

Меѓународен сметководствен стандард МСС 37

Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства

Цел

Целта на овој Стандард е да осигура дека соодветните критериуми за признавање и основите за мерење се применети за резервирањата, неизвесните обврски и неизвесните средства и дека доволно информации се обелоденети во белешките кон финансиските извештаи, за да им овозможат на корисниците да ја разберат нивната природа, време на настанување и износ.

Делокруг

- 1 Овој Стандард треба да се применува кај сите ентитети во сметководството за резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства, освен кај:
 - (а) Оние кои резултираат од извршни договори, освен таму каде што договорите се неповолни.
 - (б) [избришана]
 - (в) Оние кои се опфатени со друг стандард.
- 2 Овој Стандард не се применува на финансиските инструменти (вклучувајќи ги и гаранциите) кои се во рамки на делокругот на МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.
- 3 Извршни договори се договори во кои ниту една од страните не извршила каква било своја обврска или двете страни делумно ги извршиле нивните обврски во еднаква мера. Стандардот не се применува на извршни договори, освен ако тие се неповолни.
- 4 [Избришано]
- 5 Таму каде што друг меѓународен сметководствен стандард третира специфичен вид на резервирање, неизвесна обврска или неизвесно средство ентитетот го применува тој стандард наместо овој Стандард. На пример, извесни видови на резервирања исто така се спомнати во стандардите за:
 - (а) Договори за изградба (види МСС 11 *Договори за изградба*).
 - (б) Даноци на добивка (види МСС 12 *Даноци на добивка*).
 - (в) Наеми (види МСС 17 *Наеми*). Меѓутоа, бидејќи МСС 17 не содржи специфични барања за третирање на оперативните наеми, кои станале неповолни, овој Стандард се применува на таквите случаи.
 - (г) Користи за вработените (види МСС 19 *Користи за вработените*).
 - (д) Договори за осигурување (види МСФИ 4 *Договори за осигурување*). Меѓутоа, овој Стандард се применува за резервирањата, неизвесните обврски и неизвесните средства на осигурителот, освен за оние кои произлегуваат од неговите договорни обврски и права според договорот за осигурување кој е регулиран во рамки на делокругот на МСФИ 4.
- 6 Некои износи третирани како резервирања можат да се однесуваат на признавање на приход, на пример, каде што ентитетот дава гаранции во замена за надоместок. Овој Стандард не упатува на признавање на приходи. Во МСС 18 *Приходи*, се идентификуваат околностите во кои приходот е признаен и се дава практично упатство за примена на критериумите за признавање. Овој Стандард не ги менува барањата на МСС 18.
- 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 амортизацијата, обезвреднувањето на средства и сомнителните побарувања: тоа се корекции на сметководствената вредност на средствата и не се однесуваат на овој Стандард.

- 8 Други стандарди определуваат дали издатоците 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.
- 9 Овој Стандард се применува за резервирања за реструктурирање (вклучувајќи и прекинато работење). Таму каде што реструктурирањето ја задоволува дефиницијата за работење кое се прекинува, 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 следните термини со нивните специфични значења:

Резервирање е обврска со неизвесно време на настанување или износ.

Обврска е сегашна облигација на ентитетот која произлегува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив на ресурси на ентитетот во кои се вградени економски користи.

Обврзувачки настан е настан кој создава законска или изведена обврска која резултира во состојба, ентитетот да нема реална алтернатива за подмирување на таа обврска.

Законска обврска е обврска која произлегува од:

- (а) Договор (преку неговите експлицитни или имплицитни услови).
- (б) Законодавството.
- (в) Друга законска форма.

Изведена обврска е обврска која произлегува од активностите на ентитетот во кои:

- (а) По пат на воспоставен модел од мината пракса, објавени политики или доволно конкретни актуелни изјави, ентитетот им укажал на другите страни дека ќе прифати извесни одговорности.
- (б) Како резултат на тоа, ентитетот создал валидно очекување кај дел од тие други страни, дека ќе ги исполни тие одговорности.

Неизвесна обврска е:

- (а) Можна обврска која произлегува од минати настани, и чие постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или повеќе несигурни идни настани, кои не се во целост под контрола на ентитетот.
- (б) Сегашна обврска која произлегува од минати настани, но не е признаена бидејќи:
 - (i) Не е веројатно дека за подмирување на обврската ќе се бара одлив на ресурси кои содржат економски користи.
 - (ii) Износот на обврската не може да се мери со доволна веродостојност.

Неизвесно средство е можно средство кое произлегува од минати настани и чие постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или повеќе несигурни идни настани, кои не се во целост под контрола на ентитетот.

Неповолен договор е договор во кој неизбежните трошоци за исполнување на обврските утврдени со договорот ги надминуваат економските користи кои што се очекуваат да се примат во согласност со истиот договор.

Реструктурирање е програма која е планирана и контролирана од страна на менаџментот и материјално ги менува било:

- (а) Делокругот на работата превземена од страна на ентитетот.
- (б) Начинот на кој тоа работење се управува.

Резервирања и други обврски

- 11 Резервирањата може да се разликуваат од другите обврски, какви што се обврските кон добавувачите и разграничувањата, бидејќи постои неизвесност во врска со времето на настанување или износот на идните издатоци кои се бараат за подмирување на обврската. Наспроти ова:

- (a) Обврски кон добавувачите се обврски да се плати за производи и услуги кои биле примени или обезбедени, и биле фактурирани или формално договорени со добавувачот.
- (б) Разграничувања се обврски да се плати за производи или услуги кои биле примени или обезбедени, но не биле платени, фактурирани или формално договорени со добавувачот, вклучувајќи износи кои се должат на вработените (на пример, износи поврзани со разграничени трошоци за платен одмор). Иако некогаш е неопходно да се процени износот или временскиот распоред на разграничувањата, неизвесноста, општо земено, е многу помала отколку што е за резервирањата.

Разграничувањата често се искажуваат како дел од обврските кон добавувачите и другите обврски, додека резервирањата се искажуваат одвоено.

Однос помеѓу резервирањата и неизвесните обврски

- 12 Општо земено, сите резервирања се неизвесни бидејќи тие се несигурни во времето на настанување или во износот. Меѓутоа, во рамките на овој Стандард терминот “неизвесен” се користи за обврски и средства кои не се признаени бидејќи нивното постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или повеќе неизвесни идни настани, кои не се во целост под контрола на ентитетот. Покрај тоа, терминот “неизвесна обврска” се користи за обврски кои не ги задоволуваат критериумите за признавање.
- 13 Со овој Стандард се прави разлика помеѓу:
 - (a) Резервирања – кои се признаени 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 користи за подмирување на обврските.
 - (б) Неизвесните обврски кои не се признаени како обврски поради тоа што се било:
 - (i) Можни обврски, бидејќи се уште треба да биде потврдено, дали ентитетот има сегашна обврска која може да води кон одлив на ресурси кои содржат економски користи.
 - (ii) Сегашни обврски кои не ги задоволуваат критериумите за признавање во овој Стандард (бидејќи или не е веројатно дека одлив на ресурси кои содржат економски користи ќе се бара за подмирување на обврската, или доволно веродостојна проценка за износот на обврската не може да се направи).

Признавање

Резервирања

- 14 Резервирање треба да се признае кога:
 - (a) Ентитетот има сегашна обврска (законска или изведена) како резултат на минат настан.
 - (б) Веројатно е дека за подмирување на обврската ќе биде баран одлив на ресурси во кои се вградени економски користи.
 - (в) Може да се направи веродостојна проценка за износот на обврската.

Доколку, овие услови не се задоволени, не треба да се признае резервирање.

Сегашна обврска

- 15 Во ретки случаи не е јасно дали постои сегашна обврска. Во ваквите случаи минат настан се смета дека создава сегашна обврска доколку, водејќи сметка за сите расположиви докази, повеќе е веројатно отколку неизвесно дека сегашна обврска постои на крајот на периодот на известување.
- 16 Во речиси сите случаи ќе биде јасно дали минат настан поттикнал појава на сегашна обврска. Во ретки случаи, на пример, во судски спор, може да биде спорно дали извесни настани се случиле или дали тие настани резултираат во сегашна обврска. Во таков случај ентитетот утврдува дали сегашна обврска постои на крајот на периодот на известување, водејќи сметка за сите расположиви докази, вклучувајќи, на пример, мислење на експерти. Разгледуваниот доказ вклучува каков и да било 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 обврска постои на крајот на периодот на известување, ентитетот признава резервирање (доколку се задоволени критериумите за признавање).
- (б) Таму каде што повеќе е веројатно отколку неизвесно дека не постои сегашна обврска на крајот на периодот на известување, ентитетот обелоденува неизвесна обврска, освен ако можноста за одлив на ресурси кои содржат економски користи е незначителна (види точка 86).

Минат настан

- 17 Минат настан кој води кон сегашна обврска се нарекува обврзувачки настан. За да биде еден настан обврзувачки, неопходно е ентитетот да нема реална алтернатива за подмирување на обврска создадена со настанот. Ова е случај само:
 - (а) Таму каде што подмирувањето на обврската може да се присили со закон.
 - (б) Во случај на изведена обврска каде настанот (кој може да биде дејствие на ентитетот) создава оправдани очекувања кај други страни дека ентитетот ќе ја исполни обврската.
- 18 Финансиските извештаи ја третираат финансиската состојба на ентитетот на крајот на неговиот период на известување, а не неговата можна состојба во иднина. Поради тоа, не се признава резервирање за трошоци кои треба да се направат за да се работи во иднина. Единствените обврски кои се признаваат во извештајот за финансиска состојба на ентитетот се оние кои постојат на крајот на периодот на известување.
- 19 Тоа се само оние обврски кои произлегуваат од минати настани, кои постојат независно од идните активности на ентитетот (т.е. идно управување со неговото работење) кои се признаваат како резервирања. Примери на такви обврски се казни или трошоци за отстранување на незаконска штета на опкружувањето, каде што и двата водат кон одлив на ресурси кои содржат економски користи во подмирувањето без оглед на идните дејствија на ентитетот. Слично на тоа, ентитетот признава резервирање за трошоци за престанување на работа на инсталации за нафта или нуклеарна централа, до висината до која ентитетот е обврзан да ја поправи веќе причинетата штета. Во спротивност, поради комерцијални притисоци или законски барања, ентитетот може да има намера или потреба да направи издатоци за да работи на некој посебен начин во иднина (на пример, со вградување на филтери за прочистување на воздухот во определен вид на фабрика). Бидејќи, ентитетот може да ги избегне идните издатоци со неговите идни дејствија, на пример, по пат на менување на методата на работа, тоа нема сегашна обврска за овој иден издток и не се признава резервирање.
- 20 Обврската секогаш вклучува друга страна спрема која обврската се должи. Сепак, не е неопходно да се знае идентитетот на страната спрема која обврската се должи – во стварноста обврската во голема мерка може да биде спрема заедницата. Бидејќи обврската секогаш вклучува обврзаност спрема друга страна, следи дека одлуката на менаџментот или на одборот не условува појава на изведена обврска на крајот на периодот на известување, освен ако одлуката 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 ентитетот ќе ги исполни своите одговорности.
- 21 Настан кој не создава обврска веднаш, тоа може да го иницира на подоцнежна дата, поради промени во законот или некој акт (на пример, доволно специфично јавно соопштение) од страна на ентитетот да предизвика појава на изведена обврска. На пример, кога настанала штета во опкружувањето, а може да нема обврска за отстранување на последиците. Меѓутоа, причинувањето на штетата ќе биде обврзувачки настан, кога со некој нов закон се бара постојната штета да се санира или кога ентитетот јавно прифаќа одговорност за санирање на штетата на начин кој создава изведена обврска.
- 22 Таму каде што деталите на предложен нов закон треба се уште да бидат финализирани, произлегува обврска само кога е навистина извесно дека предложениот закон ќе се усвои согласно нацртот. За целите на овој Стандард таквата обврска се третира како правна обврска. 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 се додека тој не е усвоен.

Веројатен одлив на ресурси во кои се вградени економски користи

- 23 За да се квалификува една обврска за признавање, мора да постои не само сегашна обврска туку, исто така, и веројатност за одлив на ресурси кои содржат економски користи за подмирување на таа обврска.

За целите на овој Стандард* 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. Таму каде што не е веројатно дека постои сегашна обврска, ентитетот обелоденува неизвесна обврска, освен ако можноста за одлив на ресурси кои содржат економски користи е незначителна (види точка 86).

- 24 Кога постои извесен број на слични обврски (на пример, гаранции за производи или слични договори), веројатноста дека ќе биде баран одлив за подмирување на обврските се утврдува разгледувајќи ја групата на обврски како целина. Иако веројатноста за одлив за било која ставка може да биде мала, може да биде прилично веројатно дека некаков одлив на ресурси ќе биде неопходен за подмирување на групата на обврски како целина. Доколку е таков случајот, се признава резервирање (доколку, другите критериуми за признавање се задоволени).

Веродостојна проценка на обврската

- 25 Користењето на проценки претставува суштински дел во подготвувањето на финансиските извештаи и не ја нарушува нивната веродостојност. Ова е посебно вистина во случајот на резервирањата кои според нивната природа се понеизвесни од најголемиот број на други ставки во извештајот за финансиска состојба. Освен во крајно ретки случаи, ентитетот ќе биде во состојба да утврдува опсег на можни резултати и ќе може да направи проценка на обврската која е доволно веродостојна за да се користи при признавање на резервирање.
- 26 Во крајно редок случај, каде што не може да се направи веродостојна проценка постои обврска која не може да биде признаена. Таа обврска се обелоденува како неизвесна обврска (види точка 86).

Неизвесни обврски

- 27 **Ентитетот не треба да признае неизвесна обврска.**
- 28 Неизвесната обврска се обелоденува, како што се бара според точка 86, освен ако можноста за одлив на ресурси кои содржат економски користи е незначителна.
- 29 Кога ентитетот заеднички или поединечно обврзан за некоја обврска, делот од обврската кој се очекува да биде исполнет од другите страни се третира како неизвесна обврска. Ентитетот признава резервирање за дел од обврската за која е веројатен одлив на ресурси кои содржат економски користи, освен во крајно ретки околности каде што не може да се направи веродостојна проценка.
- 30 Неизвесни обврски може да се развијат на начин кој не е првобитно очекуван. Според тоа, тие континуирано се проценуваат за да се утврди дали одливот на ресурси во кои се вградени економски користи станал веројатен. Доколку станува веројатно дека одлив на идни економски користи ќе се бара за ставка која претходно била третирана како неизвесна 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).

Неизвесни средства

- 31 **Ентитетот не треба да признае неизвесно средство.**
- 32 Неизвесни средства обично се јавуваат од непланирани или други неочекувани настани кои создаваат можност за прилив на економски користи во ентитетот. Пример претставува барање кое ентитетот го проследува преку правни процеси, каде што исходот е неизвесен.
- 33 Неизвесните средства не се признаваат во финансиските извештаи бидејќи ова може да резултира во признавање на приход кој можеби никогаш нема да се реализира. Меѓутоа, кога реализацијата на приходот навистина е извесна, тогаш соодветното средство не е неизвесно средство и неговото признавање станува адекватно.
- 34 Неизвесно средство се обелоденува, како што се бара во точка 89, кога е веројатен прилив на економски користи.
- 35 Неизвесни средства континуирано се проценуваат за да се осигури дека промените се соодветно одразени во финансиските извештаи. Доколку, станало навистина извесно дека ќе има прилив на економски користи, средството и соодветниот приход се признаваат во финансиските извештаи во

* Толкувањето за “веројатно” во овој стандард како “поверојатно отколку неверојатно” не се применува задолжително во другите стандарди.

период во кој промената настанала. Доколку, некој прилив на економски користи станал веројатен, ентитетот обелоденува неизвесно средство (види точка 89).

Мерење

Најдобра проценка

- 36 **Износ кој е признаен како резервирање треба да биде најдобрата проценка на издато баран за подмирување на сегашна обврска на крајот на периодот на известување.**
- 37 Најдобрата проценка на издатокот кој е потребен за подмирување на сегашна обврска е износот кој ентитетот рационално би го платил за да ја подмири обврската на крајот на периодот на известување или за да ја пренесе на трета страна во тоа време. Често пати би било невозможно или недозволено скапо да се подмири или пренесе обврска на крајот на периодот на известување. Меѓутоа, проценката на износот кој ентитетот рационално би го платил за подмирување или пренос на обврската, ја дава најдобрата проценка на издатокот баран за подмирување на сегашната обврска на крајот на периодот на известување.
- 38 Проценките на исходот и финансискиот ефект се утврдени по пат на расудување на менаџментот на ентитетот, 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 кој треба да се признае како резервирање се третираат на различни начини во зависност од околностите. Таму каде што резервирањето кое се мери вклучува голема популација на ставки, обврската се проценува со мерење на сите можни резултати со нивните соодветни веројатности. Називот на оваа статистичка метода 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. Таму каде што постои континуиран опсег на можни резултати, и секоја точка на опсегот е веројатна, како и секоја друга, се користи средна точка на опсегот.

Пример

Ентитетот продава производи со гаранција според која купувачите се покриени за трошокот за поправки на било какви производствени дефекти кои ќе се појават во првите шест месеци по набавката. Доколку кај сите продадени производи биле откриени помали дефекти, тоа би резултирало во трошоци за поправки од 1 милион. Доколку кај сите продадени производи биле откриени главни дефекти, тоа би резултирало во трошоци за поправки од 4 милиони. Минатото искуство и идните очекувања на ентитетот 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 главни дефекти. Во согласност со точка 24, ентитетот ја проценува веројатноста на одливот за обврски за гаранции во целина.

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 Таму каде што се мери единствена обврска, поединечно најверојатниот резултат може да преставува најдобрата проценка за обврската. Меѓутоа, дури и во ваков случај, ентитетот разгледува други можни резултати. Таму каде што другите можни резултати се или воглавно повисоки или воглавно пониски од најверојатниот резултат, најдобрата проценка ќе биде повисокиот или понискиот износ. На пример, ако ентитетот мора да исправи сериозна грешка во главната фабрика која ја изградило за некој купувач, поединечен најверојатен резултат 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.

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 резултатот. Корекцијата 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 преценети, а расходите и обврските да не се потценети. Меѓутоа, неизвесноста не го оправдува создавањето на преголеми резервирања или намерни преценувања на обврските. На пример, ако проектираните трошоци за некој посебен неповолен резултат се проценети на претпазлива основа, тогаш тој резултат не е намерно третиран како поверојатен отколку што е реално во случајот. Неопходно е внимание за да се избегне дуплирање на корекциите заради ризикот и неизвесноста и преценување на резервирањето.
- 44 Обелоденувањето на неизвесности кои ги содржи износот на издатокот се прави според точка 85(б).

Сегашна вредност

- 45 Таму каде што ефектот од временската вредност на парите е материјален, износот на резервирањето треба да биде сегашната вредност на издатоците кои се очекуваат да бидат побарни за подмирување на обврската.
- 46 Поради временската вредност на парите, резервирањата поврзани со паричните одливи кои произлегуваат набрзо по крајот на периодот на известување се понеповолни од оние каде паричните 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 коригирани проценките на идните парични текови.

Идни настани

- 48 Идни настани кои можат да влијаат на износот потребен за подмирување на обврска 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, ентитетот може да верува дека трошоците за демотирање на градилиште на крајот на неговиот век ќе бидат намалени со идните промени во технологијата. Признаениот износ одразува разумно очекување на стручно квалификувани објективни набљудувачи, водејќи сметка за сите расположиви докази во врска со технологијата која ќе биде расположива во моментот на демотирање. 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 работи за демотирање од оние што порано биле извршувани. Меѓутоа, ентитетот не предвидува развој на комплетно нова технологија за демотирање, освен ако е поткрепена со доволно објективен доказ.
- 50 Ефектот од можна нова законска регулатива се разгледува при мерењето на постојната обврска кога постои доволен објективен доказ дека законската регулатива е навистина извесно да биде усвоена. Различноста на околностите кои се јавуваат во практиката 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 усвоен и имплементиран во потребното време. Во многу случаи, доволен објективен доказ нема да постои се додека новата законска регулатива не се усвои.

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 резервирање. Наместо тоа, ентитетот 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.

Надоместувања

- 53 Таму каде што дел или сите потребни издатоци за подмирување 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 ентитетот ја подмири обврската. Надоместувањето треба да се третира како посебно средство. Износот признаен за надоместување не треба да го надмине износот на резервирањето.
- 54 Во извештајот за сеопфатен резултат расходот кој се однесува на резервирање може да биде презентираан нето од износот кој е признаен за надоместување.
- 55 Понекогаш, ентитетот може да бара друга страна да плати дел или целиот издаток кој се бара за подмирување на резервирањето (на пример, преку договори за осигурување, клаузули за обештетување или гаранции на добавувачите). Другата страна може да ги надомести износите платени од страна на ентитетот или директно да ги плати износите.
- 56 Во најголем број случаи, ентитетот ќе остане обврзан за целиот износ кој е во прашање така што ентитетот ќе треба да го подмири полниот износ, доколку, третата страна не успее да го плати поради било која 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 ентитетот ја подмири обврската.
- 57 Во некои случаи, ентитетот нема да има обврска за трошоците кои се во прашање доколку третата страна не успее да плати. Во таков случај ентитетот нема обврска за овие трошоци и тие не се вклучени во резервирањето.
- 58 Како што е наведено во точка 29, обврската за која ентитетот заеднички или поединечно е обврзан е неизвесна обврска до степенот до кој се очекува дека обврската ќе биде подмирена од другите страни.

Промени во резервирањата

- 59 Резервирањата треба да се проверуваат на крајот на секој период на известување и да се корегираат за да ја одразат најдобрата тековна проценка. Доколку не е повеќе веројатно дека за подмирување на обврската ќе биде потребен одлив на ресурси кои содржат економски користи, резервирањето треба да се анулира.
- 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 почетно признаено.
- 62 Само издатоците кои се однесуваат на почетното резервирање се покриваат на негов товар. Покривањето на издатоците на товар на резервирање кое било почетно признаено за друга цел ќе го прикрие влијанието на двата различни настани.

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 оштетени. Ентитетот ги проверува овие средства за обезвреднувањето според MCC 36 *Обезвреднување на средства*.

Неповолни договори

- 66 Доколку ентитетот има договор кој е неповолен, сегашната обврска според договорот треба да биде признаена и мерена како резервирање.
- 67 Многу договори (на пример, некои рутински порачки за набавка) можат да бидат поништени без да се плати надомест на другата страна, и во тој случај, не постои обврска. Други договори утврдуваат права и обврски за секоја договорна страна. Кога настаните го прават таквиот договор неповолен, договорите спаѓаат во рамките на делокругот на овој Стандард и постои обврска која се признава. Извршните договори кои не се неповолни се наоѓаат надвор од делокругот на овој Стандард.
- 68 Овој Стандард го дефинира неповолниот договор како договор во кој неизбежните трошоци за исполнување на обврските според договорот ги надминуваат економските користи 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 било каквиот надоместок или казни поради неизвршување на истиот.
- 69 Пред да биде утврдено посебно резервирање за неповолен договор, ентитетот ја признава било која загуба поради обезвреднување на средствата опфатени со договорот (види MCC 36)

Преструктурирање

- 70 Следните примери и настани може да спаѓаат во дефиницијата за преструктурирање:
- (а) Продажба или прекинување на некоја линија од деловното работење.
 - (б) Затворање на деловни локации во некоја земја или регион или релокација на деловните активности од една земја или регион во друг.
 - (в) Промени во структурата на менаџментот, на пример, укинување на ниво од менаџментот.
 - (г) Фундаментални реорганизации кои имаат материјален ефект врз видот и тежиштето на работењето на ентитетот.
- 71 Резервирање за трошоци за преструктурирање 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 преструктурирањето.
- 72 **Изведена обврска за преструктурирање произлегува само кога ентитетот:**
- (а) Има детален формален план за преструктурирање со кој се идентификува барем:
 - (i) Деловното работење или дел од деловното работење кое 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) Издатоците кои ќе бидат направени.
 - (v) Кога планот ќе биде имплементиран.
 - (б) Пројавило валидно очекување кај оние што се засегнати дека ентитетот навистина ќе го спроведе преструктурирањето со започнување на имплементација на тој план или соопштување на неговите главни карактеристики на оние кои се засегнати со него.
- 73 Доказ дека ентитетот почнал да имплементира план за преструктурирање би се обезбедил, на пример, со самото демотирање на опремата во фабриката, или продажба на средствата или по пат на јавно огласување на главните карактеристики на планот за преструктурирање. Јавното огласување на детален план за преструктурирање создава изведената обврска за преструктурирање само ако тоа е направено на начин и со доволно детали (т.е. покажувајќи ги главните карактеристики на планот) од кои произлегува валидно очекување кај другите страни како што се купувачи, добавувачи и вработени (или нивни претставници) дека ентитетот ќе го спроведе преструктурирањето.
- 74 За да биде планот доволен за да произлезе изведена обврска кога им се соопштува на оние кои се засегнати со него, неговата имплементација треба да биде планирана да почне 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 преструктурирањето да започне или дека преструктурирањето ќе трае неразумно долго време, не е веројатно дека планот ќе го предизвика оправданото очекување кај другите страни дека ентитетот во моментот е обврзан на преструктурирање, бидејќи временската рамка дава можности ентитетот да ги менува своите планови.

- 75 Одлуката на менаџментот или одборот на директори за реструктурирање, која е донесена пред крајот на периодот на известување не предизвикува појава на изведена обврска на крајот на периодот на известување, освен ако ентитетот пред крајот на периодот на известување:
- (а) Започнал да го имплементира планот за реструктурирање.
 - (б) Ги соопштил главните карактеристики на планот за реструктурирање на оние кои се засегнати со него на доволно специфичен начин за да се појави оправдано очекување кај нив дека ентитетот ќе го спроведе реструктурирањето.
- Во некои случаи, ентитетот почнува да го имплементира планот за реструктурирање или ги соопштува неговите главни карактеристики на оние кои се засегнати, само по крајот на периодот на известување. Може да се бара обелоденување според MCC 10 *Настани по периодот на известување*, доколку реструктурирањето е од такво значење што неговото необелоденување ќе влијае на способноста на корисниците на финансиските извештаи да донесат правилни оценки и одлуки.
- 76 Иако изведена обврска не се создава само со одлука на менаџментот, обврската може да резултира од други поранешни настани заедно со таквата одлука. На пример, преговори со претставници на вработените за исплати по престанок на работењето или со купувачи за продажба на бизнисот, може да може да станат извршни дури после одобрувањето на органот на управување. Штом одобрувањето ќе биде добиено и соопштено на другите страни, ентитетот има изведена обврска за реструктурирање, доколку се задоволени условите во точка 72.
- 77 Во некои земји, главното овластување е во органот на управување чие членство вклучува претставници на интереси поинакви од оние на менаџментот (т.е. вработените) или може да биде потребно известување на 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 обврска за реструктурирање.
- 78 **Не произлегува обврска за продажба на некое работење додека ентитетот не се обврзе за продажба, т.е. не постои обврзувачки договор за продажба.**
- 79 Дури и кога ентитетот 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 обврзувачки договор за продажба. Додека не се воспостави обврзувачки договор за продажба, ентитетот ќе биде во можност да го менува мислењето и навистина ќе мора да превземе друг тек на дејствија доколку не може да се најде купувач со прифатливи услови. Кога продажбата на едно работење е замислена како дел од реструктурирањето, средствата за работа се проверуваат за безвреднување, според MCC 36. Кога продажбата е само дел од реструктурирањето, може да произлезе изведена обврска за други делови на реструктурирањето пред да постои обврзувачки договор за продажба.
- 80 **Резервирањето за реструктурирање треба да ги вклучи само директните издатоци кои произлегуваат од реструктурирањето, кои се:**
- (а) **Нужно наметнати со реструктурирањето.**
 - (б) **Неповрзани со тековните активности на ентитетот.**
- 81 Резервирање за реструктурирање не вклучува трошоци, како што се:
- (а) Повторна обука и реалокација на персоналот кој продолжува да работи.
 - (б) Маркетинг.
 - (в) Вложување во нови системи и дистрибутивни мрежи.
- Овие издатоци се однесуваат на идното водење на деловното работење и не се обврски за реструктурирање на крајот на периодот на известување. Таквите издатоци се признаваат на иста основа како да се појавиле независно од реструктурирањето.
- 82 Идните оперативни загуби кои 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 група на резервирање ентитетот треба да обелодени:**

- (а) Сметководствена вредност на почеток и на крај на периодот.
 - (б) Дополнителни резервирања направени во периодот, вклучувајќи зголемувања на постојните резервирања.
 - (в) Искористени износи (т.е. настанати и евидентирани на товар на резервирањето) во текот на периодот.
 - (г) Неискористени износи, анулирани во текот на периодот.
 - (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 Ентитетот треба за секоја група на резервирање да го обелодени следното:

- (а) Краток опис на природата на обврската и очекуваниот временски распоред на сите резултирачки одливи на економски користи.
- (б) Навестување за неизвесностите во врска со износот или временскиот распоред на овие одливи. Таму каде што е неопходно да се обезбедат соодветни информации, ентитетот треба да ги обелодени главните претпоставки во врска со идните настани, како што се упатува во точка 48.
- (в) Износ на какво било очекувано надоместување искажувајќи го износот на секое средство кое било признаено за тоа очекувано надоместување.

86 Освен ако можноста за било каков одлив при подмирувањето е незначителна, ентитетот треба да обелодени за секоја група на неизвесна обврска на крајот на периодот на известување, краток опис на природата на неизвесната обврска и, каде што е изводливо:

- (а) Проценка на финансиските ефекти мерени според точките 36 – 52.
- (б) Навестување за неизвесностите во врска со износот или временскиот распоред на секој одлив.
- (в) Можност за какво било надоместување.

87 При утврдувањето кои резервирања или неизвесни обврски може да се сумираат 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 точка 85(а) и (б) и 86(а) и (б). Според тоа, може да е соодветно износите поврзани со гаранциите на различни производи да се третираат како една класа на резервирања, но нема да биде соодветно износите поврзани со вообичаени гаранции и износите кои се предмет на законски постапки да се третираат како една класа.

88 Таму каде што резервирање и неизвесна обврска произлегуваат од ист сет на околности, ентитетот ги спроведува бараните обелоденувања според точките 84 - 86, на начин кој ја покажува врската помеѓу резервирањето и неизвесната обврска.

89 Таму каде што приливот на економски користи е веројатен, ентитетот треба да обелодени краток опис на природата на неизвесните 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.

90 Важно е обелоденувањата за неизвесните средства да избегнуваат давање на индикации со кои би се дошло до погрешен заклучок околу веројатноста од појава на приход.

91 Таму каде што било кои 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 сите од бараните информации според точките 84 - 89, може да наметне сериозни предрасуди за позицијата на ентитетот во спор со други страни околу прашањето за резервирањата, неизвесната обврска или неизвесното средство. Во такви случаи, ентитетот 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 корекција на почетното салдо на акумулирана добивка за периодот во кој стандардот бил првпат применет. Ентитетите се поттикнуваат, но од нив не се бара, да ги корегираат почетните салда на акумулираната добивка за најраниот презентирани период и

повторно да ги искажат споредливите информации. Доколку, споредливи информации не се повторно прикажани, овој факт треба да биде обелоденет.

94 [Избришана]

Датум на стапување во сила

95 Овој Стандард стапува во сила за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јули 1999 година. Се поттикнува примена и пред овој рок. Доколку ентитетот го применува овој Стандард за периоди кои почнуваат пред 1 јули 1999 година, треба да се обелодени тој факт.

96 [Избришана]