната вредност во странска валута користејќи ги девизните курсеви на датумот кога се одредувала објективната вредност.
- 30.10 Субјектот ги признава во добивка или загуба во периодот кога се јавуваат курсните разлики кои произлегуваат при подмирувањето на монетарните ставки или при преведувањето на монетарните ставки по курс различен од оној по кој биле преведени при почетното признавање во текот на периодот или во претходните периоди, освен за опишаното во став 30.13.
- 30.11 Кога друг Оддел од овие МСФИ бараат добивката или загубата за немонетарна ставка да се признае во друг сеопфатен приход, субјектот ја признава секоја курсна компонента од таквата добивка или загуба во друг сеопфатен приход. Обратно, кога добивка или загуба на немонетарна ставка се признава во добивка или загуба, субјектот ја признава секоја курсна компонента на таа добивка или загуба во добивка или загуба.

Нето вложување во странското работење

- 30.12 Субјектот може да има монетарна ставка којашто се побарува од или му се плаќа на странското работење. Ставката за којашто подмирувањето ниту се планира ниту е веројатно да се случи во блиска иднина, во суштина, е дел од нето вложување на субјектот во тоа странско работење, и истиот се книжи согласно став 30.13. Таквите монетарни ставки може да вклучат долгорочни побарувања или заеми. Тука не спаѓаат трговските побарувања или трговските обврски кон доверители.
- 30.13 Курсните разлики кои произлегуваат за монетарна ставка којашто е составен дел на нето вложување на известувачкиот субјект во странското работење се признава во добивка или загуба во посебни финансиски извештаи на известувачкиот субјект или во поединечните финансиски извештаи на странското работење, како што е соодветно. Во финансиските извештаи коишто го вклучуваат странското работење и известувачкиот субјект (на пр. консолидирани финансиски извештаи кога странското работење претставува подружница), таквите курсни разлики се признаваат на почеток во друг сеопфатен приход и се евидентираат како компонента на главнината. Нема по втор пат да се признаат во добивка или загуба при отуѓување на нето вложувањето.

Промена во функционалната валута

- 30.14 Кога има промена во функционалната валута на субјектот, субјектот ги применува постапките за преведување кои важат за новата функционална валута по датумот на промената.
- 30.15 Како што беше кажано во став 30.2-30.5., функционалната валута на субјектот ги одразува основните трансакции, настани и услови кои се релевантни за субјектот. Соодветно, штом функционалната валута ќе се одреди, истата може да се промени само доколку постои промена во тие основни трансакции, настани и услови. на пример, промена во валутата која главно влијае на продажните цени на добрата и услугите може да доведе до промена во функционалната валута на субјектот.
- 30.16 Ефектот од промената на функционалната валута се книжи во иднина. Со други зборови, субјектот ги преведува сите ставки во новата функционална валута користејќи го девизиот курс на денот на промената. Резултирачките преведени износи за немонетарни ставки се третираат според нивната историска набавна вредност.

Употреба на валута на презентирање поинаква од функционалната валута**Преведување во валута на презентирање**

- 30.17 Субјектот може да ги презентира своите финансиски извештаи во било која валута (или валути). Доколку валутата на презентирање се разликува од функционалната валута на субјектот, субјектот ги преведува своите ставки на приход и расход и финансиската состојба во валута на презентирање. на пример, кога групата содржи поединечни субјекти со различни функционални валути, ставките на приход и расход и финансиска состојба за секој субјект се изразуваат во заедничка валута за да може да се презентираат консолидирани финансиски извештаи.
- 30.18 Субјектот чијашто функционална валута не е валута на хиперинфлаторна економија ги преведува своите резултати и финансиска состојба во различна валута на презентирање користејќи ја следнава процедура:
- (а) средства и обврски за секој презентираен извештај за финансиска состојба (т.е. вклучувајќи ги и компаративите) се преведуваат по заклучен курс на датумот на тој извештај за финансиска состојба,
- (б) приходите и расходите за секој извештај на сеопфатен приход (т.е. вклучувајќи ги компаративите) се преведуваат по девизни курсеви на датумот на трансакциите,
- (в) сите резултирачки курсни разлики се признаваат во друг сеопфатен приход.
- 30.19 Од практични причини, субјектот може да употреби курс којшто е приближен на девизните курсеви на датумите на трансакциите, на пример, просечен курс за тој период, за да ги преведе ставките на приход и расход. Меѓутоа, доколку девизните курсеви значително флукутираат, употребата на просечниот курс за еден период е несоодветна.
- 30.20 Курсните разлики наведени во 30.18 (в) резултираат од:
- (а) преведување на приходи и расходи по девизните курсеви на датумите на трансакциите и средства и обврски по заклучните курсеви, и
- (б) преведување на почетните нето средства по заклучниот курс кој се разликува од претходниот заклучен курс.
- Кога курсните разлики се однесуваат на странско работење коешто е консолидирано но не и во целосна сопственост, збирните курсни разлики кои произлегуваат од преведувањето и кои може да се припишат на малцинско учество се распределуваат на, и се признаваат како дел од, малцинското учество во консолидираниот извештај за финансиска состојба.
- 30.21 Субјектот чијашто функционална валута не е валута на хиперинфлаторна економија ги преведува своите резултати и финансиска состојба во различна валута на презентирање користејќи ја процедурата наведена во Оддел 31: *Хиперинфлација*.

Преведување на странско работење во валута на презентирање на вложувачот

- 30.22 При инкорпорирање на средства, обврски, приходи и расходи на странското работење со тие на известувачкиот субјект, субјектот ги следи вообичаените консолидациони процедури, како што е отстранување на меѓугрупациските биланси и меѓугрупациските трансакции на подружницата (види Оддел 9 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*). Меѓутоа, меѓугрупациското монетарно средство (или обврска), без разлика дали е краткорочно или

долгорочно, не може да се отстрани наспроти соодветната меѓугрупациска обврска (или средство) без да се прикажат курсните флукуации во консолидираните финансиски извештаи. Ова е бидејќи монетарната ставка претставува обврска да се конвертира една валута во друга и го изложува известувачкиот субјект на добивка или загуба преку курсни флукуации. Соодветно, во консолидираните финансиски извештаи, известувачкиот субјект продолжува да ги признава таквите курсни разлики во добивка или загуба или, доколку тие произлегуваат од околностите опишани во став 30.13, субјектот ги класифицира како главнина.

- 30.23 Било каков гудвил кој произлегува од стекнување на странско работење и било какви корекции на објективната вредност на **сметководствената вредност** на средства и обврски кои настануваат при стекнување на тоа странско работење се третираат како средства и обврски на странското работење. Така, тие се изразуваат во функционална валута на странското работење и се преведуваат по заклучниот курс согласно ставот 30.18.

Обелоденување

- 30.24 Во став 30.26 о 30.27, повикувањата на „функционална валута“ се применуваат, во случај на група, на функционалната валута на матичниот субјектот.
- 30.25 Субјектот следново го обелоденува посебно:
- (а) износот на курсните разлики признаени во добивка или загуба во текот на тој период, освен оние кои произлегуваат од финансиски инструменти измерени по објективна вредност преку добивка или загуба согласно Оддел 11 и 12,
 - (б) износот на курсните разлики кои настануваат во текот на периодот и класифицирани во посебна компонента на главнината на крајот на периодот.
- 30.26 Субјектот ја обелоденува валутата во која се презентираат финансиските извештаи. Кога валутата на презентирање е различна од функционалната валута, субјектот го наведува тој факт и ја обелоденува функционалната валута и причината за користење на различна валута на презентирање.
- 30.27 Кога постои промена во функционалната валута било на известувачкиот субјект или на позначајно странско работење, субјектот го обелоденува тој факт и причината за промената во функционалната валута.

Оддел 31

Хиперинфлација

Делокруг на овој оддел

31.1 Овој Оддел се применува за субјектот чијашто функционална валута е валутата на хиперинфлаторна економија. Од таквиот субјектсе бара да изготви финансиски извештаи кои се коригирани за ефектите од хиперинфлацијата.

Хиперинфлаторна економија

31.2 Овој Оддел не поставува апсолутен курс по кој една економија се смета за хиперинфлаторна. Субјектот ќе донесе таква одлука така што ќе ги земе предвид сите расположливи информации вклучувајќи ги, но не и само нив, следниве можни индикатори на хиперинфлација:

- (а) населението претпочита да го чува својот имот во немонетарни средства или во релативно стабилна странска валута. Износите кои се чуваат во локална валута веднаш се вложуваат за да се одржи куповната моќ,
- (б) населението ги пресметува монетарните износи не во локална валута туку во релативно стабилна странска валута. Можно е и цените да се изразуваат во таа валута,
- (в) продажбата и купувањето на кредитите се врши по цени кои компензираат за очекуваната загуба на куповната моќ во текот на кредитниот период, дури и ако периодот е краток,
- (г) каматните стапки, надниците и цените се поврзуваат со ценовен индекс,
- (д) кумулативната инфлаторна стапка за период од три години се приближува до, или надминува 100 проценти.

Мерни единици во финансиски извештаи

31.3 Сите износи во финансиски извештаи на субјектот чијашто функционална валута е валутата на хиперинфлаторна економија се прикажува во мерна единица тековна на крајот на периодот на известување. Споредбените информации за претходниот период како што се побарани во став 3.14, и секоја информација што се презентира во однос на претходните периоди, исто така се прикажува во мерна единица тековна за **датумот на известување**.

31.4 Повторното прикажување на финансиските извештаи согласно овој Оддел бара употреба на општ ценовен индекс којшто ги одразува промените во општата куповна моќ. Во повеќето економии постои признаен општ ценовен индекс, кој обично го издава владата, којшто субјектите треба да го следат.

Процедури за повторно прикажување на историска набавна вредност во финансиските извештаи

Извештај за финансиска состојба

31.5 Износите во извештајот за финансиска состојба коишто не се прикажани во мерната единица тековна на крајот на периодот на известување повторно се прикажуваат применувајќи го општиот ценовен индекс.

31.6 Монетарните ставки не се прикажуваат повторно зашто се изразуваат во мерна единица тековна на крајот на периодот на известување. Монетарни ставки се парите кои се чуваат и ставки кои ќе се примат или платат во пари.

31.7 Средства и обврски кои спогодбено се поврзани со промена во цените, како што се индексно поврзани обврзници и заеми, се коригираат согласно спогодбата и се презентираат по овој коригиран износ во повторно прикажаниот извештај за финансиска состојба.

31.8 Сите други средства и обврски се немонетарни:

(а) некои немонетарни ставки се водат според износи тековни на крајот на периодот на известување, како што се нето остварлива вредност и објективна вредност, така што тие не се прикажуваат повторно. Сите други средства и обврски се немонетарни,

(б) повеќето немонетарни ставки се евидентираат според набавната вредност или набавната вредност намалена за депрецијација; затоа се изразуваат во износи тековни за нивниот датум на стекнување. Повторно прикажаната набавна вредност, или набавната вредност намалена за

депрецијација, за секоја ставка се одредува така што врз нивната историска набавна вредност и акумулираната депрецијација се применува промената на општиот ценовен индекс од датумот на стекнување до крајот на периодот на известување,

(в) повторно прикажаниот износ на немонетарна ставка се намалува, согласно Оддел 27 *Обезареднување на средствата*, кога го надминува својот надоместлив износ.

- 31.9 На почетокот на првиот период од применување на овој Оддел компонентите на главнината, освен задржаната добивка, повторно се прикажуваат така што се применува општ ценовен индекс од датумите кога компонентите биле додадени или се појавиле на друг начин. Повторно прикажаната задржана добивка произлегува од сите други износи во повторно прикажаниот извештај за финансиска состојба.
- 31.10 На крајот од првиот период и во последователните периоди, сите компоненти на главнината на сопствениците повторно се прикажуваат така што се применува општ ценовен индекс од почетокот на периодот или датумот на додавање, ако е подоцнежен. Промените во тој период во главнината на сопствениците се обелоденуваат согласно Оддел 6 *Прикажување на промените во главнината и во билансот на успех и задржаните заработувачки*.

Извештај за сеопфатна добивка и извештај за приход

- 31.11 Сите ставки во извештајот за сеопфатна добивка (и во извештајот за приход, доколку се презентираат) се изразуваат во мерна единица тековна на крајот на периодот на известување. Затоа, сите износи треба да се прикажат повторно така што се применува промената во општиот ценовен индекс од датумот кога ставките на приходи и расходи биле почетно признаени во финансиски извештаи. Доколку општата инфлација е приближно рамномерна во текот на целиот период, и ставките за приходи и расходи приближно рамномерно се покачиле во текот на целиот период, просечна стапка на инфлација може да биде соодветна.

Извештај за парични текови

- 31.12 Субјектот ги изразува сите ставки во извештајот за парични текови во смисла на мерна единица тековна на крајот на периодот на известување.

Добивка или загуба на нето монетарна позиција

- 31.13 Во период на инфлација, субјектот кој има вишок на монетарни средства над монетарни обврски ја губи куповната моќ, а субјектот со вишок на монетарни обврските над монетарни средства добива куповна моќ, до тој степен што средствата и обврските не се поврзани со ценовно ниво. Субјектот т ги вклучува во добивка или загуба добивката или загубата на нето монетарната позиција. Субјектот ја пребива корекцијата на тие средства и обврски спогодбено поврзани со ценовни промени согласно ставот 31.7 наспроти добивката или загубата на нето монетарната позиција.

Економии кои престануваат да бидат хиперинфлаторни

- 31.14 Кога економијата престанува да биде хиперинфлаторна, а субјектот прекинува со подготовка и презентирање на финансиски извештаи подготвени согласно овој Оддел, субјектот ќе ги третира износите изразени во валута на презентирање на крајот на претходниот период на известување како основа за сметководствените износи во своите последователни финансиски извештаи.

Обелоденување

- 31.15 Субјектот на кој се применува овој Оддел го обелоденува следново:

(а) фактот дека финансиските извештаи и другите податоци од претходниот период се повторно прикажани заради промените во општата куповна моќ на функционалната валута,

(б) идентитетот и нивото на ценовниот индекс на датумот на известување и промените во текот на тековниот период на известување и претходниот период на известување,

(в) износот на добивка или загуба на монетарни ставки.

Оддел 32**Настани после крајот на периодот на известување****Делокруг на овој оддел**

32.1 Овој оддел ги дефинира настаните после крајот на периодот на известување и ги поставува принципите за признавање, мерење и обелоденување на тие настани.

Дефинирање на настаните после крајот на периодот на известување

32.2 Настаните после крајот на периодот на известување се такви настани, поволни или неповолни, кои настануваат помеѓу крајот на периодот на известување и датумот кога финансиските извештаи стануваат одобрени за поднесување. Постојат два вида на такви настани:

- (а) настани кои даваат докази за состојбите кои постоеле на крајот на периодот на известување (настани после крајот на периодот на известување кои повлекуваат коригирање), и
- (б) настани кои даваат докази за состојбите кои се случиле после крајот на периодот на известување (настани после крајот на периодот на известување кои не повлекуваат коригирање).

32.3 Во настани после крајот на периодот на известување спаѓаат сите настани до датумот кога финансиски извештаи стануваат одобрени за поднесување, дури и ако таквите настани се случиле после јавното објавување на добивка или загуба или други одбрани финансиски информации.

Признавање и мерење**Настани после крајот на периодот на известување кои повлекуваат коригирање**

32.4 Субјектот ги коригира износите признаени во своите финансиски извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните обелоденување, со цел да ги одрази настаните после крајот на периодот на известување кои повлекуваат коригирање.

32.5 Следниве се примери за настани после крајот на периодот на известување кои повлекуваат коригирање кои бараат од субјектот да ги коригира износите во своите финансиски извештаи, или да признае ставки кои претходно не биле признаени.

(а) Разрешување после крајот на периодот на известување на судски спор со кое се потврдува дека субјектот имал тековна обврска на крајот од периодот на известување. Субјектот ја коригира секоја претходно признаена резерва поврзана со овој судски случај согласно Оддел 21 *Резерви и неизвесни обврски* или признава нова резерва. Субјектот не ја само обелоденува неизвесната обврска. Всушност, разрешувањето дава дополнителен доказ кој треба да се земе предвид при одредување на резервата којашто треба да се признае на крајот на периодот на известување согласно Оддел 21.

(б) Приемот на информации после крајот на периодот на известување кои укажуваат дека средството било обезвреднето на крајот од периодот на известување, или дека износот на претходно признаена загуба поради обезвреднување на тоа средство треба да се коригира. На пример:

- (i) стечај на клиент кој се случува после крајот на периодот на известување обично потврдува дека постоела загуба на крајот од периодот на известување на трговските побарувања на субјектот треба да ја коригира сметководствената вредност на трговското побарување; и
- (ii) Продажба на залихи после крајот на периодот на известување може да даде докази за нивната продажна цена на крајот на периодот на известување за потребите на оценување на обезвреднување на тој датум.

(в) Одредувањето после крајот на периодот на известување на набавната вредност на купените средства, или принос од продадените средства, пред крајот на периодот на известување.

(г) Одредувањето после крајот на периодот на известување на износот на нето добивка или исплата на бонуси, доколку субјектот имал законска или изведена обврска на крајот од периодот на известување да изврши такви плаќања како резултат на настани пред тој датум (види оддел 28 *Користи за вработените*).

(д) Отривање на измама или грешки кои покажуваат дека финансиски извештаи не се точни.

Настани после крајот на периодот на известување кои не повлекуваат коригирање

32.6 Субјектот не ги коригира износите признаени во своите финансиски извештаи со цел да не ги одрази настаните после крајот на периодот на известување кои не повлекуваат коригирање.

32.7 Примери за настани после крајот на периодот на известување кои не повлекуваат коригирање:

(а) Опаѓање на пазарна вредност на вложувањата помеѓу крајот на периодот на известување и датумот кога финансиските извештаи стануваат одобрени за поднесување. Опаѓање на пазарната вредност обично не се однесува на состојбата на вложувањата на крајот од периодот на известување, туку ги одразува околностите кои настанале отпосле. Затоа, субјектот не ги коригира износите признаени во своите финансиски извештаи за тие вложувања. На сличен начин, субјектот не ги ажурира износите обелоденети за тие вложувања на крајот од периодот на известување, иако можеби ќе биде потребно да изврши дополнително обелоденување согласно ставот 32.10.

(б) Износ кој станува побарување како резултат на поволна пресуда или разрешница на судски спор после датумот на известување но пред да се поднесат финансиските извештаи. Ова би било резервно средство на датум на известување (види став 21.13), и можно е да биде потребно обелоденување согласно став 21.16. Меѓутоа, спогодба за износот на штетите за пресуда којашто била донесена пред датумот на известување, но претходно не бил признаен зашто износот не можел да се измери веродостојно, може да претставува настан кој повлекува коригирање.

Дивиденди

32.8 Доколку субјектот издава дивиденди на имателите на неговите сопственички инструменти после крајот на периодот на известување, субјектот нема да ги признае тие дивиденди како обврска на крајот на периодот на известување. Износот на дивидендата може да се прикаже како одделена компонентата на задржана добивка на крајот од периодот на известување.

Обелоденување

Датум на овластување за поднесување

32.9 Субјектот го обелоденува датумот кога финансиски извештаи биле одобрени за поднесување и кој го дал тоа одобрување. Доколку сопствениците на субјектот имаат моќ да ги изменуваат финансиските извештаи после поднесувањето, субјектот го обелоденува и тој факт.

Настани после крајот на периодот на известување кои не повлекуваат коригирање

32.10 Субјектот го обелоденува следново за секоја категорија на настаните после крајот на периодот на известување кои не повлекуваат коригирање:

- (а) природата на настанот, и
- (б) проценката на финансискиот ефект, или изјава дека таква проценка не може да се направи.

32.11 Следниве се примери за настаните после крајот на периодот на известување кои не повлекуваат коригирање кои обично бодат до обелоденување; обелоденувањата треба да ги одразат информациите кои стануваат познати после крајот на периодот на известување но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за поднесување.

- (а) Поголема деловна комбинација или отуѓување на поголема подружница.
- (б) Најава на план за прекинување на работата.
- (в) Поголеми купувања на средства, отуѓување или планови за отуѓување на средства, или експропријација на поголеми средства од страна на владата.
- (г) Уништување на поголем произведен погон во пожар.
- (д) Најава на, или започнување со спроведување на поголемо реструктурирање.
- (е) Издавање или откупување на долгот на субјектот или на сопственичките инструменти.
- (ж) Ненормално големи промени во цената на средствата или девизните курсеви.
- (з) Промени во даночни стапки или важечките даночни закони кои имаат значителен ефект врз тековните или одложените даночни средства и обврски.
- (з) Влегување во позначителна обврска или неизвесни обврски, на пример, со издавање на значителни гаранции.
- (с) Почнување на поголема судска парница која произлегува единствено од настани кои се случиле после крајот на периодот на известување.

Оддел 33**Обелоденување на поврзана страна****Делокруг на овој оддел**

33.1 Овој оддел бара од субјектот во своите финансиски извештаи да ги вклучи обелоденувањата неопходни да се привлече вниманието кон можноста неговата финансиска состојба и добивка или загуба да биде под влијание на постоењето на поврзани страни и под влијание на трансакции и ненаплатени сметки со таквите страни.

Дефинирање на поврзана страна

33.2 Поврзана страна е лице или субјект коешто е поврзано со субјектот кој ги подготвува финансиските извештаи (известувачкиот субјект).

- (а) Лице или близок член на семејството на тоа лице е поврзано со известувачкиот субјект доколку тоа лице:
 - (i) е член на клучниот раководен кадар на известувачкиот субјект или на матичен субјект на известувачкиот субјект.
 - (ii) има контрола над известувачкиот субјект; или
 - (iii) има заедничка контрола или значително влијание врз известувачкиот субјект или има значителни гласачки права во него.
- (б) Субјект е поврзано со известувачкиот субјект доколку важи било кој од следниве услови:
 - (i) субјектот и известувачкиот субјект се членови на иста групација (што значи дека секој матичен субјект, подружница и филијала е поврзана една со друга),
 - (ii) кој било од субјектите е придружен субјект или субјект на заедничко вложување за другиот субјект (или на членка на групацијата во којашто членува и другиот субјект),
 - (iii) обата субјекти се заеднички вложувања на трет субјект ,
 - (iv) било кој од субјектите е заедничко вложување на трет субјект и другиот субјект е придружен субјект на третиот субјект ,
 - (v) субјектот претставува план за користи после престанок на работниот однос во корист на вработените или на известувачкиот субјект или на субјектот т поврзан со известувачкиот субјект . Доколку известувачкиот субјект самиот претставува таков план, спонзорираниите вработени се исто така поврзани со тој план,
 - (vi) субјектот е под контрола или заедничка контрола на лице опишано во (а),
 - (vii) лице опишано во (а)(i) има значителни гласачки права во субјектот ,
 - (viii) лице опишано во (а)(ii) има значително влијание врз субјектот или значителни гласачки права во него,
 - (ix) лицето или близок член на семејството на тоа лице има и значително влијание врз субјектот или значителни субјектот во него и заедничка контрола врз известувачкиот субјект ,
 - (x) член на клучниот раководен кадар на субјектот или на матичниот субјект на тој субјект , или близок член на семејството на тој член, има контрола или заедничка контрола врз известувачкиот субјект или има значителни гласачки права во него.

33.3 При разгледувањето на односот со секоја можна поврзана страна, субјектот ја оценува суштината на односот, а не само законската форма.

33.4 Во смислам на овие МСФИ, следниве не претставуваат нужно поврзана страна:

- (а) два субјекти само поради тоа што имаат ист директор или друг член на клучниот раководен кадар.
- (б) двајца вложувачи само поради тоа што споделуваат заедничка контрола врз заедничко вложување.

(в) било кој од следниве само поради нивната соработка со субјектот (иако можеби влијаат врз слободата на делување на субјектот или учествуваат во неговиот процес на донесување на одлуки):

(i) обезбедувачи на финансиските средства,

(ii) синдикати,

(iii) претпријатија од јавен интерес,

(iv) владини подрачни единици и агенции,

(г) клиент, добавувач, франшизер, дистрибутер или општ агент со кој субјектот врши трансакции во значителен обем од дејноста, само поради резултирачката економска зависност.

Обелоденување

Обелоденување на односот матичен субјект-подружница

33.5 Односите помеѓу матичниот субјект и неговите подружници се обелоденуваат без разлика дали претставуваат трансакции на поврзана страна. Субјектот го обелоденува името на својот матичен субјект и, доколку е различна, крајната контролна страна. Доколку ниту матичниот субјект на субјектот ниту крајната контролна страна не изработуваат финансиски извештаи достапни за јавна употреба, се обелоденува името на следниот највисок матичен субјект којшто подготвува извештаи (доколку ја има).

Обелоденување на надоместоци за клучниот раководен кадар

33.6 Клучниот раководен кадар се лицата кои имаат овластување и одговорност да ги планираат, насочуваат и контролираат активностите на субјектот, директно или индиректно, вклучувајќи ги и директорите (извршни или други) на тој ентитет. Во надоместоци спаѓаат сите користи за вработени (како што се дефинирани во Оддел 28 *Користи за вработени*) вклучително и тие во форма на плаќање врз основа на акции (види Оддел 26 *Плаќање врз основа на акции*). Во користи за вработените спаѓаат сите форми на надоместоци што се плаќаат, ќе се плаќаат или обезбедуваат од страна на субјектот, или во името на субјектот (на пр. од страна на матичен субјект или од страна на акционер), во замена за услуги испорачани до субјектот. Тука спаѓаат и такви надоместоци кои се плаќаат во името на матичниот субјект на субјектот за возврат на добрата или услугите кои му се испорачуваат на субјектот.

33.7 Субјектот го обелоденува вкупниот износ на надоместоците за клучниот раководен кадар.

Обелоденување на трансакции на поврзана страна

33.8 Трансакција на поврзана страна претставува трансфер на ресурси, услуги или обврски помеѓу известувачкиот субјект поврзана страна, без оглед на тоа дали е наплатена некоја цена. Во примери на трансакции на поврзана страна коишто се вообичаени за МСС спаѓаат, но не се ограничени на:

(а) трансакции помеѓу субјектот и неговиот главен сопственик (сопственици),

(б) трансакции помеѓу субјектот и друг субјект кога обата субјекти се под заедничка контрола на еден субјект или едно лице,

(в) трансакции во кои субјектот или лицето кое го контролира известувачкиот субјект прави директни трошоци коишто инаку би ги сносел известувачкиот субјект.

33.9 доколку субјектот има трансакции на поврзана страна, ја обелоденува природата на односот со поврзаната страна како и информациите за трансакциите, неподмирено салдо и обврските потребни за разбирањето на потенцијалниот ефект на односот врз финансиските извештаи. Овие барања за обелоденување се надополнување на барањата од став 33.7 за обелоденување на надоместокот за клучниот раководен кадар. Како минимум, обелоденувањето вклучува:

(а) износот на трансакциите.

(б) износот на неподмирено салдо и:

(i) роковите и условите, вклучувајќи и тоа дали се осигурени, како и природата на надоместоците што треба да се обезбедат со подмирувањето, и

(ii) деталите за било какви дадени или добиени гаранции,

(в) резерва за ненаплатливи побарувања поврзани со износот на неподмирено салдо.

(г) расход признаен во тој период во однос на лош или сомнителен долг поради поврзана страна.

Таквите трансакции може да вклучуваат купување, продажба, или трансфер на добра или услуги; наеми; гаранции; и подмирување од страна на субјектот во името на поврзана страна или обратно.

- 33.10 Субјектот ги прави обелоденувањата пропишани со став 33.9 посебно за секоја од следниве категории:
- (а) субјекти кои имаат контрола, заедничка контрола или значително влијание врз субјектот,
 - (б) субјекти врз кои субјектот има контрола, заедничка контрола или значително влијание,
 - (в) клучниот раководен кадар на субјектот или неговиот матичен субјект (збирно),
 - (г) други поврзани страни.
- 33.11 Субјектот се иззема од барањата за обелоденување од став 33.9 во однос на:
- (а) државата (национална, регионална или локална власт) којашто има контрола, заедничка контрола или значително влијание врз известувачкиот субјект,
 - (б) друг субјект којшто е поврзана страна зашто истата државен има контрола, заедничка контрола или значително влијание и врз известувачкиот субјект и врз другиот субјект.
- Меѓутоа, субјектот сепак ќе мора да го обелодени односот матичен субјект -подружница согласно барањето во став 33.5.
- 33.12 Следниве се примери за трансакции коишто се обелоденуваат доколку се со поврзана страна:
- (а) купувања или продажби на добра (финални или нефинални),
 - (б) купувања или продажби на имот и други средства,
 - (в) давање или примање на услуги,
 - (г) наеми,
 - (д) трансфери на истражувања и развој,
 - (е) трансфери под спогодба за лиценцирање,
 - (е) трансфери за финансиски аранжмани (вклучувајќи ги и заемите и парични или стокови придонеси во главнината),
 - (ж) резерва за гаранции или колатерали,
 - (з) подмирување на обврски во името на субјектот или од страна на субјектот во името на друга страна,
 - (с) учество од страна на матичен субјект или подружница во планот за дефинирана корист со кој се споделува заеднички ризик помеѓу субјектите во групата.
- 33.13 Субјектот нема да прикаже дека трансакциите на поврзаната страна биле направени во услови еквивалентни на оние кои преовладуваат во трансакциите под комерцијални услови освен доколку таквите услови може да се поткрепат.
- 33.14 Субјектот може збирно да ги обелодени ставките слични по природа освен кога посебното обелоденување е неопходно за разбирање на ефектот на трансакциите на поврзаната страна врз трансакции на тој субјект.

Оддел 34**Специјализирани активности****Делокруг на овој оддел**

34.1 Овој оддел ги дава насоките за финансиско известување од страна на МСС кои се занимаваат со три вида на специјализирани активности – земјоделство, екстрактивни индустрии и концесија на услуги.

Земјоделство

34.2 Субјектот кој ги користи овие МСФИ којшто се занимава со земјоделска активност ја одредува својата сметководствена политика за секоја класа на биолошки средства, како што следи:

- (а) субјектот го користи моделот на објективна вредност од став 34.4-34.7 за такви биолошки средства за кои објективната вредност може веднаш да се одреди без непотребен трошок или напор,
- (б) субјектот го користи моделот на набавна вредност од став 34.8 -34.10 за сите други биолошки средства.

Признавање

34.3 Субјектот го признава биолошкото средство или земјоделскиот производ кога, и само кога:

- (а) субјектот го контролира средството како резултат на минати настани;
- (б) веројатно е идните економски користи поврзани со средството да претставуваат прилив за субјектот ; и
- (в) објективната вредност или набавната вредност може да се измерат средство без непотребен трошок или напор.

Мерење - модел на објективна вредност

34.4 Субјектот го мери биолошкото средство при почетно признавање и при секој датум на известување според неговата објективна вредност намалена за трошоци за продажба . Промените во објективната вредност намалена за трошоци за продажба се признаваат во добивка или загуба.

34.5 Земјоделските производи ожнеани од биолошките средства на субјектот се мерат според нивната објективна вредност намалена за трошоци за продажба во моментот на жетвата. Таквото мерење ја дава вредноста на датумот кога се применува Оддел 13 *Залихи* или друг важечки оддел од овие МСФИ.

34.6 При одредување на објективната вредност, субјектот го зема следново во предвид:

- (а) доколку постои активен пазар за биолошкото средство или земјоделскиот производ во неговата сегашна локација и состојба, котираната цена на тој пазар претставува соодветна основа за одредување на објективната вредност на тоа средство. Доколку субјектот има пристап до различни активни пазари, субјектот ја користи цената од пазарот којашто очекува да ја користи,
- (б) доколку не постои активен пазар, субјектот , при одредување на објективната вредност, го користи едното или повеќе од следниве:
 - (i) најскорешната цена од пазарна трансакција, под услов да немало позначителни промени во економските околности помеѓу датумот на трансакцијата и крајот на периодот на известување,
 - (ii) пазарни цени за слични средства соодветно коригирани за да се одразат разликите, и
 - (iii) Секторските референтни вредности, како што е вредноста на овоштарникот изразена во извезени единици, бушели, или хектар, или вредноста на добитокот изразена во килограми месо,
- (в) во некои случаи, изворот на информациите наведени во (а) или (б) може да доведат до различни заклучоци за објективната вредност на биолошкото средство или земјоделскиот производ. Субјектот ќе ги земе предвид причините за таквите разлики, со цел да дојде до најверодостојната проценка за објективната вредност во рамките на релативно тесен опсег на разумни проценки,

- (г) во некои случаи, објективната вредност може веднаш да се одреди бе непотребен трошок или напор иако не се достапни пазарно утврдени цени или вредности за тоа биолошко средство во неговата сегашна состојба. Субјектот ќе земе предвид дали сегашната вредност на очекуваните нето парични текови од тоа средство намалена за тековната пазарно утврдена стапка дава веродостојно мерење на објективната вредност.

Обелоденување – модел на објективна вредност

34.7 Субјектот го обелоденува следново во однос на биолошките средства мерени според објективна вредност:

- (а) опис на секоја класа на биолошки средства,
- (б) методите и значајните претпоставки кои биле применети при одредување на објективна вредност за секоја категорија на земјоделски производ во моментот на жетвата и за секоја категорија на биолошко средство.
- (в) усогласување на промените во сметководствената вредност на биолошкото средство помеѓу почетокот и крајот на тековниот период. Усогласувањето вклучува,
- (i) добивка или загуба која произлегува од промените во објективната вредност намалена за трошоци за продажба,
- (ii) зголемување кое резултира од купувања,
- (iii) намалување кое резултира од жетвата,
- (iv) зголемување кое резултира од деловни комбинации,
- (v) нето курсни разлики кои произлегуваат од преведување на финансиските извештаи во различни валути на презентирање, како и од преведување на странското работење во валутата на презентирање на известувачкиот субјект .
- (vi) други промени.

Мерење – модел на набавна вредност

34.8 Субјектот врши мерење според набавната вредност намалена за сета акумулирана депрецијација и сите акумулирани загуби поради обезвреднување на такви биолошки средства чијашто објективна вредност не може веднаш да се утврди без непотребен трошок или напор.

34.9 Субјектот ги мери земјоделските производи ожнеани од сопствени биолошки средства според нивната објективна вредност намалена за проценетите трошоци за продажба во моментот на жетвата. Таквото мерење ја дава вредноста на датумот кога се применува Оддел 13 или друг важечки оддел од овие МСФИ.

Обелоденување - модел на набавна вредност

34.10 Субјектот го обелоденува следново во однос на биолошките средства мерени според моделот на набавна вредност:

- (а) опис на секоја класа на биолошки средства,
- (б) објаснување зошто објективната вредност не може да се измери веродостојно,
- (в) употребениот метод на депрецијација,
- (г) корисниот век или употребените стапки нас депрецијација,
- (д) бруто сметководствената вредност и акумулираната депрецијација (збирно со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот од периодот.

Екстрактивни индустрии

34.11 Субјектот кој ги применува овие МСФИ и којшто се занимава со истражување, оценување или вадење на минерални ресурси (екстрактивни индустрии) го книжат својот издаток за стекнување или развој на материјални или нематеријални средства за употреба во екстрактивни индустрии така што го применуваат Одделот 17 *Недвижности, постројки и опрема* и Оддел 18 *Нематеријални средства кои не се гудвил*, соодветно. Кога субјектот има обврска да демонтира или дислоцира некоја ставка, или да ја санира локацијата, таквите обврски и трошоци се книжат согласно Оддел 17 и Оддел 21 *Резерви и непредвидени трошоци*.

Концесија

- 34.12 Концесија е договор со кој владата или друго тело од јавниот сектор (концедент) склучува договор со приватен изведувач да ги развие (или усоврши), да работи со нив или само да ги одржува инфраструктурните средства на концедентот, како што се патишта, мостови, тунели, аеродроми, мрежи за дистрибуција на енергија, затвори или болници. Во овие аранжмани концедентот контролира или регулира кои услуги изведувачот мора да ги испорача користејќи ги тие средства, на кого да ги испорача тие услуги, и по која цена, и исто така го контролира секое позначајно остаток на вредноста во средствата на крајот од времетраењето на аранжманот.
- 34.13 Постојат две главни категории на аранжмани за концесија на услуги:
- (а) Во првата категорија, изведувачот добива финансиски средства – безусловно договорно право да добие специфицирана или утврдена сума на пари или друго финансиско средство од владата за возврат на изградба или усовршување на средство од јавниот сектор, а потоа и работа со и одржување на тоа средство за специфициран временски период. Во оваа категорија спаѓаат гаранциите од владата да плати за секој кусок помеѓу износот добиен од корисниците на јавната услуга и специфицираната или утврдена сума,
 - (б) Во втората категорија, изведувачот добива нематеријално средство – право да наплатува за употреба на средството од јавниот сектор што ќе го изгради или усоврши а потоа со коешто ќе работи и ќе го одржува за специфициран временски период. Правото да им се наплаќа на корисниците не е безусловно право за добивање пари зашто износите зависат од степенот до кој јавноста ги користи услугите.

Понекогаш, еден ист договор може да ги содржи обете категории: За делот каде што владата дала безусловна гаранција да плати за изградба на средство од јавниот сектор, изведувачот има финансиско средство; во делот каде што изведувачот зависи од степенот во кој јавноста ќе ја користи услугата за да добие исплата, изведувачот има нематеријално средство.

Сметководство – модел на финансиско средство

- 34.14 Изведувачот признава финансиско средство доколку располага со безусловно договорно право да добива пари или други финансиски средства од или по налог од концедентот за услугите на изградба. Изведувачот го мери финансиското средство според објективна вредност. Потоа, го следи Одделот 11 *Основни финансиски инструменти* и Одделот 12 *Други финансиски инструменти* во сметководството на финансиски средства.

Сметководство – модел на нематеријално средство

- 34.15 Изведувачот признава нематеријално средство доколку добива право (лиценца) да им наплаќа на корисниците на јавните услуги. Изведувачот на почетокот го мери нематеријалното средство според објективна вредност. Потоа, го следи Одделот 18 во сметководството на нематеријални средства.

Приходи од работењето

- 34.16 Изведувачот на аранжманот за концесија на услуги признава, мери и обелоденува приходи согласно Оддел 23 *Приходи* за услугите што ги дава.

Оддел 35**Транзиција кон МСФИ на МСС****Делокруг на овој оддел**

35.1 Овој оддел се однесува на субјекти кои за прв пат ги усвојуваат МСФИ за МСС, без оглед дали нивната претходна сметководствена рамка била целосна примена на МСФИ или некој друг систем на општо прифатени сметководствени принципи (ОПСП) како што се националните сметководствени стандарди, или друга рамка како што е локалната основа за данок на добивка.

35.2 Субјектот може да биде субјектот кој за прв пат ги усвојуваат МСФИ за МСС само еднаш. Доколку субјектот кој ги користи МСФИ за МСС престане со нивна употреба за еден или повеќе периоди на известување и потоа од него се побара, или самиот одбере, повторно да ги примени подоцна, посебните изземања, упростувања и другите барања од овој оддел нема да се применуваат за повторно усвојување.

Усвојување по прв пат

35.3 Субјекти кои за прв пат ги усвојуваат МСФИ за МСС го применуваат овој оддел во своите први финансиски извештаи кои се сообразни на овие МСФИ.

35.4 Првите финансиски извештаи на субјектот кои се сообразни на овие МСФИ се првите годишни финансиски извештаи во коишто субјектот врши експлицитно и нерезервирано прикажување на сообразноста на тие финансиски извештаи со МСФИ за МСС. Финансиските извештаи подготвени согласно овие МСФИ се првите такви финансиски извештаи на субјектот доколку, на пример, субјектот :

- (а) не презентирал финансиски извештаи за претходните периоди;
- (б) ги презентирал своите најскорешни претходни финансиски извештаи согласно националните барања кои не се доследни на овие МСФИ во секој поглед; или
- (в) ги презентирал своите најскорешни претходни финансиски извештаи во сообразност со целосни МСФИ.

35.5 Став 3.17 од овие МСФИ го дефинира целиот комплет на финансиски извештаи.

35.6 Став 3.14 бара од субјектот да обелодени, во целосниот комплет на финансиски извештаи, споредбени информации во однос на претходниот споредлив период за сите монетарни износи презентирани во финансиските извештаи, како и специфицирана компаративни наративни или описни информации. Субјектот може да презентира споредбени информации во однос на повеќе од еден споредлив претходен период. Затоа, датумот на преминување кон МСФИ за МСС за субјектот е почетокот на најраниот период за кој субјектот презентира целосни споредбени информации согласно овие МСФИ во своите први финансиски извештаи кои се сообразни со овие МСФИ.

Процедури за подготовка на финансиски извештаи на датумот на преминување

35.7 Освен во случаи од став 35.9 - 35.11 субјектот, во својот почетен извештај за финансиска состојба од својот датум на премин кон МСФИ за МСС (т.е. од почетокот на најраниот презентирани период):

- (а) ги признава сите средства и обврски чиешто признавање се бара согласно МСФИ за МСС,
- (б) не ги признава ставките како средства или обврски доколку овие МСФИ не допуштаат такво признавање,
- (в) ги прекласифицира ставките кои ги признал согласно својата претходна рамка за финансиско известување како еден вид на средство, обврска или компонента на главнината, а се друг вид на средство, обврска или компонента на главнината согласно овие МСФИ; и
- (г) ги применува овие МСФИ при мерењето на сите признаени средства и обврски.

35.8 Сметководствените политики кои ги користи субјектот во својот почетен извештај за финансиска состојба согласно овие МСФИ може да се разликуваат од таквите политики што субјектот ги применил на ист датум користејќи ја претходната рамка на финансиско известување. Резултирачките корекции произлегуваат од трансакциите, другите настани или услови пред датумот на преминување кон овие МСФИ. Затоа, субјектот ги признава тие корекции директно во задржана добивка (или, доколку е соодветно, друга категорија на главнина) на датумот на преминување кон овие МСФИ.

35.9 При усвојувањето за прв пат на овие МСФИ, субјектот нема ретроспективно да го промени сметководството коешто го следел согласно својата претходна рамка на финансиско известување за секоја од следниве трансакции:

(а) **отпишување на финансиски средства и финансиски обврски.** финансиски средства и обврски отпишани согласно претходната сметководствена рамка на субјектот пред датумот на преминување не треба да се признаваат после усвојувањето на МСФИ за МСС. Обратно, за финансиски средства и обврски кои би биле отпишани согласно МСФИ за МСС во трансакција којашто се случила пред датумот на преминување, но кои не биле отпишани според претходната сметководствена рамка на субјектот, субјектот може да избере (а) да ги отпише при усвојувањето на МСФИ за МСС или (б) да продолжи да ги признава се дури не ги отуѓи или подмири,

(б) сметководство за хеџинг. Субјектот нема да го менува своето сметководство за хеџинг пред датумот на премин кон МСФИ за МСС за хеџинг врска којашто повеќе не постои на датумот на преминување. За хеџинг врските коишто уште постојат на датумот на преминување, субјектот ги следи барањата за сметководство за хеџинг од Оддел 12 *Други финансиски инструменти*, вклучувајќи ги и барањата за прекинување на сметководство за хеџинг за хеџинг врски кои не ги исполнуваат условите од Оддел 12.

(в) сметководствени проценки,

(г) **прекинати работења,**

(д) мерење на малцинско учество. Барањата од став 5.6 за распределување на добивка или загуба и вкупна сеопфатна добивка помеѓу

малцинско учество и сопственици на матичен субјект се применуваат по датумот на премин кон МСФИ за МСС (или од оној поранешен датум кога овие МСФИ биле применети за повторно прикажување на деловни комбинации – види став 35.10).

35.10 Субјектот може да ги искористи едно или повеќе од следниве изземања при изготвување на својот прв финансиски извештај којшто е сообразен на овие МСФИ:

(а) **Деловни комбинации.** Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да не го применува Одделот 19 деловни комбинации и гудвил за деловни комбинации кои стапиле на сила пред датумот на преминување на овие МСФИ. Меѓутоа, доколку субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ повторно ја прикаже било која деловна комбинација така што да биде сообразна на Оддел 19,, тогаш тој субјект повторно ќе ги прикаже сите подоцнежни деловни комбинации.

(б) **Трансакции на плаќање врз основа на акции** Од субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ не се бара да го применува Одделот 26 *Плаќање врз основа на акции* за сопственички инструменти кои биле доделени пред датумот на преминување кон овие МСФИ, или за обврски кои произлегуваат од трансакции на плаќање врз основа на акции кои биле подмирени пред датумот на преминување кон овие МСФИ.

(в) **Објективна вредност како проценета набавна вредност** Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да измери ставка од недвижности, постројки и опрема, вложување во недвижност, или нематеријално средство на датумот на преминување кон овие МСФИ според нејзината објективна вредност и да ја користи таа објективна вредност како нејзина проценета набавна вредност на тој датум.

(г) **Ревалоризација како проценета набавна вредност** Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да употреби ревалоризација според ОПСП на ставка од недвижности, постројки и опрема, вложување во недвижност, или нематеријално средство на, или пред, датумот на преминување кон овие МСФИ како нејзина проценета набавна вредност на датумот на ревалоризација.

(д) **Кумулативни разлики од преведување** Одделот 30 *Трансакции во странска валута* бара од субјектот да ги класифицира некои разлики во преведувањето како посебна компонентата на главнината. Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да ги процени кумулативните разлики во преведувањето за сите странски работења да бидат еднакви на нула на датумот на премин кон МСФИ за МСС (т.е. „свеж почеток“).

(ф) **Посебни финансиски извештаи** Кога субјектот подготвува посебни финансиски извештаи, став 9.26 бара д него да ги книжи своите вложувања во подружници, придружниот субјект и заеднички контролиран субјект или:

(i) Според набавната вредност намалена за безвреднувањето, или

- (ii) Според објективна вредност со промените во објективна вредност признаени во добивка или загуба.

Доколку субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ ги мери таквите вложувања според набавна вредност, таквото вложување го мери според еден од следниве износи во посебниот почетен извештај за финансиска состојба подготвен согласно овие МСФИ:

- (i) набавна вредност одредена согласно Оддел 9 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*, или
- (ii) проценета набавна вредност, којашто ќе биде или објективната вредност на датумот на премин кон МСФИ за МСС или сметководствената вредност од претходните ОПСП на тој датум.

(е) **Сложени финансиски инструменти** Став 22.13 бара од субјектот да го подели сложениот финансиски инструмент на неговите компоненти од обврска и главнина на датумот на издавање. Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ не мора да ги одвои овие две компоненти доколку компонентата на обврска не е ненаплатена на датумот на преминување кон овие МСФИ.

(ж) **Одложен данок на добивка.** Од субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ не се бара да ги признае, на датумот на премин кон МСФИ за МСС, одложените даночни средства или одложените даночни обврски кои се однесуваат на разликите помеѓу даночната основа и сметководствената вредност на било кое средство или обврска за коешто признавањето на таквите одложени даночни средства или обврски ќе повлече непотребни трошоци или напори.

(з) **Концесии** Од субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ не се бара да ги применува ставовите 34.12 - 34.16 за аранжмани за концесија на услуги во кои влегол пред датумот на преминување кон овие МСФИ.

(с) **Екстрактивни индустрии** Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ ко применува целосно сметководство според претходни ОПСП може да избере да ги мери средствата од нафта и гас (тие кои се користат за истражување, оценување, развој или производство на нафта и гас) на датум на премин кон МСФИ за МСС според износот утврден според претходните ОПСП на субјектот. Субјектот ги тестира тие средства за обезвреднување на датумот на преминување кон овие МСФИ согласно Оддел 27 *Обезвреднување на средства*.

(и) **Аранжмани кои содржат наем.** Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да утврди дали аранжманот којшто постои на датум на премин кон МСФИ за МСС содржи наем (види став 20.3) врз основа на факти и околности коишто постојат на тој датум, а не на датумот кога влегол во таквиот аранжман.

(j) **Повлекување од употреба на обврски вклучени во набавната вредност на недвижности, постројки и опрема.** Став 17.10(в) вели дека набавната вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема ја вклучува почетната проценка на трошокот за демантирање и дислоцирање на ставка и санација на локацијата на којашто била сместена, за којашто субјектот создава обврска или кога ставката се стекнува или како последица на употреба на ставката во текот на одреден период за цели поинакви од производство на залихи во текот на тој период. Субјектот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да ја измери оваа компонента од набавната вредност на ставка од недвижности, постројки и опрема на датумот на премин кон МСФИ за МСС, одошто на датумот кога обврската почетно се појавила.

- 35.11 Доколку е непрактично за субјектот повторно да го прикаже почетниот извештај за финансиска состојба на датумот на преминување за една или повеќе корекции согласно барањата во став 35.7, субјектот ги применува ставовите 35.7-35.10 за таквите корекции во најраниот период за којшто е изводливо истото да се направи, и ќе ги идентификува презентираниите информации за претходните периоди коишто не се споредливи со информациите од периодот кога се подготвуваат финансиски извештаи коишто се сообразни со МСФИ. Доколку е непрактично за субјектот да обезбеди обелоденување какво што се бара со овие МСФИ за било кој период пред периодот во кој ги подготвува своите први финансиски извештаи коишто се сообразни со овие МСФИ, таквото изземање ќе се обелодени.

Обелоденување

Објаснување за преминувањето кон МСФИ на МСС

35.12 Субјектот ќе објасни како преминувањето од претходната рамка на сметководствено известување кон овие МСФИ влијаело врз финансиската состојба, финансиските резултати и паричните текови за кои известува.

Усогласување

35.13 Со цел да се усогласи со став 35.12, првите финансиски извештаи на субјектот подготвени со употреба на овие финансиски извештаи ќе ги вклучат:

- (а) опис на природата на секоја промена во сметководствената политика,
- (б) усогласување на својата главнина утврдена согласно претходната рамка за финансиско известување со главнината утврдена согласно овие МСФИ за двата следни датума:
 - (i) датумот на преминување кон овие МСФИ, и
 - (ii) крајот на последниот период презентирани во најскорешните годишни финансиски извештаи на субјектот утврден согласно неговата претходна рамка за финансиско известување,
- (в) усогласување на добивка или загуба утврдени согласно претходната рамка за финансиско известување за последниот период од најскорешните годишни финансиски извештаи на субјектот со добивка или загуба утврдени согласно овие МСФИ за истиот период.

35.14 Доколку субјектот ќе стане свесен за грешки направени според претходната рамка за финансиско известување, усогласувањето побарано со став 35.13 (б) и (в), колку што е тоа изводливо, ќе ги одвои исправките на тие грешки од промените во сметководствената политика.

35.15 Доколку субјектот не презентирал финансиски извештаи за претходните периоди, ќе го обелодени тој факт во своите први финансиски извештаи коишто се сообразни на овие МСФИ.

Поимник

сметководствени политики	Конкретните начела, основи, конвенции, правила и практики применети од страна на субјектот во подготовката и презентирањето на финансиските извештаи.
пресметковна основа за сметководство	Ефектите од трансакциите и другите настани се признаваат кога истите се појавуваат (а не кога се примаат или плаќаат како пари или парични еквиваленти) и се евидентираат во сметководствените периоди и се соопштуваат во финансиските извештаи за периодите за кои се однесуваат.
акумулирачки платени отсуства	Платени отсуства што се пренесени и можат да се употребат во идни периоди доколку правата за сегашниот период не се целосно искористени.
земјоделска активност	Управување од страна на субјектот на биолошка трансформација на биолошки средства за продажба во земјоделски производ или во дополнително биолошко средство.
земјоделски производ	Соберените производи од биолошките средства на субјектот.
амортизација	Систематската распределба на износот на средството кое подлежи на амортизација во текот на неговиот корисен век.
амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска	Износот со кој финансиското средство или финансиската обврска се мери при почетното признавање минус отплатите на главнината, плус или минус кумулативната амортизација користејќи го методот на ефективна каматна стапка за секоја разлика помеѓу почетниот износ и износот при доспевање и минус сите намалувања (директно или индиректно преку користењето на сметката за исправка на вредности) заради обезвреднување или ненаплатливост.
средство	Ресурс контролиран од страна на субјектот како резултат на минати настани и од кој се очекуваат идни економски користи за субјектот.
придружен субјект	Субјект, вклучувајќи нерегистриран субјект како што е партнерство, над кое вложувачот има значително влијание и кое не е ниту подружница, ниту учество во заедничко вложување.
биолошко средство	Живо животно или растение.
трошоци за позајмување	Камата и други трошоци коишто субјектот ги прави во врска со позајмувањето на парични средства.
деловен потфат (бизнис)	Интегриран сет на активности и средства што се спроведуваат и управуваат со цел да обезбедат: (а) поврат за вложувачите, или (б) пониски трошоци или други економски користи директно или сразмерно за имателите на политиките или учесниците. Деловниот потфат генерално се состои од инпути, процеси што се применуваат на тие инпути и исходи како резултат на истите што се или ќе бидат употребени да генерираат приходи. Доколку постои гудвил во пренесен сет на активности и средства, пренесениот сет ќе се смета за деловен потфат.
деловна комбинација	Здружување на одделени субјекти или деловни потфати во еден субјект што поднесува извештаи.
сметководствена вредност	Износот со кој се признава средство или обврска во извештајот за финансиска состојба.
пари	Пари во рака и депозити по видување.
парични еквиваленти	Краткорочни високо-ликвидни вложувања што се спремни за конвертирање во познати износи на пари, а се предмет на незначителен ризик од промена на вредноста.

парични текови	Приливи и одливи на пари и парични еквиваленти.
единица која генерира пари	Најмалата група на средства што може да се идентификува и која генерира парични приливи коишто се во голема мерка независни од паричните приливи од други средства или групи на средства.
транзакции за плаќање врз основа на акции подмирени со пари	Транзакција на плаќање врз основа на акции со кои субјектот стекнува стоки или услуги праведни обврска за пренос на пари или други средства на добавувачот на тие стоки или услуги за износи што се базираат на цената (или вредноста) на уделите на субјектот или другите инструменти на капиталот на субјектот.
промена на сметководствена проценка	Исправка на сметководствената вредност на средство или обврска или износот на периодично трошење на средство, што е резултат од проценката на сегашната состојба на, како и очекуваните идни користи и обврски поврзани со, средствата и обврските. Промените во сметководствените проценки се резултат на новите информации или новиот развој и, соодветно на тоа, не претставуваат исправки на грешки.
група на средства	Групирањето на средства со слична природа и употреба во активностите на субјектот.
комбинирани финансиски извештаи	Финансиските извештаи на две или повеќе субјекти под контрола на еден вложувач.
компонента на субјект	Активности и парични текови што можат јасно да се разграничат, оперативни и за потребите на финансиското известување, од останатите во субјектот.
сложен финансиски инструмент	Финансиски инструмент којшто, од гледиште на издавачот, содржи елементи и на обврска и на главнина.
консолидирани финансиски извештаи	Финансиските извештаи на матично друштво и нејзините подружници презентирани како единствен економски субјект.
договор за изградба	Договор наменски преговаран за изградба на средство или комбинација на средства коишто се тесно меѓуповрзани или меѓузависни во поглед на нивниот дизајн, технологија и функција или нивната крајна цел или употреба.
изведена обврска	Обврска изведена од активностите на субјектот каде што: (а) со утврден шаблон за најдобра пракса, објавени политики или доволно конкретна тековна изјава, субјектот им покажал на другите страни дека ќе прифати одредени одговорности, и (б) како резултат, субјектот создал реални очекувања во делот на тие други страни дека ќе ги изврши тие одговорности.
неизвесно средство	Можно средство што потекнува од минати настани и чие постоење ќе се потврди само со појавувањето или непојавувањето на еден или повеќе неизвесни идни настани коишто не се целосно во рамки на контролата на субјектот.
неизвесна обврска	(а) Можна обврска што потекнува од минати настани и чие постоење ќе се потврди само со појавувањето или непојавувањето на еден или повеќе неизвесни идни настани коишто не се целосно во рамки на контролата на субјектот, или (б) сегашна обврска што потекнува од минати настани, но не се признава бидејќи: (i) не е веројатно да се бара одлив на ресурси коишто вклучуваат економски користи за подмирување на обврската, или (ii) износот на обврската не може да се измери со доволна веродостојност.
контрола (над субјект)	Моќ за уредување на финансиските и оперативните политики на субјектот за да се остварат користи од неговите активности.

тековен данок	Износот на данок на добивка што треба да се плати (повратлив) во поглед на оданочивата добивка (даночната загуба) за тековниот период или минатите периоди на известување.
датум на премин кон <i>МСФИ</i> за <i>МСС</i>	Почетокот на најраниот период за кој субјектот презентира целосно споредливи информации според <i>МСФИ</i> за <i>МСС</i> во неговите први финансиски извештаи коишто се усогласени со <i>МСФИ</i> за <i>МСС</i> .
одложен данок	Данок на добивка што треба да се плати (повратлив) во поглед на оданочива добивка (даночна загуба) за идни периоди на известување како резултат на минати трансакции или настани.
одложени даночни средства	Данок на добивка што може да се поврати во идни периоди на известувања во поглед на: (а) времени разлики; (б) пренесувањето на неупотребените даночни загуби; и (в) пренесување на неупотребени даночни кредити.
одложени даночни обврски	Данок на добивка што треба да се плати во идните периоди на известување во поглед на времени разлики.
дефинирана обврска за користи	Сегашната вредност на дефинираната обврска за користи на датумот на известување минус објективната вредност на датумот на известување на планирани средства (доколку постојат) од кои обврските директно се подмируваат.
дефинирана обврска за користи (сегашна вредност)	Сегашната вредност, без да се одбие кое било планирано средство, на очекуваните идни плаќања потребни за подмирување на обврска што потекнува од вработување во тековниот и претходните периоди.
дефинирани планови за користи	Планови за користи по престанок на работниот однос, различни од планови за дефинирани придонеси.
планови за дефинирани придонеси	Планови за користи по престанок на работниот однос според кои субјектот плаќа фиксни придонеси во посебен субјект (фонд) и ќе немаат правна или изведена обврска понатаму да се плаќаат придонеси или да се направат плаќања за директни користи за вработени доколку фондот нема доволно средства да ги плати сите користи за вработени што се однесуваат за работната служба во тековните и претходните периоди.
износ кој подлежи на амортизација	Набавната вредност на средство или друг износ што е замена за набавната вредност (во финансиските извештаи), намалена за остатокот на неговата вредност.
деpreciјација	Систематската распределба на износот на средството кое подлежи на depreciјација во текот на неговиот корисен век.
отпис	Отстранување на претходно признато средство или обврска од извештајот за финансиска состојба на субјектот.
развој	Примената на наоди од истражување или друго знаење да се планира или проектира производство на нови или значително подобрени материјали, уреди, производи, процеси, системи или услуги пред почетокот на комерцијално производство или употреба.
прекинато работење	Компонента на субјектот која или била продадена или се чува за продажба и

	(а) претставува посебна главна деловна гранка или географска област на работење,
	(б) е дел од единствен ко-координиран план да се продаде или оддели главна деловна гранка или географска област на работење или
	(в) е подружница стекната ексклузивно со намера да се препродаде.
метод на ефективна каматна стапка	Метод на пресметување на амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска (или група на финансиски средства или финансиски обврски) и распределување на приходот од камата или расходот од камата за време на релевантниот период.
ефективна каматна стапка	Стапката со која точно се дисконтираат идните плаќања со пари или примања во очекуваниот век на употреба на финансискиот инструмент или, кога тоа е соодветно, пократок период за нето сметководствената вредност на финансиското средство или финансиската обврска.
ефективност на хеџингот	Степенот до каде промените во објективната вредност или паричните текови на хеџираната ставка што се припишуваат на хеџираниот ризик се подмируваат со промените во објективната вредност или паричните текови на хеџинг инструментот.
користи за вработени	Сите форми на надомести дадени од страна на субјектот во замена за извршени услуги од страна на вработените.
главнина	Остатокот на вредноста во средствата на субјектот по одземање на неговите обврски.
транзакција за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти	Транзакција на плаќање врз основа на акции каде што субјектот прима стоки или услуги како надомест за инструменти на главнината на субјектот (вклучувајќи акции или опции за акции).
грешки	Пропусти или погрешни прикази во финансиските извештаи на субјектот за еден или повеќе претходни периоди што потекнуваат од неупотребување или злоупотребување на веродостојни информации коишто: (а) биле достапни кога биле одобрени финансиските извештаи за тие периоди и (б) може реално да се очекува дека биле добиени и земени предвид при подготовката и презентирањето на тие финансиски извештаи.
расходи	Намалувањето во економските користи за време на периодот на известување во форма на одливи и трошење на средствата или настанување на обврски што резултира во намалување на главнината, различни од оние што се однесуваат на распределби за учесниците во главнината.
објективно презентирање	Верното презентирање на ефектите на трансакциите, другите настани и условите во согласност со дефинициите и критериумите за признавање на средства, обврски, приходи и расходи.
објективна вредност	Износот за кое може да се размени средство, да се подмири обврска или може да се размени доделен инструмент на главнината, помеѓу запознаени и волни страни во трансакција под комерцијални услови.
објективна вредност намалена за трошоци за продажба	Износот што се добива од продажба на средство или единица која генерира пари во трансакција под комерцијални услови помеѓу запознаени, волни страни, намален за трошоците за продажба.
финансиски наем	Наем што значително ги пренесува сите ризици и награди поврзани со сопственоста на средство. Правото на сопственост може или не може евентуално да биде пренесено. Наемот што не е финансиски наем е оперативен наем.
финансиско средство	Средство коешто претставува: (а) пари, (б) инструмент на главнината на друг субјект,

(в) договорно право,

(i) да се примат пари или друго финансиско средство од друг субјект, или

(ii) да се разменат финансиски средства или финансиски обврски со друг субјект според услови што се потенцијално поволни за субјектот, или

(г) договор што ќе биде или може да биде подмирен со сопствените инструменти на главнината на субјектот и,

(i) според кој субјектот е или може да биде обврзан да прими различен број од сопствените инструменти на главнината на субјектот, или

(ii) што ќе бидат или може да бидат подмирени на начин различен од размена на фиксен износ на пари или друго финансиско средство за фиксен број на сопствени инструменти на главнината на субјектот.

За оваа цел, сопствените инструменти на главнината на субјектот не вклучуваат инструменти што се самите договори за идни примања или давања на сопствените инструменти на главнината на субјектот.

финансиски инструмент Договор што предизвикува појава на финансиско средство за еден субјект и финансиска обврска или инструмент на главнината за друг субјект.

финансиска обврска Секоја обврска што претставува:

(а) договорна обврска,

(i) да се достават пари или друго финансиско средство до друг субјект, или

(ii) да се разменат финансиски средства или финансиски обврски со друг субјект според услови што се потенцијално неповолни за субјектот, или

(б) договор што ќе биде или може да биде подмирен со сопствените инструменти на главнината на субјектот и,

(i) според кој субјектот е или може да биде обврзан да достави различен број од сопствените инструменти на главнината на субјектот, или

(ii) што ќе бидат или може да бидат подмирени на начин различен од размена на фиксен износ на пари или друго финансиско средство за фиксен број на сопствени инструменти на главнината на субјектот.

За оваа цел, сопствените инструменти на главнината на субјектот не вклучуваат инструменти што се самите договори за идни примања или давања на сопствените инструменти на главнината на субјектот.

финансиска состојба Врската помеѓу средствата, обврските и главнината на субјектот како што е прикажана во извештајот за финансиска состојба.

финансиски извештаи Структурирано презентирање на финансиската состојба, финансиските резултати и парични текови на субјектот.

финансиски активности Активности што резултираат во промени на големината и составот на уплатена главнина и позајмувања на субјектот.

цврсто обврзување Обврзувачки договор за размена на утврдено количество на ресурси со конкретна цена на конкретен иден датум или датуми.

Субјект кој за прв пат го усвојува МСФИ за МСС

Субјект што го презентира својот прв годишен финансиски извештај што е сообразен со МСФИ за МСС, независно од тоа дали неговата претходна сметководствена рамка била целосна примена на МСФИ или друга група на сметководствени стандарди.

предвидена трансакција Незадолжителна, но очекувана предвидена трансакција.

целосна примена на МСФИ

Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ) различни од *МСФИ за МСС*.

функционална валута Валута на примарната економска средина каде што работи субјектот.

финансирање (на користи по престанок на работниот однос)

Придонеси од страна на субјектот, а некогаш и неговите вработени, во субјект или фонд коишто се правно одделени од известувачкиот субјект и од кои се плаќаат користи за вработените.

признаени добивки Зголемувања во економските користи коишто ја исполнуваат дефиницијата за добивка, но не се приходи.

финансиски извештаи за општа намена

Финансиските извештаи насочени кон општите потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници кои не се во состојба да побараат извештаи уредени според нивните конкретни барања за информации.

континуитет Субјектот е континуитет, освен кога раководството има намера или да го ликвидира субјектот или да престане со работа, или пак нема реална алтернатива освен да го направи тоа.

гудвил Идни економски користи што потекнуваат од средства што не можат да бидат поединечно идентификувани и одделно признати.

државни поддршки Помош од влада во форма на трансфери на ресурси до субјект за возврат на минати или идни сообразности со одредени услови поврзани со оперативните активности на субјектот.

датум на пренос Датумот кога субјектот и другата страна (вклучувајќи вработен) договорот плаќања врз основа на акции, односно кога субјектот и другата страна имаат заедничко разбирање на условите од договорот. На датумот на пренос, субјектот го пренесува на другата страна правото на пари, други средства или инструменти на главнината на субјектот, под услов да се исполнат конкретните услови за стекнување, доколку постојат. Доколку договорот е предмет на процес на одобрување (на пример, од страна на акционерите), датумот на пренос е датумот кога е добиено тоа одобрување.

брuto вложување во наем

Сумирање на:

- (а) минималните плаќања за наемот што ги прима наемодавателот според финансискиот наем, и
- (б) сета негарантирана остаток на вредноста кумулирана за наемодавателот.

група Матично друштво и сите нејзини подружници.

хеџирана ставка За потребите на специјалното хеџинг сметководство на МСС според Оддел 12 од овој МСФИ, хеџирана ставка е:

- (а) каматен ризик на должнички инструмент измерен според трошокот за амортизација,
- (б) размена на валути или каматен ризик во цврсто обврзување или многу веројатна предвидена трансакција,
- (в) ценовен ризик на стока што ја чува или во цврсто обврзување или во многу веројатна предвидена трансакција да се купи или продаде стока, или
- (г) ризик од курсни разлики во нето вложување во странско работење.

хеџинг инструмент За потребите на специјално хеџинг сметководство на МСС според Оддел 12 во овој МСФИ, хеџинг инструмент е финансиски инструмент којшто ги исполнува сите од следниве услови:

- (а) претставува каматен своп, девизен своп, договор за идна размена на странска валута или договор за размена на стоки што се очекува да биде високо ефективен со пребивање на ризикот идентификуван во став 12.17, означен како хеџиран ризик,
- (б) вклучува страна надвор од известувачкиот субјект (т.е. надворешен за групацијата, сегмент или поединечен субјект за којшто се доставува извештајот),

	<p>(в) неговиот номинален износ е еднаков на означениот износ на основниот или номиналниот износ на хеџираната ставка,</p> <p>(г) има конкретен датум на доспевање не подоцна од</p> <p>(i) доспевањето на финансискиот инструмент што е хеџиран,</p> <p>(ii) очекуваното подмирување на обврската за купување или продажба на стоки, или</p> <p>(iii) појавата на многу веројатна предвидена трансакција на странска валута или стока што е хеџирана,</p> <p>(д) не постојат карактеристики на аванс, предвремено прекинување или проширување.</p> <p>Субјектот кој избира да го примени МСС 39 во сметководството на финансиски инструменти ја применува дефиницијата за хеџинг инструмент во тој стандард наместо оваа дефиниција.</p>
многу веројатно	Значително повеќе од веројатно.
загуба поради обезвреднување	<p>Износот со кој сметководствената вредност на одредено средство ја надминува (а) во случај на залихи, неговата продажба цена намалена за трошоците за реализација и продажба или (б) во случај на други средства, неговата објективно вредност намалена за трошоците за продажба.</p>
непрактично	Примена на одредено барање е непрактично кога субјектот не може да го примени и покрај тоа што ќе вложи реални напори да го направи тоа.
специфична каматна стапка	<p>Појасно одредливата од следниве:</p> <p>(а) доминантната стапка за сличен инструмент на издавач со слична кредитна способност, или</p> <p>(б) каматна стапка што го дисконтира номиналниот износ на инструментот на тековната продажна цена во пари на стоките или услугите.</p>
добивка	Зголемувања на економските користи за време на периодот на известување во форма на приливи или подобрувања на средствата или намалување на обврските што резултира во зголемување на главнината, различни од оние што се однесуваат на придонеси од учесници во главнината.
биланс на успех	Финансискиот извештај што ги презентира сите ставки на добивки и расходи признати во периодот на известување, исклучувајќи ги ставките од останатите сеопфатни добивки.
данок на добивка	<p>Сите домашни и странски даноци што се базираат на оданочиви добивки.</p> <p>Данокот на добивка исто така вклучува даноци, како што се задржани даноци, кои ги плаќа подружница, придружен СУБЈЕКТ или заедничко вложување на распределби за известувачкиот субјект.</p>
договор за осигурување	Договор со кој една страна (издавачот) прифаќа значителен ризик со осигурување од друга страна (имател на полисата), сложувајќи се да го компензира имателот на полиса доколку утврден иден настан (осигурен настан) има штетно влијание врз имателот на полисата.
нематеријално средство	<p>Непарично средство без физичка суштина што може да биде идентификувано.</p> <p>Такво средство може да се идентификува како:</p> <p>(а) може да се оддели, т.е. може да биде одделено или поделено од субјектот и продадено, пренесено, лиценцирано, изнајмено или разменето, или поединечно или заедно со поврзан договор, средство или обврска, или</p> <p>(б) потекнува од договорно или други правно право, независно од тоа дали тие права се преносливи или одделиви од СУБЈЕКТОТ или од други права и обврски.</p>
применлива каматна стапка за наемот	Дисконтираната стапка којашто, при започнувањето на наемот, предизвикува сумираната сегашна вредност на (а) минималниот плаќања за наем и (б) негарантираната остаток на вредноста да

бидат еднакви на сумата на (i) објективната вредност на изнајменото средство и (ii) сите почетни директни трошоци за наемотавателот.

меѓупериодски финансиски извештај

Финансиски извештај што содржи или целосен сет на финансиски извештаи или сет на скратени финансиски извештаи за меѓупериод.

меѓупериод

Финансиски период на известување пократок од цела финансиска година.

Меѓународен стандард за финансиско известување (МСФИ)

Стандарди и толкувања донесени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС).

Тие се состојат од:

(а) Меѓународни стандарди за финансиско известување,

(б) Меѓународни сметководствени стандарди, и

(в) толкувања изработени од Комитетот за толкување на меѓународните стандарди за финансиско известување (КТМСФИ) или претходниот Постојан комитет за толкување (ПКТ).

внатрешна вредност

Разликата помеѓу објективната вредност на акциите за коишто спротивната страна го има (условно или безусловно) правото да ги впише или го има правото да ги прими и цената (доколку постои) што спротивната страна е (или ќе биде) потребно да ја плати за тие акции. На пример, опција за акција со цена на продажба или купување за имателот на опцијата од ПЕ15 за акција со објективна вредност од ПЕ20 има внатрешна вредност од ПЕ5.

залихи

Средства:

(а) што се чуваат за продажба во редовното деловно работење,

(б) во процесот на производство за таква продажба, или

(в) во форма на материјали или залихи што се трошат во производниот процес или во обезбедувањето на услуги.

вложувачки активности

Стекнување и продажба на долгорочни средства и други вложувања што не се вклучени во паричните еквиваленти.

вложувања во недвижности

Недвижност (земја или објект или дел од објект или двете) во владение на сопственикот или наемателот според финансиски наем за заработка на наем или за апрецијација на капиталот или двете, наместо за:

(а) употреба во производството или обезбедувањето на стоки или услуги или за административни цели, или

(б) продажба во редовното деловно работење.

заедничка контрола

Писмено договорено споделување на контролата над економска активност. Таа постои само кога стратешките финансиски и оперативни одлуки поврзани со активността бараат едногласно одобрување од страните што ја споделуваат контролата (учесниците во заедничкото вложување).

заедничко вложување

Писмен договор каде што две или повеќе страни преземаат економска активност што е предмет на заедничка контрола. Заедничките вложувања можат да бидат во форма на активности под заедничка контрола, средства под заедничка контрола или заеднички контролирани субјекти.

заеднички контролиран субјект

Заедничко вложување што вклучува формирање на друштво, партнерство или друг субјект во кои секој учесник во заедничкото вложување има удел. Субјектот оперира на ист начин како и другите субјекти, со тоа што писмениот договор помеѓу учесниците во заедничко вложување воспоставува заедничка контрола над економската активност на субјектот.

наем	Договор каде во замена за плаќање или серија плаќања, наемодавателот му го пренесува на наемателот правото да користи одредено средства во договорен временски период.
инкрементална стапка на позајмување на наемателот	Каматната стапка којашто наемателот би требало да ја плати за сличен наем или, доколку истата не е одредлива, стапката којашто, на почетокот на наемот, наемателот би ја добил за да ги позајми во сличен период и со слично обезбедување, средствата потребни за купување на средството.
обврска	Сегашна обврска на субјектот што потекнува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив од субјектот на ресурси што вклучуваат економски користи.
обврски за заеми	Финансиски обврски различни од краткорочни трговски обврски кон доверители според нормални кредитни услови.
материјално	Пропустите или грешките во ставките се материјални доколку можат, поединечно или заедно, да влијаат на економските одлуки на корисниците земени предвид врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината и природата на пропустите или грешките евалуирани во соодветните околности. Големината или природата на ставката, или комбинација од двете, може да биде одлучувачки фактор.
мерење	Процесот на одредување на монетарните износи со кои се признаваат елементите од финансиските извештаи и се пренесуваат во извештајот за финансиска состојба и извештајот за сеопфатна добивка.
монетарни ставки	Валутни единици што се чуваат средства и обврски што се примаат или плаќаат во фиксен или одредлив број на валутни единици.
планови (за користи) од повеќекратни вработувачи	Дефинирани планови за придонеси (различни од државните планови) или дефинирани планови за користи (различни од државните планови) коишто: (а) ги собираат средствата дадени од различни субјекти коишто не се под заедничка контрола, и (б) ги користат тие средства за да обезбедат користи за вработените во повеќе од еден субјект, врз основа на тоа дека нивоата на придонеси и користи се одредуваат без да се земе предвид идентитетот на субјектот кој ги вработува засегнатите вработени.
нето вложување во наем	Бруто вложување во наем дисконтирано со применливата каматна стапка за наемот.
малцинско учество	Главнината на подружница што не може, директно или индиректно, да припише на матичното друштво.
белешки (кон финансиските извештаи)	Белешките содржат информации дополнителни на оние содржани во извештајот за финансиска состојба, извештајот за сеопфатна добивка, билансот на успех (доколку е презентираан), комбинираниот извештај за добивка и акумулирана добивка (доколку е презентираан), извештај за промени во капиталот и извештајот за парични текови. Белешките обезбедуваат наративни описи или раздвојување на ставките презентирани во тие извештаи и информации за ставките што не се квалификуваат за признавање во тие извештаи.
номинален износ	Количината на валутни единици, акции, бушели, фунти или други единици утврдени во договорот за финансискиот инструмент.
цел на финансиските извештаи	Да се обезбедат информации за финансиската состојба, резултати и парични текови за СУБЈЕКТОТ коишто се корисни при економското одлучување за широк опсег на корисници кои не се во состојба да побараат извештаи прилагодени да ги исполнат нивните конкретни потреби за информации.
неповолен договор	Договор каде што неизбежните трошоци за исполнување на обврските од договорот ги надминуваат економските користи што се очекуваат од истиот.

оперативни активности	Главните активности за генерирање на приходи за СУБЈЕКТОТ и други активности што не претставуваат вложување или финансиски активности.
оперативен наем	Наем што не ги пренесува во значителна мерка сите ризици и награди поврзани со сопственоста. Наемот што не е оперативен наем е финансиски наем.
оперативен сегмент	Оперативниот сегмент е компонента на субјектот: (а) ангажирана во деловните активности од кои можат да се заработат приходи и направат расходи (вклучувајќи приходи и расходи поврзани со трансакциите со останатите компоненти од истиот СУБЈЕКТ), (б) чишто оперативни резултати редовно се ревидираат од страна на лицето задолжено за оперативни одлуки во СУБЈЕКТОТ за да се донесе одлуки за ресурсите што се распределуваат до сегментот и ги процени резултатите, и (в) за коишто се достапни дискретни финансиски информации.
останата сеопфатна добивка	Ставки на добивка и расходи (вклучувајќи и исправки заради прекласификација) коишто не се признати во добивката или загубата како што се бара или е дозволено со овој МСФИ.
сопственици	Иматели на инструменти класифицирани како главнина.
матично друштво	Субјект што има една или повеќе подружници.
резултат	Односот на добивката и расходот на субјектот, согласно соопштеното во извештајот за сеопфатна добивка.
планирани средства (за план за користи за вработените)	(а) Средства во посед на фонд за долгорочни користи за вработените, и (б) Квалификувани осигурителни полиси.
користи по престанок на работниот однос	Користи за вработените (различни од користи поради престанок на работниот однос) коишто се исплаќаат по завршување на работниот однос.
планирани средства по престанок на работниот однос	Формални или неформални договори според кои субјектот обезбедува користи по престанок на работниот однос за еден или повеќе вработени.
сегашна вредност	Тековна проценка на сегашната дисконтирана вредност на идните нето парични текови во редовното деловно работење.
валута на презентирање	Валута во којашто се презентираат финансиските извештаи.
веројатно	Поверојатно да се случи отколку да не се случи.
добивка или загуба	Вкупната добивка намалена за расходите, исклучувајќи ги компонентите на останатите сеопфатни добивки.
метода проектирана кредитна единица	Метод за актуарско вреднување што го разгледува секој период на услуга како причина за дополнителна единица за право на користи и ја мери секоја единица одделно за да се изгради финалната обврска (некогаш познат како метод на сметководствена корист сразмерна на услугата или како метод на користи/години на услуга).
недвижности, постројки и опрема	Материјални средства што:

(а) се чуваат за употреба во производството или обезбедувањето на стоки или услуги, за изнајмување на други, за вложувања или за административни цели, и

(б) се очекува да бидат употребени за подолго од еден период.

идна примена

(на промени во сметководствената политика)

Примена на новата сметководствена политика за трансакциите, останатите настани и условите што се појавуваат по датумот кога политиката е променета.

резервирање

Обврска со неодредено термин или износ.

претпазливост

Одреден степен на претпазливост при донесувањето одлуки потребни за проценките согласно условите на несигурност, така што средствата или добивката не се претерани, а обврските или расходите не се потценети.

јавна одговорност

Одговорноста за постојните и потенцијалните добавувачи на ресурси и надворешните учесници на СУБЈЕКТОТ кои донесуваат економски одлуки, но не се во позиција да бараат извештаи прилагодени на нивните конкретни потреби за информации. Субјектот има јавна одговорност доколку:

(а) со неговите должнички или инструменти на главнината се тргува на јавниот пазар или е во процес на издавање на такви инструменти за тргување на јавниот пазар (домашни или странски берзи или пазари преку шалтер, вклучувајќи ги локалните и регионалните пазари), или

(б) чува средства во својство на доверител за широка група на надворешни учесници како еден од сопствените примарни деловни потфати. Ова е типичен случај за банките, кредитните задруги, осигурителните компании, дилерите/брокерите на хартии од вредност, отворените инвестициони фондови и инвестициските банки.

јавно тргувани (должнички или инструменти на главнината)

Тргувани или во процес на издавање за тргување на јавен пазар (домашна или странска берза или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари).

признавање

Процес на вклучување во извештајот за финансиската состојба или извештајот за сеопфатна добивка на ставка што ја исполнува дефиницијата за елемент и ги задоволува следниве критериуми:

(а) веројатно е дека сите идни економски користи поврзани со ставката ќе се влеваат или одлеваат од СУБЈЕКТОТ, и

(б) ставката има набавна вредност или вредност што може веродостојно да се измери.

надоместлив износ

Повисокиот износ од објективната вредност на средството (или единицата која генерира пари) намалена за трошоците за продажба и неговата употребувана вредност.

поврзана страна

Поврзана страна е лице или субјект поврзани со субјектот што ги подготвува неговите финансиски извештаи (известувачкиот субјект).

(а) Лице или близок член на семејството на тоа лице е поврзано со известувачкиот субјект доколку тоа лице:

(i) е член во клучниот раководен персонал на известувачкиот субјект или на матичното друштво на известувачкиот субјект,

(ii) има контрола над известувачкиот субјект, или

(iii) има заедничка контрола или значително влијание над известувачкиот субјект или има значителни гласачките права во него.

(б) Субјектот е поврзан со известувачкиот субјект доколку важи кој било од следниве услови:

(i) субјектот и известувачкиот субјект се членови на истата групација (што значи дека секое матично друштво, подружница и сродна подружница се поврзани меѓу себе),

- (ii) или субјектот е придружен субјект или е заедничко вложување на другиот субјект (или на член на групацијата каде што другиот субјект е член),
- (iii) двата субјекти се заеднички вложувања на трет субјект,
- (iv) секој субјект е заедничко вложување на трет субјект, а другиот субјект е придружен субјект на третиот субјект,
- (v) субјектот е план за користи по престанок на работниот однос за користи за вработените или на известувачкиот субјект или на субјект поврзан со известувачкиот субјект. Доколку известувачкиот субјект е самиот по себе таков план, работодавачите кои се спонзори се исто така поврзани со планот,
- (vi) субјектот го контролира или заеднички го контролира лицето утврдено во (a),
- (vii) лицето утврдено во (a)(i) има значителни гласачките права во субјектот,
- (viii) лицето утврдено во (a)(ii) има значително влијание над субјектот или значителни гласачки права во него,
- (ix) лице или близок член на семејството на лицето има и значително влијание над субјект или значителни гласачки права во него и заедничка контрола над известувачкиот субјект,
- (x) членот на клучниот раководен персонал на субјектот или на матичното друштво на субјектот или близок член на семејството на тој член има контрола или заедничка контрола над известувачкиот субјект или има значителни гласачки права во него.

транзакција со поврзана страна

Трансфер на ресурси, услуги или обврски помеѓу поврзаните страни, независно од тоа дали цената е променета.

релевантност

Квалитетот на информацијата што и' овозможува да влијае над економските одлуки на корисниците помагајќи им да ги евалуираат минатите, сегашните или идните настани или потврдат или коригираат нивните минати евалуации.

веродостојност

Квалитетот на информацијата што ја ослободува од материјална грешка и пристраност и го претставува верно она што тврди дека го презентира или може реално да се очекува дека го презентира.

датум на известување

Крајот на последниот период опфатен со финансиски извештаи или со меѓупериодиски финансиски извештај.

датум на известување

Период опфатен со финансиски извештаи или со меѓупериодиски финансиски извештај.

истражување

Оригинални и планирани истражувања преземени со цел да се добие ново научно или техничко знаење и разбирање.

остаток на вредноста**(на средствата)**

Процентниот износ што субјектот би го добил од продажба на средство, по одземање на проценетите трошоци за продажба, доколку средствата биле веќе стари и во состојба што се очекува на крајот на неговиот корисен век.

ретроспективна примена (на промена**во сметководствената политика)**

Примена на нова сметководствена политика за трансакции, други настан и услови, исто како политиката да била отсекогаш применувана.

приход

Бруто приливот на економски користи за време на периодот што настануваат при редовните активности на субјектот кога неговите приливи резултираат во зголемување на главнината, различни од зголемувањата поврзани со придонеси од учесниците во главнината.

посебни финансиски извештаи

Оние презентирани од матично друштво, вложувач во придружен субјект или учесник во заедничко вложување во заеднички контролиран субјект се евидентираат врз основа на директното учество во главнината наместо врз основа на соопштените резултати и нето средства на примачите на вложувањето.

концесија

Договор помеѓу владата или други тела од јавниот сектор и приватен оператор за развој (или надградба), работење и одржување на инфраструктурни средства на концедентот како што се патишта, мостови, тунели, аеродроми, мрежи за пренос на електрична енергија, затвори или болници.

транзакција на плаќање врз основа на акции

Транзакција со која субјектот прима стоки или услуги (вклучувајќи услуги на вработен) како надомест за инструменти на главнината на субјектот (вклучувајќи акции или опции за акции) или стекнува стоки или услуги создавајќи обврски за добавувачот на тие стоки или услуги за износи што се базираат на цената на акциите на субјектот или други инструменти на главнината на субјектот.

мали и средни субјекти

Субјект коишто:

(а) немаат јавна одговорност и

(б) објавуваат финансиски извештаи за општа намена за надворешни корисници.

Субјектот има јавна одговорност доколку:

(а) ги доставува или е во процес на доставување на неговите финансиски извештаи до комисијата за хартии од вредност или друга регулаторна организација заради издавање на каква било класа на инструменти на јавниот пазар, или

(б) чува средства во својство на доверител за поширока група на надворешни учесници како еден од сопствените примарни деловни потфати.

Ова е типичен случај за банките, кредитните задруги, осигурителните компании, дилерите/брокерите на хартии од вредност, отворените инвестициони фондови и инвестициските банки.

државна

Национална, регионална или локална власт.

државен (користи за вработени)**план**

Планови за користи за вработени утврдени со законодавството за да ги опфатат сите субјекти (или сите субјекти во конкретна категорија, на пример специфична индустрија) и управувани од национална или локална власт или од друго тело (на пример автономна агенција специјално креирана за оваа намена) кое не предмет на контрола или под влијание на известувачкиот субјект.

извештај за парични текови

Финансиски извештај што обезбедува информации за промените во парите и паричните еквиваленти на субјект за одреден период, покажувајќи ги одделно промените за време на периодот од оперативните, истражните и финансиските активности.

извештај за промени во капиталот

Финансиски извештај што ја презентира добивката или загубата за одреден период, ставки од добивката и расходите директно признати во главнината за периодот, ефектите од промените во сметководствената политика и исправките на грешки признати во периодот и (во зависност од форматот на извештајот за промени во капиталот избран од субјектот) износите на трансакциите со имателите на главнината делувајќи како иматели на главнината за време на периодот.

извештај за сеопфатна добивка

Финансиски извештај што ги презентира сите ставки од добивката и расходите признати во одреден период, вклучувајќи ги оние ставки признати во одредување на добивката или загубата (што е потсума во извештајот за сеопфатна добивка) и ставките од останатите сеопфатни добивки. Доколку субјектот избере и биланс на успех и извештај за сеопфатна добивка,

извештајот за сеопфатна добивка почнува со добивката или загубата и потоа ги прикажува ставките на останатата сеопфатна добивка.

извештај за финансиска состојба

Финансиски извештај што го презентира односот на средствата, обврските и главнината на субјектот на конкретен датум (исто така наречен биланс на состојба).

биланс на успех и задржаните заработувачки

Финансиски извештај што ја презентира добивката или загубата и промените во задржаните заработувачки за одреден период.

подружница

Субјект, вклучувајќи нерегистриран субјект како што е партнерство, контролирано од друг субјект (познат како матично друштво).

суштински пропишани

Даночните стапки се сметаат за суштински пропишани кога идните настани потребни за процесот на донесување нема да го сменат исходот.

даночна основа

Мерењето, според применетото суштински пропишано даночно право, на средство, обврска или инструмент на главнината.

даночен расход

Сумираниот износ вклучен во вкупната добивка или главнината за периодот на известување во поглед на тековниот данок и одложениот данок.

оданочива добивка (даночна загуба)

Добивката (загубата) за периодот на известување за кој се плаќа или враќа данокот на добивка, одредени во согласност со прописите утврдени од даночните власти. Оданочив профит е еднаков оданочивата добивка намалена за износите што се одземаат од оданочивата добивка.

времени разлики

Разлики помеѓу сметководствената вредност на средство, обврска или друга ставка во финансиските извештаи и нивната даночна основа за кој субјектот очекува да влијае на оданочивиот профит кога сметководствената вредност на средството или обврската се враќа или подмирува (или, кога се работи за ставки различни од средства и обврски, ќе влијае на оданочивиот профит во иднина).

користи поради престанок на работниот однос

Користи за вработени што се плаќаат како резултат или:

(а) по одлука на субјектот да го прекине работниот однос на вработениот пред вообичаениот датум за пензионирање, или

(б) по одлука на вработениот да прифати доброволно да биде технолошки вишок во замена за тие користи.

времени разлики

Добивка или расходи што се признаваат во добивката или загубата во еден период, но, според даночните закони и прописи, се вклучуваат во оданочивата добивка за различен период.

навременост

Обезбедување на информациите во финансиските извештаи во временската рамка за одлучување.

вкупна сеопфатна добивка

Промената во главнината за одреден период што резултира во трансакции и други настани, различни од оние чиишто промени резултираат од трансакции со сопственици во нивно својство како сопственици (еднакви на сумата од добивката или загубата и останатата сеопфатна добивка).

сопствени акции

Сопствени инструменти на главнината на субјектот, што се чуваат од субјектот или други членови на консолидираната групација.

разбирливост

Квалитетот на информацијата на начин што ја прави разбирлива за корисниците кои имаат разумно познавање на бизнисот, економските активности и сметководството, како и волја да ги проверат информациите со реална темелност.

корисен век

Периодот кога се очекува средството да биде достапно за употреба од страна на субјект или бројот на производни или слични единици за кои се очекува субјектот да ги добие од средството.

употребувана вредност	Сегашната вредност на идните парични текови што се очекува да се изведе од средството или единицата што генерира пари.
учесник во вложување	Страна во заедничко вложување којашто има заедничка контрола над тоа заедничко вложување.
стекнување	Станување право на сопственост. Според договор за плаќање врз основа на акции, право на спротивната страна да прими пари, други средства или инструменти на главнината од стекнувањата на субјектот кога правото на сопственост на спротивната страна не е повеќе условено со задоволување на какви било услови за стекнување.
стекнати користи	Користи, чишто права според условите на планот за користи при пензионирање не се условени со непрекинато вработување.

Корелациона табела

МСФИ за МСС беше изработен со:

(а) екстрахирање на фундаменталните концепти од *Рамката* на ОМСС и начелата и поврзаните задолжителни упатства за целосна примена на МСФИ (вклучувајќи толкувања), и

(б) разгледувајќи ги модификациите што се соодветни врз основа на потребите на корисниците и анализа на трошоците и користите.

Табелата подолу ги идентификува примарните извори за целосна примена на МСФИ од коишто беа изведени начелата за секој оддел од *МСФИ за МСС*.

Оддел во МСФИ за МСС	Извори
Предговор	Предговор кон Меѓународните стандарди за финансиско известување
1 Мали и средни субјекти	—
2 Концепти и сеприсутни начела	Рамка на ОМСС, МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи согласно ревизијата во 2007
3 Презентирање на финансиски извештај	МСС 1
4 Извештај за финансиска состојба	МСС 1
5 Извештај за сеопфатна добивка и биланс на успех	МСС 1
6 Извештај за промени во капиталот и извештај за сеопфатна добивка и задржаните добивки	МСС 1
7 Извештај за парични текови	МСС 7 Извештај за парични текови
8 Белешки кон финансиските извештаи	МСС 1
9 Консолидирани и посебни финансиски извештаи	МСС 27 Консолидирани и посебни финансиски извештаи согласно измените во 2008
10 Сметководствени политики, проценки и грешки	МСС 8 Сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки
11 и Основни финансиски инструменти и	МСС 32 Финансиски инструменти: Презентирање,
12 Други финансиски инструменти	МСС 39 Финансиски инструменти: признавање и мерење, МСС 7 Финансиски инструменти: обелоденувања
13 Залихи	МСС 2 Залихи
14 Вложувања во придружени субјекти	МСС 28 Вложувања во придружени субјекти
15 Учество во заеднички вложувања	МСС 31 Учества во заеднички вложувања
16 Вложувања во недвижности	МСС 40 Вложувања во недвижности
17 Недвижности, постројки и опрема	МСС 16 Недвижности, постројки и опрема
18 Нематеријални средства, освен гудвил	МСС 38 Нематеријални средства
19 Деловни комбинации и гудвил	МСС 3 Деловни комбинации согласно ревидираното во 2008
20 Наеми	МСС 17 Наеми

ПКТ-7

Толкување на ПКТ 7 Воведување на еврото

Упатувања

- МСС 1 Презентирање на *финансиски извештаи* (ревизиран во 2007 година)
- МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*
- МСС 10 *Настани по периодот на известување*
- МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви* (ревизиран во 2003 година)
- МСС 27 *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи* (изменет во 2008)

Прашање

- 1 Од 1 јануари 1999 година, кога започнува ефективно да функционира Економската и монетарна унија (ЕМУ), еврото ќе стане важечка валута а пресметковниот курс на еврото и националните валути на земјите учеснички ќе биде неповратно фиксиран, т.е. ризикот од дополнителни курсни разлики кои се однесуваат на тие валути се елиминира од овој датум натаму.
- 2 Прашањето се однесува на примената на МСС 21 при преминот од националните валути на земјите членки на Европската Унија кон еврото („премин“).

Консензус

- 3 Барањата од МСС 21 кои се однесуваат на преведување на трансакциите во странски валути и финансиските извештаи на странските работења треба строго да се применуваат при преминот кон новата валута. Истиот принцип се применува и на фиксирање на курсевите тогаш кога земјите ќе се приклучуваат на ЕМУ во подоцнежни фази.
- 4 Ова, конкретно, значи:
 - (а) монетарни средства и обврски во странска валута кои произлегуваат од трансакциите треба да продолжат да се преведуваат во функционалната валута според заклучниот курс. Сите курсни разлики што настануваат од тоа преведување треба веднаш да се признаат како приход или расход, со тоа што субјектот продолжува да ја применува својата постоечка сметководствена политика на позитивните и негативните курсни разлики поврзани со хеџирања на валутниот ризик од прогнозираната трансакција;
 - (б) кумулативните курсни разлики кои се однесуваат на преведувањето на финансиските извештаи на работењето во странство, признати во останата сеопфатна добивка, треба да се акумулираат во капиталот и треба да се рекласифицираат од капиталот во добивка или загуба само при отуѓување, или делумно отуѓување на нето-инвестицијата во работењето во странство; и
 - (в) курсни разлики кои резултираат од преведувањето на обврските деноминирани во валутите на земјите членки не треба да бидат вклучени во сметководствената вредност на поврзаните средства.

Датум на консензусот

Октомври 1997 година

Датум на стапување во сила

Ова Толкување стапува во сила на 1 јуни 1998 година. Промените на сметководствените политики треба да се евидентираат во согласност со барањата од МСС 8.

ПКТ-7

Во МСС 1 (изменет во 2007 година) е изменета терминот
измени точка 4. Субјектот треба да ги применува овие
1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува
измените треба да се применуваат за тој претходен пери
МСС 27 (изменет во 2008 година) ја измени точка 4(б).
периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година
2008 година) за претходен период, измената треба да се

ПКТ-10

Толкување на ПКТ 10**Државна помош—без конкретна поврзаност со оперативни активности****Упатувања**

- МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*
- МСС 20 *Сметководство за државна поддршка и обелоденување на државна помош*

Прашање

- 1 Во некои земји државната помош за претпријатијата може да има за цел охрабрување или долгорочна поддршка на деловни активности во извесни региони или сектори на дејност. Условите да се добие таква помош може да не бидат особено поврзани со оперативните активности на претпријатието. Примери на таква помош се пренесувањата на ресурси од страна на државите на субјектите што:
 - (а) работат во особена дејност;
 - (б) продолжуваат да работат во неодамна приватизирани дејности; или
 - (в) почнуваат или продолжуваат да го водат своето деловно работење во неразвиени подрачја.
- 2 Прашањето е дали таквата државна помош е „државна поддршка“ која е во рамките на делокругот на МСС 20 и, соодветно на тоа, треба да се евидентира во согласност со овој Стандард.

Консензус

- 3 Државната помош на субјектите ја задоволува дефиницијата на државната поддршка во МСС 20, дури и доколку нема услови кои конкретно се однесуваат на оперативните активности на субјектот, освен барањето да се работи во извесни региони или сектори на дејности. Според тоа, таквите поддршки не треба да бидат одобрени директно во капиталот.

Датум на консензусот

Јануари 1998 година

Датум на стапување во сила

Ова Толкување стапува во сила на 1 август 1998 година. Примените на сметководствените политики треба да бидат евидентирани во согласност со МСС 8.

ПКТ-25

Толкување на ПКТ 25**Даноци на добивка—промени во даночен статус на претпријатие или на неговите акционери****Упатувања**

- МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи (ревизиран во 2007 година)
- МСС 8 Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки
- МСС 12 Даноци на добивка

Прашање

- 1 Промената на даночниот статус на субјектот или на неговите акционери може да има последици за субјектот по пат на зголемување или намалување на неговите даночни обврски или средства. Ова може, на пример, да се случи тогаш кога субјектот ќе почне да ги котира своите сопственички инструменти на берзата или, по реструктурирање на капиталот на претпријатието. Тоа може, исто така, да се случи по преселба на акционерите кои имаат контрола во субјектот, во странство. Како резултат на таков настан, субјектот може да биде оданочен на различен начин; тој може, на пример, да добие или да изгуби даночни поттикнувања или да стане предмет на различна даночна стапка во иднина.
- 2 Промената на даночниот статус на субјектот или на неговите акционери може да има непосредно влијание на тековните даночни обврски и средства на субјектот. Промената може, исто така, да ги зголеми или да ги намали одложените даночни обврски и средства кои се признати од страна на субјектот, во зависност од влијанието што го има промената на даночниот статус врз даночните последици кои ќе произлезат од надоместување или намирување на сметководствената вредност на средствата и обврските на субјектот.
- 3 Прашањето е како треба субјектот да ги евидентира даночните последици од промената на неговиот даночен статус или на оној на неговите акционери.

Консензус

- 4 Од промената на даночниот статус на субјектот или на неговите акционери не произлегуваат зголемувања или намалувања во износи кои се признати надвор од добивка или загуба. Тековните и одложените даночни последици од промената на даночниот статус треба да бидат вклучени во добивка или загуба за периодот, освен ако тие последици се однесуваат на трансакции и настани што резултираат, во истиот или во различен период, во директно одобрување или задолжување на признат износ на капитал или во износи признати како останата сеопфатна добивка. Тие даночни последици кои се однесуваат на промени на признатиот износ на капитал, во истиот или во различен период (кои не се вклучени во добивка или загуба) треба да бидат одобрени или задолжени директно на капиталот. Оние даночни последици кои се однесуваат на износи признати како останата сеопфатна добивка треба да се признаат во останата сеопфатна добивка.

Датум на консензусот

Август 1999 година

Датум на стапување во сила

Овој консензус стапува во сила на 15 јули 2000 година. Промените на сметководствените политики треба да бидат евидентирани во согласност со МСС 8.

Во МСС 1 (изменет во 2007 година) е изменета терминологијата што е користена низ МСФИ. Понатаму, тој ја измени точка 4. Субјектот треба да ги применува овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по

ПКТ-25

1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (ревизиран во 2007 година) за претходни периоди, измените треба да се применуваат за тој претходен период.

ПКТ-29

Толкување на ПКТ 29 Аранжмани за концесија на услуги: Обелоденувања

Упатувања

- МСФИ 16 *Лизинг*
- МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (изменет во 2007 година)
- МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* (изменет во 2003 година)
- МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*
- МСС 38 *Нематеријални средства* (ревизиран во 2004 година)
- КТМФИ 12 *Аранжман за концесија на услуги*

Прашање

- 1 Даден субјект (Оператор (корисник)) може да склучи аранжман со друг субјект (концедент) за обезбедување услуги коишто даваат јавен пристап до главните економски и општествени капацитети. Концедентот може да биде субјект од јавниот или од приватниот сектор, вклучувајќи и владино тело. Примерите за аранжмани за концесија на услуги вклучуваат капацитети за обработка и обезбедување на вода, автопатишта, возни паркови, тунели, мостови, аеродроми и телекомуникациски мрежи. Примерите за аранжмани кои не се аранжмани за концесија на услуги вклучуваат субјект којшто работењето на неговите интерни услуги (на пример, бифе за вработените, одржување на зградите и сметководствените или информатичко-технолошките функции) го доверува на други субјекти.
- 2 Аранжманот за концесија на услуги вообичаено вклучува концедент којшто за периодот на концесијата му го пренесува на Оператор (корисник):
 - (а) правото да обезбедува услуги коишто даваат јавен пристап до главните економски и општествени капацитети, и
 - (б) во извесни случаи, правото да користи определени материјални средства, нематеријални средства или финансиски средства,во замена за што Оператор (корисник):
 - (в) се обврзува да ги обезбедува услугите според извесни услови и барања во текот на периодот на концесијата, и
 - (г) кога е применливо, се обврзува да ги врати, на крајот од периодот на концесијата, правата што биле примени на почетокот на периодот на концесијата и/или што биле стекнати во текот на периодот на концесијата.
- 3 Заедничка карактеристика на сите аранжмани за концесија на услуги е тоа што Оператор (корисник) прима право, а и презема обврска за обезбедување јавни услуги.
- 4 Прашањето е кои информации треба да бидат обелоденети во белешките кон финансиските извештаи на Оператор (корисник) и на концедентот.
- 5 Извесни аспекти и обелоденувања коишто се однесуваат на некои аранжмани за концесија на услуги се веќе покриени со постојните Меѓународни стандарди за финансиско известување (односно, МСС 16 се применува на стекнувањата на ставките на недвижности, постројки и опрема, МСФИ 16 се применува на лизинг на средства, а МСС 38 се применува на стекнувањата на нематеријални средства). Сепак, даден аранжман за концесија на услуги може да вклучува извршни договори коишто не се покриени со Меѓународните стандарди за финансиско известување, освен ако договорите се неповолни, и во тој случај се применува МСС 37. Според тоа, ова толкување ги покрива дополнителните обелоденувања за аранжманите за концесија на услуги.

ПКТ-29

Консензус

- 6 Сите аспекти на даден аранжман за концесија на услуги треба да бидат земени предвид при определувањето на соодветните обелоденувања во белешките. Оператор (корисник) и концедентот треба да го обелоденат следново во секој период:
- (а) описот на аранжманот;
 - (б) значајните услови на аранжманот коишто можат да влијаат врз износот, временскиот распоред и извесноста на идните парични текови (односно, периодот на концесијата, датумите за повторно определување на цените и основата врз којашто се определува повторното определување на цените или повторното преговарање);
 - (в) природата и опсегот (односно, количеството, временскиот период или износот, како што е соодветно) на:
 - (i) правата на користење на определеното средство;
 - (ii) обврските да се обезбедуваат или правата да се очекува обезбедувањето на услугите;
 - (iii) обврските да се стекнат или изградат ставки на недвижности, постројки и опрема;
 - (iv) обврските да се испорачаат или правата да се примат определените средства на крајот од периодот на концесија;
 - (v) опциите за обновување или престанок; и
 - (vi) другите права и обврски (на пример, ремонти);
 - (г) промените на аранжманот кои се случуваат во текот на периодот; и
 - (д) како е класифициран аранжманот за услуги.
- 6А Оператор (корисник) треба да го обелодени износот на приходите и добивките или загубите, признати во периодот, од замена на градежни услуги за финансиско средство или нематеријално средство.
- 7 Обелоденувањата што се бараат согласно точка 6 на ова Толкување треба да бидат дадени поединечно за секој аранжман за концесија на услуги или групно за секоја класа на аранжмани за концесија на услуги. Класа е групирање на аранжмани за концесија на услуги коишто вклучуваат услуги со слична природа (на пример, услуги за наплата на патарина, телекомуникациски услуги и услуги за обработка на вода).

Датум на консензусот

Мај 2001 година

Датум на стапување во сила

Ова Толкување стапува во сила на 31 декември 2001 година.

Субјектот треба да ја применува измената во точките 6(д) и 6А за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2008 година. Доколку субјектот го применува КТМФИ 12 за претходен период, измената треба да се примени за тој претходен период.

МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 5. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

ПКТ-32

Толкување на ПКТ 32**Нематеријални средства - трошоци за интернет страница****Упатувања**

- МСФИ 3 *Деловни комбинации*
- МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*
- МСФИ 16 *Лизинг*
- МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (изменет во 2007 година)
- МСС 2 *Залихи* (изменет во 2003 година)
- МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* (изменет во 2003 година)
- МСС 36 *Обезвреднување на средства* (изменет во 2004 година)
- МСС 38 *Нематеријални средства* (изменет во 2004 година)

Прашање

- 1 Субјектот може да направи интерен издаток за изработка и работење на своја сопствена интернет страница за интерен или екстерен пристап. Интернет страницата дизајнирана за екстерен пристап може да се користи за разни намени, како што е промоција и рекламирање на сопствените производи и услуги на субјектот, обезбедување на електронски услуги, и за продажба на производи и услуги. Интернет страницата дизајнирана за интерен пристап може да се користи за чување на политиките на претпријатието и детали за корисниците, и за пребарување на релевантни информации.
- 2 Фазите за изработка на интернет страница можат да се опишат на следниов начин:
 - (а) Планирање—вклучува правење студии за изводливост, дефинирање на цели и спецификации, проценка на алтернативи и избирање на приоритети.
 - (б) Примена и развој на инфраструктура— вклучува обезбедување на назив на domeјн, купување и развој на хардвер и оперативен софтвер, инсталирање на готови апликации и стрес тестови.
 - (в) Развивање на графички дизајн— вклучува дизајнирање на изгледот на интернет страниците.
 - (г) Развивање на содржината—вклучува креирање, купување, подготовка и ставање (полнење) информации, било да се текстуални или графички по природа, пред довршување на изработката на страницата. Овие информации можат да бидат зачувани во одделни датотеки кои се интегрирани во (или достапни од) интернет страницата или се кодирани директно во интернет страниците.
- 3 Откако ќе се доврши изработката на интернет страницата, започнува оперативната фаза. Во текот на оваа фаза, субјектот ги одржува и ги подобрува апликациите, инфраструктурата, графичкиот дизајн и содржината на интернет страницата.
- 4 Кога се евидентира интерниот издаток за изработката и работењето на сопствената интернет страница на субјектот за интерен или екстерен пристап, прашањата се:
 - (а) дали интернет страницата е внатрешно генерирано нематеријално средство кое е предмет на барањата наведени во МСС 38; и
 - (б) соодветниот сметководствен третман на таквиот издаток.
- 5 Ова толкување не се применува кај издатоците за купување, изработка и работење на хардверот (на пр., интернет сервери, стејџинг-сервери, продукциски сервери и интернет- поврзувања) на интернет страницата. Таквиот издаток се евидентира според МСС 16. Покрај тоа, кога субјектот прави издаток за хостирање на интернет страницата од страна на интернет-провајдер, расходот се признава како расход според МСС 1.88 и *Концепциската рамка за финансиско известување* кога услугата е примена.

ПКТ-32

- 6 МСС 38 не се применува кај нематеријални средства кои се чуваат од страна на субјектот за продажба во редовниот тек на работењето (види МСС 2 и МСФИ 15) или лизинг на нематеријални средства кои се евидентираат во согласност со МСФИ 16. Според тоа, ова толкување не се применува кај издатоци за изработка или работење на интернет страница (или софтвер за интернет страница) за продажба на друг субјект или издатоци кои се евидентираат во согласност со МСФИ 16.

Консензус

- 7 Сопствена интернет страница на субјектот која произлегува од изработка и е за интерен и екстерен пристап претставува внатрешно генерирано нематеријално средство кое е предмет на барањата во МСС 38.
- 8 Интернет страница која произлегува од изработка треба да биде призната како нематеријално средство доколку, и само доколку, покрај усогласеноста со општите барања за признавање и почетно мерење опишани во МСС 38.21, субјектот може да ги задоволи барањата во МСС 38.57. Особено, субјектот може да биде способен да го задоволи барањето да демонстрира како неговата интернет страница ќе создава веројатни идни економски користи во согласност со МСС 38.57(г) кога, на пример, интернет страницата е способна да генерира приходи, вклучувајќи директни приходи од овозможувањето на вршење нарачки. Субјектот не може да демонстрира како интернет страница изработена единствено и првенствено за промовирање или рекламирање на неговите сопствени производи и услуги ќе создава веројатни идни економски користи, и поради тоа сите издатоци за изработка на таквата интернет страница треба да бидат признати како расход кога ќе настанат.
- 9 Секој интерен издатоци за изработка и работење на сопствена интернет страница на субјектот треба да биде евидентиран според МСС 38. Природата на секоја активност за којашто настанал издатоци (на пр., обука на вработените и одржување на интернет страницата) и фазата на изработка на интернет страницата или фазата по изработката на интернет страницата треба да бидат проценети за да се определи соодветниот сметководствен третман (дополнително упатство е дадено во илустративниот пример кој е составен дел на ова Толкување). На пример:
- (а) Фазата на планирање има слична природа со фазата на истражување во МСС 38.54–56. Издатокот што настанал во оваа фаза треба да биде признат како расход тогаш кога настанал.
- (б) Фазата на примена и развој на инфраструктура, фазата на графички дизајн и фазата на изработка на содржината, до степенот до кој содржината е изработена за цели кои не се за рекламирање и промовирање на сопствените производи и услуги на субјектот, се слични по природа со фазата на изработка во МСС 38.57–64. Издатокот што настанал во овие фази треба да биде вклучен во набавната вредност на интернет страницата призната како нематеријално средство во согласност со точка 8 на ова Толкување кога издатокот може директно да се припише и е потребен за креирање, произведување или подготовка на интернет страницата за таа да биде во состојба да работи на начин како што планира раководството. На пример, расход за купување или креирање содржина (освен содржина за рекламирање и промовирање на сопствените производи и услуги на субјектот) специфично за интернет страницата, или издатоци за да се овозможи употреба на содржината (на пр., надомест за добивање дозвола за репродукција) на интернет страницата, треба да биде вклучен во трошокот за изработка кога овој услов е задоволен. Меѓутоа, во согласност со МСС 38.71, издатоци за нематеријална ставка која првично била призната како расход во претходни финансиски извештаи не треба да се признае како дел од набавната вредност на нематеријалното средство на подоцнеж датум (на пр., трошоците за авторските права биле целосно амортизирани, и содржината била последователно дадена на интернет страницата).
- (в) Издатоци кој настанал во фазата на изработка на содржината, до степенот до кој содржината е изработена за рекламирање и промовирање на сопствените производи и услуги на субјектот (на пр., дигитални фотографии на производите) треба да бидат признати како расход кога ќе настанат во согласност со МСС 38.69(в). На пример, кога евидентирањето на издатоци за професионални услуги за правење дигитални фотографии на сопствените производи на субјектот и за подобрување на нивното прикажување, издатокот треба да биде признат како расход како што ќе се примаат професионалните услуги во текот на процесот, а не кога ќе се прикажат дигиталните фотографии на интернет страницата.

ПКТ-32

- (г) Оперативната фаза започнува откако е завршена изработката на интернет страницата. Издатокот што настанал во оваа фаза треба да се признае како расход тогаш кога ќе настане, освен ако ги исполнува критериумите во МСС 38.18.
- 10 Интернет страница којашто е призната како нематеријално средство според точка 8 на ова Толкување треба да се мери по почетното признавање преку примена на барањата на МСС 38.72–87. Најдобрата проценка на корисниот век на употреба на интернет страницата треба да биде кратка.

Датум на консензусот

Мај 2001 година

Датум на стапување во сила

Ова Толкување стапува во сила на 25 март 2002 година. Ефектите од усвојување на ова Толкување треба да бидат евидентирани користејќи ги преодните барања од МСС 38 кој е објавен во 1998 година. Затоа, кога интернет страницата не ги исполнува критериумите за признавање како нематеријално средство, но претходно била призната како средство, ставката треба да биде отпишана на датумот кога ова Толкување стапува во сила. Кога постои интернет страницата и кога издатокот за таа да се развие ги исполнува критериумите за признавање како нематеријално средство, но не бил претходно признат како средство, нематеријалното средство не треба да се признае на датумот кога ова Толкување стапува во сила. Кога постои интернет страницата и расходот за да се развие ги исполнува критериумите за признавање како нематеријално средство, претходно бил признат како средство и почетно мерен по набавна вредност, износот којшто бил почетно признат се смета дека бил правилно утврден.

Во МСС 1 (изменет во 2007 година) е изменета терминологијата користена низ МСФИ. Понатаму, во него е изменета точка 5. Субјектот треба да ги применува овие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (изменет во 2007 година) за претходен период, измените треба да се применуваат за тој претходен период.

МСФИ 15 *Приходи од договори со кутувачи*, издаден во мај 2014 година, ги измени делот „Упатувања“ и точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 15.

МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 6. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

Измени на повикувања на Концепциската рамка во МСФИ-стандардите, издаден во 2018 година, ја измени точка 5. Субјектот треба да ја применува таа измена за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2020 година. Дозволена е порана примена доколку во исто време субјектот ги применува и сите други измени направени со *Измените на упатувања на Концепциската рамка во МСФИ-стандардите*. Субјектот треба ја примени измената на ПКТ-32 ретроспективно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*. Сепак, доколку субјектот утврди дека ретроспективна примена би била непрактична или би барала непотребни трошоци или напори, субјектот треба да ја примени измената на ПКТ-32 преку повикување на точките 23–28, 50–53 и 54Г од МСС 8.

КТМФИ 1

КТМФИ Толкување 1
Промени кај постоечки обврски поврзани со повлекување од употреба, обнова и слични обврски**Упатувања**

- МСФИ 16 *Лизинг*
- МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (како што е изменет во 2007 година)
- МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*
- МСС 16 *Недвижности, постројки и опрема* (како што е изменет во 2003 година)
- МСС 23 *Трошоци за позајмување*
- МСС 36 *Обезреднување на средства* (како што е изменет во 2004 година)
- МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*

Позадина

- 1 Многу субјекти имаат обврска да демонтираат, отстранат и обноват ставки на недвижности, постројки и опрема. Во ова Толкување таквите обврски се нарекуваат „повлекување од употреба, обнова и слични обврски“. Според МСС 16, набавната вредност на ставка на недвижности, постројки и опрема ја вклучува првичната проценка на трошоците за демонтирање и отстранување на ставката и обновување на теренот, каде што таа е лоцирана, обврска која настанува кај субјектот кога ставката е стекната или како последица на користење на ставката во одреден период за други цели, освен за произведување залихи во текот на тој период. МСС 37 содржи барања за тоа како да се мерат обврските за повлекување од употреба, обнова и слични обврски. Ова Толкување дава упатство за тоа како да се евидентира ефектот од промените во мерењето на постоечките обврски за повлекување од употреба, обнова и слични обврски.

Опфат

- 2 Ова Толкување се применува за промени во мерењето на сите постоечки обврски за повлекување од употреба, обнова и слични обврски кои се:
 - (а) признаваат како дел од набавната вредност на ставката на недвижности, постројки и опрема во согласност со МСС 16 или како дел од набавната вредност на средството со право на користење во согласност со МСФИ 16; и
 - (б) признаваат како обврска во согласност со МСС 37.

На пример, обврска за повлекување од употреба, обнова и слични обврски може да постои за престанок на работа на постројка, рехабилитација на еколошките штети кај екстрактивната индустрија или отстранување на опрема.

Прашање

- 3 Ова Толкување разгледува како треба да се евидентира ефектот од следниве настани кои го менуваат мерењето на постоечка обврска за повлекување од употреба, обнова и слични обврски:
 - (а) промена во проценетиот одлив на ресурси со вградени економски користи (на пр., готовински текови) кои се потребни за да се намири обврската;
 - (б) промена во тековната пазарна дисконтна стапка како што е дефинирана во точка 47 на МСС 37 (ова ги вклучува промените во временската вредност на парите и ризиците кои се специфични за обврската); и
 - (в) зголемување кое го одразува одминувањето на времето (се нарекува и амортизирање на дисконтот).

КТМФИ 1

Консензус

- 4 Промените во мерењето на постоечка обврска за повлекување од употреба, обнова и слични обврски која резултира од промени во проценетиот временски распоред или износот на одлив на ресурси со вградени економски користи што се потребни за да се намири обврската, или промена во дисконтната стапка, треба да се евидентираат во согласност со точките 5–7 подолу.
- 5 Доколку поврзаното средство е мерено со користење на моделот на набавна вредност:
- (a) Предмет на (б), промените во обврската треба да се додадат на, или да се одземат од, набавната вредност на поврзаното средство во тековниот период.
 - (б) Износот кој е одземен од набавната вредност на средството не треба да ја надминува неговата сметководствена вредност. Доколку намалувањето на обврската ја надминува сметководствената вредност на средството, тогаш вишокот треба веднаш да се признае во добивка или загуба.
 - (в) Доколку корекцијата резултира во додавање на набавната вредност на средството, субјектот треба да разгледа дали е ова показател дека новата сметководствена вредност на средството можеби нема да може целосно да се надомести. Доколку е таков показател, субјектот треба да го тестира средството за обезвреднување преку проценување на неговиот надоместлив износ и треба да ја евидентира секоја загуба поради обезвреднување, во согласност со МСС 36.
- 6 Доколку поврзаното средство се мери со користење на моделот на ревалоризација:
- (a) Промените во обврската го менуваат ревалоризациониот вишок или кусок, кој е претходно признат за тоа средство, така што:
 - (i) намалување на обврската треба (предмет на (б)) да се признае во останата сеопфатна добивка и да се зголеми ревалоризациониот вишок во рамките на капиталот, со исклучок на тоа што ќе биде признат во добивка или загуба до износот којшто го анулира ревалоризациониот кусок за средството кој бил претходно признат во добивка или загуба;
 - (ii) зголемување на обврската треба да се признае во добивка или загуба, освен тоа што ќе се признае во останата сеопфатна добивка, и да се намали ревалоризациониот вишок во рамките на капиталот до износот на секое салдо што побарува кое постои во ревалоризациониот вишок во поглед на тоа средство.
 - (б) Во случај кога намалувањето на обврската ја надминува сметководствената вредност што би била призната доколку средството било евидентирано според моделот на набавна вредност, вишокот треба веднаш да се признае во добивка или загуба.
 - (в) Промена во обврската е показател дека средството можеби треба да се ревалоризира за да се обезбеди дека сметководствената вредност не е материјално значајно различна од онаа што би била определена со користење на објективната вредност на крајот на периодот на известување. Секоја таква ревалоризација треба да се земе предвид при определување на износите што ќе се признаат во добивка или загуба или во останата сеопфатна добивка според (а). Доколку е потребна ревалоризација, сите средства од таа класа треба да се ревалоризираат.
 - (г) МСС 1 бара обелоденување во извештајот за сеопфатна добивка за секоја компонента на останата сеопфатна добивка или расход. При исполнувањето на ова барање, промената во ревалоризациониот вишок која произлегува од промена во обврската треба одделно да се идентификува и да се обелодени како таква.
- 7 Прилагодениот износ кој подлежи на депресијација на средството се депресира во текот на неговиот корисен век. Според тоа, откако поврзаното средство ќе го достигне крајот на неговиот корисен век, сите последователни промени во обврската треба да се признаат во добивка или загуба како што настануваат. Ова се применува и кај моделот на набавна вредност и кај моделот на ревалоризација.
- 8 Периодичното амортизирање на дисконтот треба да се признае во добивка или загуба како финансиски трошок како што настанува. Капитализација според МСС 23 не е дозволена.

КТМФИ 1

Датум на стапување во сила

- 9 Субјектот треба да го применува ова Толкување за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 септември 2004 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за период кој започнува пред 1 септември 2004 година, тогаш субјектот треба да го обелодени тој факт.
- 9А МСС 1 (како што е изменет во 2007 година) ја измени терминологијата што се користеше во МСФИ. Дополнително ја измени и точка 6. Субјектот треба да ги применува тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (како што е изменет во 2007 година) пред тој датум, тогаш измените треба да се применуваат за тој период.
- 9В МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка 2. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

Преодна одредба

- 10 Промените во сметководствените политики треба да се евидентираат според барањата на МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.¹

¹ Доколку субјектот го применува ова Толкување за период кој започнува пред 1 јануари 2005 година, субјектот треба да ги следи барањата од претходната верзија на МСС 8, која имаше наслов *Нето-добиека или загуба за периодот, основни грешки и промени на сметководствени политики*, освен доколку субјектот ја применува изменетата верзија на тој Стандард за тој период.

КТМФИ 2

КТМФИ Толкување 2**Удели на членовите во кооперативни субјекти и слични инструменти****Упатувања**

- МСФИ 9 *Финансиски инструменти*
- МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*
- МСС 32 *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање* (изменет во 2003 година)¹

Позадина

- 1 Кооперативни субјекти и други слични субјекти се формираат од страна на групи на лица за да задоволат заеднички економски или општествени потреби. Националните закони вообичаено ги дефинираат кооперативните субјекти како здружение кое настојува да го промовира економскиот напредок на своите членови преку заедничко деловно работење (принципот на самопомагање). Учествата на членовите во кооперативниот субјект често пати се карактеризираат како удели на членовите, единици на членовите и слично, и подолу се нарекуваат „удели на членовите“.
- 2 МСС 32 ги воспоставува принципите за класификација на финансиските инструменти како финансиски обврски или капитал. Особено, тие принципи се однесуваат на класификацијата на Инструмент кој може да се продаде повратно на издавачот а кои на имателот му дозволуваат да му ги продаде тие инструменти на издавачот, за готовина или за друг финансиски инструмент. Примената на тие принципи на уделите на членовите на кооперативниот субјект и слични инструменти е тешка. Некои од основачите на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди побараа помош во разбирањето на тоа како се применуваат принципите на МСС 32 за уделите на членовите и сличните инструменти кои имаат одредени карактеристики, и околностите во коишто тие карактеристики влијаат на класификацијата како обврски или капитал.

Опфат

- 3 Ова Толкување се применува за финансиските инструменти што се во делокругот на МСС 32, вклучувајќи ги финансиските инструменти издадени на членови на кооперативниот субјект кои го докажуваат сопственичкото учество на членовите во субјектот. Ова Толкување не се применува за финансиските инструменти кои ќе, или може да, бидат намирени во сопствените сопственички инструменти на субјектот.

Прашање

- 4 Многу финансиски инструменти, вклучувајќи ги уделите на членовите, имаат карактеристики на капитал, вклучувајќи гласачки права и права да учествуваат во распределбата на дивиденда. Некои финансиски инструменти на имателот му даваат право да бара откуп за готовина или за друго финансиско средство, но може да вклучуваат, или да бидат предмет на, ограничувања за тоа дали ќе бидат откупени финансиските инструменти. Како треба да се оценуваат тие услови за откуп при определувањето на тоа дали финансискиот инструмент треба да се класифицира како обврска или капитал?

¹ Во август 2005 година, МСС 32 беше изменет како МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*. Во февруари 2008 година ОМСС го измени МСС 32 така што бара инструментите да се класифицираат како капитал доколку тие инструменти ги имаат сите карактеристики и ги исполнуваат условите од точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г од МСС 32.

КТМФИ 2

Консензус

- 5 Договорните права на имателот на финансискиот инструмент (вклучувајќи ги уделите на членовите во кооперативниот субјект) да бара откуп, самите по себе не бараат финансиските инструменти да се класифицираат како финансиска обврска. Всушност, субјектот мора да ги земе предвид сите услови и барања на финансискиот инструмент при утврдувањето на класификацијата како финансиска обврска или капитал. Тие услови и барања ги вклучуваат релевантните закони, прописи и Актот за основање на субјектот кои се во сила на датумот на класификацијата, но не и очекуваните идни измени на тие закони, прописи или статутот.
- 6 Уделите на членовите кои би се класифицирале како капитал доколку членовите немале право да бараат откуп се капитал доколку е присутен кој било од условите опишани во точките 7 и 8, или уделите на членовите ги имаат сите карактеристики и ги исполнуваат условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г на МСС 32. Депозити по видување, вклучувајќи тековни сметки, депозитни сметки и слични договори кои произлегуваат кога членовите дејствуваат како купувачи, претставуваат финансиски обврски на субјектот.
- 7 Уделите на членовите се капитал доколку субјектот има безусловно право да го одбие откупот на уделите на членовите.
- 8 Локален закон, пропис или актот за основање на субјектот можат да наметнат разни видови забрани кои се однесуваат на откуп на уделите на членовите, на пр., безусловно забрани или забрани засновани на критериумот ликвидност. Доколку откупот е безусловно забранет со локален закон, пропис или актот за основање на субјектот, тогаш уделите на членовите се капитал. Меѓутоа, одредбите во локален закон, пропис или актот за основање на субјектот кои забрануваат откуп само доколку се задоволени (или не се задоволени) условите—како што се ликвидност, ограничувања—не резултира во тоа уделите на членовите да бидат капитал.
- 9 Безусловната забрана може да биде апсолутна, така што сите откупи се забранети. Безусловната забрана може да биде делумна, така што се забранува откуп на уделите на членовите доколку откупот би довел до тоа бројот на уделите на членовите или износот на уплатениот капитал за уделите на членовите да падне под определено ниво. Уделите на членовите кои се над забраната за откуп се обврски, освен ако субјектот има безусловно право да го одбие откупот како што е опишано во точка 7, или уделите на членовите ги имаат сите карактеристики и ги исполнуваат условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г на МСС 32. Во некои случаи, одвреме-навреме може да се менува бројот на уделите или износот на уплатениот капитал кои се предмет на забрана за откуп. Таквата промена во забраната за откуп води кон пренос меѓу финансиски обврски и капитал.
- 10 При почетното признавање, субјектот треба да ја мери својата финансиска обврска за откуп по објективната вредност. Во случај на удели на членовите со карактеристики на откуп, субјектот ја мери објективната вредност на финансиската обврска за откуп по не помалку од максималниот износ на обврската според одредбите за откуп во неговиот акт за основање или применлив закон, дисконтиран од првиот датум од кој може да се бара да биде платен износот (види пример 3).
- 11 Како што се бара во точка 35 на МСС 32, распределбите на имателите на сопственички инструменти се признаваат директно во капитал. Камати, дивиденди и други приноси кои се однесуваат на финансиските инструменти класифицирани како финансиски обврски претставуваат расходи, без оглед дали тие платени износи се законски карактеризирани како дивиденди, камати или поинаку.
- 12 Додатокот, којшто е интегрален дел на консензусот, дава примери за примена на овој консензус.

Обелоденување

- 13 Кога промената во забраната за откуп води кон пренос помеѓу финансиски обврски и капитал, субјектот треба одделно да ги обелодени износот, временскиот распоред и причината за преносот.

Датум на стапување во сила

- 14 Датумот на стапување во сила и преодните барања во ова Толкување се исти како оние за МСС 32 (изменет во 2003 година). Субјектот треба да го применува ова Толкување за периодите кои започнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Доколку субјектот го применува ова Толкување за период кој започнува пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт. Ова Толкување може да се применува и ретроспективно.

КТМФИ 2

- 14А Субјектот треба да ги применува измените во точките 6, 9, А1 и А12 за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува *Финансиски Инструменти* кои може да се продадат повратно на издавачот и *оберски кои произлегуваат од ликвидација* (измени на МСС 32 и МСС 1), издадени во февруари 2008 година, за претходен период, тогаш измените во точките 6, 9, А1 и А12 треба да се применуваат за тој претходен период.
- 15 [Се брише]
- 16 МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени точка А8. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 13.
- 17 *Годишни подобрувања од циклус 2009–2011 година*, издаден во мај 2012 година, ја измени точка 11. Субјектот треба да ја примени таа измена ретроспективно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Доколку субјектот ја применува таа измена на МСС 32 како дел од *Годишни подобрувања од циклус 2009–2011 година* (издаден во мај 2012 година) за претходен период, измената од точка 11 треба да се примени за тој претходен период.
- 18 [Се брише]
- 19 МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките А8 и А10 и ги избриша точките 15 и 18. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

КТМФИ 2

Додаток Примери за примена на консензусот

Овој додаток е интегрален дел од Толкувањето.

- A1 Свој додаток поставува седум примери за примена на консензусот на КТМФИ. Примерите не сочинуваат сеопфатен список; можни се и други видови факти. Секој пример претпоставува дека не постојат други услови, освен оние што се поставени во фактите на примерот кои би барале финансискиот инструмент да биде класифициран како финансиска обврска и дека финансискиот инструмент ги нема сите карактеристики или не ги исполнува условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г на МСС 32.

Безусловно право да се одбие откуп (точка 7)

Пример 1

Факти

- A2 Статутот на субјектот наведува дека откупот се прави само на дискреција на субјектот. Статутот не вклучува понатамошно елаборирање или ограничување на таа дискреција. Во својата историја, субјектот никогаш не одбил да откупи удели на членовите, иако управувачкиот одбор има право да постапи така.

Класификација

- A3 Субјектот има безусловно право да одбие откуп и уделите на членовите се капитал. МСС 32 воспоставува принципи за класификација кои се засновани на условите на финансискиот инструмент и бележи дека историјата на, или намерата да се извршат, дискрециони плаќања не иницира класификација како обврска. Точка УП26 од МСС 32 наведува:

Кога приоритетните акции не се отповикливи, соодветната класификација се определува според другите права кои им се придружени. Класификацијата се заснова на проценката на суштината на договорните аранжмани и дефинициите за финансиска обврска и сопственички инструмент. Кога распределбите на имателите на приоритетни акции, било да се кумулативни или некумулятивни, се дискреционо право на издавачот, тогаш акциите се сопственички инструменти. Класификацијата на приоритетните акции како сопственички инструмент или како финансиска обврска не е под влијание, на пример:

- (а) историјата на вршење распределби;
- (б) намерата да се извршат распределби во иднина;
- (в) можен негативен ефект врз цената на обичните акции на издавачот доколку распределбите не се извршат (поради ограничувањата на исплатата на дивиденда за обични акции доколку не е платена дивидендата за приоритетните акции);
- (г) износот на резервите на издавачот;
- (д) очекувањата на издавачот за добивка или загуба за периодот; или
- (е) способноста или неспособноста на издавачот да влијае на износот на неговата добивка или загуба за периодот.

Пример 2

Факти

- A4 Статутот на субјектот наведува дека откупите се вршат само на дискреција на субјектот. Меѓутоа, понатаму статутот наведува дека одобрувањето за откупот е автоматски, освен ако субјектот не е во можност да врши плаќања без да ги прекрши локалните прописи кои се однесуваат на ликвидност и резерви.

КТМФИ 2

Класификација

- A5 Субјектот нема безусловно право да го одбие откупот и уделите на членовите се финансиска обврска. Ограничувањата кои се опишани погоре се засновани на способноста на субјектот да ја намира својата обврска. Тие ги ограничуваат откупите само доколку не се исполнети барањата за ликвидност и резерви и тогаш, само до оној момент кога тие се задоволени. Оттука, согласно принципите воспоставени во МСС 32, тие не резултираат во класификација на финансискиот инструмент како капитал. Точка УП25 на МСС 32 наведува:

Приоритетните акции можат да бидат издадени со разни права. При определувањето дали приоритетната акција е финансиска обврска или сопственички инструмент, издавачот ги проценува конкретните права кои се придружени на акцијата за да утврди дали таа ја покажува основната карактеристика на финансиска обврска. На пример, приоритетна акција која овозможува откуп на одреден датум или по опција на имателот содржи финансиска обврска, бидејќи издавачот нема обврска да ги пренесе финансиските средства на имателот на акцијата. *Потенцијалната неможност на издавачот да ја задоволи обврската да ја откупи приоритетната акција кога се бара да ја направи според договорот, било поради недостиг на финансиски средства, законски ограничувања или недоволни добивки или резерви, не ја негира обврската.* [Додадено е нагласување]

Забрани за откуп (точки 8 и 9)

Пример 3

Факти

- A6 Кооперативниот субјект на своите членови им издал удели на различни датуми за различни износи, како што следува:
- (а) 1 јануари 20X1 година 100.000 удели, секоја по ВЕ10 (ВЕ1.000.000);
 - (б) 1 јануари 20X2 година 100.000 удели, секоја по ВЕ20 (уште ВЕ2.000.000, така што вкупниот износ за издадените удели е ВЕ3.000.000).

Уделите се отповикливи на барање за износот за којшто тие биле издадени.

- A7 Статутот на субјектот наведува дека кумулативните откупи не можат да надминат 20 проценти од најголемиот број удели на неговите членови коишто некогаш биле во оптек. На 31 декември 20X2 година субјектот има 200.000 удели во оптек, што е најголемиот број удели на членовите коишто некогаш биле во оптек, и во минатото не била откупена ниту една акција. На 1 јануари 20X3 година субјектот го менува својот акт за основање и го зголемува дозволеното ниво на кумулативни откупи на 25 проценти од најголемиот број удели на неговите членови коишто некогаш биле во оптек.

Класификација

Пред дополнување на актот за основање

- A8 Уделите на членовите над забраната за откуп се финансиски обврски. Кооперативниот субјект ја мери оваа финансиска обврска по објективната вредност при почетното признавање. Бидејќи овие удели се отповикливи на барање, кооперативниот субјект ја определува објективната вредност на таквите финансиски обврски како што се бара во точка 47 на МСФИ 13, која вели: „Објективната вредност на финансиска обврска со карактеристика по видување (на пр., депозит по видување) не е помала од износот на обврската по видување...“ Според тоа, кооперативниот субјект го класифицира како финансиска обврска најголемиот износ на обврската по видување според одредбите за откуп.
- A9 На 1 јануари 20X1 година најголемиот износ на обврската по видување, според одредбите за откуп, изнесува 20.000 удели, секоја по ВЕ10, и според тоа субјектот класифицира ВЕ200.000 како финансиска обврска и ВЕ800.000 како капитал. Меѓутоа, на 1 јануари 20X2 година, заради нова емисија на удели по ВЕ20, најголемиот износ на обврската по видување според одредбите за откуп се зголемува на 40.000 удели, секоја по ВЕ20. Издавањето на дополнителни удели по ВЕ20 создава нова обврска која при почетното признавање се мери по објективната вредност. Откако биле издадени овие удели, обврската е 20 проценти од вкупните издадени удели (200.000), мерени по ВЕ20, или ВЕ800.000. Ова бара признавање на дополнителна обврска од ВЕ600.000. Во овој пример не е призната ниту добивка ниту загуба. Според тоа, субјектот сега класифицира ВЕ800.000 како финансиски обврски и ВЕ2.200.000 како капитал. Овој пример претпоставува дека овие износи не се промениле помеѓу 1 јануари 20X1 и 31 декември 20X2 година.

КТМФИ 2

По измена на актот за основање

- A10 По промената во својот акт за основање, сега од кооперативниот субјект може да се бара да го откупи максимумот од 25 проценти од неговите удели во оптек или максимумот од 50.000 удели, секоја по ВЕ20. Според тоа, на 1 јануари 20X3 година кооперативниот субјект, како финансиски обврски го класифицира износот од ВЕ1.000.000, кој е најголемиот износ на обврската повидување според одредбите за откуп, определен во согласност со точка 47 на МСФИ 13. Затоа, тој на 1 јануари 20X3 година пренесува износ од ВЕ200.000 од капитал во финансиски обврски, оставајќи ВЕ2.000.000 класифицирани како капитал. Во овој пример, субјектот не признава добивка или загуба од преносот.

Пример 4**Факти**

- A11 Локален закон кој го регулира работењето на кооперативните субјекти, или условите во актот за основање на субјектот, му забранува на субјектот да откупи удели на членовите доколку, со нивното откупување, уплатениот капитал од уделите на членовите би се намалил под 75 проценти од најголемиот износ на уплатен капитал од уделите на членовите. Најголемиот износ на одреден кооперативен субјект е ВЕ1.000.000. На крајот на известувачкиот период, состојбата на уплатениот капитал е ВЕ900.000.

Класификација

- A12 Во овој случај, ВЕ750.000 би се класифицирале како капитал и ВЕ150.000 би се класифицирале како финансиски обврски. Покрај точките што беа цитирани, точка 18(б) на МСС 32 во еден дел наведува:

... финансиски инструмент кој може да се продаде повратно на издавачот за готовина или за друго финансиско средство („инструмент кој може да се продаде повратно на издавачот“) е финансиска обврска, освен оние инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Финансискиот инструмент е финансиска обврска дури и кога износот на готовина или други финансиски средства се определува врз основа на индекс или друга ставка која има потенцијал да се зголемува или намалува. Постоенето на опцијата за имателот инструментот да му го врати назад на издавачот за готовина или за други финансиски средства значи дека инструментот кој може да се продаде повратно на издавачот ја исполнува дефиницијата за финансиска обврска, освен за оние инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г.

- A13 Забраната за откуп која е опишана во овој пример е различна од ограничувањата кои се опишани во точките 19 и УП25 на МСС 32. Тие ограничувања се ограничување на способноста на субјектот да го плати износот што го должи по основ на финансиска обврска, т.е. тие спречуваат плаќање на обврската само доколку се исполнети одредени услови. Спротивно на тоа, овој пример опишува безусловна забрана за откуп над одреден износ, без оглед на способноста на субјектот да ги откупи уделите на членовите (на пр., според неговите готовински ресурси, добивка или резерви кои можат да се дистрибуираат). Односно, забраната за откуп го спречува субјектот да направи каква било финансиска обврска за да откупи повеќе од одреден износ на уплатен капитал. Според тоа, делот од уделите кој е предмет на забраната за откуп не е финансиска обврска. Додека уделите на секој член можат поединечно да се откупат, делот од вкупните удели во оптек не може да се откупи во никакви околности, освен при ликвидација на субјектот.

Пример 5**Факти**

- A14 Фактите на овој пример се како наведените во пример 4. Покрај тоа, на крајот на известувачкиот период, барањата за ликвидност кои се наметнати во локалното законодавство го спречуваат субјектот да откупи удели на членовите, освен доколку неговите средства на готовина и краткорочни вложувања се поголеми од одреден износ. Ефектот од овие барања за ликвидност на крајот на известувачкиот период е тој што субјектот не може да плати повеќе од ВЕ50.000 за да откупи удели на членовите.

КТМФИ 2

Класификација

- A15 Како во пример 4, субјектот класифицира BE750.000 како капитал и BE150.000 како финансиска обврска. Ова е поради тоа што износот класифициран како обврска се заснова на безусловното право на субјектот да одбие откуп, а не на условните ограничувања кои спречуваат откуп, само доколку не е исполнет условот за ликвидност или други услови и тогаш само до моментот до кога се исполнети. Во овој случај се применуваат одредбите од точките 19 и УП25 на МСС 32.

Пример 6**Факти**

- A16 Актот за основање му забранува на субјектот да откупува удели на членовите, освен до степенот на примените приливи од издавање дополнителни удели на членовите, на нови или постојни членови во текот на претходните три години. Приливите од издавањето удели на членовите мора да бидат искористени за откуп на удели за кои членовите побарале откуп. Во текот на претходните три години, приливите од издавање удели на членовите биле BE12.000 и не биле откупени удели на членовите.

Класификација

- A17 Субјектот класифицира BE12.000 од уделите на членовите како финансиски обврски. Доследно на заклучоците опишани во пример 4, уделите на членовите кои се предмет на безусловна забрана за откуп не се финансиски обврски. Таквата безусловна забрана се применува на износот кој е еднаков на приливите од удели што се издадени пред претходните три години, и според тоа, овој износ се класифицира како капитал. Меѓутоа, износот кој е еднаков на приливите од кои било удели што се издадени во претходните три години, не е предмет на безусловната забрана за откуп. Според тоа, приливите од издавањето удели на членовите во претходните три години создаваат финансиски обврски сè додека тие не се повеќе расположливи за откуп на удели на членовите. Како резултат, субјектот има финансиска обврска која е еднаква на приливите од уделите што се издадени во текот на претходните три години, нето од сите откупи во текот на тој период.

Пример 7**Факти**

- A18 Субјектот е кооперативна банка. Локален закон кој го регулира работењето на кооперативните банки наведува дека најмалку 50 проценти од вкупните „неплатени обврски“ на субјектот (услов кој е дефиниран во прописите за да се вклучат сметките на учество на членовите) треба да биде во облик на уплатен капитал на членовите. Ефектот од прописот е дека ако сите неплатени обврски на кооперативниот субјект се во форма на удели на членовите, таа може сите да ги откупи. На 31 декември 20X1 година субјектот има вкупно неплатени обврски од BE200.000, од кои BE125.000 претставуваат сметки на учество на членовите. Условите на сметките на учество на членовите му дозволуваат на имателот да ги откупи по барање и во статутот на субјектот нема ограничувања на откупот.

Класификација

- A19 Во овој пример уделите на членовите се класифицирани како финансиски обврски. Забраната за откуп е слична со ограничувањата што се опишани во точките 19 и УП25 на МСС 32. Ограничувањето е условно ограничување на способноста на субјектот да го плати износот што го должи за финансиската обврска, т.е., тие спречуваат плаќање на обврската само ако се исполнети одредени услови. Поконкретно, од субјектот може да се бара да го откупи целиот износ на уделите на членовите (BE125.000) доколку тој ги отплатил сите свои други обврски (BE75.000). Последователно, забраната за откуп не го спречува субјектот од тоа да направи финансиска обврска за да откупи повеќе од одреден број удели на членовите, или износот на уплатениот капитал. Таа му дозволува на субјектот само да го одложи откупот додека не се исполни условот, т.е. отплатата на други обврски. Уделите на членовите во овој пример не се предмет на безусловна забрана за откуп и затоа се класифицирани како финансиски обврски.

КТМФИ 5

КТМФИ Толкување 5**Права на учества кои произлегуваат од фондови наменети за повлекување од употреба, обнова и рехабилитација на животната средина****Упатувања**

- МСФИ 9 *Финансиски инструменти*
- МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*
- МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*
- МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*
- МСС 28 *Инвестиции во придружни субјекти и заеднички потфати*
- МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*

Позадина

- 1 Целта на фондовите наменети за повлекување од употреба, обнова и рехабилитација на животната средина, во понатамошниот текст се нарекуваат „фондови за повлекување од употреба“ или „фондови“, е да се издвојат средства за да се финансираат некои, или сите трошоци на постројката (како што е нуклеарна постројка) или одредена опрема (како што се возила) која се повлекува од употреба, или за вршење рехабилитација на животната средина (како што е прочистување на загадување на водата или обновување на ископано земјиште), кои заедно се нарекуваат „повлекување од употреба“.
- 2 Придонесите во овие фондови можат да бидат доброволни или да се бараат со регулатива или закон. Овие фондови може да имаат една од следниве структури:
 - (а) Фондови кои се воспоставени од еден придонесувач за да ги финансира сопствените обврски за повлекување од употреба, било за одредена локација или за повеќе географски дисперзирани локации.
 - (б) Фондови кои се воспоставени со повеќе придонесувачи за да ги финансираат нивните поединечни или заеднички обврски за повлекување од употреба, каде што придонесувачите имаат право на надоместување на расходите за повлекување од употреба до степенот на нивните придонеси, плус секоја фактичка заработка на тие придонеси, минус нивното учество во трошоците за администраирање на фондот. Придонесувачите може да имаат обврска да уплатат дополнителни придонеси, на пример, во случај на стечај на друг придонесувач.
 - (в) Фондови кои се воспоставени со повеќе придонесувачи за да ги финансираат нивните поединечни или заеднички обврски за повлекување од употреба, каде што потребното ниво на придонеси е засновано на тековната активност на придонесувачот и користа добиена од страна на тој придонесувач е заснована на неговата мината активност. Кај такви случаи постои потенцијално несоваѓање во износот на придонесите што ги направил придонесувачот (врз основа на тековна активност) и вредноста која може да се реализира од фондот (врз основа на мината активност).
- 3 Таквите фондови вообичаено ги имаат следниве карактеристики:
 - (а) Фондот е одделно администриран од страна на независни старатели.
 - (б) Субјектите (придонесувачи) даваат придонеси во фондот, кои се инвестираат во еден опсег на средства што можат да вклучат и инвестиции со должнички и сопственички инструменти, и се расположливи да помогнат да се платат трошоците за повлекување од употреба на придонесувачите. Старателите определуваат како се инвестираат придонесите, во рамките на ограничувањата воспоставени од страна на документите за управување со фондот и сите важечки прописи или друга регулатива.

КТМФИ 5

- (в) Придонесувачите ја задржуваат обврската да ги платат трошоците за повлекување од употреба. Меѓутоа, придонесувачите можат да добијат надоместување на трошоците за повлекување од употреба од фондот, до помалиот износ од настанатите трошоци за повлекување од употреба и учеството на придонесувачот во средствата на фондот.
- (г) Придонесувачите може да имаат ограничен пристап или да немаат пристап до секој вишок на средства на фондот над оние кои се искористени за да се намират квалификуваните трошоци за повлекување од употреба.

Опфат

- 4 Ова Толкување се применува за сметководството кај финансиските извештаи на придонесувачот, за учества кои произлегуваат од фондови за повлекување од употреба кои ги имаат и двете од следниве карактеристики:
 - (а) средствата се администрираат одвоено (било да се чуваат во одделен правен субјект или како издвоени средства во рамките на друг субјект); и
 - (б) правото на придонесувачот за пристап до средствата е ограничено.
- 5 Преостанатото учество во фондот кое се протега над правото за надоместување, како што е договорно право за распределби откако ќе биде завршено целото повлекување од употреба или при затворање на фондот, може да биде сопственички инструмент во рамките на опфатот на МСФИ 9 и не е во рамките на опфатот на ова Толкување.

Прашања

- 6 Прашањата што се разгледани во ова Толкување се:
 - (а) Како треба придонесувачот да го евидентира своето учество во фондот?
 - (б) Кога придонесувачот има обврска да уплати дополнителни придонеси, на пример, во случај на стечај на друг придонесувач, како треба да се евидентира таа обврска?

Консензус**Евидентирање на учество во фонд**

- 7 Придонесувачот треба да ја признае својата обврска да ги плати трошоците за повлекување од употреба како обврска и одделно да го признае своето учество во фондот, освен ако придонесувачот не е должен да ги плати трошоците за повлекување од употреба дури и кога фондот нема да плати.
- 8 Придонесувачот треба да утврди дали тој има контрола, заедничка контрола или значајно влијание врз фондот преку повикување на МСФИ 10, МСФИ 11 и МСС 28. Доколку го направи тоа, придонесувачот треба да го евидентира своето учество во фондот во согласност со тие Стандарди.
- 9 Доколку придонесувачот нема контрола, заедничка контрола или значајно влијание врз фондот, придонесувачот треба да го признае правото да прима надоместок од тој фонд како надоместување во согласност со МСС 37. Ова надоместување треба да се мери по помалото од следниве:
 - (а) износот на признатата обврска за повлекување од употреба; и
 - (б) учеството на придонесувачот во објективната вредност на нето-средствата на фондот кои им се припишуваат на придонесувачите.

Промените во сметководствената вредност на правото за примање надоместок, освен за придонеси во и плаќања од фондот, треба да се признаат во добивка или загуба во периодот во којшто се случиле овие промени.

Евидентирање на обврски за уплата на дополнителни придонеси

- 10 Кога придонесувачот има обврска да уплати потенцијални дополнителни придонеси, на пример, во случај на стечај на друг придонесувач или доколку вредноста на средствата за инвестиции кои се чуваат во фондот се намали до степен до којшто тие не се доволни за да се исполнат обврските на

КТМФИ 5

фондот за надоместување, тогаш оваа обврска е условена обврска која спаѓа во рамките на опфатот на МСС 37. Придонесувачот треба да признае обврска само доколку е веројатно дека ќе бидат уплатени дополнителни придонеси.

Обелоденување

- 11 Придонесувачот треба да ги обелодени природата на своето учество во фондот и сите ограничувања на пристап до средствата во фондот.
- 12 Кога придонесувачот има обврска да уплати потенцијални дополнителни придонеси, која не е призната како обврска (види точка 10), тој треба да ги направи обелоденувањата што се бараат во точка 86 на МСС 37.
- 13 Кога придонесувачот го евидентира своето учество во фондот во согласност со точка 9, тој треба да ги направи обелоденувањата што се бараат во точка 85(в) на МСС 37.

Датум на стапување во сила

- 14 Субјектот треба да го применува ова Толкување за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Се охрабрува порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за период кој започнува пред 1 јануари 2006 година, тогаш субјектот треба да го обелодени тој факт.
- 14А [Се брише]
- 14Б МСФИ 10 и МСФИ 11, издадени во мај 2011 година, ги изменија точките 8 и 9. Субјектот треба да ги примени тие измени кога ги применува МСФИ 10 и МСФИ 11.
- 14В [Се брише]
- 14Г МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ја измени точка 5 и ги избриша точките 14А и 14В. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

Преодна одредба

- 15 Промените во сметководствените политики треба да се евидентираат во согласност со барањата на МСС 8.

КТМФИ 6

КТМФИ Толкување 6**Обврски кои произлегуваат од учество на специфичен пазар—
отпад од електрична и електронска опрема****Упатувања**

- МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*
- МСС 37 *Резервирања, условени обврски и условени средства*

Позадина

- 1 Точка 17 од МСС 37 посочува дека обврзувачки настан е минат настан којшто води до сегашна обврска којашто субјектот нема реална алтернатива да ја намери.
- 2 Точка 19 на МСС 37 посочува дека резервирањата се признаваат само за „обврски кои произлегуваат од минати настани кои постојат независно од идните дејствија на субјектот“.
- 3 Од Директивата на ЕУ за отпад на електрична и електронска опрема (ОЕ и ЕО), која ги регулира собирањето, третманот, обновувањето и доброто еколошко отуѓување на отпадна опрема, произлегоа прашања за тоа кога треба да се признае обврската за повлекување од употреба на ОЕ и ЕО. Директивата прави разлика помеѓу „нов“ и „историски“ отпад и помеѓу отпад од приватни домаќинства и отпад од други извори. Нов отпад се однесува на производи што се продадени по 13 август 2005 година. Свкупната опрема од домаќинствата која е продадена пред тој датум се смета дека доведува до настанување историски отпад, за целите на Директивата.
- 4 Директивата посочува дека трошокот за управување со отпадот на историска опрема од домаќинствата треба да го снесат производителите на тој вид опрема кои се на пазарот во текот на периодот што треба да се специфицира во важечката регулатива на поединечните земји членки (период на мерење). Директивата укажува дека секоја земја членка треба да воспостави механизам со кој производителите пропорционално ќе придонесат во трошоците „на пример, пропорционално на нивното учество на пазарот според видот на опремата.“
- 5 Неколку поими што се користат во Толкувањето, како што се „учество на пазарот“ и „период на мерење“ можат многу различно да се дефинираат во важечката регулатива на поединечните земји членки. На пример, должината на периодот на мерење може да биде една година или само еден месец. Слично на тоа, мерењето на учеството на пазарот и формулата за пресметување на обврската може да се разликуваат во разни национални регулативи. Меѓутоа, сите овие примери влијаат само врз мерењето на обврската, што не е во рамките на делокругот на Толкувањето.

Опфат

- 6 Ова Толкување дава упатство за признавање на обврските за управување со отпад во финансиските извештаи на производителот, според Директивата на ЕУ за ОЕ и ЕО во однос на продажбата на историска опрема од домаќинствата.
- 7 Толкувањето не го разгледува ниту новиот отпад ниту историскиот отпад од извори кои не се приватни домаќинства. Обврската за управување со таков отпад е соодветно опфатена во МСС 37. Меѓутоа, доколку, во националната регулатива, новиот отпад од приватните домаќинства се третира на сличен начин како историскиот отпад од приватните домаќинства, принципите на Толкувањето се применуваат со повикување на хиерархијата во точките 10–12 на МСС 8. Хиерархијата во МСС 8 е, исто така, релевантна и за други регулативи кои наметнуваат обврски на начин што е сличен со моделот на припишување на трошок во Директивата на ЕУ.

Прашање

- 8 Од КТМФИ беше побарано да утврди што сочинува обврзувачки настан, во контекст на расчистување на ОЕ и ЕО, во согласност со точка 14(a) на МСС 37 за признавање на резервирање за трошоци за управување со отпад.

КТМФИ 6

- Производство или продажба на историска опрема од домаќинствата?
- Учество на пазарот во текот на периодот на мерење?
- Настанување на трошоци во извршувањето на активности за управување со отпадот?

Консензус

- 9 Учесството на пазарот во текот на периодот на мерење е обврзувачки настан во согласност со точка 14(a) на МСС 37. Како последица, обврската за трошоци за управување со отпад за историска опрема од домаќинствата не произлегува како што се произведени или продадени производите. Бидејќи обврската за историска опрема од домаќинствата е поврзана со учество на пазарот во текот на периодот на мерење, а не со производството или продажбата на ставките што треба да се отуѓат, не постои обврска освен ако, и сè додека, постои учество на пазарот во текот на периодот на мерење. Временскиот распоред на обврзувачкиот настан може да биде независен и од определениот период во кој се преземени активностите за управување со отпадот и кога се настанати поврзаните трошоци.

Датум на стапување во сила

- 10 Субјектот треба да го применува ова Толкување за годишните периоди кои започнуваат на или по 1 декември 2005 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за период кој започнува пред 1 декември 2005 година, тогаш субјектот треба да го обелодени тој факт.

Преодна одредба

- 11 Промените во сметководствените политики треба да се евидентираат во согласност со МСС 8.

КТМФИ 7

КТМФИ Толкување 7**Примена на пристапот на повторно прикажување според МСС 29
Финансиско известување во хиперинфлаторни економии****Упатувања**

- МСС 12 Даноци на добивка
- МСС 29 Финансиско известување во хиперинфлаторни економии

Позадина

- 1 Ова Толкување дава упатство за тоа како да се применат барањата на МСС 29 во известувачки период во којшто субјектот идентификува¹ постоење на хиперинфлација во економијата на неговата функционална валута, кога таа економија не била хиперинфлаторна во претходниот период, и затоа субјектот повторно ги прикажува своите финансиски извештаи во согласност со МСС 29.

Прашања

- 2 Прашањата коишто се разгледани во ова Толкување се:
 - (а) Како треба да се толкува барањето „...изразени во смисла на тековната мерна единица на крајот на периодот на известување“ во точка 8 од МСС 29, кога субјектот го применува Стандардот?
 - (б) Како треба субјектот да ги евидентира почетните ставки на одложен данок во своите повторно прикажани финансиски извештаи?

Консензус

- 3 Во периодот на известување во кој субјектот идентификува постоење на хиперинфлација во економијата на неговата функционална валута, која не била хиперинфлаторна во претходниот период, субјектот треба да ги примени барањата на МСС 29 како економијата секогаш да била хиперинфлаторна. Според тоа, во врска со немонетарните ставки кои се мерени по историска набавна вредност, почетниот извештај за финансиската состојба на субјектот на почетокот на најраниот период што е презентира во финансиските извештаи треба повторно да се прикаже за да го одрази ефектот од инфлацијата од датумот на којшто биле стекнати средствата и на којшто настанале или биле преземени обврските сè до крајот на периодот на известување. За немонетарни ставки кои се пренесени во почетниот извештај за финансиската состојба по тековните износи на датуми, освен оние на стекнување или настанување, тоа повторно прикажување треба да го одрази ефектот од инфлацијата од датумите на коишто биле определени тие сметководствени вредности сè до крајот на периодот на известување.
- 4 На крајот на периодот на известување, ставките на одложен данок се признаваат и се мерат во согласност со МСС 12. Меѓутоа, износите на одложениот данок во почетниот извештај за финансиската состојба за периодот на известување треба да се определат на следниов начин:
 - (а) Субјектот повторно ги мери ставките на одложен данок во согласност со МСС 12, откако тој повторно ги прикажал номиналните сметководствени вредности на своите немонетарни ставки, на датумот на почетниот извештај за финансиската состојба за периодот на известување, преку примена на мерната единица на тој датум.
 - (б) Повторно измерените ставки на одложен данок во согласност со (а), повторно се прикажани за промената на мерната единица од датумот на почетниот извештај за финансиската состојба за периодот на известување до крајот на тој известувачки период.

¹ Идентификувањето на хиперинфлација се заснова на расудување од страна на субјектот на критериумите во точка 3 од МСС 29.

КТМФИ 7

Субјектот го применува пристапот во (а) и (б) при повторно прикажување на ставките на одложен данок во почетниот извештај за финансиската состојба, за сите споредливи периоди кои се презентирани во повторно прикажаните финансиски извештаи, за периодот на известување во којшто субјектот го применува МСС 29.

- 5 Откако субјектот повторно ги прикажал своите финансиски извештаи, сите соодветни износи во финансиските извештаи за последователниот известувачки период, вклучувајќи ги ставките на одложен данок, повторно се прикажуваат преку примена на промената на мерната единица за тој последователен известувачки период само на повторно прикажаните финансиски извештаи за претходниот известувачки период.

Датум на стапување во сила

- 6 Субјектот треба да го применува ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 март 2006 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување на финансиски извештаи за период кој започнува пред 1 март 2006 година, тој треба да го обелодени тој факт.

КТМФИ 10

КТМФИ Толкување 10**Меѓупериодско финансиско известување и обезвреднување****Упатувања**

- МСФИ 9 *Финансиски инструменти*
- МСС 34 *Меѓупериодско финансиско известување*
- МСС 36 *Обезвреднување на средства*

Позадина

- 1 Од субјектот се бара да го оцени гудвилот за обезвреднување на крајот на периодот на известување и, доколку тоа се бара, да признае загуба поради обезвреднување на тој датум во согласност со МСС 36. Меѓутоа, на крајот на последователниот известувачки период, условите може да се смениле така што загубата поради обезвреднување би се намалила или не би постоела доколку проценката за обезвреднување била направена исклучиво на тој датум. Ова Толкување обезбедува упатство во однос на тоа дали таквите загуби поради обезвреднување треба да бидат некогаш обратно евидентирани.
- 2 Толкувањето го опфаќа меѓусебното влијание помеѓу барањата на МСС 34 и признавањето на загуби поради обезвреднување во однос на гудвилот според МСС 36, како и ефектот од тоа меѓусебно влијание на последователните меѓупериодски и годишни финансиски извештаи.

Прашање

- 3 МСС 34, точка 28 бара субјектот да ги применува истите сметководствени политики во меѓупериодските финансиски извештаи на истиот начин како што се тие применети во неговите годишни финансиски извештаи. Тој, исто така, наведува дека „зачестеноста на известувањето од страна на субјектот (годишно, полугодишно, или квартално) не треба да влијае на мерењето на неговите годишни резултати. За да се постигне таа цел, мерењето за целите на меѓупериодското известување треба да се изврши на основа година - до - датум“
- 4 МСС 36 точка 124 посочува дека „загуба поради обезвреднување призната во однос на гудвилот не треба да се евидентира обратно во последователните периоди.“
- 5–6 [Се брише]
- 7 Толкувањето го опфаќа следново прашање:
Дали субјектот треба да евидентира обратно загуби поради обезвреднување кои се признати во меѓупериод во однос на гудвилот доколку загубата не би била призната, или би била призната помала загуба, доколку проценката за обезвреднување била направена само на крајот на последователниот известувачки период?

Консензус

- 8 Субјектот не треба да евидентира обратно загуба поради обезвреднување која е призната во претходен меѓупериод во однос на гудвилот.
- 9 Субјектот не треба да го проширува овој консензус по аналогија на други области кои содржат потенцијален конфликт помеѓу МСС 34 и други стандарди.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 10 Субјектот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 ноември 2006 година. Се поттикнува порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за периоди кои започнуваат пред 1 ноември 2006 година, тој треба да го обелодени тој факт. Субјектот треба да го примени ова Толкување во однос на гудвилот од датумот на кој

КТМФИ 10

субјектот за прв пат го применил МСС 36; субјектот треба да го примени Толкувањето во однос на инвестициите во сопственички инструменти или во финансиски средства кои се евидентираат според набавна вредност од датумот на кој субјектот за прв пат ги применил критериумите за мерење според МСС 39.

11–13 [Се брише]

14 МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 1, 2, 7 и 8 и ги избриша точките 5, 6, 11–13. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

КТМФИ 12

КТМФИ Толкување 12 Аранжман за концесија на услуги

Упатувања

- *Рамка за изготвување и презентација на финансиски извештаи¹*
- МСФИ 1 Почетно усвојување на Меѓународните стандарди за финансиско известување
- МСФИ 7 Финансиски инструменти: обелоденувања
- МСФИ 9 Финансиски инструменти
- МСФИ 15 Приходи од договори со купувачи
- МСФИ 16 Лизинг
- МСС 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки
- МСС 16 Недвижности, постројки и опрема
- МСС 20 Сметководство за државна поддршка и обелоденување на државна помош
- МСС 23 Трошоци за позајмување
- МСС 32 Финансиски инструменти: презентирање
- МСС 36 Обезреднување на средства
- МСС 37 Резервирања, условени обврски и условени средства
- МСС 38 Нематеријални средства
- ПКТ-29 Аранжмани за концесија на услуги: обелоденувања²

Позадина

- 1 Во многу земји, инфраструктурата за јавните услуги—како што се патишта, мостови, тунели, затвори, болници, аеродроми, капацитети за снабдување со вода, мрежи за снабдување со електрична енергија и телекомуникациски мрежи—традиционално се градат, управуваат и одржуваат од јавниот сектор и се финансираат со одвојување средства од јавниот буџет.
- 2 Во некои земји, владите ги воведоа аранжманите за договорни услуги за да привлечат учество на приватниот сектор во развојот, финансирањето, работењето со, и одржувањето на таквата инфраструктура. Инфраструктурата можеби веќе постои, или е изградена во текот на периодот на аранжманот на услугата. Аранжман во рамките на опфатот на ова Толкување вообичаено вклучува субјект од приватниот сектор (оператор – (корисник)) кој ја гради инфраструктурата која потоа се користи за обезбедување на јавната услуга или, пак, нејзино подобрување (како, на пример, преку зголемување на нејзиниот капацитет) и работењето со, и одржување на таа инфраструктура за определен временски период. На Операторот (корисникот) му се плаќа за неговите услуги во текот на времетраењето на аранжманот. Аранжманот се регулира со договор во кој се утврдуваат стандардите на извршувањето на работата, механизмите за прилагодување на цените, и аранжманите за решавање на спорови. Таков аранжман често се опишува како „изгради-користи-пренеси“, „Обнови-користи-пренеси“ или „јавно-приватен“ аранжман за концесија на услуги.
- 3 Карактеристика на овие аранжмани за услуги е природата на јавната услуга на преземената обврска од страна на Операторот (корисникот). Јавната политика е за услугите кои се поврзани со инфраструктурата што треба да ѝ се обезбедат на јавноста, независно од идентитетот на страната која ќе ги извршува услугите. Аранжманот на услугата договорно го обврзува Операторот (корисникот) да ѝ ги обезбеди услугите на јавноста во име на субјектот од јавниот сектор. Други вообичаени карактеристики се следниве:

¹ Повикувањето е на *Рамката за изготвување и презентација на финансиски извештаи* на МСС, усвоена од Одборот во 2001 година и која беше во сила кога беше подготвувано Толкувањето.

² Насловот на ПКТ-29, поранешно *Обелоденување—Аранжмани за концесија на услуги*, беше изменет со КТМФИ 12.

КТМФИ 12

- (а) Страната која го доделува аранжманот за концесија на услуги (концедентот) е субјект од јавниот сектор, вклучително и владин орган, или субјект од приватен сектор на кој му е доделена одговорноста за услугата.
- (б) Операторот (корисникот) е одговорен барем за дел од раководењето на инфраструктурата и поврзаната услуга и не настапува само како агент во име на концедентот.
- (в) Договорот ги утврдува првичните цени што треба да бидат наплатени од Операторот (корисникот) и ги регулира ревидирањата на цените во текот на периодот на аранжманот за услугата.
- (г) Операторот (корисникот) е обврзан да му ја предаде инфраструктурата на концедентот во одредена утврдена состојба на крајот на периодот на аранжманот, за малку или без воопшто дополнителен надомест, независно од тоа која страна првично ја финансирала инфраструктурата.

Опфат

- 4 Ова Толкување дава упатство во однос на сметководството по оператори (корисници) за јавно-приватни аранжмани за концесија на услуги.
- 5 Ова Толкување се применува на јавно-приватен аранжман за концесија на услуги доколку:
 - (а) концедентот контролира или регулира кои услуги мора да ги обезбеди Операторот (корисникот) во однос на инфраструктурата, кому треба тие да му се обезбедат, и по која цена; и
 - (б) концедентот ја врши контролата—преку сопственоста, правото на користење или поинаку—врз секој значителен остаток на учество во инфраструктурата на крајот на временскиот период на аранжманот.
- 6 Инфраструктурата која се користи во јавно-приватен аранжман за концесија на услуги за целиот негов животен век (целиот животен век на средството) е во рамките на опфатот на ова Толкување доколку се исполнети условите наведени во точка 5(а). Точките УП1–УП8 даваат упатство за утврдување дали, и до кој степен, јавно-приватните аранжмани за концесија на услуги, се во рамките на опфатот на ова Толкување.
- 7 Ова Толкување се применува за двете од наведените:
 - (а) инфраструктура што ја гради Операторот (корисникот) или ја стекнува од трета страна за целите на аранжманот на услугата; и
 - (б) постојна инфраструктура за која концедентот му дава пристап на Операторот (корисникот), за целите на аранжманот на услугата.
- 8 Ова Толкување не го утврдува сметководството за инфраструктура која била чувана и призната од страна на Операторот (корисникот), како недвижности, постројки и опрема пред склучувањето на аранжманот за услугата. За таквата инфраструктура се применуваат барањата за опис според МСФИ (кои се наведени во МСС 16).
- 9 Ова Толкување не го утврдува сметководството од страна на концедентите.

Прашања

- 10 Ова Толкување ги утврдува општите принципи за признавање и мерење на обврските и поврзаните права во аранжманите за концесија на услуги. Барањата за обелоденување информации во врска со аранжманите за концесија на услуги се наведени во ПКТ-29. Прашањата кои се опфатени во ова Толкување се:
 - (а) третманот на правата на Операторот (корисникот) во однос на инфраструктурата;
 - (б) признавање и мерење на надоместоците кои произлегуваат од аранжманот;
 - (в) услуги за градење или надградба;
 - (г) услуги за управување;
 - (д) трошоци за позајмување;
 - (е) последователен сметководствен третман на финансиските средства и нематеријалните средства; и

КТМФИ 12

- (е) ставки коишто му се обезбедени на Операторот (корисникот) од концедентот.

Консензус**Третман на правата на Операторот (корисникот) во однос на инфраструктурата**

- 11 Инфраструктурата во рамките на опфатот на ова Толкување не треба да се признава како недвижности, постројки и опрема на Операторот (корисникот) бидејќи договорниот аранжман за услугата не му дава право за контрола на Операторот (корисникот) над употребата на инфраструктурата на јавната услуга. Операторот (корисникот) има пристап да управува со инфраструктурата за да ја обезбеди јавната услуга во име на концедентот во согласност со условите кои се утврдени со договорот.

Признавање и мерење на надоместоците кои произлегуваат од аранжманот

- 12 Според условите на договорните аранжмани кои се во рамките на опфатот на ова Толкување, Операторот (корисникот) делува како обезбедувач на услугата. Операторот (корисникот) ја гради или ја надградува инфраструктурата (услуги за градење или надградба) што се користат за обезбедување јавна услуга и управува со и ја одржува таа инфраструктура (услуги за управување) за определен временски период.
- 13 За услугите што ги извршува, Операторот (корисникот) треба да го признае и да го мери приходот во согласност со МСФИ 15. Природата на надоместокот го определува неговиот последователен третман. Последователното сметководство за примениот надоместок како финансиско средство и како нематеријално средство е објаснет во детали во точките 23–26 подолу.

Услуги за градење или надградба

- 14 Операторот (корисникот) треба да ги евидентира услугите за изградба или надградба во согласност со МСФИ 15.

Надоместок даден од концедентот на Операторот (корисникот)

- 15 Доколку Операторот (корисникот) обезбедува услуги за градење или надградба, надоместокот кој е примен од страна на Операторот (корисникот) или побарувањето, треба да бидат признати во согласност со МСФИ 15. Надоместокот може да претставува права на:
- (а) финансиско средство; или
- (б) нематеријално средство.
- 16 Операторот (корисникот) треба да признае финансиско средство до степенот до кој тоа има безусловно договорно право да прими готовина или друго финансиско средство од или по упатство на концедентот за услугата за изградба; концедентот има малку, доколку има воопшто, можност да го избегне плаќањето, обично бидејќи извршувањето на договорот е уредено со закон. Операторот (корисникот) има безусловно право да прими готовина доколку концедентот договорно гарантира да му плати на Операторот (корисникот) (а) утврдена цена или цена која може да се утврди или (б) разликата (кусок), доколку постои, помеѓу износите кои се примени од корисниците на јавната услуга и утврдените износи или износите кои можат да се утврдат, дури и доколку плаќањето е неизвесно во однос на тоа Операторот (корисникот) да обезбеди дека инфраструктурата ги исполнува наведените барања за квалитет или ефикасност.
- 17 Операторот (корисникот) треба да признае нематеријално средство до степенот до кој тој прима право (лиценца) за да изврши наплата од корисниците на јавната услуга. Правото да им наплати на корисниците на јавната услуга не е безусловно право да се примат готовина бидејќи износите се условени во однос на степенот до кој јавноста ќе ги користи услугите.
- 18 Доколку на оператор (корисник) му се плати за услугите за изградба, делумно со финансиско средство а делумно со нематеријално средство, потребно е секоја компонента од надоместокот на Операторот (корисникот), да се евидентира одделно. Примениот надоместок или побарувањето за двете компоненти треба почетно да биде признат во согласност со МСФИ 15.

КТМФИ 12

- 19 Природата на надоместокот кој е даден од концедентот на Операторот (корисникот) треба да се утврди со повикување на условите во договорот, и кога постои, релевантниот закон за регулирање на договорот. Природата на надоместокот го определува неговиот последователен сметководствен третман, како што е опишано во точките 23–26 подолу. Сепак, двата вида надоместоци се класифицираат како средство по основ на договор за време на периодот на изградба и надградба во согласност со МСФИ 15.

Услуги за управување

- 20 Операторот (корисникот) треба да ги евидентира услугите за управување во согласност со МСФИ 15.

Договорни обврски за обновување на инфраструктурата до одредено ниво на употребливост

- 21 Операторот (корисникот) може да има договорни обврски кои тој мора да ги исполни како услов кој произлегува од неговата лиценца (а) да ја одржува инфраструктурата до одредено ниво на употребливост или (б) да ја обнови инфраструктурата до одредена состојба пред да му ја предаде на концедентот на крајот на аранжманот за извршување на услугата. Овие договорни обврски, да ја одржува или да ја обнови инфраструктурата, освен за некој елемент на надградување (види точка 14), треба да се признаат и да се мерат во согласност со МСС 37, т.е. според најдобрата проценка за трошоците што би биле потребни за да се намири сегашната обврска на крајот на периодот на известување.

Трошоци за позајмување кои ги предизвикал Операторот (корисникот)

- 22 Во согласност со МСС 23, трошоците за позајмување кои можат да му се припишат на аранжманот, треба да се признаат како расход во периодот во кои тие настанале, освен ако Операторот (корисникот) нема договорно право да прими нематеријално средство (право да му ги наплати тие трошоци на корисникот на јавната услуга). Во тој случај, трошоците за позајмување кои можат да му се припишат на аранжманот треба да бидат капитализирани во текот на фазата на изградба на аранжманот во согласност со тој Стандард.

Финансиско средство

- 23 МСС 32 и МСФИ 7 и 9 се применуваат за финансиски средства кои се признати во согласност со точките 16 и 18.
- 24 Износот кој го должи концедентот или кој според неговите упатства е евидентиран во согласност со МСФИ 9 како измерен според:
- (а) амортизирана набавна вредност, или
 - (б) објективна вредност низ останата сеопфатна добивка; или
 - (в) објективна вредност низ добивка или загуба.
- 25 Доколку износот кој го должи концедентот е измерен според амортизирана набавна вредност или објективна вредност низ останата сеопфатна добивка, МСФИ 9 бара каматата која е пресметана со примена на методот на ефективна камата да биде призната во добивка или загуба.

Нематеријално средство

- 26 МСС 38 се применува за нематеријални средства кои се признати во согласност со точките 17 и 18. Точките 45–47 од МСС 38 даваат упатство за мерење материјални средства кои се стекнати во размена за немонетарно средство или средства или, пак, комбинација од монетарни и безготовински средства.

КТМФИ 12

**Ставки кои на Операторот (корисникот) му ги обезбедил
концедентот**

- 27 Во согласност со точка 11, ставките од инфраструктурата за кои концедентот му дал пристап на Операторот (корисникот) за целите на извршување на аранжманот на услугата не се признаваат како недвижности, постројки и опрема од страна на Операторот (корисникот). Концедентот може, исто така, да му обезбеди други ставки на Операторот (корисникот) кои Операторот (корисникот) може да ги задржи или да постапува со нив на начин на кој тој самиот ќе одлучи. Доколку таквите средства формираат дел од надоместокот кој претставува обврска на концедентот за услугите, тие не претставуваат државна поддршка според дефиницијата во МСС 20. Наместо тоа, тие се евидентираат како дел од цената на трансакцијата, како што е дефинирано во МСФИ 15.

Датум на стапување во сила

- 28 Субјектот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2008 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го примени ова Толкување за период кој започнува пред 1 јануари 2008 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 28А–28В [Се брише]
- 28Г МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи*, издаден во мај 2014 година, го измени делот „Упатувања“ и точките 13–15, 18–20 и 27. субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 15.
- 28Д МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 23–25 и ги избриша точките 28А–28В. субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.
- 28Г МСФИ 16, издаден во јануари 2016 година, ја измени точка УП8. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 16.

Преодни одредби

- 29 Како предмет наведен во точка 30, промените во сметководствените политики се евидентираат во согласност со МСС 8, односно ретроспективно.
- 30 Доколку за некој конкретен аранжман за услуги, за Операторот (корисникот) не е практично да го примени ова Толкување ретроспективно, на почетокот на најраниот период кој е презентираан, Операторот (корисникот) треба да:
- ги признае финансиските средства и нематеријалните средства коишто постоеле на почетокот на најраниот период кој е презентираан;
 - ја употреби претходната сметководствена вредност на тие финансиски и нематеријални средства (без оглед како претходно биле тие класифицирани) како нивни сметководствени вредности на тој датум; и
 - ги тестира финансиските и нематеријалните средства за обезвреднување на тој датум, освен ако тоа не е практично, и во тој случај, износите треба да се тестираат за обезвреднување на почетокот на тековниот период.

КТМФИ 12

Додаток А
Упатство за примена*Овој додаток е интегрален дел од Толкувањето.***Опфат (точка 5)**

- УП1 Точка 5 од ова Толкување специфицира дека инфраструктурата спаѓа во рамките на опфатот на ова Толкување тогаш кога постојат следниве услови:
- (а) концедентот контролира и регулира кои услуги мора да ги овозможи Операторот (корисникот) со инфраструктурата, кому мора да му ги овозможи тие услуги и по која цена; и
- (б) концедентот го контролира—преку сопственоста, правото на користење или поинаку—секој значителен остаток на учество во инфраструктурата на крајот на временскиот период на аранжманот.
- УП2 Контролата или регулирањето кое се споменува во условот (а) би можело да биде според договор или на друг начин (како на пример, преку регулаторен орган), и вклучува околности во кои концедентот ги купува сите аутпути, како и оние во кои еден дел од аутпутот или целиот аутпут е купен од други корисници. При примената на овој услов, концедентот и сите поврзани страни ќе се разгледуваат заедно. Доколку концедентот е субјектот од јавниот сектор, во тој случај јавниот сектор, во целина, заедно со сите регулаторни тела кои делуваат во јавен интерес, ќе се сметаат како поврзани со концедентот за целите на ова Толкување.
- УП3 За целите на овој услов (а), концедентот не мора да има целосна контрола врз цената: доволно е цената да биде регулирана од концедентот, со договор или од регулаторно тело, на пример, преку механизам за ограничување. Сепак, тој услов се применува на суштината на договорот. Несуштинските карактеристики, како што е горната граница која ќе се применува само во ретки околности, треба да се игнорираат. Спротивно на тоа, доколку, на пример, со договор е предвидено Операторот (корисникот) да има слобода да ги формира цените, но дека секој вишок од добивка му се враќа на концедентот, определена е горна граница на приносот на Операторот (корисникот) и ценовниот елемент на контролниот тест е исполнет.
- УП4 За целите на условот (б), контролата на концедентот врз секој значителен остаток на учество треба и да ја ограничува практичната способност на Операторот (корисникот) да ја продаде или да гарантира за инфраструктурата, и да му дава на концедентот континуирано право на употреба за време на целиот период на аранжманот. Остатокот на учество во инфраструктурата е проценетата сегашна вредност на инфраструктурата како таа веќе да ја достигнала староста и да е во состојба која се очекува да биде на крајот на периодот на аранжманот.
- УП5 Контролата треба да се разликува од раководењето. Доколку концедентот ги задржи и степенот на контрола опишан во точка 5(а) и секој значителен остаток на учество во инфраструктурата, Операторот (корисникот) само раководи со инфраструктурата во име на концедентот—иако, во многу случаи, тој може да има широки раководни дискрециони права.
- УП6 Условите (а) и (б) заедно идентификуваат кога инфраструктурата, вклучувајќи ги и сите замени што се потребни (види точка 21), е контролирана од концедентот за време на целиот нејзин економски животен век. На пример, доколку Операторот (корисникот) треба да замени дел од ставка на инфраструктура за време на периодот на аранжманот (на пример, површински слој на пат или покрив на зграда), ставката на инфраструктурата ќе се признае во целост. Така, условот (б) е исполнет за целата инфраструктура, вклучувајќи го и делот што е заменет, доколку концедентот го контролира секој значителен остаток во учество во конечната замена на тој дел.
- УП7 Понекогаш, употребата на инфраструктурата е делумно регулирана на начин кој е опишан во точка 5(а), а делумно е нерегулирана. Сепак, овие аранжмани може да имаат различни форми:
- (а) Секоја инфраструктура која е физички одвоена и која може да се употребува независно и ја исполнува дефиницијата за единица која генерира готовина, како што е дефинирано во МСС 36, треба да се анализира одвоено доколку се користи целосно за нерегулирани цели. На пример, ова би можело да се примени на одделение од болница кое е во приватна сопственост и каде што остатокот од болницата се користи од концедентот за лекување пациенти кои имаат државно здравствено осигурување.
- (б) Кога не се регулирани исклучиво помошни активности (како што е продавница во болница), контролните тестови треба да се применуваат како тие услуги да не постојат, затоа што во случаите во кои концедентот ги контролира услугите на начин којшто е опишан во точка 5, постоењето на помошните активности не ја намалува контролата на концедентот врз инфраструктурата.
- УП8 Операторот (корисникот) може да има право да ја користи одвоената инфраструктура, или други објекти што се користат за давање помошни нерегулирани услуги што се опишани во точка УП7(б). Во кој било од овие случаи, во суштина, можно е да постои наем од концедентот кон Операторот (корисникот); доколку е така, тој ќе биде евидентиран во согласност со МСФИ 16.

КТМФИ 14

КТМФИ Толкување 14**МСС 19— Ограничување на средство за дефинирана придобивка, барања за минимално финансирање и нивна интеракција****Упатувања**

- МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи
- МСС 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки
- МСС 19 Придобивки за вработените (изменет во 2011 година)
- МСС 37 Резервирања, условени обврски и условени средства

Позадина

- 1 Точка 64 од МСС 19 го ограничува мерењето на средствата за дефинирани придобивки на понискиот од вишокот во планот за дефинирани придобивки и на горната граница на вредноста на средството. Точка 8 од МСС 19 ја дефинира горната граница на вредноста на средството како „сегашната вредност на економските придобивки кои се на располагање во форма на надоместување од планот или намалувања во идните придонеси во планот“. Произлегоа прашања во врска со тоа кога враќањата на средствата или намалувањата во идните придонеси треба да се сметаат за расположливи, особено кога постојат барања за минимално финансирање.
- 2 Барањата за минимално финансирање постојат во многу земји заради подобрување на сигурноста на ветувањата што им се дадени на членовите на планот за придобивки на вработените во однос на придобивките по престанок на работниот однос. Таквите барања вообичаено го уредуваат минималниот износ или нивото на придонесите што мора да бидат обезбедени во планот во текот на даден временски период. Според тоа, барањата за минимално финансирање може да ја ограничат способноста на субјектот да ги намали идните придонеси.
- 3 Понатаму, ограничувањето во однос на мерењето на средствата за дефинирани придобивки може да предизвика барањата за минимално финансирање да бидат неповолни. Вообичаено, барањето да се направи придонес во планот не би влијаело на мерењето на средствата или обврските за дефинирани придобивки. Ова е поради тоа што откако ќе бидат платени, придонесите ќе станат средства на планот и според тоа дополнителната нето-обврска ќе биде еднаква на нула. Меѓутоа, барањата за минимално финансирање може да доведат до зголемување на обврската доколку бараните придонеси не му бидат на располагање на субјектот откако тие ќе бидат платени.
- 3А Во ноември 2009 година Меѓународниот одбор за сметководствени стандарди го измени КТМФИ 14 за да ги отстрани сите несакани последици што произлегуваат од третирањето на однапред платените идни придонеси во некои околности кога постои барање за минимално финансирање.

Опфат

- 4 Ова Толкување се применува за сите дефинирани придобивки по престанок на работниот однос и за други дефинирани долгорочни придобивки за вработените.
- 5 За целите на ова Толкување, барањата за минимално финансирање се сите барања за финансирање на дефинирани планови за придобивки на вработените по престанок на работниот однос, како и за други долгорочни дефинирани планови за придобивки на вработените.

Прашања

- 6 Прашањата што се опфатени во ова Толкување се следниве:
 - (а) Во согласност со дефиницијата за дозволена горна граница на средството од точка 8 во МСС 19, кога треба да се сметаат за расположливи враќањата на средствата или намалувањата на идните придонеси.

КТМФИ 14

- (б) Како барањето за минимално финансирање би можело да влијае на расположливоста на намалувањето на идните придонеси.
- (в) Кога барањата за минимално финансирање би можеле да предизвикаат зголемување на обврската.

Консензус**Расположливост на повратот на средства или намалување на идните придонеси**

- 7 Субјектот треба да ја утврди расположливоста на повратот на средствата или намалувањето на идните придонеси во согласност со условите и роковите на планот и на сите законски барања во законодавството во рамките на кој се остварува планот.
- 8 Економска придобивка во форма на надоместувањето или намалување на идните придонеси е расположлива доколку субјектот може да ја оствари во некој временски период во текот на животниот век на планот или кога ќе се намират обврските на планот. Поконкретно, таква економска придобивка може да биде на располагање дури и кога таа не може да се реализира веднаш на крајот на периодот на известување.
- 9 Расположливата економска придобивка не зависи од тоа како субјектот планира да го искористи вишокот. Субјектот треба да ја искористи максималната економска придобивка што стои на располагање од повратот на средствата, намалувањето во идни придонеси или од комбинација на двете. Субјектот не треба да ја признае економската придобивка од комбинација на поврати на средства и намалувања во идни придонеси врз основа на претпоставки кои меѓусебно се исклучуваат.
- 10 Во согласност со МСС 1, субјектот треба да обелодени информации во врска со клучните извори за проценување на неизвесноста на крајот на периодот на известување за кои постои значителен ризик да предизвикаат материјално прилагодување на сметководствената вредност на нето- средствата или обврските кои се признати во извештајот за финансиската состојба. Ова може да вклучува обелоденувања за какви било ограничувања на тековната можност за реализација на вишокот или обелоденување на основите што се користени за утврдување на расположливиот износ на економските придобивки.

Економски придобивки кои се расположливи како надоместување***Право на надоместување***

- 11 Повратот на средства му стои на располагање на субјектот само доколку субјектот има безусловно право на повратот на средства во една од следниве ситуации:
 - (а) во текот на животниот век на планот, без претпоставување дека обврските на планот мора да се намират правилно за да се стекне повратот на средства (на пример во некои законодавства, субјектот може да има право на надоместување во текот на животниот век на планот, независно од тоа дали обврските на планот се намирени); или
 - (б) претпоставувајќи постепено намирување на обврските од планот во текот на времето сè додека сите членови не го напуштат планот; или
 - (в) претпоставувајќи целосно намирување на обврските на планот одеднаш во еден настан (т.е. ликвидирање на планот).Безусловно право на надоместување може да постои без оглед на тоа колкаво е нивото на финансирање на планот на крајот на периодот на известување.
- 12 Доколку правото на субјектот на надоместување за вишок зависи од случувањето или неслучувањето на еден или на повеќе неизвесни идни настани, кои не се целосно под негова контрола, субјектот нема безусловно право и не треба да го признае средството.

Мерење на економската придобивка

- 13 Субјектот треба да ја мери економската придобивка која е расположлива во вид на надоместувањето, како износ на вишокот на крајот на периодот на известување (којашто е

КТМФИ 14

објективната вредност на средствата на планот, намалена за сегашната вредност на обврската за дефинираните придобивки) кој субјектот има право да го прими како надоместувањето, намален за сите поврзани трошоци. На пример, доколку повратот на средствата е предмет на оданочување со данок, кој не е данок на добивка, субјектот треба да го мери износот на повратот на средствата нето од данокот.

14 При мерењето на износот на повратот на средствата кои се расположливи во моментот на завршувањето на планот (точка 11 (в)), субјектот треба во планот да ги вклучи трошоците за намирувањето на обврските на планот и остварувањето на повратот на средствата. На пример, субјектот треба да ги одземе професионалните надоместоци, доколку тие се плаќаат од планот а не од страна на субјектот, и трошоците за сите премии за осигурување што може да бидат потребни за осигурување на обврската при ликвидирање на планот.

15 Доколку износот на повратот на средствата е утврден како целиот износ на, или дел од вишокот, а не како фиксен износ, субјектот не треба да прави прилагодување на временската вредност на парите, дури и ако повратот на средствата може да се оствари само на некој иден датум.

Економската придобивка која е на располагање во вид на намалување на придонесот

16 Доколку не постои барање за минимално финансирање за придонеси во врска со идна услуга, економската придобивка која е достапна како намалување на идните придонеси е иден трошок за услугата на субјектот за секој период, од пократкото, од очекуваниот животен век на планот и од очекуваниот животен век на субјектот. Идните трошоци за услугата на субјектот ги исклучува износите што ќе ги сносат вработените.

17 Субјектот треба да ги утврди идните трошоци за услугите со користење претпоставки кои се доследни на оние што се користени за утврдување на обврската за дефинирани придобивки и со ситуацијата која постои на крајот на периодот на известување, како што е утврдено со МСС 19. Според тоа, субјектот треба да претпостави дека нема да дојде до никакви промени во придобивките што треба да бидат обезбедени во иднина од страна на планот, сè додека планот не се измени, и треба да претпостави стабилна работна сила во иднина, освен ако субјектот не е јасно обврзан да направи намалување на бројот на вработените кои се покриени со планот. Во вториов случај, претпоставката за идната работна сила треба да го земе предвид намалувањето.

Влијанието на барањата за минимално финансирање врз економските придобивки кои се на располагање во вид на намалување на идните придонеси

18 Субјектот треба да ги анализира сите барања за минимално финансирање во придонесите што треба да бидат покриени на даден датум (а) секој постоечки кусок за мината услуга врз основа на минимални финансирања и (б) идните услуги.

19 Придонесите за покривање на секој постоечки кусок врз основа на минимално финансирање во однос на услугите кои се веќе примени, не влијаат на идните придонеси за идна услуга. Тие може да предизвикаат зголемување на обврската во согласност со точките 23–26.

20 Доколку постојат барања за минимално финансирање за придонеси кои се однесуваат на идна услуга, економските придобивки кои се на располагање во вид на намалување на идните придонеси се збир од:

(а) секој износ кој ги намалува идните барања за минимално финансирање на придонесите за идна услуга затоа што субјектот однапред направил плаќање (т.е. го платил износот пред да има обврска за тоа); и

(б) проценетиот трошок за идна услуга во секој период во согласност со точките 16 и 17, намален за проценетите барања за минимално финансирање на придонесите што би се барале за идна услуга во тие периоди доколку не би го имало однапред плаќањето како што е опишано во (а).

21 Субјектот треба да ги пресмета потребните идни барања за минимални придонеси за финансирање во однос на идна услуга, со земање предвид на влијанието на секој постоечки вишок врз основа на барањата за минимално финансирање, но исклучувајќи го и однапред плаќањето опишано во точка 20(а). Субјектот треба да ги користи претпоставките што се бараат со барањата за минимално финансирање и, за сите фактори кои не се одредени во барањата за минимално финансирање, претпоставките кои се доследни на оние што се користени при утврдувањето на обврската за

КТМФИ 14

дефинирани придобивки и со ситуацијата што постои на крајот на периодот на известување, како што е утврдено со МСС 19. Пресметката треба да ги вклучува сите промени кои се очекува да настанат како резултат на плаќањето на достасаните минимални придонеси од страна на субјектот. Меѓутоа, пресметката не треба да го вклучува влијанието на промените кои се очекуваат во однос на условите и роковите на барањата за минимално финансирање, кои суштински не се во сила или не се договорно утврдени на крајот на периодот на известување.

- 22 Кога субјектот го определува износот опишан во точка 20(б), доколку идните барања за минимално финансирање на придонеси за идна услуга ги надминуваат трошоците за идни услуги според МСС 19 во кој било даден период, тој вишок го намалува износот на економската придобивка која е достапна како намалување на идните придонеси. Меѓутоа, износот опишан во точка 20(б) никогаш не може да биде помал од нула.

Кога барањето за минимално финансирање може да предизвика зголемување на обврска

- 23 Доколку субјектот, според барањата за минимално финансирање, има обврска да плати придонеси за да покрие постоечки кусок на основата на минимално финансирање во однос на услугите кои се веќе примени, субјектот треба да утврди дали обврската за придонеси ќе биде расположлива во вид на надоместување или во вид на намалување во идните придонеси откако тие ќе бидат платени во планот.
- 24 До степенот до кој обврската за придонесите нема да биде на располагање откако тие ќе бидат уплатени во планот, субјектот треба да признае обврска во моментот кога ќе настане обврзувањето. Обврската треба да го намали средството за нето-дефинираната придобивка или да ја зголеми обврската за нето-дефинираната придобивка така што од примената на точка 64 од МСС 19 не се очекува да произлезе добивка или загуба во моментот кога ќе бидат платени придонесите.
- 25–26 [Се брише]

Датум на стапување во сила

- 27 Субјектот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2008 година. Дозволена е порана примена.
- 27А МСС 1 (изменет во 2007 година) ја измени терминологијата што се придобивки во МСФИ. Понатаму, тој ја измени точка 26. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку субјектот го применува МСС 1 (изменет во 2007 година) за претходен период, тие измени треба да се применат за тој претходен период.
- 27Б *Плаќање однапред за минимално барање за финансирање* ја додаде точка 3А и ги измени точките 16–18 и 20–22. Субјектот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2011 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот ги применува тие измени за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- 27В МСС 19 (изменет во 2011 година) ги измени точките 1, 6, 17 и 24 и ги избриша точките 25 и 26. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСС 19 (изменет во 2011 година).

Преодни одредби

- 28 Субјектот треба да го примени ова Толкување од почетокот на првиот период кој е презентирани во првите финансиски извештаи за кои е применето ова Толкување. Субјектот треба да ги признае сите почетни корекции што произлегуваат од примената на ова Толкување во задржаната добивка на почетокот на тој период.
- 29 Субјектот треба да ги примени измените во точките 3А, 16–18 и 20–22 од почетокот на најраниот споредбен период презентирани во првите финансиски извештаи во кои субјектот го применува ова Толкување. Доколку субјектот претходно го применил ова Толкување пред да ги применил измените, субјектот треба да го признае коригирањето кое произлегува од примената на измените во задржаната добивка на почетокот на најраниот презентирани споредбен период.

КТМФИ 16

КТМФИ Толкување 16

Хеџирања на нето инвестиција од работење во странство**Упатувања**

- МСФИ 9 *Финансиски инструменти*
- МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*
- МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви*

Позадина

- 1 Многу субјекти кои известуваат имаат инвестиции во работење во странство (како што е дефинирано во МСС 21, точка 8). Такво работење во странство можат да бидат подружници, придружни субјекти, заеднички потфати или филијали. МСС 21 бара од субјектот да определи функционална валута за секое работење во странство како валута на примарното економско опкружување на тоа работење. При преведување на резултатите и финансиската состојба во работењето со странство во валутата на презентирање, од субјектот се бара да признае курсни разлики во извештајот за останата сеопфатна добивка сè додека располага со работењето во странство.
- 2 Сметководството за хеџинг за ризикот од странска валута кој настанува од нето-инвестиција во работење во странство ќе се примени само кога нето-средствата од тоа работење во странство се вклучени во финансиските извештаи.¹ Ставката што е хеџирана во однос на ризикот од странска валута кој настанува од нето-инвестиција во работење во странство може да биде износ на нето-средства еднаков на или помал од сметководствената вредност на нето-средствата во работењето со странство.
- 3 МСФИ 9 бара назначување на квалификувана хеџирана ставка и квалификувани хеџирани инструменти во меѓусебна врска за сметководството за хеџинг. Доколку постои назначена хеџинг врска, во случај на хеџинг на нето-инвестиција, признатата добивка или признатата загуба на хеџинг инструментот кој е определен да биде ефективен хеџинг на нето-инвестицијата се признаваат во останата сеопфатна добивка и се вклучени во курсните разлики што настануваат при преведувањето на резултатите и финансиската состојба на работењето со странство.
- 4 Субјект со многу работења во странство може да биде изложен на бројни ризици од странска валута. Ова Толкување обезбедува насока на идентификување на ризиците од странска валута кои се квалификувани како хеџиран ризик во хеџингот на нето-инвестиција во работењето со странство.
- 5 МСФИ 9 дозволува субјектот да назначи деривативен или недеривативен финансиски инструмент (или комбинација на деривативни и недеривативни финансиски инструменти) како хеџинг инструменти за ризикот од странска валута. Ова Толкување обезбедува насоки каде, во рамките на групата, може да се чуваат хеџинг инструментите што се хеџинзи на нето-инвестиција во работење во странство за да се квалификуваат за сметководство за хеџинг.
- 6 МСС 21 и МСФИ 9 бараат кумулативните износи кои се признати во останата сеопфатна добивка, а се однесуваат или на курсните разлики настанати од преведување на резултатите и финансиската состојба во работењето со странство или на добивка или загуба на хеџинг инструментот што е определен да биде ефективен хеџинг на нето-инвестицијата, да се рекласифицираат од капитал во добивка или загуба како прилагодувања за рекласификација кога матичниот субјект се ослободува од работењето со странство. Ова Толкување обезбедува насока како треба субјектот да ги определи износите што треба да бидат рекласифицирани од капиталот во добивката или загубата и за хеџинг инструментот и за хеџираната ставка.

¹ Ова ќе биде случај за консолидирани финансиски извештаи, финансиски извештаи во кои инвестициите како што се придружни субјекти или заеднички потфати се евидентираат со користење на методот на капитал и финансиски извештаи што вклучуваат филијала или заедничко работење, како што е дефинирано во МСФИ 11 *Заеднички аранжмани*.

КТМФИ 16

Опфат

- 7 Ова Толкување се применува на субјект што го хеџира ризикот од странска валута кој настанува од неговите нето-инвестиции во работењето со странство и тежнее да се квалификува за сметководство за хеџинг во согласност со МСФИ 9. За олеснување, ова Толкување се однесува на субјект каков што е матичниот субјект и на финансиските извештаи, во кои нето-средствата во работењето со странство се вклучени како консолидирани финансиски извештаи. Сите упатувања за матичниот субјект се применуваат подеднакво во субјект што има нето-инвестиција во работење во странство, а претставува заеднички потфат, придружен субјект или филијала.
- 8 Ова Толкување се применува само за хеџирања на нето инвестиција од работење во странство; тоа не треба да биде применето по аналогија на другите видови сметководство за хеџинг.

Прашања

- 9 Инвестициите во работењето со странство може да бидат чувани директно од страна на матичниот субјект или индиректно од страна на негова подружница или подружници. Прашања кои се опфатени во ова Толкување се следниве:
- (а) *Природата на хеџираниот ризик и износот на хеџираната ставка за која може да се назначи хеџинг врска:*
- (i) дали матичниот субјект може да назначи како хеџиран ризик само курсни разлики што настануваат како разлика помеѓу функционалните валути на матичниот субјект и неговото работење во странство, или дали тој може, исто така, да назначи како хеџиран ризик и курсни разлики што настануваат како разлика помеѓу валутата на презентирање во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект и функционалната валута во работењето со странство;
- (ii) доколку матичниот субјект има индиректно работење во странство, дали хеџираниот ризик може да вклучи само курсни разлики што настануваат од разликите во функционалните валути помеѓу работењето со странство и неговиот непосреден матичен субјект, или дали хеџираниот ризик може, исто така, да ја вклучи и секоја курсна разлика помеѓу функционалната валута во работењето со странство и секој посреден или главен матичен субјект (т.е. дали фактот дека нето-инвестицијата во работење во странство чувано преку посреден матичен субјект влијае врз економскиот ризик на главниот матичен субјект).
- (б) *Каде може во групата да биде чуван хеџираниот инструмент:*
- (i) дали квалификуваната сметководствена хеџинг врска може да биде воспоставена само доколку субјектот што ја хеџира неговата нето-инвестиција е страна во хеџинг инструментот или дали секој субјект во групата, без оглед на неговата функционална валута, може да чува хеџинг инструмент;
- (ii) дали природата на хеџинг инструментот (деривативен или недеривативен) или методот на консолидација влијаат врз оценувањето на ефективноста на хеџингот.
- (в) *Кога износи треба да бидат рекласифицирани од капитал во добивка или загуба како прилагодувања за рекласификација при отуѓување на работење во странство:*
- (i) кога работењето со странство што било хеџирано е отуѓено, кои износи од резервите за преведување на странска валута на матичниот субјект во врска со хеџинг инструментот и во врска со тоа работење во странство треба да бидат рекласифицирани од капитал во добивка или загуба во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект.
- (ii) дали методот на консолидација влијае на определување на износите што треба да бидат рекласифицирани од капитал во добивка или загуба.

КТМФИ 16

Консензус**Природата на хеџираниот ризик и износот на хеџираната ставка за кои може да биде назначена хеџинг врска**

- 10 Сметководството за хеџинг може да биде применето само за курсни разлики што настануваат помеѓу функционалната валута во работењето со странство и функционалната валута на матичниот субјект.
- 11 Во хеџингот на ризиците од странска валута што настануваат од нето-инвестиција во работење во странство, хеџираната ставка може да биде износ на нето-средствата еднакви на или помали од сметководствената вредност на нето-средствата во работењето со странство во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект. Сметководствената вредност на нето-средствата во странство кои можат да бидат назначени како хеџирана ставка во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект зависи од тоа дали секое матично друштво од пониско ниво на работењето со странство има применето сметководство за хеџинг за сите или за дел од нето-средствата во тоа работење во странство и тоа сметководство треба да биде задржано во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект.
- 12 Хеџираниот ризик може да биде назначен како изложеност на странска валута што настанува помеѓу функционалната валута во работењето со странство и функционалната валута на секој матичен субјект (непосреден, посреден или основен матичен субјект) во тоа работење во странство. Фактот дека нето-инвестицијата е чувана преку посреден матичен субјект не влијае врз природата на економскиот ризик што настанува од изложеноста на странска валута на главниот матичен субјект.
- 13 Изложеноста на ризик од странска валута што настанува од нето-инвестиција во работењето со странство може да се квалификува за сметководство за хеџинг само еднаш во консолидираните финансиски извештаи. Поради тоа, доколку исти нето-средства во работење во странство се хеџирани од страна на повеќе од еден матичен субјект во рамките на групата (на пример, и директен и индиректен матичен субјект) за истиот ризик, само една хеџинг врска ќе се квалификува за сметководство за хеџинг во консолидираните финансиски извештаи на главниот матичен субјект. Хеџинг врска назначена од страна на еден матичен субјект во неговите консолидирани финансиски извештаи не е потребно да биде задржана од страна на матичен субјект од повисоко ниво. Сепак, доколку не е задржана од матичен субјект од повисоко ниво, сметководството за хеџинг применето од страна на матично друштво од пониско ниво мора да биде евидентирано обратно пред да се признае сметководството за хеџинг на матичниот субјект од повисоко ниво.

Каде може да биде чуван хеџинг инструментот

- 14 Деривативен или недеривативен инструмент (или комбинација на деривативни и недеривативни инструменти) може да биде назначен како хеџинг инструмент во хеџинг на нето-инвестиција во работење во странство. Хеџинг инструментот (инструментите) може да биде чуван од страна на кој било субјект или субјекти во рамките на групата, сè додека се исполнети барањата за назначување, документација и ефективност од МСФИ 9, точка 6.4.1, што се однесуваат на хеџинг на нето-инвестиција. Посебно, хеџинг стратегијата од групата треба да биде јасно документирана поради можноста од различни назначувања на различни нивоа во групата.
- 15 За целта на оценување на ефективноста, промената во вредноста на хеџинг инструментот во однос на ризикот од странска валута е пресметана во поглед на функционалната валута на матичниот субјект против чија функционална валута е мерен хеџираниот ризик, во согласност со документацијата од сметководството за хеџинг. Во зависност од тоа каде е чуван хеџинг инструментот, во отсуство на сметководство за хеџинг, вкупната промена во вредноста би можела да се признае во добивка или загуба, во останата сеопфатна добивка или во двете. Меѓутоа, оценувањето на ефективноста не зависи од тоа дали промената во вредноста на хеџинг инструментот е призната во добивка или загуба или во останатата сеопфатна добивка. Како дел од применувањето на сметководството за хеџинг, вкупниот ефективен дел од промената е вклучен во останатата сеопфатна добивка. Проценувањето на ефективноста не зависи од тоа дали хеџинг инструментот е деривативен или недеривативен инструмент, ниту пак од методот на консолидација.

Отуѓување на хеџирано работење во странство

- 16 Кога се отуѓува работење во странство што било хеџирано, износот рекласифициран во добивка или загуба како корекција за рекласификација од резервата за преведување на странска валута во

КТМФИ 16

консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект во врска со хеџинг инструментот е износот што МСФИ 9, точка 6.5.14 бара да биде идентификуван. Тој износ е кумулативна добивка или загуба од хеџинг инструментот што бил определен да биде ефективен хеџинг.

- 17 Износот рекласифициран во добивка или загуба од резервите од преведување на странска валута во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект во врска со нето-инвестицијата во тоа работење во странство во согласност со МСС 21, точка 48 е износот вклучен во резервата од преведување на странска валута во тој матичен субјект во врска со тоа работење во странство. Во крајните консолидирани финансиски извештаи на главниот матичен субјект, збирниот нето-износ признат во резерва од преведување на странска валута во врска со сите работења со странство не зависи од методот на консолидација. Меѓутоа, од тоа дали главниот матичен субјект користи директен или чекор-по-чекор метод на консолидација², може да зависи износот вклучен во неговата резерва од преведување на странска валута во врска со индивидуално работење во странство. Користењето на чекор-по-чекор методот на консолидација може да резултира во рекласификација во добивка или загуба на износ различен од оној употребен да се определи ефективноста на хеџингот. Оваа разлика може да биде елиминирана со определување износ што се однесува на она работење во странство што би настанало ако се користи директниот метод на консолидација. Правењето на оваа корекција не се бара со МСС 21. Меѓутоа, тоа е избор на сметководствена политика што би требало да биде следена доследно на сите нето-инвестиции.

Датум на стапување во сила

- 18 Субјектот треба да го применува ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 октомври 2008 година. Субјектот треба да ја примени измената на точка 14 направена со *Подобрувања на МСФИ- стандардите* издаден во април 2009 година за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Претходна примена на двете е дозволена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за период кој започнува пред 1 октомври 2008 година, или измената на точка 14 пред 1 јули 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 18А [Се брише]
- 18В МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 3, 5–7, 14, 16, УП1 и УП8 и ја избриша точка 18А. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

Преодни одредби

- 19 МСС 8 специфицира како субјектот применува промена во сметководствената политика која резултира од почетното применување на Толкувањето. Од субјектот не се бара да ги почитува овие барања кога Толкувањето се применува за прв пат. Доколку субјектот има назначено хеџинг инструмент како хеџинг на нето-инвестиција, но хеџингот не ги исполнува условите за сметководство за хеџинг во ова Толкување, субјектот треба да го применува МСС 39 за да го прекине тоа сметководство за хеџинг перспективно.

² Директен метод е метод на консолидација во која финансиските извештаи на финансиското работење се преведуваат директно во функционалната валута на главниот матичен субјект. Методот чекор-по-чекор е метод на консолидација во кој финансиските извештаи на странското работење најпрвин се преведуваат во функционалната валута на секој посреден матичен субјект (субјекти) и потоа се преведуваат во функционалната валута на главниот матичен субјект (или во валутата за презентирање, доколку е различна).

КТМФИ 16

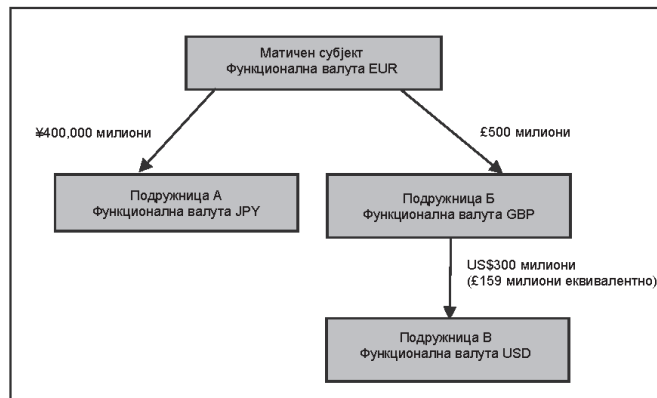
Додаток Упатство за примена

Овој додаток е интегриран дел од Толкувањето.

УП1 Овој додаток го илустрира применувањето на Толкувањето користејќи ја корпоративната структура прикажана подолу. Во сите случаи, опишаните хединг врски би биле тестирани за ефективност во согласност со МСФИ 9, иако ова тестирање не е дискутирано во овој додаток. Матичниот субјект, кој е главен матичен субјект, ги презентира своите консолидирани финансиски извештаи во својата функционална валута евро (EUR). Секоја од подружниците е целосно поседувана. Нето-инвестицијата во износ од 500 милиони фунти на матичниот субјект во подружницата Б (функционална валута британска фунта (GBP)) вклучува 159 милиони фунти еквивалентни на 300 милиони долари нето-инвестиција на подружница В во подружница В (функционална валута американски долари (USD)). Со други зборови, нето-средствата на подружницата Б, освен неговата инвестиција во подружницата В, се 341 милион фунти.

Природата на хецираниот ризик за кој може да биде назначена хецинг врска (точки 10–13)

УП2 Матичниот субјект може да го хецира неговата нето-инвестиција во секоја од подружниците А, Б и В за ризикот од девизен курс помеѓу нивните соодветни функционални валути (јапонски јен (JPY), британска фунта и американски долар) и еврото. Понатаму, матичниот субјект може да го хецира ризикот од девизен курс USD/GBP помеѓу функционалните валути на подружницата Б и подружницата В. Во нејзините консолидирани финансиски извештаи, подружницата Б може да го хецира својата нето-инвестиција во подружницата В за ризикот од девизен курс помеѓу нивните функционални валути, на американски долар и британска фунта. Во следниве примери назначениот ризик е ризик од промптен девизен курс бидејќи хецираните инструменти не се деривативи. Доколку хецираните инструменти беа термински договори, матичниот субјект би можел да назначи ризик од термински девизен курс.



КТМФИ 16

Износ на хеџирана ставка за која може да биде назначена хеџинг врска (точки 10–13)

- УП3 Матичниот субјект сака да го хеџира ризикот од девизен курс од неговата нето-инвестиција во подружницата В. Претпоставете дека подружницата А има екстерно позајмување од 300 милиони американски долари. Нето-средствата на подружницата А на почетокот на известувачкиот период се 400.000 милиони јени, вклучувајќи ги и приливите од екстерното позајмување од 300 милиони американски долари.
- УП4 Хеџираната ставка може да биде износ на нето-средства еднаков на или помал од сметководствената вредност на нето-инвестицијата на матичниот субјект во подружницата В (300 милиони американски долари) во неговите консолидирани финансиски извештаи. Во неговите консолидирани финансиски извештаи, матичниот субјект може да назначи 300 милиони долари екстерно позајмување во подружницата А како хеџинг на EUR/USD ризик од промптен девизен курс придружен со неговата нето-инвестиција во 300 милиони долари нето-средства во подружницата В. Во овој случај, и EUR/USD курсната разлика на 300 милиони долари екстерно позајмување во подружницата А и EUR/USD курсна разлика на 300 милиони долари нето-инвестиција во подружницата В се вклучени во резерва за преведување на странска валута во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект по применувањето на сметководството за хеџинг.
- УП5 Во отсуство на сметководство за хеџинг, вкупната USD/EUR курсна разлика на 300 милиони долари екстерно позајмување во подружницата А би била признаена во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект на следниов начин:
- USD/JPY промена на промптен девизен курс, преведен во евра, во добивка или загуба, и
 - JPY/EUR промена на промптен девизен курс во останата сеопфатна добивка.
- Наместо назначување во точка УП4, во неговите консолидирани финансиски извештаи, матичниот субјект може да назначи 300 милиони долари екстерно позајмување во подружницата А како хеџинг на GBP/USD ризик од промптен девизен курс помеѓу подружницата В и подружницата Б. Во овој случај, вкупната USD/EUR курсна разлика на 300 милиони долари екстерно позајмување во подружницата А би била признаена во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект на следниов начин:
- GBP/USD промена на промптен девизен курс во резерва за преведување на странска валута поврзано со подружницата В,
 - GBP/JPY промена на промптен девизен курс, преведен во евра, во добивка или загуба, и
 - JPY/EUR промена на промптен девизен курс во останата сеопфатна добивка.
- УП6 Матичниот субјект не може да назначи 300 милиони долари екстерно позајмување во подружницата А како хеџинг и на EUR/USD ризик од промптен девизен курс и на GBP/USD ризик од промптен девизен курс во неговите консолидирани финансиски извештаи. Еден хеџинг инструмент може да го хеџира истиот назначен ризик само еднаш. Подружницата Б не може да примени сметководство за хеџинг во нејзините консолидирани финансиски извештаи бидејќи хеџинг инструментот се чува надвор од групата, вклучувајќи ги подружницата Б и подружницата В.

Каде во групата може да биде чуван хеџинг инструментот (точки 14 и 15)?

- УП7 Како што е наведено во точка УП5, вкупната промена во вредноста во однос на ризикот од девизен курс на 300 милиони долари екстерно позајмување во подружницата А би било евидентирано и во добивката или загубата (USD/JPY промптен ризик) и во останата сеопфатна добивка (EUR/JPY промптен ризик) во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект во отсуство на сметководство за хеџинг. Двата износи се вклучени за целите на оценувањето на ефективност на хеџингот назначен во точка УП4, бидејќи промената во вредноста и на хеџинг инструментот и на хеџираната ставка се пресметува во однос на евро функционалната валута на матичниот субјект наспроти американскиот долар, функционалната валута на подружницата В, во согласност со документацијата за хеџинг. Методот на консолидација (т.е. директниот метод или методот чекор-почекор) не влијае врз оценувањето на ефективност на хеџингот.

КТМФИ 16

Износи рекласифицирани во добивка или загуба при отуѓување на работење во странство (точки 16 и 17)

УП8 Кога се отуѓува подружницата В, износите рекласифицирани во добивка или загуба во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект од неговите резерви за преведување на странска валута (РПСВ) се:

- (а) во однос на 300 милиони долари екстерно позајмување од подружницата А, износот што МСФИ 9 бара да биде идентификуван, т.е. вкупната промена во вредноста во однос на ризикот од девизен курс што бил признат во останата сеопфатна добивка како ефективен дел од хеџингот; и
- (б) во однос на 300 милиони долари нето-инвестиција во подружницата В, износот определен од методот на консолидација на субјектот. Доколку матичниот субјект користи директен метод, неговите РПСВ во однос на подружницата В ќе бидат определени директно со EUR/USD девизниот курс. Доколку матичниот субјект користи метод чекор-по-чекор, неговите РПСВ во однос на подружницата В ќе бидат определени од РПСВ признати во подружницата Б, одразувајќи го GBP/USD девизниот курс, преведен во функционалната валута на матичниот субјект, користејќи го EUR/GBP девизниот курс. Примената на чекор-по-чекор методот на консолидација од страна на матичниот субјект во претходните периоди не го бара или го исклучува определувањето на износот на РПСВ што треба да биде рекласифициран кога се отуѓува подружницата В, тоа да биде износот што би бил признат доколку тој секогаш би го применувал директниот метод, во зависност од неговата сметководствена политика.

Хеџирање на повеќе од едно работење во странство (точки 11, 13 и 15)

УП9 Следниве примери покажуваат дека во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект, ризикот што може да биде хеџиран секогаш е ризикот помеѓу неговата функционална валута (евро) и функционалните валути на подружниците Б и В. Без оглед како се назначени хеџинзите, максималните износи кои можат да бидат ефективни хеџинзи, вклучени во резервите за преведување на странска валута во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект кога и двете работења со странство се хеџирани со 300 милиони американски долари за EUR/USD ризик и 341 милион фунти за EUR/GBP ризик. Другите промени во вредноста како резултат на промените во девизните курсеви се вклучени во консолидираната добивка или загуба на матичниот субјект. Секако, за матичниот субјект би било можно да назначи 300 милиони долари само за промените во USD/GBP промптен девизен курс или 500 милиони фунти само за промените во GBP/EUR промптен девизен курс.

Матичниот субјект чува и USD и GBP хеџинг инструменти

УП10 Матичниот субјект може да сака да го хеџира ризикот од девизен курс во однос на неговата нето-инвестиција во подружницата Б, како и оној во однос на подружницата В. Претпоставете дека матичниот субјект чува соодветни хеџинг инструменти деноминирани во американски долари и британски фунти што би можеле да се назначат како хеџинзи на неговите нето-инвестиции во подружницата Б и во подружницата В. Назначувањата што може да ги направи матичниот субјект во неговите консолидирани финансиски извештаи го вклучуваат, но не се лимитирани на, следново:

- (а) 300 милиони долари хеџинг инструмент назначен како хеџинг на 300 милиони долари нето-инвестиција во подружницата В со ризикот кој претставува изложеност на промптен девизен курс (EUR/USD) помеѓу матичниот субјект и подружницата В и до 341 милион фунти хеџинг инструмент назначен како хеџинг на 341 милион фунти нето-инвестиција во подружницата Б со ризикот кој е претставен како изложеност на промптен девизен курс (EUR/GBP) помеѓу матичниот субјект и подружницата Б.
- (б) 300 милиони долари хеџинг инструмент назначен како хеџинг на 300 милиони долари нето-инвестиција во подружницата В со ризикот кој претставува изложеност на промптен девизен курс (GBP/USD) помеѓу подружницата Б и подружницата В и до 500 милиони фунти хеџинг инструмент назначен како хеџинг на 500 милиони фунти нето-инвестиција во подружницата Б со ризикот кој претставува изложеност на промптен девизен курс (EUR/GBP) помеѓу матичниот субјект и подружницата Б.

КТМФИ 16

- УП11 Ризикот EUR/USD од нето-инвестицијата на матичниот субјект во подружницата В е различен ризик од ризикот EUR/GBP од нето-инвестицијата на матичниот субјект во подружницата Б. Меѓутоа, во случајот опишан во точка УП10(а), со неговото назначување на USD хеџинг инструментот што го чува, матичниот субјект веќе го има целосно хеџирано EUR/USD ризикот од неговата нето-инвестиција во подружницата В. Доколку матичниот субјект, исто така, го назначува GBP инструментот што го чува како хеџинг на неговите 500 милиони фунти нето-инвестиција во подружницата Б, 159 милиони фунти од тоа нето-инвестиција, претставувајќи GBP еквивалент на неговата USD нето-инвестиција во подружницата В, би биле хеџирани два пати за GBP/EUR ризикот во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект.
- УП12 Во случајот опишан во точка УП10(б), доколку матичниот субјект го назначува хеџираниот ризик како изложеност на промптен девизен курс (GBP/USD) помеѓу подружницата Б и подружницата В, само GBP/USD делот на промена во вредноста на неговите 300 милиони долари хеџиран инструмент е вклучен во резервата за преведување на странска валута на матичниот субјект што се однесува на подружницата В. Остатокот од промената (еквивалентен на GBP/EUR промена на 159 милиони фунти) е вклучен во консолидираната добивка или загуба на матичниот субјект, како во точка УП5. Бидејќи назначувањето на USD/GBP ризикот помеѓу подружницата Б и В не го вклучува GBP/EUR ризикот, матичниот субјект е, исто така, способен да назначи до 500 милиони долари од неговата нето-инвестиција во подружницата Б со ризикот кој е изложеност на промптен девизен курс (GBP/EUR) помеѓу матичниот субјект и подружницата Б.

Подружницата Б чува USD хеџинг инструмент

- УП13 Претпоставете дека подружницата Б чува 300 милиони долари екстерен долг чии приливи беа трансферирани до матичниот субјект преку меѓукомпаниски заем деноминиран во британски фунти. Бидејќи и нејзините средства и обврски се зголемија за 159 милиони фунти, нето-средствата на подружницата Б останаа непроменети. Подружницата Б би можела да го назначи екстерниот долг како хеџинг на GBP/USD ризикот од нејзината нето-инвестиција во подружницата В во нејзините консолидираните финансиски извештаи. Матичниот субјект би можел да го задржи назначувањето од подружницата Б на тој хеџинг инструмент како хеџинг на неговите 300 милиони долари нето-инвестиција во подружницата В за GBP/USD ризикот (види точка 13) и матичниот субјект би можел да го назначи GBP хеџинг инструментот што тој го чува како хеџинг на неговите вкупни 500 милиони фунти нето-инвестиција во подружницата Б. Првиот хеџинг, назначен од страна на подружницата Б, би бил оценуван во однос на функционалната валута на подружницата Б (британска фунта), а вториот хеџинг, назначен од страна на матичниот субјект, би бил оценуван во однос на функционалната валута на матичниот субјект (евро). Во овој случај, само GBP/USD ризикот од нето-инвестицијата на матичниот субјект во подружницата В е хеџиран во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект со USD хеџинг инструмент, а не вкупниот EUR/USD ризик. Значи, вкупниот EUR/GBP ризик од 500 милиони фунти нето-инвестиција на матичниот субјект во подружницата Б може да биде хеџиран во консолидираните финансиски извештаи од матичниот субјект.
- УП14 Меѓутоа, сметководството за 159 милиони фунти заем на матичниот субјект исплатлив на подружницата Б мора, исто така, да биде земено предвид. Доколку исплатливиот заем на матичното друштво не ги исполнува условите во MCC 21 точка 15, GBP/EUR курсната разлика која настанува од неговото преведување ќе биде вклучена во консолидираната добивка или загуба на матичниот субјект. Доколку 159 милиони фунти заем исплатлив на подружницата Б се смета како дел од нето-инвестицијата на матичниот субјект, таа нето-инвестиција би била само 341 милион фунти и износот што матичниот субјект би можел да го назначи како хеџирана ставка за GBP/EUR ризик би бил редуциран од 500 милиони фунти до 341 милион фунти соодветно.
- УП15 Доколку матичниот субјект ја евидентира обратно хеџинг врската назначена од страна на подружницата Б, матичниот субјект би можел да назначи 300 милиони долари екстерно позајмување чувано од страна на подружницата Б како хеџинг на нејзините 300 милиони долари нето-инвестиција во подружницата В за EUR/USD ризикот и да назначи GBP хеџинг инструмент што самиот го чува, како хеџинг на износ само до 341 милион фунти од нето-инвестицијата во подружницата Б. Во овој случај, ефективностата и на двата хеџинга би била пресметана во однос на функционалната валута на матичниот субјект (евро). Последователно на ова, истовремено и USD/GBP промената во вредност на екстерното позајмување чувано од страна на подружницата Б и GBP/EUR промената во вредност на заем на матичниот субјект исплатлив на подружницата Б (еквивалентно на USD/EUR вкупно) би биле вклучени во резервата за преведување на странска валута во консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект. Бидејќи матичниот субјект веќе го има целосно хеџирано EUR/USD ризикот од неговата нето-инвестиција во подружницата В, тој може да хеџира само до 341 милион фунти за EUR/GBP ризикот на неговата нето-инвестиција во подружницата Б.

КТМФИ 17

КТМФИ Толкување 17

Распределба на безготовински средства на сопственици

Повикувања

- МСФИ 3 *Деловни комбинации* (изменет во 2008 година)
- МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*
- МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*
- МСФИ 10 *Консолидирани финансиски извештаи*
- МСФИ 13 *Мерење на објективна вредност*
- МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (изменет во 2007 година)
- МСС 10 *Настани по периодот за известување*

Позадина

- 1 Понекогаш субјектот распределува други средства, освен готовински (безготовински средства) како дивиденди на неговите сопственици¹ кои дејствуваат со нивниот капацитет како сопственици. Во овие ситуации, субјектот може, исто така, да им даде на неговите сопственици избор за примање безготовински средства или готовинска алтернатива. КТМФИ прими барања за обезбедување насоки како субјектот треба да ги евидентира тие распределби.
- 2 Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) не обезбедуваат насоки за тоа како субјектот треба да ги мери распределбите на неговите сопственици (општоприфатени како дивиденди). МСС 1 бара од субјектот да презентира детали за признатите дивиденди како распределби на сопствениците било во извештајот за промени во капиталот или во белешките кон финансиските извештаи.

Опфат

- 3 Ова Толкување се применува за следниве видови нересипрочни распределби на средства од страна на субјектот на неговите сопственици кои дејствуваат со нивниот капацитет како сопственици:
 - (а) распределби на безготовински средства (на пр., ставки на недвижности, постројки и опрема, деловни потфати како што се дефинирани во МСФИ 3, сопственички учества во друг субјект или групи кои се отуѓуваат како што се дефинирани во МСФИ 5); и
 - (б) распределби што им даваат избор на сопствениците за примање безготовински средства или готовинска алтернатива.
- 4 Ова Толкување се применува само за распределби во кои сите сопственици на иста класа на инструменти од капиталот се третираат еднакво.
- 5 Ова Толкување не се применува за распределба на безготовинско средство што е крајно контролирано од страна на истите страни и пред и по распределбата. Овој исклучок се применува на посебните, поединечните и консолидираните финансиски извештаи на субјектот кој ја прави распределбата.
- 6 Во согласност со точка 5, ова Толкување не се применува кога безготовинско средство е крајно контролирано од страна на истите страни и пред и по распределбата. Точка Б2 од МСФИ 3 наведува дека „Група на поединци треба да се смета како група која го контролира субјектот кога тие, како резултат на договорните аранжмани, колективно имаат моќ за управување со неговите финансиски и оперативни политики заради обезбедување користи од неговите активности“. Поради тоа, за да биде распределба која е надвор од опфатот од ова Толкување врз основа на тоа дека истите страни го контролираат средството и пред и по распределбата, група на индивидуални акционери кои ја примаат распределбата мора да имаат, како резултат на договорни аранжмани, таква крајна колективна моќ над субјектот кој ја прави распределбата.

¹ Точка 7 од МСС 1 ги дефинира сопствениците како иматели на инструменти класифицирани како капитал.

КТМФИ 17

- 7 Во согласност со точка 5, ова Толкување не се применува кога субјектот распределува некои од неговите сопственички учества во подружница, но ја задржува контролата врз подружницата. Субјектот што прави распределба која резултира во признавање од страна на субјектот на малцинското учество во неговата подружница, распределбата ја евидентира во согласност со МСФИ 10.
- 8 Ова Толкување се однесува само на сметководството на субјектот што прави безготовинска распределба. Тоа не се однесува на сметководството на акционерите кои ја примаат таквата распределба.

Прашања

- 9 Кога субјектот ќе објави распределба и има обврска да ги распредели средствата што се однесуваат на неговите сопственици, субјектот мора да ја признае обврската за дивидендата што треба да ја исплати. Следствено, ова Толкување ги поставува следниве прашања:
- (а) Кога треба субјектот да признае обврска за дивиденда?
 - (б) Како треба субјектот да ја мери обврската за дивиденда?
 - (в) Кога субјектот ја исплаќа обврската за дивиденда, како треба да ја евидентира секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на распределеното средство и сметководствената вредност на обврската за дивиденда?

Консензус**Кога да се признае обврска за дивиденда**

- 10 Обврската да плати дивиденда треба да биде признаена кога дивидендата е соодветно авторизирана и повеќе не е во дискреција на субјектот, а тоа е датумот:
- (а) Кога објавувањето на дивидендата, на пр., од страна на раководството или одборот на директори, е одобрено од страна на релевантен авторитет, на пр., акционерите, доколку законодавството бара такво одобрување, или
 - (б) кога дивидендите се објавени, на пр., од страна на раководството или одборот на директори, доколку законодавството не бара понатамошно одобрување.

Мерење на обврската за дивиденда

- 11 Субјектот треба да ја мери обврската за распределба на безготовинско средство како дивиденда на неговите сопственици по објективната вредност на средството што треба да биде распределено.
- 12 Доколку субјектот им дава избор на неговите сопственици за примање безготовинско средство или алтернатива за готовина, субјектот треба да ја процени обврската за дивиденда земајќи ги предвид и објективната вредност на секоја алтернатива и придружената веројатност на тоа сопствениците да изберат секоја од алтернативите.
- 13 На крајот на секој известувачки период и на датумот на исплатата, субјектот треба да ја провери и прилагоди сметководствената вредност на обврската за дивиденда, со секоја промена во сметководствената вредност на обврската за дивиденда признаена во капиталот како прилагодување на износот за распределба.

Сметководство за секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на распределените средства и сметководствената вредност на обврската за дивиденда кога субјектот ја исплаќа обврската за дивиденда

- 14 Кога субјектот ја исплаќа обврската за дивиденда, во добивка или загуба, треба да признае разлика, доколку постои, помеѓу сметководствената вредност на распределените средства и сметководствената вредност на обврската за дивиденда.

КТМФИ 17

Презентирање и обелоденување

- 15 Субјектот треба да ја презентира разликата опишана во точка 14 како посебна ставка во добивка или загуба.
- 16 Субјектот треба да ги обелодени следниве информации, доколку се применливи:
- (а) сметководствената вредност на обврската за дивиденда на почетокот и на крајот на периодот; и
 - (б) зголемувањето или намалувањето на сметководствената вредност признаена во периодот во согласност со точка 13 како резултат на промената во објективната вредност на средствата што треба да бидат распределени.
- 17 Доколку, по завршувањето на периодот на известување, но пред финансиските извештаи да бидат авторизирани за издавање, субјектот објави дивиденда за распределба на безготовинско средство, тој треба да ги обелодени:
- (а) природата на средството што треба да биде распределено;
 - (б) сметководствената вредност на средството што треба да биде распределено на крајот на периодот на известување; и
 - (в) објективната вредност на средството што треба да биде распределено на крајот на периодот на известување, доколку таа е различна од неговата сметководствена вредност, како и информацијата за методот (методите) што се користи да се измери објективната вредност што се бара со точките 93(б), (г), (е) и (з) и 99 од МСФИ 13.

Датум на стапување во сила

- 18 Субјектот треба да го применува ова Толкување перспективно за годишни периоди што започнуваат на или по 1 јули 2009 година. Не е дозволена ретроспективна примена. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува ова толкување за периоди што започнуваат пред 1 јули 2009 година, тој треба да го обелодени тој факт и, исто така, да ги применува и МСФИ 3 (изменет во 2008), МСС 27 (изменет во мај 2008 година) и МСФИ 5 (изменет со ова Толкување).
- 19 МСФИ 10, издаден во мај 2011 година, ја измени точка 7. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 10.
- 20 МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени точка 17. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 13.

КТМФИ 19

КТМФИ Толкување 19**Гаснење на финансиски обврски со сопственички инструменти****Упатувања**

- *Рамка за подготвување и презентација на финансиски извештаи*¹
- МСФИ 2 Плаќање врз основа на акции
- МСФИ 3 Деловни комбинации
- МСФИ 9 Финансиски инструменти
- МСФИ 13 Мерење на објективна вредност
- МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи
- МСС 8 Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки
- МСС 32 Финансиски инструменти: презентирање

Позадина

- 1 Должник и доверител можат повторно да ги договорат условите на финансиската обврска, при што резултат од тоа би бил дека должникот ја гаснува обврската целосно или делумно преку издавање сопственички инструменти на доверителот. Овие трансакции понекогаш се нарекуваат „размена на долг со капитал“. МСФИ има добиени барања за давање упатство за тоа како сметководствено да се евидентираат таквите трансакции.

Опфат

- 2 Ова Толкување се однесува на евидентирањето од страна на субјектот кога станува збор за повторно договорени услови на финансиска обврска и кога, како резултат на тоа, субјектот му издава сопственички инструменти на доверителот на субјектот со цел да ја гасне, во целост или делумно, својата финансиска обврска. Тоа не се однесува на сметководственото евидентирање кое го прави доверителот.
- 3 Субјектот не треба да го применува ова Толкување на трансакции во ситуации каде што:
 - (а) Доверителот е, исто така, и директен или индиректен акционер и постапува во неговото својство на директен или индиректен постоечки акционер.
 - (б) Доверителот и субјектот се контролирани од истата страна или страни, пред и по трансакцијата, и суштината на трансакцијата вклучува распределба на капитал или внес на капитал од страна на субјектот.
 - (в) Гаснењето на финансиската обврска преку издавање акции е во согласност со првичните услови на финансиската обврска.

Прашања

- 4 Прашањата што се опфатени во ова Толкување се следниве:
 - (а) Дали сопственичките инструменти на субјектот кои се издадени за гаснење на целата или на дел од финансиската обврска се „платен надомест“ во согласност со точка 3.3.3 од МСФИ 9?
 - (б) На кој начин субјектот треба почетно да ги мери сопственичките инструменти кои се издадени со цел гаснење на таквата финансиска обврска?

¹ Повикувањето е на *Рамката за подготвување и презентација на финансиски извештаи* на КМСС, усвоена од Одборот во 2001 година и која беше во сила кога беше подготвувано Толкувањето.

КТМФИ 19

- (в) На кој начин субјектот треба да ја евидентира секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на згаснатата финансиска обврска и почетно мерената вредност на издадениот сопственички инструмент?

Консензус

- 5 Издавањето сопственички инструменти од субјектот на доверителот со цел гаснење на целата или на дел од финансиската обврска се смета за платен надомест во согласност со точка 3.3.3 од МСФИ 9. Субјектот треба да ја отстрани финансиската обврска (или делот од финансиската обврска) од неговиот извештај за финансиска состојба тогаш кога, и само кога, таа е згасната во согласност со точка 3.3.1 од МСФИ 9.
- 6 Кога се прави почетно признавање на сопственички инструменти кои му се издадени на доверител, со цел гаснење на целата или на дел од финансиската обврска, субјектот треба да ги мери според објективната вредност на издадените сопственички инструменти, освен ако објективната вредност не може веродостојно да се измери.
- 7 Доколку објективната вредност на издадените сопственички инструменти не може веродостојно да се измери, тогаш сопственичките инструменти треба да се мерат за да ја одразат објективната вредност на згаснатата финансиска обврска. При мерењето на објективната вредност на згаснатата финансиска обврска која е инструмент по видување (на пример, депозит по видување), не се применува точка 47 од МСФИ 13.
- 8 Доколку се згаснува само дел од финансиската обврска, субјектот треба да направи проценки дали некој дел од платениот надомест се однесува на измена на условите на обврската која останува ненамирена. Доколку делот од надоместот што бил платен се однесува на измена на условите на преостанатиот дел од обврската, субјектот ќе го распредели платениот надомест на делот на згаснатата обврска и на делот на обврската кој останува ненамирен. Субјектот треба да ги земе предвид сите релевантни факти и околности што се однесуваат на трансакцијата кога ја прави ваквата распределба.
- 9 Разликата помеѓу сметководствената вредност на згаснатата финансиска обврска (или на дел од згаснатата финансиска обврска), и платениот надомест, треба да се признаат во добивка или загуба, во согласност со точка 3.3.3 од МСФИ 9. Издадените сопственички инструменти треба почетно да се признаат и да се мерат на датумот кога била згасната финансиската обврска (или делот од таа финансиска обврска).
- 10 Кога се згаснува само дел од финансиска обврска, надоместот ќе биде распределен во согласност со точка 8. Надоместот кој ѝ е распределен на преостанатата обврска ќе претставува дел од проценката на тоа дали условите на таа преостаната обврска биле значително изменети. Доколку преостанатата обврска била значително изменета, субјектот ќе ја евидентира измената како гаснење на првичната обврска и признавање на нова обврска, како што се бара со точка 3.3.2 од МСФИ 9.
- 11 Субјектот треба да ја обелодени добивката или загубата признаена во согласност со точките 9 и 10 како посебни линиски ставки во добивка или загуба или во белешките.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 12 Субјектот треба да го применува ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јули 2010 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за период кој започнува пред 1 јули 2010 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 13 Субјектот треба да ја примени промената во сметководствената политика во согласност со МСС 8 од почетокот на најраниот презентираан споредбен период.
- 14 [Се брише]
- 15 МСФИ 13, издаден во мај 2011 година, ја измени точка 7. Субјектот треба да ја примени таа измена кога го применува МСФИ 13.
- 16 [Се брише]
- 17 МСФИ 9, издаден во јули 2014 година, ги измени точките 4, 5, 7, 9 и 10 и ги избриша точките 14 и 16. Субјектот треба да ги примени тие измени кога го применува МСФИ 9.

КТМФИ 20

КТМФИ Толкување 20

Трошоци за откривка во производствена фаза на површински коп**Упатувања**

- *Концепциска рамка за финансиско известување¹*
- *МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи*
- *МСС 2 Залихи*
- *МСС 16 Недвижности, постројки и опрема*
- *МСС 38 Нематеријални средства*

Позадина

- 1 Кај активности поврзани со површински копови на рудници, можно е субјектите да треба да ги отстранат отпадните материјали од рудниците за да може да пристапат до лежиштата со минерална руда. Оваа активност на отпадниот материјал се нарекува „отстранување на откривка“.
- 2 Во текот на развојната фаза на рудникот (пред да започне производството), трошоците за отстранување на откривката обично се капитализираат како дел од амортизациските трошоци за изградба, развој и конструкција на рудникот. Тие капитализирани трошоци се депретираат или амортизираат на систематска основа, обично со употреба на методот на производствена единица, откако ќе започне производството.
- 3 Субјектот кој се занимава со рударство може да продолжи да ја отстранува откривката и да генерира трошоци за отстранување на откривката за време на производствена фаза на рудникот.
- 4 Материјалот што бил отстранет при отстранувањето на откривката во производствена фаза не мора да биде 100-процентно отпад; тој, често, ќе биде комбинација од руда и отпад. Соодносот помеѓу рудата и отпадот може да биде во опсег од неекономично низок до профитабилно висок. Отстранувањето на материјал со низок сооднос на руда и отпад може да произведе одреден употреблив материјал, кој потоа може да се користи за производство на залихи. Ваквото отстранување, исто така, може да обезбеди и пристап до подлабоките нивоа на материјал кои имаат повисок сооднос на руда и отпад. Поради тоа, можно е за субјектот да произлезат две користи од активностите за отстранување на откривката: употреблива руда која може да се користи за производство на залихи и подобар пристап до дополнителни количества материјал што може да се експлоатираат во идни периоди.
- 5 Ова Толкување зема предвид кога и како одделно да се евидентираат овие две придобивки кои произлегуваат од активностите за отстранување на откривката, и како да се мерат тие придобивки, како на почетокот така и последователно.

Опфат

- 6 Ова Толкување се однесува на трошоците за отстранување на отпадот што настанале кај површински копови за време на производствена фаза на рудникот („производствени трошоци за откривка“).

Прашања

- 7 Ова Толкување се занимава со следниве прашања:
 - (а) признавање на производствените трошоци за откривка како средство;
 - (б) почетно мерење на средството за активност за отстранување на откривката; и
 - (в) последователно мерење на средството за активност за отстранување на откривката.

¹ Повикувањето е на *Концепциската рамка за финансиско известување*, издадена во 2010 година, и која беше во сила кога беше подготвено Толкувањето.

КТМФИ 20

Консензус**Признавање на производствените трошоци за откривка како средство**

- 8 До степен до кој користи од активноста за отстранување на откривката е реализирана во форма на произведени залихи, субјектот треба да ги евидентира трошоците од таа активност за отстранување на откривката во согласност со принципите на МСС 2 *Залихи*. До степен до кој придобивката е во вид на подобар пристап до руда, субјектот треба да ги признае тие трошоци како нетековни средства, доколку се исполнети критериумите од точка 9 подолу. Ова Толкување се повикува на нетековното средство како „средство за активност за отстранување на откривка“.
- 9 Субјектот треба да го признае средството за активност за отстранување на откривката доколку, и само доколку, се исполнети сите од следниве услови:
- (а) веројатно е дека идната економска корист (подобар пристап до лежиштето на рудата) поврзана со отстранувањето на откривката ќе се слеза во субјектот;
 - (б) субјектот може да ја идентификува компонентата на лежиштето на рудата за која се подобрил пристапот; и
 - (в) трошоците што се однесуваат на активноста за отстранување на откривката поврзани со таа компонента можат веродостојно да се измерат.
- 10 Средството за активност за отстранување на откривката треба да се евидентира како дополнување на, или како подобрување на, постоечко средство. Со други зборови, средството за активност за отстранување на откривката ќе се евидентира како *дел* од постоечко средство.
- 11 Класифицирањето на средството за активност за отстранување на откривката како материјално или нематеријално средство е исто како и за постојното средство. Со други зборови, природата на ова постоечко средство ќе определи дали субјектот треба да го класифицира средството за активност за отстранување на откривката како материјално или нематеријално.

Почетно мерење на средството за активност за отстранување на откривката

- 12 Субјектот почетно ќе го мери средството за активност за отстранување на откривката според набавната вредност, која се состои од збир на трошоците кои директно настанале од вршењето на активноста за отстранување на откривката со кои се подобрува пристапот до компонентата на руда која може да се идентификува, зголемени за распределба на општите трошоци што можат директно да се припишат. Можно е некои неочекувани операции да се вршат во исто време со вршењето на производствената активност на отстранување на откривката, но кои операции не се неопходни за продолжување на производствената активност на отстранување на откривката според планот. Трошоците поврзани со овие неочекувани операции не треба да бидат вклучени во трошоците на средството за активност за отстранување на откривката.
- 13 Кога трошоците на средството за активност за отстранување на откривката и произведените залихи не можат одделно да се идентификуваат, субјектот треба да ги распредели производствените трошоци за откривка на произведените залихи и на средството за активност за отстранување на откривката со користење основа на распределба која се заснова на релевантна мерка на производство. Оваа мерка на производство треба да се пресмета за идентификуваната компонента на лежиштето на рудата, и треба да се користи како стандардно мерило за да се идентификува степенот до кој се случила дополнителна активност за создавање идна корист. Примери за вакви мерки вклучуваат:
- (а) трошоците за произведени залихи во споредба со очекуваните трошоци;
 - (б) количеството отпад што било отстрането во споредба со очекуваното количество, за дадено количество на произведена руда; и
 - (в) содржината на минералите во отстранетата руда во споредба со очекуваната содржина на минерали што треба да биде отстранета, за даденото количество произведена руда.

КТМФИ 20

Последователно мерење на средството за активност за отстранување на откривката

- 14 По почетното признавање, средството за активност за отстранување на откривката треба сметководствено да се евидентира или според неговата набавна вредност или според неговата ревалоризирана вредност намалена за депрецијација или амортизација и, исто така, намалена за загуби поради обезвреднување, исто како и постојното средство чиј негов составен дел е тоа средство.
- 15 Средството за активност за отстранување на откривката треба да се депрецира или амортизира на систематска основа, за време на очекуваниот корисен век на идентификуваната компонента на лежиштето на рудата кое станало подостапно како резултат на отстранувањето на откривката. Треба да се примени методот на производствена единица, освен ако е посоодветно да се примени некој друг метод.
- 16 Очекуваниот корисен век на идентификуваната компонента на лежиштето на рудата што се користи за депрецијација или амортизација на средството за активност за отстранување на откривката ќе се разликува од очекуваниот животен век што се користи за депрецијација или амортизација на самиот рудник и на средствата поврзани за времетраењето на рудникот. Исклучок од ова се оние ограничени околности кога отстранувањето на откривката овозможува подобар пристап до целокупното преостанато лежиште на руда. На пример, ова би можело да се случи при крајот на корисниот животен век на рудникот кога идентификуваната компонента го претставува крајниот дел од лежиштето на рудата што ќе се експлоатира.

КТМФИ 20

**Додаток А
Датум на стапување во сила и преодни одредби**

Овој додаток е составен дел на ова Толкување и ја има истата важност како и другите делови од Толкувањето.

- A1 Субјектот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2013 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- A2 Субјектот треба да го примени ова Толкување на производствените трошоци за откривка кои настанале на или по започнувањето на најраниот презентирани период.
- A3 На почетокот на најраниот презентирани период, секое претходно признато салдо на средство кое резултирало од активност за отстранување на откривката, која била преземена во текот на производствена фаза („претходно средство за отстранување на откривка“) треба да се рекласифицира како дел од постоечко средство со кое е поврзана активност за отстранување на откривката, и тоа до степен до кој преостанува компонентата на лежиштето на руда која може да се идентификува а со која може да се поврзе претходното средство за отстранување на откривката. Овие салда треба да се депрецираат или амортизираат за време на преостанатиот очекуван корисен век на компонентата на лежиштето на руда која може да се идентификува а на која се однесува салдото на секое претходно средство за отстранување на откривка.
- A4 Доколку не постои компонентата на лежиштето на руда која може да се идентификува а која се однесува на претходно средство за отстранување на откривка, тоа треба да се признае во почетната задржана добивка на почетокот на најраниот презентирани период.

КТМФИ 21

КТМФИ Толкување 21 Надоместоци

Упатувања

- МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи
- МСС 8 Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки
- МСС 12 Даноци на добивка
- МСС 20 Сметководство за државна поддршка и обелоденување на државна помош
- МСС 24 Обелоденувања за поврзани страни
- МСС 34 Меѓупериодско финансиско известување
- МСС 37 Резервирања, условени обврски и условени средства
- КТМФИ 6 Обврски кои произлегуваат од учество на специфичен пазар—отпад од електрична и електронска опрема

Позадина

- 1 Државата може да му наметне на субјектот плаќање надомест. Комитетот за толкување на МСФИ доби барања за давање упатство сметководствено да се евидентираат надоместите во финансиските извештаи на субјектот кој го плаќа надоместокот. Прашањето се однесува на тоа кога треба да се признае обврската за плаќање надомест кој е евидентирана во согласност со МСС 37 Резервирања, условени обврски и условени средства.

Опфат

- 2 Ова Толкување се однесува на сметководственото евидентирање на обврската за плаќање надомест, доколку таа обврска е во рамките на опфатот на МСС 37. Тоа, исто така, се однесува и на евидентирањето на обврската за плаќање надомест чиј временски период и износ се точно определени.
- 3 Ова Толкување не се однесува на евидентирањето на трошоците кои произлегуваат од признавањето на обврската за плаќање надомест. Субјектите треба да применат други стандарди за да одлучат дали признавањето на обврската за плаќање надомест предизвикува појава на средство или на расход.
- 4 За целите на ова Толкување, надомест е одлив на ресурси кои во себе вклучуваат економски придобивки кои се наметнати од државите врз субјектите во согласност со законодавството (т.е. закони и/или прописи), освен:
 - (а) оние одливи на ресурси кои се во рамките на опфатот на други стандарди (како што се даноците на добивка кои спаѓаат во рамките на опфатот на МСС 12 Даноци на добивка); и
 - (б) парични и други казни кои се наметнати поради кршење на законот.„Држава“ се однесува на владата, агенциите на владата и на слични тела, без разлика дали се локални, национални или меѓународни.
- 5 Плаќањата што ги врши субјектот за стекнување средство, или за давање услуги во согласност со договорен аранжман со државата, не ја исполнува дефиницијата за надомест.
- 6 Од субјектот не се бара да го применува ова Толкување на обврски кои произлегуваат од шеми за тргување со емисии.

Прашања

- 7 За да се расчисти сметководственото евидентирање на обврската за плаќање надомест, ова Толкување се однесува на следниве прашања:

КТМФИ 21

- (а) Кој е задолжителниот настан кој предизвикува признавање на обврската за плаќање надомест?
- (б) Дали економскиот притисок да се продолжи работата во наредниот период создава изведена обврска да се плати надомест којашто ќе биде активирана со работењето во тој иден период?
- (в) Дали претпоставката за континуитет во работењето подразбира дека субјектот има сегашна обврска да плати надомест којашто ќе биде активирана со работењето во иден период?
- (г) Дали признавањето на обврската да се плати надомест настанува во некој момент од времето или, во некои околности, постепено низ времето?
- (д) Кој е обврзувачкиот настан што предизвикува признавање на обврската да се плати надомест којашто се активира доколку биде достигнат определен минимален праг?
- (ѓ) Дали принципите за признавање на обврската да се плати надомест се исти во годишните финансиски извештаи и во меѓупериодскиот финансиски извештај?

Консензус

- 8 Обврзувачкиот настан кој доведува до обврска да се плати надомест е активност која го активира плаќањето на надоместокот, како што е утврдено со закон. На пример, доколку активност која го активира плаќањето на надоместокот е создавањето на приходите во тековниот период и пресметката на тој надомест се заснова на приходите што биле создавани во претходен период, обврзувачкиот настан за тој надомест е создавање приходи во тековниот период. Создавањето приходи во претходниот период е неопходно, но не и доволно, за да создаде сегашна обврска.
- 9 Субјектот нема изведена обврска да плати надомест која ќе биде активирана со работење во иден период како резултат на тоа што постои економски притисок врз субјектот да продолжи да работи во тој иден период.
- 10 Изготвувањето на финансиските извештаи според претпоставката за континуитет во работењето не имплицира дека субјектот има сегашна обврска да плати надомест која ќе биде активирана со работење во иден период.
- 11 Обврската за плаќање надомест се признава прогресивно доколку обврзувачкиот настан настанува во текот на некој временски период (т.е. доколку активност која го активира плаќањето на надоместокот, како што е утврдено во законодавството, се случува во текот на некој временски период). На пример, доколку обврзувачкиот настан е создавање приходи во текот на некој временски период, соодветната обврска се признава како што субјектот го создава тој приход.
- 12 Доколку обврската за плаќање надомест се активира тогаш кога ќе се постигне определен минимален праг, евидентирањето на обврската која произлегува од таа обврска треба да биде доследно на принципите утврдени во точките 8–14 од ова Толкување (особено точките 8 и 11). На пример, доколку обврзувачкиот настан е постигнување минимален праг на активност (како што е минимален износ на приходи или генерирани продажби или произведени аутпути), соодветната обврска се признава тогаш кога ќе биде достигнат тој минимален праг на активност.
- 13 Субјектот треба да ги примени истите принципи за признавање во меѓупериодскиот финансиски извештај како што ги применува во годишните финансиски извештаи. Како резултат на тоа, во меѓупериодскиот финансиски извештај, обврската да се плати надомест:
 - (а) не се признава доколку не постои сегашна обврска да се плати надомест на крајот на датумот на меѓупериодското известување; и
 - (б) треба да се признае доколку постои сегашна обврска за плаќање надомест на крајот на датумот на меѓупериодското известување.
- 14 Субјектот треба да признае средство доколку авансно го платил надоместокот, но сè уште нема сегашна обврска да го плати тој надомест.

КТМФИ 21

Додаток А**Датум на стапување во сила и преодни одредби**

Овој додаток е составен дел на ова Толкување и ја има истата важност како и другите делови од Толкувањето.

- A1 Субјектот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2014 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го применува ова Толкување за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.
- A2 Промените во сметководствените политики кои резултираат од почетната примена на ова Толкување треба да се евидентираат ретроспективно во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.

КТМФИ 22

КТМФИ Толкување 22

Трансакции во странски валути и авансни надоместоци

Упатувања

- *Рамка за подготвување и презентација на финансиски извештаи*¹
- МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*
- МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви*

Позадина

- 1 Точка 21 од МСС 21 *Ефекти од промени на девизни курсеви* бара од субјектот да евидентира трансакција во странска валута, при почетното признавање во својата функционална валута, така што на износот на странска валута ќе го примени промптниот девизен курс помеѓу функционалната валута и странската валута (девизен курс) на датумот на трансакцијата. Точка 22 од МСС 21 посочува дека датум на трансакција е датумот на кој трансакцијата за прв пат се квалификува за признавање во согласност со МСФИ-стандардите (Стандарди).
- 2 Кога субјектот плаќа или прима однапред платен надомест во странска валута, субјектот обично признава немонетарно средство или немонетарна обврска² пред признавањето на поврзаното средство, расход или приход. Поврзаното средство, расход или приход (или некој негов дел) е износот кој е признат со примена на релевантните стандарди, што резултира со отпис на немонетарното средство или немонетарната обврска која произлегува од авансниот надомест.
- 3 Комитетот за толкување на МСФИ (Комитет за толкување) доби прашање како да се определи „датумот на трансакција“ кога се применуваат точките 21–22 од МСС 21 кога се признава приход. Прашањето е конкретно насочено на околностите во кои субјектот признава немонетарна обврска која произлегува од добивањето на однапред платен надомест пред субјектот да го признае поврзаниот приход. Разгледувајќи го ова прашање, Комитетот за толкување забележа дека добивањето или плаќањето на однапред платен надомест во странска валута не е ограничено на трансакции на приходи. Според тоа, Комитетот за толкување одлучи да го појасни датумот на трансакција за целите на определување на девизниот курс што се користи при почетното признавање на поврзаното средство, расход или приход кога субјектот примил или платил однапред платен надомест во странска валута.

Опфат

- 4 Ова Толкување се однесува на трансакција во странска валута (или некој нејзин дел) кога субјектот признава немонетарно средство или немонетарна обврска која произлегува од плаќањето или примањето на однапред платен надомест пред субјектот да го признае поврзаното средство, расход или приход (или некој негов дел).
- 5 Ова Толкување не се применува кога субјектот го мери поврзаното средство, расход или приход при почетното признавање:
 - (а) според објективната вредност, или
 - (б) според објективната вредност на надоместокот што бил платен или примен на датумот кој не е датумот на почетното признавање на немонетарното средство или немонетарната обврска која произлегува од авансниот надомест (на пример, мерењето на гудвил со примена на МСФИ 3 *Деловни комбинации*).
- 6 Субјектот нема обврска да го применува ова Толкување на:

¹ Повикувањето е на *Рамката за подготвување и презентација на финансиски извештаи*, издадена во 2010 година, и која беше во сила кога беше подготвувано Толкувањето.

² На пример, точка 106 од МСФИ 15 *Приходи од договори со купувачи* бара, доколку клиентот плаќа надомест, или субјектот има право на износ на надомест кој е безусловен (т.е. побарување), пред субјектот да му го пренесе доброто или услугата на купувачот, субјектот ќе го презентира договорот како договорна обврска кога ќе се реализира плаќањето или кога доспева плаќањето (које и да е порано).

КТМФИ 22

- (а) даноците на добивка; или
- (б) договорите за осигурување (вклучувајќи ги и договорите за реосигурување) што ги издава или договорите за реосигурување што ги чува.

Прашање

- 7 Ова Толкување се однесува на тоа како да се определи датумот на трансакцијата за целите на определување на девизниот курс што се користи при почетното признавање на поврзаното средство, расход или приход (или некој негов дел) при отпис на немонетарно средство или немонетарна обврска која произлегува од плаќањето или примањето на однапред платен надомест во странска валута.

Консензус

- 8 Со примена на точките 21–22 од МСС 21, датумот на трансакцијата за целите на определување на девизниот курс што се користи при почетното признавање на поврзаното средство, расход или приход (или некој негов дел) е датумот на кој субјектот почетно го признава немонетарното средство или немонетарната обврска која произлегува од плаќањето или примањето на однапред платен надомест во странска валута.
- 9 Доколку има повеќе плаќања или примања на аванси, субјектот треба да го определи датумот на трансакција за секое плаќање или примање на однапред платен надомест.

КТМФИ 22

Додаток А**Датум на стапување во сила и преодни одредби**

Овој Додаток е составен дел на КТМФИ 22 и ја има истата важност како и другите делови на КТМФИ 22.

Датум на стапување во сила

- A1 Субјектот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди на известување кои започнуваат на или по 1 јануари 2018 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го примени ова Толкување за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Преодни одредби

- A2 При почетна примена, субјектот треба да го примени ова Толкување:
- (а) ретроспективно, со примена на МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*; или
 - (б) перспективно на сите средства, расходи и приходи во рамките на опфатот на ова Толкување чие почетно признавање е направено на или по:
 - (i) почетокот на периодот на известување во кој субјектот за прв пат го применува ова Толкување; или
 - (ii) почетокот на претходниот известувачки период презентираан како споредбени информации во финансиските извештаи на периодот на известување во кој субјектот за прв пат го применува ова Толкување.
- A3 Субјектот кој ја применува точка A2(б) треба, при почетно признавање, да го примени ова Толкување на средства, расходи и приходи кои се почетно признати на или по почетокот на периодот на известување во точка A2(б)(i) или (ii) за кој субјектот признавал безготовински средства или немонетарни обврски кои произлегуваат од авансниот надомест пред тој датум.

КТМФИ 23

КТМФИ 23

Неизвесност во врска со третмани на данокот на добивка**Упатувања**

- МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи
- МСС 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки
- МСС 10 Настани по периодот на известување
- МСС 12 Даноци на добивка

Позадина

- 1 МСС 12 Даноци на добивка ги специфицира барањата за тековни и одложени даночни средства и даночни обврски. Субјектот ги применува барањата од МСС 12 врз основа на применливите даночни закони.
- 2 Можни се нејаснотии во врска со тоа како се применуваат даночните закони на определена трансакција или околности. Прифатливоста на определен даночен третман според даночните закони можеби нема да биде позната сè додека надлежната даночна управа или судот не донесат одлука во иднина. Како последица на тоа, оспорување или испитување на определен даночен третман од страна на даночниот орган може да влијае на сметководственото евидентирање на субјектот за сегашно или одложено даночно средство или даночна обврска.
- 3 Во ова Толкување:
 - (а) „Даночни третмани“ се однесува на третмани што ги користи субјектот или планира да ги користи кога поднесува пријава за данок на добивка.
 - (б) „Даночен орган“ се однесува на тело или тела кои одлучуваат дали даночните третмани се прифатливи според даночните закони. Ова може да вклучува и суд.
 - (в) „Неизвесен даночен третман“ е даночен третман за кој постои неизвесност во однос на тоа дали релевантниот даночен орган ќе го прифати даночниот третман според даночните закони. На пример, одлуката на субјектот да не поднесе никаква пријава за данок на добивка во одредена даночна јурисдикција, односно да не вклучи некој конкретен приход во оданочлива добивка, е неизвесен даночен третман доколку неговата прифатливост е неизвесна според даночните закони.

Опфат

- 4 Ова Толкување појаснува како да се применат барањата за признавање и мерење во МСС 12 кога постои неизвесност во врска со третманите за данокот на добивка. Во такви околности, субјектот го признава и го мери своето тековно или одложено даночно средство или обврска со примена на барањата од МСС 12 врз основа на оданочлива добивка (даночна загуба), даночни основици, неискористени даночни загуби, неискористени даночни аконтации и даночни стапки кои се определени со примена на ова Толкување.

Прашања

- 5 Кога постои неизвесност во врска со третманите на данокот на добивка, ова Толкување се однесува на следново:
 - (а) дали субјектот одделно го зема предвид секој неизвесен даночен третман;
 - (б) кои претпоставки ги прави субјектот во врска со испитувањето на даночните третмани од страна на даночните органи;
 - (в) како субјектот ја определува оданочливата добивка (даночната загуба), даночните основици, неискористените даночни загуби, неискористените даночни аконтации и даночните стапки; и

КТМФИ 23

(г) како субјектот ги зема предвид промените во фактите и околностите.

Консензус**Дали субјектот одделно го зема предвид секој неизвесен даночен третман**

- 6 Субјектот треба да определи дали одделно ќе го зема предвид секој неизвесен даночен третман или заедно со еден или повеќе други неизвесни даночни третмани врз основа на тоа кој пристап подобро го предвидува разрешувањето на неизвесноста. При определувањето на пристапот кој подобро го предвидува разрешувањето на неизвесноста, субјектот би можел да земе предвид, на пример, (а) како ја подготвува својата документација за поднесување пријави за данок на добивка и како ги поткрепува избраните даночни третмани; или (б) како субјектот очекува даночниот орган да ја испитува конкретната документација и да ги решава прашањата што би можеле да произлезат од таквото испитување.
- 7 Доколку, при примена на точка 6, субјектот зема предвид повеќе неизвесни даночни третмани заедно, субјектот ќе го чита повикувањето на „неизвесен даночен третман“ од ова Толкување како да се однесува на групата на неизвесни даночни третмани кои се земаат предвид заедно.

Испитување од страна на даночните органи

- 8 При проценувањето дали и како влијае неизвесниот даночен третман на определувањето на оданочливата добивка (даночната загуба), даночните основици, неискористените даночни загуби, неискористените даночни аконтации и даночните стапки, субјектот ќе претпостави дека даночниот орган ќе ги испита износите кои има право да ги испита и дека има целосно знаење за сите поврзани информации при спроведувањето на тоа испитување.

Определување на оданочливата добивка (даночната загуба), даночните основици, неискористените даночни загуби, неискористените даночни аконтации и даночните стапки

- 9 Субјектот треба да земе предвид дали е веројатно дека даночниот орган ќе прифати неизвесен даночен третман.
- 10 Доколку субјектот заклучи дека е веројатно дека даночниот орган ќе прифати неизвесен даночен третман, субјектот ќе ја определи оданочливата добивка (даночната загуба), даночните основици, неискористените даночни загуби, неискористените даночни аконтации или даночните стапки доследно на даночниот третман што бил користен, или што се планира да биде користен, за пријавување на данокот на добивка.
- 11 Доколку субјектот заклучи дека не е веројатно дека даночниот орган ќе прифати неизвесен даночен третман, субјектот треба да го одрази ефектот од неизвесноста во определувањето на поврзаната оданочлива добивка (даночна загуба), даночни основици, неискористени даночни загуби, неискористени даночни аконтации или даночни стапки. Субјектот треба да го одрази ефектот од неизвесноста за секој неизвесен даночен третман со користење на кој било од следниве методи, зависно од тоа кој метод субјектот очекува дека подобро ќе го предвиди разрешувањето на неизвесноста:
- (а) Најверојатниот износ—еден најверојатен износ во опсег на можни исходи. Најверојатниот износ може подобро да го предвиди решавањето на неизвесноста доколку можните исходи се бинарни или ако се концентрирани на една вредност.
- (б) Очекуваната вредност—збир на износи кои се пондерирани за веројатност во опсег од можни исходи. Очекуваната вредност може подобро да го предвиди решавањето на неизвесноста доколку има опсег од можни исходи кои не се ниту бинарни ниту концентрирани на една вредност.
- 12 Доколку неизвесен даночен третман влијае на сегашен данок и на одложен данок (на пример, доколку влијае и на оданочливата добивка што се користи за да се определи тековниот данок и на даночната основица што се користи за определување на одложениот данок), субјектот ќе направи доследни расудувања и проценки и за тековниот данок и за одложениот данок.

КТМФИ 23

Промени во фактите и околностите

- 13 Субјектот треба да направи повторна проценка на расудувањето или проценката што се бараат со ова Толкување доколку се променат фактите и околностите на кои биле засновани расудувањето или проценката, или како резултат на нови информации кои влијаат на расудувањето или проценката. На пример, промената на фактите и околностите би можело да ги промени заклучоците на субјектот во врска со прифатливоста на даночниот третман или проценката на субјектот на ефектите од неизвесноста, или двете. Точките А1–А3 даваат упатство за промените во фактите и околностите.
- 14 Субјектот ќе го одрази ефектот од промената во фактите или околностите или од новите информации како промена во сметководствените проценки во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*. Субјектот треба да го примени МСС 10 *Настан по периодот на известување* за да утврди дали промената што се случила по периодот на известување е настан кој бара прилагодување или настан кој не бара прилагодување.

КТМФИ 23

Додаток А
Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на КТМФИ 23 и ја има истата важност како и другите делови на КТМФИ 23.

Промени во фактите и околностите (точка 13)

- A1 Во примената на точка 13 од ова Толкување, субјектот треба да ги процени релевантноста и ефектот од промената во фактите и околностите или од новите информации во контекст на применливите даночни закони. На пример, определен настан би можел да резултира со правење повторна проценка на расудување или на проценката направена за еден даночен третман но не и на друг, доколку тие даночни третмани се предмет на различни даночни закони.
- A2 Примери за промени во фактите или околностите или нови информации кои, зависно од околностите, можат да резултираат со правење повторна проценка на расудувањето или проценката кои се бараат со ова Толкување ги вклучуваат, но не се ограничени само на, следниве:
- (а) Испитувања или активности од даночниот орган. На пример:
 - (i) согласност или немање согласност кај даночниот орган за конкретниот или за сличен даночен третман што се користи од субјектот;
 - (ii) информации за тоа дали даночниот орган се согласил или не се согласил со сличен даночен третман што го користи друг субјект; и
 - (iii) информации во врска со износот што бил добиен или платен со цел намирување на сличен даночен третман.
 - (б) Промени на правилата воспоставени од даночниот орган.
 - (в) Истекување на правото на даночниот орган да испитува или да преиспитува определен даночен третман.
- A3 Отсуството на согласност или несогласувањето од даночниот орган во врска со даночниот орган, само по себе, е малку веројатно дека би претставувало промена на фактите и околностите или нова информација која влијае на расудувањата и проценките кои се бараат со ова Толкување.

Обелоденување

- A4 Кога постои неизвесност во врска со третманите на данокот на добивка, субјектот треба да определи дали треба да ги обелодени:
- (а) расудувањата што биле направени во определувањето на оданочливата добивка (даночната загуба), даночните основици, неискористените даночни загуби, неискористените даночни аконтации и даночните стапки со примена на точка 122 од МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*; и
 - (б) информациите во врска со претпоставките и проценките што биле направени во определувањето на оданочливата добивка (даночната загуба), даночните основици, неискористените даночни загуби, неискористените даночни аконтации и даночните стапки со примена на точките 125–129 од МСС 1.
- A5 Доколку субјектот заклучи дека е веројатно дека даночниот орган ќе прифати неизвесен даночен третман, субјектот треба да определи дали да го обелодени потенцијалниот ефект од неизвесноста како неизвесност поврзана со оданочувањето со примена на точка 88 од МСС 12.

КТМФИ 23

Додаток Б**Датум на стапување во сила и преодни одредби**

Овој додаток е составен дел на КТМФИ 23 и ја има истата важност како и другите делови на КТМФИ 23.

Датум на стапување во сила

Б1 Субјектот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди кои започнуваат на или по 1 јануари 2019 година. Дозволена е порана примена. Доколку субјектот го примени ова Толкување за претходен период, тој треба да го обелодени тој факт.

Преодни одредби

- Б2 При почетна примена, субјектот треба да го примени ова Толкување:
- (а) ретроспективно, со примена на МСС 8, доколку е тоа можно без употреба на ретроспектива; или
 - (б) ретроспективно со кумулативен ефект на почетна примена на Толкувањето признат на денот на прва примена. Доколку субјектот го избере овој преоден пристап, субјектот нема повторно да искажува споредбени информации. Наместо тоа, субјектот треба да го признае кумулативниот ефект од прва примена на Толкувањето како прилагодување на почетното салдо на задржаната добивка (или друга компонента на капиталот, како што е соодветно). Датумот на прва примена е почетокот на годишниот известувачки период во кој субјектот за прв пат го применува ова Толкување.

© МСФИ Фондација

**СЛУЖБЕН ВЕСНИК**

на Република Северна Македонија

www.slvesnik.com.mkcontact@slvesnik.com.mk

Издавач: ЈП Службен весник на Република Северна Македонија, ц.о. – Скопје
бул. „Партизански одреди“ бр. 29, поштенски факс 51.
в.д. Директор и одговорен уредник – Дејанчо Цветановски
телефон: +389-2-55 12 400
телефакс: +389-2-55 12 401

Претплатата за 2024 година изнесува 16.650 денари.
„Службен весник на Република Северна Македонија“ излегува по потреба.
Рок за реклаamation: 15 дена.
Жиро-сметка: 300000000188798.
Депонент на Комерцијална банка, АД – Скопје.
Печат: Печатница Серафимовски ДОО Скопје.

ISSN 0354-1622

Цената на овој број е 450 денари.