

Меѓународен стандард за финансиско известување (МСФИ) за мали и средни ентитети (МСЕ)

Оддел 1

Мали и средни ентитети

Намера на делокругот на овој МСФИ

- 1.1 МСФИ за МСЕ е наменет за употреба од страна на **малите и средните ентитети** (МСЕ). Овој дел ги опишува карактеристиките на МСЕ.

Опис на мали и средни ентитети

- 1.2 Мали и средни ентитети се ентитети 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 доверители и агенции за оценување на кредитниот рејтинг.
- 1.3 Еден ентитет 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, финансиските институции, осигурителните компании, брокери/дилери со обврзници, заеднички фондови и инвестициски банки.
- 1.4 Некои ентитети, исто така може да ги чуваат средствата во својство на доверител за широка група на надворешни лица, бидејќи тие чуваат и управуваат со финансиските ресурси коишто ним им ги довериле клиентите, корисниците или членовите коишто не се вклучени во управувањето со ентитетот. Сепак, доколку тие го прават ова како споредна дејност (како на пример, тоа може да биде случај за туристичките агенции или агенциите за недвижности, училиштата, хуманитарните организации, здруженијата кои бараат депонирање на определена членарина, како и продавачи коишто примаат уплати пред испораката на добрата или услугите како што се комуналните претпријатија), тоа не ги прави јавно одговорни.
- 1.5 Доколку еден ентитет кој е јавно одговорен ги употребува овие МСФИ неговите финансиски извештаи не смее да содржат објава дека се подготвени во согласност со *МСФИ за МСЕ* – дури и ако важечките закони и регулатива дозволуваат овие МСФИ да се користат за јавно одговорни ентитети.
- 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 на подружницата содржат објава дека се подготвени во согласност со *МСФИ за МСЕ*, таа мора да ги почитува сите одредби од овој МСФИ.

Оддел 2

Концепти и преовладувачки принципи

Делокруг на овој оддел

- 2.1 Овој оддел ја опишува **целта на финансиските извештаи** за мали и среди ентитети (МСЕ) и карактеристиките кои ја прават информацијата корисна во финансиските извештаи за МСЕ. Исто така, тука се дадени и концептите и основните принципи важни за финансиските извештаи за МСЕ.

Цели на финансиските извештаи за мали и средни ентитети

- 2.2 Целта на финансиските извештаи за малите и средни ентитети е да се обезбедат информации за **финансиската состојба, резултатот и паричните текови** на ентитетот, 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 поради тоа имаат значајност ако, 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, не е соодветно да се прават, или да се оставаат некорегирани нематеријалните отстапувања од *МСФИ за МСЕ* за да се постигне одредено презентирање на финансиската успешност и 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 состојби, треба 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 Изготвувачите на финансиските извештаи мора да се справат со неизвесностите кои неизбежно опкружуваат многу настани и околности и 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 ентитетот 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 ентитети 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 ентитет во рамките на различни временски периоди, како и за различни ентитети. Дополнително, корисниците треба да бидат информирани за **сметководствените политики** кои се користат во приготвувањето на финансиските извештаи, како и за сите промени на тие политики и ефектите од тие промени.

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 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. Трошоците не секогаш паѓаат на товар на тие што ги уживаат користите, и често користите може да се ползуваат од страна на широк број други корисници.
- 2.14 Информации од финансиското известување им помагаат на инвеститорите 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 ентитети 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 финансиско известување за општа намена.

Финансиска состојба

- 2.15 Финансиската состојба на еден ентитет е односот помеѓу неговите средства, обврски и капитал на одреден датум согласно презентираниот во **извештајот за финансиската состојба**. Овие елементи се дефинираат како што следува:
- (а) **средство** е ресурс контролиран од страна на ентитетот како резултат на минати настани од кој се очекува прилив на идни економски користи за ентитетот,

- (б) **обврска** е сегашна облигација на ентитетот која произлегува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да резултира во одлив на ресурси на ентитетот остварувајќи или вклучувајќи економски користи,
- (в) **капиталот** е остатокот на учеството во средствата на ентитетот по одземањето на сите негови обврски.

2.16 Некои ставки кои ги исполнуваат дефинициите за средства и обврски може да не бидат признаени како средства и обврски во извештајот за финансиска состојба поради тоа што не ги задоволуваат критериумите за **признавање** опишани во точките 2.27 до 2.32. Конкретно, очекувањето дека ентитетот 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 донесе директно или индиректно прилив на пари и **парични еквиваленти** во ентитетот. 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 постоење на одредено средство, правото на сопственост не е суштествено. Оттаму, на пример, имотот којшто се зема под наем е исто така средство доколку ентитетот ги контролира користите што се очекуваат да се добијат од тој имот.

Обврски

- 2.20 Суштествена карактеристика на обврските е дека ентитетот има сегашна облигација 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 ентитетот кога:
- (а) од вообичаената деловна пракса, објавените политики или доволно конкретни тековни извештаи, ентитетот им покажал на другите страни дека ќе ги прифати конкретните обврзувања, и
 - (б) како резултат на тоа, ентитетот 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 од признаените средства минус признаените обврски. Таа може да се групира во поткласи во извештајот на финансиската состојба. Така на пример, кај акционерските друштва поткласите може да вклучат акционерски капитал, акумулираната добивка, и добивки или загуби кои се директно признаени во главнината.

Резултат

- 2.23 **Резултатот** е однос на приходите и расходите на ентитетот во текот на **сметководствениот период**. Овој МСФИ им овозможува на ентитетите 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 распределба 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 ентитетот 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 извештајот за сеопфатна добивка, 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 ентитетот.

- (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, или недвижностите, постројките и опремата.
- (б) **Загубите** претставуваат други ставки кои ја исполнуваат дефиницијата на расходите и може да се појават како резултат на редовните активности на ентитетот. Кога загубите се признаваат во извештајот за сеопфатна добивка, тие вообичаено се прикажани одвоено, бидејќи сознанието за нивното постоење е корисно за донесување на економски одлуки.

Признавање на средствата, обврските, приходите и расходите

- 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** идните економски користи поврзани со ставката да претставуваат прилив или одлив за ентитетот 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 обелоденување на употребените **сметководствени политики**, ниту со **белешки** или објаснувачки описи.

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 ентитетот. 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 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, објаснувачкиот материјал 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 ентитетот 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 финансиските извештаи. Ова бара одбирање на конкретна основа за мерење. Овој МСФИ утврдува која конкретна мерна основа на ентитетот 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) За средства, **набавна вредност** е износот на парите или паричните еквиваленти кој е платен или објективната вредност на надоместот даден за стекнување на средствата 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 основниот 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 состојба, во ставот 10.4 се дадени упатства за расудувања, а во ставот 10.5 е дадена хиерархијата која ентитетот треба да ја следи за одлучување на соодветната сметководствена политика во конкретните услови. Второто ниво на таа хиерархија бара од ентитетот да ги погледне дефинициите, критериумите за признавање и концептите за мерење на средствата, обврските, приходите и расходите, како и начелниот принцип утврден во овој оддел.

Пресметковна основа

- 2.36 Ентитет изготвува 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 Ентитетот ќе признае средство во извештајот за финансиска состојба кога е веројатно дека идни економски користи ќе се влеат во ентитетот и кога тоа има набавна вредност или друга вредност која може да се измери веродостојно. Средството не се признава во извештајот за финансиска состојба кога е направен издаток за кој се смета дека не е веројатно дека ќе резултира со прилив на економска корист за ентитетот по тековниот сметководствен период. Наместо тоа, ваквата трансакција резултира со признавање на трошок во извештајот на сеопфатна добивка (или во билансот на успех, доколку е презентираан).

- 2.38 **Неизвесно средство** не се признава како средство од страна на ентитетот. Сепак, кога приливот на идни економски користи во ентитетот е речиси сигурен, тогаш сродното средство не се смета како неизвесно средство па неговото признавање би било соодветно.

Обврски

- 2.39 Еден ентитет ќе ги признае обврските во извештајот за финансиска состојба кога:
- (а) ентитетот има обврска на крајот од сметководствениот период која е резултат од минат настан,
 - (б) кога е веројатно дека ентитетот 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 **Неизвесна обврска** е или возможна, но несигурна обврска или тековна обврска која не се признава бидејќи не го исполнува едниот или двата услови (б) или (в) од точката 2.39. Ентитетот нема да признае неизвесна 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 извештајот 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 извештајот 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 разлика помеѓу приходите 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 разлика помеѓу приходите и расходите различни од оние ставки на приходи 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 признавање 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 ентитетот ги мери средствата и обврските со нивната набавна вредност, освен кога овој МСФИ бара почетно мерење на друга основа како што е објективната вредност.

Последователно мерење

Финансиски средства и финансиски обврски

- 2.47 Ентитетот ги мери основните **финансиски средства** и основните **финансиски обврски**, согласно дефинираното во Оддел 11 *Основни финансиски инструменти*, според амортизираната набавна вредност намалена за загубата за обезвреднување 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 мерат по објективната вредност чија промена на објективна вредност се признава во добивката или загубата.
- 2.48 Ентитетот 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 амортизираната набавна вредност.

Нефинансиски средства

2.49 Повеќето нефинансиски средства коишто ентитетот почетно ги признава според набавната вредност последователно се мерат врз други основи за мерење. На пример:

- (а) ентитетот ги мери недвижностите, постројките и опремата со принципот на понискиот депрециран трошок и надоместлив износ,
- (б) ентитетот ги мери залихите по принципот на пониската од набавната вредност и продажната цена намалена за трошоците за продажба,
- (в) ентитетот 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 ентитетот 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 ентитети** и **заеднички вложувања** коишто ентитетот ги мери според објективната вредност (види ставови 14.10 и 15.15 соодветно),
- (б) **вложување во недвижност** коешто ентитетот го мери според објективната вредност (види став 16.7),
- (в) земјоделски средства (**биолошките средства** и **земјоделски производи** во моментот на жетва или берба) коишто ентитетот 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 Ентитетот нема да ги порамнува средствата и обврските или приходите 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 ентитетот не вклучуваат купување и продавање на нетековни средства, вклучително вложувања и оперативни средства, тогаш ентитетот признава добивки и загуби од отуѓување на тие средства со намалување на приливите од отуѓувањето за износите на **сметководствената вредност** и трошоците 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 МСЕ со МСФИ, како и комплетен сет на финансиски извештаи.

Објективно презентирање

- 3.2 Финансиските извештаи треба објективно да ја презентираат **финансиската состојба**, **финансиските резултати** и **паричните текови** на ентитетот. Објективното презентирање бара верна презентација на ефектите од трансакциите, другите настани и состојби во согласност со дефинициите и критериумите за **признавање** на средства, обврски, приходи и расходи утврдени во Оддел 2 *Концепти и преовладувачки принципи*.

- (а) Се претпоставува дека примената на *МСФИ за МСЕ*, со дополнително обелоденување кога тоа е потребно, резултира во финансиски извештаи што постигнуваат објективно презентирање на финансиската состојба, финансиските резултати и паричните текови на МСЕ.
- (б) Како што е објаснето во став 1.5, примената на овој МСФИ од страна на ентитет 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 состојбите за финансиската состојба и резултати на ентитетот.

Усогласеност со МСФИ за МСЕ

- 3.3 Ентитет чиешто финансиски извештаи се усогласени со *МСФИ за МСЕ* даваат експлицитна и целосна изјава за таквата усогласеност во **белешките**. Финансиските извештаи нема да се опишуваат како усогласени со *МСФИ за МСЕ* 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 МСЕ утврдени во Оддел 2, тогаш ентитетот отстапува од ова барање на начин утврден во став 3.5 освен ако релевантна регулаторна рамка го спречува тоа отстапување.
- 3.5 Кога ентитетот отстапува од барање од овој МСФИ во согласност со став 3.4, тој го обелоденува следново:
- (а) дека раководството заклучило дека финансиските извештаи објективно ја презентираат финансиската состојба, финансиските резултати и паричните текови на ентитетот,
- (б) дека е усогласено со *МСФИ за МСЕ*, освен отстапувањето од конкретно барање за да се постигне објективно презентирање,
- (в) природата на отстапувањето, вклучувајќи го третманот што го бара *МСФИ за МСЕ*, 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 ентитет 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 МСЕ утврдени во Оддел 2, но релевантната регулаторна рамка забранува отстапување од ова барање, ентитетот, 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 ентитетот кое го користи овој МСФИ ќе направи оценка на способноста на ентитетот да обезбеди континуитет. Кај ентитетот постои континуитет, освен кога раководството или има намера да го ликвидира ентитетот 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 ентитетот да продолжи со континуитет во деловноста, ентитетот ги обелоденува тие неизвесности. Кога ентитетот не подготвува финансиски извештаи врз основа на континуитетот, тој го обелоденува тој факт заедно со основата врз која ги подготвил финансиските извештаи и причината зошто не се смета дека кај ентитетот не е застапен принципот на континуитет.

Зачестеност на известување

- 3.10 Ентитетот презентира комплетен сет на финансиски извештаи (вклучувајќи ги компаративните информации – види став 3.14) најмалку еднаш годишно. Кога се менува **периодот на известување** за ентитетот и кога годишните финансиски извештаи се презентираат за период подолг или пократок од една година, ентитетот 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 во презентирањето

- 3.11 Ентитетот 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 ентитетот 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, ентитетот ги рекласифицира компаративните износи освен кога рекласификацијата е **неизводлива**. Кога компаративните износи се рекласифицирани, ентитетот го обелоденува следново:
- (а) природата на рекласификацијата,
 - (б) износот на секоја ставка или класа ставки што се рекласифицирани,
 - (в) причината за рекласификација.
- 3.13 Доколку е непрактично да се рекласифицираат компаративните износи, ентитетот обелоденува зошто рекласификацијата била неизводлива.

Компаративни информации

- 3.14 Освен кога овој МСФИ го дозволува тоа или бара поинаку, ентитетот ги обелоденува компаративните информации во поглед на претходниот компаративен период за сите износи презентирани во тековниот период на финансиските извештаи. Ентитетот 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 Ентитетот одделно ја презентира секоја материјална класа на слични ставки. Ентитетот 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 ентитетот 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 ентитетот избере да презентира биланс на успех и извештај за сеопфатна добивка, извештајот за сеопфатна добивка започнува со добивка или загуба а потоа ги прикажува ставките на 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, ентитетот може да презентира единствен **извештај за добивка и акумулирана добивка** наместо извештајот за сеопфатна добивка и извештај за измените во главнината (види став 6.4).
- 3.19 Доколку ентитетот 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 ентитетот презентира, минимално, две копии од секој од побараните финансиски извештаи и поврзаните белешки.
- 3.21 Во комплетен сет на финансиски извештаи, ентитетот го презентира секој финансиски извештај со еднаква важност.
- 3.22 Ентитетот може да користи наслови за финансиските извештаи, различни од оние употребени во овој МСФИ сè додека истите не се погрешни.

Идентификување на финансиските извештаи

- 3.23 Ентитетот јасно го идентификува секој од финансиските извештаи и белешките и прави разлика од останатите информации во истиот документ. Дополнително, ентитетот ги истакнува следниве информации и ги повторува кога тоа е потребно за разбирање на презентираниите информации:
- (а) називот на известувачкиот ентитет и сите промени во неговиот назив од крајот на претходниот период на известување,
 - (б) дали финансиските извештаи опфаќаат единствен ентитет или **група** ентитети,
 - (в) датумот на крајот на периодот на известување и периодот опфатен со финансиските извештаи,
 - (г) **валутата на презентирање**, согласно дефинираното во Оддел 30 *Преведување на странски валути*,
 - (д) степенот на заокружување, доколку постои, употребен во презентираниите износи во финансиските извештаи.
- 3.24 Ентитетот го обелоденува следново во белешките:
- (а) домицилот и правната форма на ентитетот, 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 ентитетот 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 ентитети. Ентитетот 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 на состојба) ги презентира **средствата, обврските и главнината** на конкретен датум – крајот на периодот на известување.

Информации што се презентираат во извештајот за финансиската состојба

- 4.2 Во најмала мерка, извештајот за финансиска состојба вклучува ставки 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) **недвижности, постројки и опрема**,
 - (ѓ) **вложувања во недвижност** евидентирана по објективна вредност преку добивката или загубата,
 - (е) **нематеријални средства**,
 - (ж) **биолошки средства** евидентирани по набавна вредност намалена за акумулираната амортизација и и загубата за обезвреднување,
 - (з) биолошки средства евидентирани по објективната вредност преку добивката или загубата,
 - (с) вложувања во **придружни ентитети**,
 - (и) вложувања во **заеднички контролирани ентитети**,
 - (ј) трговски и други обврски,
 - (к) **финансиски обврски** (исклучувајќи ги износите прикажани под (ј) и (м)),
 - (л) обврски и средства за **тековен данок**,
 - (љ) **одложени даночни обврски** и **одложени даночни средства** (овие секогаш се класифицирани како нетековни),
 - (м) **резервирања**,
 - (н) **неконтролирачко учество**, презентирано во рамки на **главнината** одделно од главнината што е впишана кај **сопствениците на матичното друштво**,
 - (њ) главнина впишана кај **сопствениците на матичното друштво**.
- 4.3 Ентитетот презентира дополнителни ставки, наслови и меѓузбирови во извештајот за финансиската состојба кога таквата презентација е релевантна за разбирање на **финансиската состојба** на ентитетот.

Разграничување: тековни/нетековни

- 4.4 Ентитетот ги презентира сегашните тековни и нетековни средства, како и тековни и нетековни обврски, како посебни групи 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 соодветната ликвидност (растечки или опаѓачки).

Тековни средства

- 4.5 Ентитетот 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 ентитетот,
 - (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 да се користи за подмирување на обврска во период од дванаесет месеци по датумот на известување.
- 4.6 Ентитетот ги класифицира сите останати средства како нетековни. Кога нормалниот оперативен циклус на ентитетот не може јасно да се идентификува, неговото времетраење се претпоставува да биде дванаесет месеци.

Тековни обврски

- 4.7 Ентитетот ја класифицира обврската како тековна кога:
- (а) очекува да ја подмири обврската во нормалниот оперативен циклус на ентитетот,
 - (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) ентитетот нема безусловно право да го одложи подмирувањето на обврската најмалку дванаесет месеци по датумот на известување.
- 4.8 Ентитетот 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 ентитетот, и
 - (б) употребените описи и редоследот на ставки или група на слични ставки може да се изменат согласно природата на ентитетот и неговите трансакции, за да се обезбеди информација што е релевантна за разбирање на финансиската состојба на ентитетот.
- 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 ентитетот,
 - (в) износите, природата и доспевањето на обврските.

Информации што се презентираат или во извештајот за финансиската состојба или во белешките

- 4.11 Ентитетот ги обелоденува, или во извештајот за финансиската состојба или во белешките, следниве поткласификации на презентираниите ставки:
- (а) недвижности, постројки и опрема класифицирани соодветно за ентитетот,

- (б) побарувања од работење и други побарувања презентирајќи ги одделно износите од поврзани страни, износите од трети страни, и побарувањата што произлегуваат од одложен приход се уште не 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) обврски од работење и други обврски, прикажувајќи одделни износи на обврски кон добавувачи, обврски кон поврзани страни, одложен приход и разграничувања,
- (д) резервирања за **користи за вработени** и други резервирања,
- (ф) класи на главнина, како што се вложен капитал, премии, акумулирана добивка и ставки од приходи и расходи кои, согласно барањата од овој МСФИ, се признаваат во останата сеопфатна добивка и се одделно презентирани во главнината.

4.12 Ентитет со акционерски капитал го обелоденува следново, или во извештајот за финансиска состојба или во белешките:

- (а) за секоја класа на акционерски 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 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 на ентитетот кои се во сопственост на ентитетот или на неговите подружници и придружни ентитети,
 - (vii) акции резервирани за издавање со опции и договори за продажба на акции, вклучувајќи ги условите и износите,
- (б) опис на секоја резерва во рамките на главнината.

4.13 Ентитет без акционерски капитал, како што е партнерство или содружништво, 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, ентитетот има обврзувачки договор за продажба на голем дел од средства, група средства и обврски, ентитетот 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 ентитетот 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 тие да се презентираат.

Презентирање на вкупната сеопфатна добивка

- 5.2 Ентитетот ја презентира неговата вкупна сеопфатна добивка во периодот било:
- (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 пристап 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 од 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 преведување на **финансиските извештаи** од странско работење (види Оддел 30 *Преведување на странски валути*),
 - (ii) некои актуарски 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, ентитетот 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 ентитети** (види Оддел 14 *Вложувања во придружени ентитети*) и **заеднички контролирани ентитети** (види Оддел 15 *Учество во заеднички вложувања*) евидентиран со користење 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,

- (f) добивка или загуба (доколку ентитетот 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 ентитети и заеднички контролирани ентитети евидентирани со методот на главнина,
- (з) вкупната сеопфатна добивка (доколку ентитетот нема ставки за останати сеопфатни добивки, може да користи други термин за оваа ставка како добивка или загуба).

5.6 Ентитетот одделно ги обелоденува следниве ставки во извештајот за сеопфатна добивка како распределби за периодот:

- (а) добивка или загуба за периодот припишани на
 - (i) неконтролирачкото учество,
 - (ii) сопствениците на матичното друштво,
- (б) вкупна сеопфатна добивка за периодот припишана на
 - (i) неконтролирачкото 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(z) и став 5.6 за периодот.

Барања применливи за двата пристапи

- 5.8 Според овој МСФИ ефектите од 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 Ентитетот 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 за разбирање на финансиските резултати на ентитетот.
- 5.10 Ентитетот 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 Ентитетот презентира анализа на расходите употребувајќи класификација врз основа или на природата на расходите или на функцијата на расходите во рамки на ентитетот, така што се обезбедуваат информации што се веродостојни и порелевантни.

Анализа според природата на расходите

- (а) Според овој метод на класификација, расходите се групираат во извештајот за сеопфатна добивка согласно нивната природа (пр. амортизација, купување на материјали, транспортни трошоци, користи за вработени и трошоци за рекламирање), а не прераспределени во различните функции во рамки на ентитетот.

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. Како минимум, ентитетот ги обелоденува сопствените трошоци за продажба според овој метод одделно од останатите расходи.

Оддел 6

Извештај за промени во капиталот и Извештај за добивка и акумулирана добивка

Делокруг на овој оддел

- 6.1 Овој оддел ги утврдува барањата за презентирање на промените во **главнината** на ентитетот за одреден период, или во **извештај за промена во капиталот** или, доколку конкретните услови се исполнети и ентитетот ја избере таа можност, во **извештај за добивка и акумулираната добивка**.

Извештај за промени во капиталот

Намена

- 6.2 Извештајот за промена во главнината ги презентира добивката или загубата на ентитетот 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 за вложување 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 Ентитетот 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 неконтролирачкото 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 ентитетот, порамнување помеѓу сметководствената вредност на почетокот и крајот на периодот, одделно обелоденувајќи ги промените што резултираат од:
 - (i) добивката или загубата,
 - (ii) секоја ставка од останатата сеопфатна добивка,
 - (iii) износите на вложување од сопствениците, и дивидендите и другите распределби на сопствениците, прикажувајќи го одделно издавањето на акции, трансакции со сопствени акции, дивиденди и други распределби на сопствениците, како и промените во сопственичките удели во подружниците што не резултираат во губење на контролата.

Извештај за добивка и акумулирана добивка

Намена

- 6.4 Извештајот за добивка и акумулирана добивка ја презентира добивката или загубата на ентитетот и промените во акумулираната добивка за периодот на известување. Став 3.18 му дозволува на ентитетот да презентира добивка и акумулирана добивка 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 Извештајот за добивка и акумулирана добивка

- 6.5 Во извештајот за добивка и акумулирана добивка ентитетот ги презентира следниве ставки како дополнување на информациите барани од 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 заради 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 да се презентираат. Извештајот за парични текови обезбедува информации за промените во **парите** и **паричните еквиваленти** на ентитетот 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 ентитетот, пречекорувањата на сметката во банка се компонента од парите и паричните еквиваленти.

Информации што се презентираат во извештајот за парични текови

- 7.3 Ентитетот презентира 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 ентитетот. 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,
- (ѓ) парични примања и исплати од вложувања, заеми и други договори за целите на склучување на зделка или за тргување, коишто се слични со залихи набавени конкретно за препродажба.

Некои трансакции, како што е продажбата на ставка од погон од ентитет 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 ентитети и учество во заеднички вложувања (освен плаќањата 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 ентитети и учество во заеднички вложувања (освен плаќањата 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,
- (ѓ) парични наплати од отплата на аванси и заеми дадени на други странки,
- (е) парични исплати за фјучерси, термински договори, договори за опции и своп 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 своп 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 *Други финансиски инструменти*), ентитетот 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 ентитетот. 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 ентитетот,
- (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 неподмирените обврски кои се однесуваат на **финансиски наем**.

Известување за паричните текови од оперативни активности

7.7 Ентитетот 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 **амортизација, резервирања, одложени даноци, раграничен приход (трошок) за сеуште непримени (платени) пари, нереализирани курсни позитивни или негативни разлики, неисплатена добивка на придружени ентитети и неконтролирачкото учество, и**

- (в) сите други ставки за кои паричните ефекти се однесуваат на вложувачки или финансиски активности.

Директен метод

- 7.9 Според директниот 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 ентитетот, или
 - (б) со коригирање на продажбата, трошоците за продажба и другите ставки во извештајот за сеопфатна добивка (или билансот на успех, ако е презентираан) 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.

Известување за парични текови од вложувачки и финансиски активности

- 7.10 Ентитетот 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 Ентитетот ги евидентира паричните текови што настануваат од трансакции во странски валути во функционалната валута на ентитетот применувајќи го на износот во странска валута девизниот курс помеѓу **функционалната валута** и странската валута на датумот на паричниот тек.
- 7.12 Ентитетот ги конвертира паричните текови на подружница во странство според девизниот курс помеѓу функционалната валута на ентитетот 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, ентитетот 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. Ентитетот ги презентира нереализираната добивка или загуба што произлегуваат оттаму одделно од паричните текови од оперативни, вложувачки и финансиски активности.

Камати и дивиденди

- 7.14 Ентитетот одделно ги презентира паричните текови од примени и платени камати и дивиденди. Ентитетот конзистентно ги класифицира паричните текови од еден до друг период како оперативни, вложувачки и финансиски активности.
- 7.15 Ентитет може да ги класифицира платените камати и примените камати и дивиденди како оперативни парични текови бидејќи се вклучени во добивката или загубата. Алтернативно, ентитетот може да ги класифицира платените камати и примените камати и дивиденди како финансиски парични текови и вложувачки парични текови соодветно, бидејќи тие се трошоци за обезбедување финансиски ресурси или поврат на вложувањата.
- 7.16 Ентитетот може да ги класифицира платените дивиденди како финансиски паричен тек бидејќи тие се трошоци за обезбедување на финансиски ресурси. Алтернативно, ентитетот може да ги класифицира платените дивиденди како компонента од паричните текови од оперативни активности бидејќи ти се плаќаат од оперативните парични текови.

Данок на добивка

- 7.17 Ентитетот 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 парични текови се распределени во повеќе од една класа на активности, ентитетот го обелоденува вкупниот износ на платени даноци.

Непарични трансакции

- 7.18 Ентитетот не ги вклучува во извештајот за парични текови вложувачките и финансиските трансакции што не бараат користење на пари и парични еквиваленти. Ентитетот 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 ентитетот. Исклучувањето на непаричните трансакции од извештајот за паричните текови е конзистентно со целта на извештајот за парични текови бидејќи овие ставки на вклучуваат парични 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 ентитет со емисија на удели од главнината,
 - (в) конверзијата на долг во главнина.

Компоненти на пари и парични еквиваленти

- 7.20 Ентитетот 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 ентитетот не се бара да го презентира ова усогласување доколку износот на пари и парични еквиваленти презентира во извештајот за паричните текови е идентичен со износот што е слично опишан во извештајот за финансиска состојба.

Други обелоденувања

- 7.21 Ентитетот го обелоденува, заедно со образложение од раководството, износот на значајните салда на пари и парични еквиваленти кои ги чува ентитетот и кои не се расположливи за користење од страна на ентитетот. Парите и паричните еквиваленти кои ги чува ентитетот може да не му бидат достапни поради, меѓу другото, ограничувања на операции во странски валути и други правни ограничувања.

Оддел 8

Белешки кон финансиските извештаи

Делокруг на овој оддел

- 8.1 Овој оддел ги утврдува начелата за информациите што се презентираат белешките кон финансиските извештаи и како тие да се презентираат. Белешките содржат дополнителни информации од тие презентирани во **извештајот за финансиска состојба, извештајот за сеопфатна добивка, билансот на успех** (ако е презентираан), комбинираниот **извештај на добивка и акумулирана добивка** (доколку постојат), **извештајот за промени во капиталот** и **извештајот 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 Ентитетот ги презентира белешките на систематски начин, онолку колку тоа е изводливо. Ентитетот прави упатување за секоја ставка во финансискиот извештај до поврзаните информации во белешките.
- 8.4 Ентитетот вообичаено ги презентира белешките според следниов редослед:
- (а) изјава дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со *МСФИ за МСЕ* (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 Ентитетот 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 расудувањата

- 8.6 Во резимето за значајните сметководствени политики ентитетот ги обелоденува расудувањата кои раководството ги направило во процесот на применување на сметководствените политики на ентитетот, покрај оние што вклучуваат проценки (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 Ентитетот 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 ентитетот презентира **консолидирани финансиски извештаи** и постапките за подготовка на тие извештаи. Тоа исто така ги 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 наредено 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) по 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 ентитет под контрола на матичното друштво. **Контролата** е моќта за управување со финансиските и оперативните политики на ентитетот за да се оствари корист од неговите активности. Доколку ентитетот креирал ентитет за посебна намена (ЕПН) за да се постигне определена и добро дефинирана цел, ентитетот го консолидира ЕПН кога суштината на односот наведува дека ЕПН е контролирана од тој ентитет (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 ентитетот. 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 ентитетот, 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 ентитетот 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 ентитетот 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 ентитетот 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 ентитет.
- 9.7 Подружницата не е исклучена од консолидирањето едноставно бидејќи вложувачот е организација за заедничко вложување или сличен ентитет.

- 9.8 Подружницата не е исклучена од консолидирањето бидејќи нејзините деловни активности не се слични со тие на другите ентитети 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.

Ентитети за посебна намена

- 9.10 Одреден ентитет може да биде формиран за да се постигне определена цел (пр. да се реализира наем, да се спроведуваат активности за истражување и развој или да се осигураат финансиските средства). Таков ЕПН може да биде во форма на корпорација, содружништво, партнерство или нерегистриран ентитет. Честопати, ЕПН се формираат со правни договори што наметнуваат строги барања за работењето на ЕПН.
- 9.11 Ентитетот подготвува консолидирани финансиски извештаи коишто го вклучуваат ентитетот и сите ЕПН што се контролирани од страна на тој ентитет. Дополнително на околностите опишани во став 9.5, следниве околности можат да наведат дека ентитетот контролира ЕПН (ова не е целосен список):
- (а) активностите на ЕПН се спроведуваат во име на ентитетот согласно неговите специфични деловни потреби,
 - (б) ентитетот има конечна моќ на одлучување за активностите на ЕПН дури и кога дневните одлуки се делегирани,
 - (в) ентитетот 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) ентитетот 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 ентитет. При подготовката на консолидирани финансиски извештаи, ентитетот:
- (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 **неконтролирачкото 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 неконтролирачкото учество во нето средствата на консолидираните подружници одделно од главнината на акционерите на матичното друштво во нив. Неконтролирачкото учество во нето средствата се состои од:
 - (i) износот на неконтролирачкото учество на датумот на оригиналната комбинација пресметан во согласност со Оддел 19 *Деловни комбинации и гудвил*, и
 - (ii) уделот од неконтролирачкото учество во промените на главнината од датумот на комбинирањето.
- 9.14 Соодносите на добивката или загубата и промените во главнината распределени на сопствениците на матичното друштво и на неконтролирачкото 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. Добивките 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 сметководствена 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 на странски валути*, се признаваат во консолидираниот извештај за сеопфатна добивка (или билансот на успех, ако е презентираан) како добивка или загуба од отуѓувањето на подружницата.
- 9.19 Доколку ентитетот 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 *Други финансиски инструменти* од датумот кога ентитетот престанува да биде подружница, под услов да не стане придружен ентитет (во тој случај се применува Оддел 14 *Вложувања во придружени ентитети*) или **заеднички контролиран ентитет** (во тој случај се применува Оддел 15 *Учество во заеднички вложувања*). Сметководствената вредност на вложувањето на датумот кога ентитетот престанува да биде подружница се смета за трошок при почетното мерење на финансиското средство.

Неконтролирачко учество во подружниците

- 9.20 Ентитетот презентира неконтролирачко 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 Ентитетот го обелоденува неконтролирачкото 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, ако е презентираан, 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 неконтролирачкото учество. Вкупната сеопфатна добивка се припишува на сопствениците на матичното друштво и на неконтролирачкото учество дури и кога ова резултира во негативно салдо за неконтролирачкото учество.

Обелоденувања 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 контрола кога матичното друштво не поседува, директно или индиректно преку подружници, повеќе од половина од гласачките права,
- (в) сите разлики во датумот на известување на финансиските извештаи на матичното друштво и нејзините подружници употребени во подготовката на консолидираните финансиски извештаи,
- (г) природата и обемот на сите значителни ограничувања (пр. што резултираат од договори за позајмување или регулаторни барања) за способноста на подружниците да трансферираат средства на матичното друштво во форма на парични дивиденди или за отплата на заеми.

Посебни финансиски извештаи

Презентирање на посебни финансиски извештаи

9.24 Став 9.2 бара матичното друштво да презентира консолидирани финансиски извештаи. Овој МСФИ не бара презентирање на **посебни финансиски извештаи** за матичниот ентитет или за поединечните подружници.

9.25 Финансиските извештаи на ентитетот што нема подружница не се посебни финансиски извештаи. Затоа, ентитет што не е матична компанија, туку е вложувач во придружен ентитет или е **учесник во заедничко вложување** ги презентира неговите финансиски извештаи согласно со Оддел 14 или Оддел 15, соодветно. Тој може исто така да избере да презентира посебни финансиски извештаи.

Избор на сметководствена политика

9.26 Кога матичното друштво, како вложувач во придружен ентитет или учесник во заеднички контролиран ентитет, подготвува посебни финансиски извештаи и ги опишува како усогласени со *МСФИ за МСЕ*, тие извештаи се усогласени со сите барања од овие МСФИ. Ентитетот усвојува политика за пресметување на неговите вложувања во подружници, придружни ентитети и заеднички контролирани ентитети било:

- (а) како набавна вредност намалена за обезвреднувањето, или
- (б) како **објективна вредност** со промени во објективната вредност признаени во добивката или загубата.

Ентитетот ја применува истата сметководствена политика за сите вложувања во иста класа (подружници, придружни ентитети или заеднички контролирани ентитети), но може да избере различни политики за различни класи.

Обелоденувања во посебни финансиски извештаи

9.27 Кога матичното друштво, вложувач во придружен ентитет или учесник во заедничко вложување со учество во заеднички контролиран ентитет подготвува посебни финансиски извештаи, тие посебни финансиски извештаи обелоденуваат:

- (а) дека извештаите се посебни финансиски извештаи, и
- (б) опис на методите употребени за евидентирање на вложувањата во подружници, заеднички контролирани ентитети и придружени ентитети,

и како обелоденување ќе наведе на кои консолидирани финансиски извештаи или други примарни финансиски извештаи тие се однесуваат.

Комбинирани финансиски извештаи

- 9.28 **Комбинираните финансиски извештаи** се единствен сет на финансиски извештаи за два или повеќе ентитети под контрола на единствен вложувач. Овој МСФИ не бара подготовка на комбинирани финансиски извештаи.
- 9.29 Доколку вложувачот подготви комбинирани финансиски извештаи и ги опише како усогласени со *МСФИ за МСЕ*, тие извештаи се усогласени со сите барања од овој МСФИ. Меѓукомпаниските трансакции и салда се елиминираат; се елиминираат добивките или загубите што резултираат од меѓукомпаниските трансакции и се признаени во средствата како залихи и недвижности, постројки и опрема; финансиските извештаи на ентитетите вклучени во комбинираните финансиски извештаи се подготвуваат на истиот датум на известување, освен кога тоа е непрактично; се следат единствените сметководствени политики за исти трансакции и други настани во слични околности.

Обелоденувања во комбинирани финансиски извештаи

- 9.30 Комбинираните финансиски извештаи го обелоденуваат следново:
- (а) фактот дека финансиските извештаи се комбинирани финансиски извештаи,
 - (б) причината зошто се подготвуваат комбинирани финансиски извештаи,
 - (в) основата за одредување кои ентитет се вклучени во комбинираните финансиски извештаи,
 - (г) основата за подготовка на комбинираните финансиски извештаи,
 - (д) обелоденувањата на **поврзана страна** согласно Оддел 33 *Обелоденувања за поврзани страни*.

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 финансиските 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 ентитетот при подготовката и презентирањето на финансиските извештаи.
- 10.3 Доколку овој МСФИ конкретно се однесува на трансакција, друг настан или состојба, ентитетот го применува овој МСФИ. Сепак, ентитетот 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 состојба, раководството на ентитетот 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 ентитетот,
 - (ii) ја одразуваат економската суштина на трансакциите, другите настани и услови, и тоа не само во правна форма,
 - (iii) се неутрални, односно непристрасни,
 - (iv) се внимателно подготвени, и
 - (v) се целосни 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 барања по 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 севкупните принципи од Оддел 2 *Концепти и преовладувачки принципи*.
- 10.6 При донесувањето на одлуката опишана во став 10.4, раководството може исто така да ги земе предвид барањата и насоките од **целосните МСФИ** што се однесува на слични и поврзани прашања.

Конзистентност на сметководствените политики

- 10.7 Ентитетот ги избира и применува неговите сметководствени политики конзистентно за слични трансакции, други настани и состојби, 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 Ентитетот ја менува сметководствената политика само ако промената:
- (а) ја бараат измените во овој МСФИ, или
 - (б) резултира во финансиски извештаи кои обезбедуваат веродостојни и порелевантни информации за ефектите на трансакциите, другите настани или услови на финансиската состојба, финансиските резултати и парични текови на ентитетот.

- 10.9 Следново не е промена во сметководствените политики:
- (а) примената на сметководствена политика за трансакции, други настани или состојби што во суштина се разликуваат од оние што претходно се појавиле,
 - (б) примената на нова сметководствена политика за трансакции, други настани или состојби што претходно не се појавиле или не биле материјални,
 - (в) промена во моделот на набавна вредност кога повеќе не е достапна веродостојна мерка за објективната вредност (или обратно) за средство за коешто овој МСФИ бара или дозволува да се мери по 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 ентитетот го промени неговиот избор, тоа е промена во сметководствената политика.

Примена на промените во сметководствените политики

- 10.11 Ентитетот ги евидентира промените во сметководствената политика како што следува:
- (а) ентитетот ја евидентира промената во сметководствената политика што резултира од промена во барањата од овој МСФИ во согласност со преодните одредби, доколку постојат, утврдени во таа промена,
 - (б) кога ентитетот избрал да го следи МСС 39 *Финансиски инструменти: Признавање и мерење* наместо следење на Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти* како што е дозволено со став 11.2 и се променат барањата од МСС 39, ентитетот ја евидентира таа промена во сметководствената политика во согласност со преодните одредби, доколку постојат, наведени и ревидирани во МСС 39, и
 - (в) ентитетот 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, ентитетот ја применува новата сметководствена политика на компаративните информации за претходните периоди 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, ентитетот 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, ентитетот 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) или (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, ентитетот 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 средството или обврската, или пак износот на периодичната потрошувачка на средството, што резултира од оценка на тековната состојба и очекуваните идни користи 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 меѓу промена во сметководствената политика и промена во сметководствената проценка, промената се третира како промена во сметководствената проценка.
- 10.16 Ентитетот 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 Се додека промената во сметководствената проценка што предизвикува промени во средствата и обврските, или се однесува на ставка од главнината, ентитетот ја признава преку корекција на сметководствената вредност на ставките за поврзаното средство, обврска или главнина во периодот на промената.

Обелоденување на промена во проценката

- 10.18 Ентитетот 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, ентитетот го проценува ефектот на промената во еден или повеќе идни периоди, ентитетот 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 ентитетот 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, ентитетот 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, ентитетот 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 Ентитетот 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 *Други финансиски инструменти* заедно се однесуваат на признавање, отпис, мерење и обелоденување на **финансиските инструменти (финансиски средства и финансиски обврски)**. Оддел 11 се применува на основните финансиски инструменти и е релевантен за сите ентитети. Оддел 12 се применува на останатите, посложени финансиски инструменти и трансакции. Доколку ентитетот прави трансакции само со основни финансиски инструменти тогаш Оддел 12 не се применува. Сепак, дури и ентитетите само со основни финансиски инструменти го земаат предвид делокругот на Оддел 12 за да осигурат дека се изменени.

Избор на сметководствена политика

- 11.2 Ентитетот 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 барањата за обелоденувањ од одделите 11 и 12 за да ги евидентира сите негови финансиски инструменти. Изборот на (а) или (б) од страна на ентитетот е избирање на сметководствена политика. Ставовите 10.8 – 10.14 ги содржат барањата за одредување кога промената на сметководствената политика е соодветна, 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 од којшто произлегува финансиско средство на еден ентитет и финансиска обврска или сопственички инструмент на друг ентитет.
- 11.4 Оддел 11 бара примена на моделот на амортизирана набавна вредност 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 11.8. Примери на финансиски инструменти коишто вообичаено ги задоволуваат тие услови вклучуваат:
- (а) пари,
 - (б) побарувања и фиксно орочени депозити кога ентитетот е депонент, пр. банкарски сметки,
 - (в) комерцијални записи и меници кои се чуваат,
 - (г) сметки, меници и заеми за наплата и плаќање,
 - (д) обврзници и слични должнички инструменти,
 - (е) вложувања во неконвертибилни приоритетни акции и неотповикливи обични и приоритетни акции,
 - (е) обврски за добивање 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, и оттаму се 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, варанти, договори за фјучерси, термински договори, каматни свопови што можат да се подмират со пари или со размена со друг финансиски инструмент,
 - (в) финансиски инструменти што се квалификуваат и се назначени како хединг инструмент во согласност со барањата од Оддел 12,
 - (г) обврски за давање заем на друг ентитет,
 - (д) обврски за добивање 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 ентитети и заеднички вложувања** што се евидентирани согласно Оддел 9 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*, Оддел 14 *Вложувања во придружени ентитети* или Оддел 15 *Учество во заеднички вложувања*,
 - (б) финансиски инструменти што ја исполнуваат дефиницијата за сопствена главнина на ентитетот (види Оддел 22 *Обврски и капитал* и Оддел 26 *Плаќање врз основа на акции*),
 - (в) наеми за коишто се применува Оддел 20 *Наеми*. 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 инструменти

- 11.8 Ентитетот 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 наплата или плаќање) коишто ги исполнуваат условите во став 11.9,
 - (в) обврска за добивање 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) побарувања и обврски од оперативни активности, менични побарувања и обврски, 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 на или од подружници или придружни ентитети 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 се во рамки на делокругот на Оддел 12) вклучуваат:

- (а) вложување во други сопственички хартии од вредност на ентитетот, различни од неконвертибилните приоритетни акции и неотповикливите обични и приоритетни акции (види став 11.8(г)),
- (б) своп на 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 Ентитетот го признава финансиското средство или финансиската обврска само ако стане странка на договорните одредби на инструментот.

Почетно мерење

11.13 Кога финансиското средство или финансиската обврска почетно се признаваат, ентитетот ги мери по трансакциската цена (вклучувајќи ги трансакциските трошоци, освен кога почетното мерење на финансиските средства и обврски е по објективната вредност преку добивката или загубата), освен кога договорот во суштина претставува 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, ентитетот го мери финансиското средство или финансиската обврска 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 ентитет, побарувањето се признава по сегашната вредност на паричното побарување (вклучувајќи плаќање на камата и отплата на главница) од тој ентитет.
- 2 За добра продадени на купувач со краткорочен кредит, побарувањето се признава по дисконтираниот износ на паричното побарување од ентитетот што вообичаено е фактурната цена.
- 3 За ставка продадена на купувач со двегодишен кредит без камата, побарувањето се признава по тековната 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 дисконтирана 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 парите платени за стекнување на акциите.

Примери – финансиски обврски

- 1 За заем добиен од банка, плаќањето почетно се признава по сегашната вредност на пари што се плаќаат на банката (пр. вклучувајќи плаќање на камата и отплата на главницата).
- 2 За добра купени од добавувач на краткорочен кредит, плаќањето се признава по недисконтираниот износ што му се должи на добавувачот - вообичаено фактурната цена.

Последователни мерења

- 11.14 На крајот на секој **период на известување**, ентитетот ги мери финансиските инструменти како што следи, без какво било одземање за трансакциските трошоци што ентитетот може да ги направи за продажба или друго отуѓување:
- (а) должничките инструменти што ги исполнуваат условите во став 11.8(б) се мерат **по амортизирана набавна вредност** користејќи го **методот на ефективна каматна стапка**. Ставовите 11.15 - 11.20 даваат насоки за одредување на амортизираната набавна вредност користејќи го методот на ефективна каматна стапка. Должничките 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 финансиска трансакција (види став 11.13). Доколку договорот претставува финансиска трансакција, ентитетот го мери должничкиот инструмент со сегашната вредност на идните плаќања дисконтирани со пазарна каматна стапка за сличен должнички инструмент,
 - (б) обврските за добивање заем што ги исполнуваат условите во став 11.8(в) се мерат по набавна вредност (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 по објективната вредност со признавање на промените на објективната вредност 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.

Амортизирана набавна вредност и метод на ефективна камата

- 11.15 Амортизираната набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска на секој датум на известување е нето износот од следниве износи:
- (а) износот по кој финансиското средство или финансиската обврска се измерени при почетното признавање,
 - (б) минус сите отплати 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 обезвреднување 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(а), Затоа, (в) погоре не се однесува на нив.
- 11.16 Методот на ефективна камата е метод за пресметување на амортизираната набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска (или група финансиски средства или финансиски обврски) и за распределба на приходот 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. Методот на ефективна каматна ги опфаќа:
- (а) амортизираната набавна вредност на финансиско средство (обврска) е сегашната вредност на идните парични примања (плаќања) дисконтирани со ефективна каматна стапка, и
 - (б) расходот (приходот) од камата 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, ентитетот 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, ентитетот ги амортизира сите поврзани давачки, платени или примени финансиски надомести (како што се 'поени'), трансакциски трошоци и други премии или попусти во текот на очекуваниот животен век на инструментот, освен како што следува. Ентитетот користи пократок период доколку тоа е периодот на кој се однесуваат давачките, платените или примените финансиски надомести, трансакциските трошоци, премиите или попустите. Ова е случај кога променливата стапка на која се однесуваат давачките, платените или примените финансиски надомести, премиите или попустите, 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 променлива стапка и финансиски обврски со променлива стапка, периодичната повторна проценка на паричните текови којашто ги одразува пазарните каматни стапки ја менува ефективната каматна стапка. Доколку променливата стапка на финансиско средство или финансиска обврска почетно се признава на износот еднаков на примената или платената главница при доспевањето, повторната проценка на идните каматни плаќања вообичаено немаат значително влијание на сметководствената вредност на средството или обврската.
- 11.20 Доколку ентитетот ги ревидира оценките на плаќањата и примањата, ентитетот ја корегира сметководствената вредност на финансиското средство или финансиската обврска (или група на финансиски инструменти) за да ги одрази стварните и ревидираните парични текови. Ентитетот повторно ја пресметува сметководствената вредност пресметувајќи ја сегашната вредност на проценетите идни парични текови на почетната ефективна каматна стапка на финансискиот инструмент. Ентитетот ја признава корекцијата како приход или расход во добивката или загубата на датумот на ревидирањето.

Пример за одредување на амортизираната набавна вредност за петгодишен заем користејќи го методот на ефективна каматна стапка

На 1 јануари 20X0, ентитетот стекнува обврзница за парични единици (ПЕ) 900, со трансакциски трошоци од ПЕ50. Каматата е ПЕ40 на годишно 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 ПЕ	Приход од камата 6,9583%* ПЕ	Паричен тек ПЕ	Сметководствена вредност на крајот на периодот 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 почетната сметководствена вредност на обврзницата:

$$40/(1,069583)^1 + 40/(1,069583)^2 + 40/(1,069583)^3 + 40/(1,069583)^4 + 1.140/(1,069583)^5 = 950$$

Обезвреднување на финансиски инструменти мерени според набавната вредност или амортизирана набавна вредност

Признавање

- 11.21 На крајот на секој **период на известување**, ентитетот оценува дали постои објективен доказ за обезвреднување на кое било финансиско средство измерено според набавната вредност или амортизираната набавна вредност. Доколку постои објективен доказ за обезвреднување, ентитетот 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) значајни 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) забележливи 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 се 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 значајни промени со несакани ефекти што се случиле во технолошката, пазарната, економската или правната средина во којашто работи издавачот.

11.24 Ентитетот 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.

Ентитетот ги оценува останатите финансиски средства за обезвреднување или поединечно или збирно врз основа на слични карактеристики за кредитен ризик.

Мерење

11.25 Ентитетот ја мери загубата поради обезвреднување за следниве инструменти измерени според набавната вредност или амортизираната набавна вредност, како што следува:

- (а) за инструмент измерен според амортизираната набавна вредност 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 променлива каматна стапка, дисконтната 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 ентитетот 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), ентитетот 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 неговата исправка) што ја надминува сметководствената вредност што би постоела доколку обезвреднувањето не било претходно признаено. Ентитетот 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. Ентитетот 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 додека нема значителна промена во економските околности или поминало значително време од моментот кога се случила трансакцијата. Доколку ентитетот може да покаже дека цената на последната трансакција не е добра проценка на објективната вредност (пр. бидејќи го одразува износот што ентитетот би го примил или платил во принудна трансакција, несакана ликвидација или принудна продажба), таа цена се корегира.
- (в) доколку пазарот за средството не е активен и скорешните самостојни трансакции за идентично средство не се добра проценка на објективната вредност, ентитетот 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 трансакцијата под комерцијални услови мотивирани заради вообичаена деловна пракса.

Другите оддели од овој МСФИ упатуваат на насоките за објективната вредност во ставовите 11.27 – 11.32, вклучувајќи ги Оддел 12, Оддел 14, Оддел 15 и Оддел 16 *Вложувања во недвижности*. 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 други ценовни модели. Доколку постои техника на вреднување што вообичаено се користи од учесниците на пазарот за да се одреди цената на средството и се покажало дека таа техника обезбедува веродостојни проценки на цените добиени во реалните пазарни трансакции, ентитетот ја користи таа техника.
- 11.29 Целта на користењето на техниката на вреднување е да се утврди која би била цената на трансакцијата 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 ентитетот. 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 информации за техниката на вреднување реално ги претставуваат пазарните очекувања и мерења на факторите на ризик вградени во средството.

Кога не постои активен пазар: сопственички инструменти

- 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 значајни 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 незначајна. Вообичаено е можно да се процени објективната вредност на средство коешто ентитетот го стекнало од надворешна страна. Сепак, доколку опсегот на реалните проценки на објективната вредност е значаен и веројатностите на различни проценки не можат реално да се одредат, на ентитетот му се забранува да ја мери објективната вредност на средството.
- 11.32 Доколку повеќе не е достапна веродостојна мерка за објективната вредност на средство мерено по објективна вредност (пр. Сопственички инструмент мерен по објективна вредност преку добивката или загубата), неговата сметководствена вредност на последниот датум кога средството можело веродостојно да се измери е неговата нова набавна вредност. Ентитетот го мери средството со неговата набавна вредност намалена за обезвреднувањето додека повторно не стане достапна веродостојна мерка за објективната вредност.

Отпис на финансиско средство

- 11.33 Ентитетот го отпишува финансиското средство само кога:
- (а) договорните права на паричните текови од финансиското средство истечат или се подмират, или
 - (б) ентитетот и' префрла на друга страна значителен дел од ризиците и наградите за сопственост на финансиското средство, или

(в) ентитетот, покрај тоа што задржал одредени значајни 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, ентитетот:

(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 процентуалното учество на објективните 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 ентитетот задржал значајни ризици и награди од сопственоста на пренесеното средство, ентитетот 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, ентитетот 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 инструменти), 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 обичај да го продаде или повторно заложува колатералот, пренесувачот го рекласифицира средството во неговиот извештај за финансиската состојба (пр. како позајмено средство, повторно заложени сопственички инструменти 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 по 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 по 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

Ентитетот продава група од своите побарувања од должници на банка за помалку од нивната номинална вредност. Ентитетот продолжува да управува со наплатата од должниците во име на банката, вклучувајќи доставување на месечни извештаи, а банката му плаќа на ентитетот според пазарната стапка за сервисирање на побарувањата. Ентитетот 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, ентитетот 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.

Ентитетот признава загуба пресметана како разлика помеѓу сметководствената вредност на побарувањата во моментот на продажба и приливите добиени од банката. Ентитетот 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 ентитетот 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, ентитетот го задржал ризикот од задоцнети уплати или неплаќања од страна на должниците - значаен ризик во поглед на побарувањата. Соодветно, ентитетот не ги третира побарувањата како продадени на банката и не ги отпишува. Наместо тоа, ги третира приливите од банката како заем обезбеден со побарувањата. Ентитетот продолжува да ги признава побарувањата како средство ѓ додека не се наплатат или отпишат како ненаплатливи.

Отпис на финансиска обврска

- 11.36 Ентитетот 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, ентитетот ја евидентира трансакцијата како згаснување на почетната финансиска обврска и признавање на нова финансиска обврска. Слично, ентитетот ги евидентира значителните модификации на условите на постојна финансиска обврска или дел од неа (независно од тоа дали се должи или не се должи на финансиска потешкотија на должникот) како згаснување на почетната финансиска обврска и признавање на новата финансиска обврска.
- 11.38 Ентитетот ги признава во добивка или загуба 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 упатуваат на обелоденувања на финансиските обврски мерени според објективната вредност преку добивката или загубата. Ентитетите што имаат само основни финансиски инструменти (и затоа не го применуваат Оддел 12) нема да имаат 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, ентитетот ги обелоденува, во резимето 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 Ентитетот ги обелоденува вкупните сметководствени 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 амортизираната набавна вредност (став 11.14(а)),
 - (в) финансиските средства што се сопственички инструменти 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 амортизираната набавна вредност (став 11.14(а)),
 - (ѓ) обврски за заеми мерени според набавната вредност намалена за обезвреднувањето (став 11.14(б)).

- 11.42 Ентитетот 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 ентитетот).
- 11.43 За сите финансиски средства и финансиски обврски мерени според објективната вредност, ентитетот 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, ентитетот ги обелоденува претпоставките применети во одредувањето на објективната вредност за секоја класа на финансиски средства или финансиски обврски. На пример, доколку тоа е применливо, ентитетот ги обелоденува информациите за претпоставките што се однесуваат на стапките на 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 сопственички инструмент мерен според објективна вредност преку добивката или загубата, ентитетот го обелоденува тој факт.

Отпис

- 11.45 Доколку ентитетот ги пренел финансиските средства на друга страна во трансакција што не се квалификува за отпис (види ставови 11.33 – 11.35), ентитетот го обелоденува следното за секоја класа на такви финансиски средства:
- (а) природата на средствата,
 - (б) природата на ризиците и наградите од сопственоста за коишто ентитетот останува изложен,
 - (в) сметководствените вредности на средствата и сите придружни обврски што ентитетот продолжува да ги признава.

Колатерал

- 11.46 Кога ентитетот 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 кредитната изложеност признаена на датумот на известување, за којашто постои прекршување на условите или непочитување на главницата, каматата, фондот за исплата на долгови или условите за откуп што не биле корегирани до датумот на известување, ентитетот 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 повторно преговарани, пред да биде одобрено објавувањето на финансиските извештаи.

Ставки за приходи, расходи, признаени добивки или загуби

- 11.48 Ентитетот ги обелоденува следниве ставки за приходи, расходи, признаени добивки или загуби:
- (а) приходи, расходи, признаени добивки или загуби, вклучувајќи промени во објективната вредност, признаени од:
 - (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 амортизирана набавна вредност,
 - (iv) финансиските обврски мерени според амортизирана набавна вредност,
 - (б) вкупниот приход од камата и вкупниот расход од камата (пресметани користејќи го 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 безвреднување за секоја класа на финансиско средство.

Оддел 12

Други финансиски инструменти

Делокруг на одделите 11 и 12

- 12.1 Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти* заедно се однесуваат на признавање, отпис, мерење и обелоденување на **финансиските инструменти (финансиски средства и финансиски обврски)**. Оддел 11 се применува на основните финансиски инструменти и е релевантен за сите ентитети. Оддел 12 се применува на останатите, посложени финансиски инструменти и трансакции. Доколку ентитетот прави трансакции само со основни финансиски инструменти тогаш Оддел 12 не се применува. Сепак, дури и ентитетите само со основни финансиски инструменти го земаат предвид делокругот на Оддел 12 за да осигурат дека се изземени.

Избор на сметководствена политика

- 12.2 Ентитетот 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 барањата за обелоденување од одделите 11 и 12* за да ги евидентира сите негови финансиски инструменти. Изборот на (а) или (б) од страна на ентитетот е избирање на сметководствена политика. Ставовите 10.8 – 10.14 ги содржат барањата за одредување кога промената на сметководствената политика е соодветна, 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 ентитети (види Оддел 14 *Вложувања во придружени ентитети*) и заеднички вложувања (види Оддел 15 *Учество во 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 договорот за осигурување што може да резултира во загуба за било која од страните, како резултат на договорните услови што не се поврзани со:
 - (i) промени во осигурениот ризик,
 - (ii) промени во девизните курсеви, или
 - (iii) неисполнување на обврските од една од страните,
 - (д) финансиски инструменти што ја исполнуваат дефиницијата за сопствена главнина на ентитетот (види Оддел 22 *Обврски и капитал* и Оддел 26 *Плаќање врз основа на акции*),
 - (е) наеми (види Оддел 20 *Наеми*) освен наем што може да резултира во загуба за наемодавателот или наемателот како резултат на договорните услови што не се поврзани со:
 - (i) промени во цената на изнајменото средство,
 - (ii) промени во девизните курсеви, или
 - (iii) неисполнување на обврските од една од страните,
 - (е) договори за неизвесни средства 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 нефинансиска ставка, промени во девизните курсеви или неисполнување на обврските 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 ентитетот, не се финансиски инструменти за целите на овој оддел.

Почетно признавање на финансиски средства и обврски

- 12.6 Ентитетот го признава финансиското средство или финансиската обврска само ако стане странка на договорните одредби на инструментот.

Почетно мерење

- 12.7 Кога финансиско средство или финансиска обврска почетно се признаваат, ентитетот ги мери по објективна вредност, што вообичаено е цената на трансакцијата.

Последователни мерења

- 12.8 На крајот на секој **период на известување**, ентитетот 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: сопственичките инструменти што не се јавно тргувани и чијашто објективна вредност не може 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 сопственички инструмент 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. Ентитетот го мери инструментот со неговата набавна вредност намалена за обезвреднувањето додека повторно не стане возможно веродостојно мерење на објективната вредност.

Објективна вредност

- 12.10 Ентитетот 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 Ентитетот 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, ентитетот почетно го мери средството со сегашната вредност на идните плаќања дисконтирани со пазарната каматна стапка.

Обезвреднување на финансиски инструменти мерени според набавна вредност или амортизирана набавна вредност

- 12.13 Ентитетот ги применува насоките за обезвреднување на финансиски 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 Ентитетот 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, ентитетот 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, ентитетот треба да ги исполни сите од следниве услови:

- (а) ентитетот 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) ентитетот очекува хеџинг инструментот да биде многу ефективен во порамнување на назначениот хеџиран ризик. **Ефективноста на хеџингот** е степенот до кој промените во објективната вредност или паричните текови на хеџираната ставка што се припишуваат на хеџираниот ризик се порамнуваат со промените во објективната вредност или 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 амортизирана набавна вредност,
- (б) ризик од девизни курсеви или каматен ризик во цврсто обврзување или **многу веројатна трансакција**,
- (в) ризик поврзан со цената на производот што го поседува или постои цврсто обврзување или многу веројатна трансакција за купување или продажба на производ,
- (г) ризик од девизни курсеви во нето вложување во странско работење.

Ризикот поврзан со девизни курсеви за должнички инструмент мерен според амортизираната набавна вредност не е на списокот погоре бидејќи сметководството за хеџинг не би имало значаен ефект на финансиските извештаи. Основните сметки, меници и заеми за наплата и отплата вообичаено се мерат според амортизираната набавна вредност (11.5(г)). Ова би вклучило обврски деноминирани во странска валута. Став 30.10 бара секоја промена во сметководствената вредност на сметката 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 ќе бидат признати во добивката или загубата и треба да се порамнат помеѓу себе освен за разликата помеѓу курсот при одделна продажба (со кој се мери обврската) и терминската стапка (со која 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 термински договор за добро што се очекува да биде многу ефективен во порамнување на ризикот идентификуван во став 12.17 што е пак назначен како хеџиран ризик,
- (б) вклучува страна надвор од известувачкиот ентитет (т.е. надвор од **групациската**, сегмент или поединечен ентитет за кој се поднесува извештај),

- (в) неговиот **номинален износ** е еднаков на назначениот износ на главницата или номиналниот износ на хецираната ставка,
- (г) има одреден датум на доспевање не подоцна од
 - (i) доспевањето на хецираниот финансиски инструмент,
 - (ii) очекуваното подмирување на обврската за купување или продажба на доброто, или
 - (iii) појавата на хецирана многу веројатна девизна трансакција или трансакција на стока,
- (д) нема предвремено плаќање, предвремено откажување или одложување.

Хецинг на фиксен каматен ризик на признат финансиски инструмент или ценовен ризик на стока што се чува

- 12.19 Доколку условите во став 12.16 се исполнети и хецираниот ризик е изложеноста на фиксен каматен ризик на должнички инструмент мерен според амортизираната набавна вредност или ценовен ризик на стока што се чува, ентитетот:
- (а) го признава хецинг инструментот како средство или обврска и промената во објективната вредност на хецинг инструментот во добивката или загубата, и
 - (б) ја признава промената во објективната вредност на хецираната ставка поврзана со хецираниот ризик во добивката или загубата и како исправка во сметководствената вредност на хецираната ставка.
- 12.20 Доколку хецираниот ризик е фиксниот каматен ризик на должнички инструмент мерен според амортизираната набавна вредност, ентитетот ги признава периодичните нето парични подмирувања на каматниот своп којшто е хецинг инструмент во добивката или загубата во периодот кога нето подмирувањата настануваат.
- 12.21 Ентитетот го прекинува сметководството за хецинг утврдено во став 12.19 доколку:
- (а) хецинг инструментот е истечен или продаден или укинат,
 - (б) хецингот повеќе не ги исполнува условите за сметководство за хецинг утврдени во став 12.16, или
 - (в) ентитетот го повлекува назначувањето.
- 12.22 Доколку сметководството за хецинг се прекинува и хецираната ставка е средство или обврска евидентирана по амортизираната набавна вредност која не е целосно отпишана, сите признаени добивки или загуби признати како корекции на сметководствената вредност на хецираната ставка се амортизираат преку добивката или загубата користејќи го методот на ефективна камата за преостанатиот животен век на хецинг инструментот.

Хецинг на варијабилен каматен ризик на признат финансиски инструмент, ризик од курсни разлики или ценовен ризик на стока од цврста обврска или многу веројатна трансакција или нето вложување во странско работење

- 12.23 Доколку условите од став 12.16 се исполнети и хецираниот ризик е
- (а) варијабилниот каматен ризик на должнички инструмент мерен според амортизираната набавна вредност,
 - (б) ризикот од девизни курсеви во **цврсто обврзување** или многу веројатна трансакција,
 - (в) ценовниот ризик за стока во цврсто обврзување или многу веројатна трансакција, или
 - (г) ризикот од девизни курсеви во нето вложување во странско работење, ентитетот го признава во останата сеопфатна добивка делот од промената во објективната вредност на хецинг инструментот што бил реализиран во порамнување на промената во објективната вредност или очекуваните парични текови на хецираната ставка. Ентитетот го признава во добивката или загубата вишокот од објективната вредност на хецинг инструментот над промената во објективната вредност на очекуваните парични текови (некогаш наречено хецинг неефикасност). Хецинг добивката или загубата признаена во останата сеопфатна добивка се рекласифицираат во добивката или загубата кога хецираната ставка е признаена во добивката или загубата или кога завршува хецинг врската.

- 12.24 Доколку хецираниот ризик претставува варијабилан каматен ризик на должнички инструмент мерен според амортизирана набавна вредност, ентитетот последователно ги признава како добивка или загуба периодичните нето парични подмирувања од каматниот своп којшто е хеџинг инструмент во периодот кога нето подмирувањата настануваат.
- 12.25 Ентитетот 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) ентитетот го повлекува назначувањето.
- Доколку повеќе не се очекува предвидената трансакција да се случи или хецираниот должнички инструмент мерен според амортизирана набавна вредност престанува да се признава, секоја добивка или загуба на хеџинг инструментот што е признаена во останатата сеопфатна добивка се рекласифицира од останатата сеопфатна добивка во добивка или загуба.

Обелоденувања

- 12.26 Ентитетот 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 ентитетот користи сметководство за хеџинг, истиот ги прави дополнителните обелоденувања од 12.27 – 12.29.
- 12.27 Ентитетот 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 хецираниот ризик, вклучувајќи опис на хецираната ставка.
- 12.28 Доколку ентитетот користи сметководство за хеџинг за хеџинг на фиксен каматен ризик или ценовен ризик на стока што се чува (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 ентитетот користи сметководство за хеџинг за хеџинг на варијабилан каматен ризик, ризик од курсни разлики, ценовен ризик за стока во цврсто обврзување или многу веројатна 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 рекласифициран 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 **залихите**.
Залихите се **средства**:
- (а) што се чуваат за продажба во редовниот тек на работењето;
 - (б) во процесот на производство за идна продажба како под (а); или
 - (в) во вид на сировини или помошни материјали што ќе бидат потрошени во процесот на производство или во давањето на услуги.
- 13.2 Овој оддел се применува на сите залихи, освен за:
- (а) производството во тек од договорите за изградба, вклучувајќи ги и директно поврзаните договори за услуги (види Оддел 23 *Приходи*),
 - (б) финансиските инструменти (види Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти*),
 - (в) **биолошките средства** поврзани со земјоделската активност и **земјоделските производи** во моментот на жетва (види Оддел 34 *Специјализирани активности*).
- 13.3 Овој оддел не се применува на мерењето на залихите што се чуваат на:
- (а) производители на земјоделски и шумски производи, земјоделски производи по жетвата, како и минерали и минерални производи, до степенот до кој тие 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 трошоците за продажба преку добивката или загубата.

Мерење на залихите

- 13.4 Ентитетот ги мери залихите со пониската од набавната и нето реализационата вредност.

Набавна вредност на залихите

- 13.5 Ентитетот во набавната вредност на залихите ги вклучува сите трошоци за набавка, трошоците за конверзија и другите трошоци направени залихите да се донесат во нивната сегашна локација и состојба.

Трошоци за набавка

- 13.6 Трошоците за набавка на залихите се состојат од набавната цена, увозните давачки и другите даноци (освен оние што ентитетот може да ги поврати од даночните органи), трошоците за транспорт, ракување и други трошоци што директно се припишуваат на стекнувањето на готовите производи, материјалите и услугите. Комерцијалните попусти, рабати и другите слични ставки се одземаат при утврдувањето на трошоците за набавка.
- 13.7 Ентитетот може да набави залихи на одложено плаќање. Во некои случаи, договорот ефективно содржи неискажан финансиски елемент, како на пример, разликата помеѓу набавната цена за вообичаени кредитни услови и износот на одложеното плаќање. Во некои случаи, разликата се признава како расход од камата во периодот на финансирање и не се додава на набавната вредност на залихите.

Трошоци за конверзија

- 13.8 Трошоците за конверзија на залихите ги вклучуваат трошоците што се директно поврзани со единиците на производството, како што е директниот труд. Исто така, тие вклучуваат и систематска алокација на фиксните и варијабилните општи трошоци на производството коишто се направени при претворањето на сировините во готови производи. Фиксните општи трошоци на производството се оние индиректни трошоци на производството коишто остануваат релативно непроменети без оглед на обемот на производство, како што се амортизацијата и трошоците за одржување на фабричките згради и опремата, и трошоците за управување со фабриката и администрацијата. Варијабилните општи трошоци на производството 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 општите трошоци на производство

- 13.9 Ентитетот ги распределува фиксните општи трошоци на производството во трошоците за конверзија врз основа на нормалниот капацитет на производните капацитети. Нормалниот капацитет е очекуваното просечно производство во текот на определен број на периоди или сезони под нормални околности, имајќи ја предвид загубата во користењето на капацитетот што резултира од планираното одржување. Фактичкото ниво на производство може да се искористи доколку е приближно на нормалниот капацитет. Износот на фиксните општи трошоци распределен по единица на производство не се зголемува како последица на мал обем на производство или неискористен капацитет. Нераспределените општи трошоци се признаваат како расход на периодот во којшто се направени. Во периоди на екстремно високо производство, износот на фиксните општи трошоци којшто е распределен на секоја единица на производство се намалува, така што залихите нема да се мерат според износ што е поголем од нивната набавна вредност. Варијабилните општи трошоци на производството 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 случај, на пример, кога се произведуваат заеднички производи или кога постои главен производ и спореден производ. Кога трошоците за конверзија на секој производ не можат одделно да се идентификуваат, ентитетот ги распределува на производите на рационална и конзистентна основа. Алокацијата може да биде заснована, на пример, на релативната продажна вредност на секој производ било да е во фазата на производствениот процес кога производите можат да бидат одделно идентификувани, или при завршување на производството. Повеќето споредни производи не се материјални по својата природа. Кога е ваков случајот, ентитетот 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 не се разликува материјално од неговата набавна вредност.

Други трошоци вклучени во залихите

- 13.11 Ентитетот 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 на објективната вредност на хеџинг инструментот во хеџинг на фиксен 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 признаваат како расход на периодот во којшто настанале се:
- (а) екстермни износи на растур на материјали, труд или други производствени трошоци,
 - (б) трошоци за складирање, освен ако овие трошоци се неопходни во производствениот процес пред понатамошната 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 степен 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 персоналот 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 на 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.

Набавна вредност на земјоделски производи собрани од биолошки средства

- 13.15 Оддел 34 бара залихите што вклучуваат земјоделски производи коишто ентитетот ги жнее или бере од неговите биолошки средства да се мерат при почетното **признавање** според нивната објективна вредност намалена за проценетите трошоци на продажба на местото на жнеење или берење. Ова станува набавна 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 Ентитетот може да користи техники за мерење на набавната вредност на залихите како што се методот на стандардни трошоци, методот на малопродажба или последната набавна цена доколку резултатот е приближен до набавната вредност. Стандардните трошоци ги земаат предвид нормалните нивоа на сировини и помошни материјали, труд, ефикасност и користење на капацитетите. Тие редовно се проверуваат и, доколку е потребно, се ревидираат соодветно на тековните услови. Методот на малопродажба ја мери набавната вредност со намалување на продажната вредност на залихите со соодветниот процент на бруто маржа.

Трошковни формули

- 13.17 Ентитетот 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 Ентитетот 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. Ентитетот ја користи истата трошковна формула за сите залихи коишто имаат слична природа и примена за ентитетот. 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 залихите

- 13.19 Одредбите 27.2 – 27.4 бараат од ентитетот да процени на крајот на секој **период на известување** дали некои залихи се обезвреднети, т.е. дали сметководствената вредност нема да може во целост да се надомести (пр. заради оштетување, застареност или намалени продажни цени). Доколку една ставка (или група на ставки) од залихите е обезвреднета, ентитетот треба да ги измери залихите според нивната нето реализациона вредност и да признае **загуба поради обезвреднување**. Во овие одредби исто така се бара враќање на претходно намалената вредност поради обезвреднување во одредени околности.

Признавање како расход

- 13.20 Кога залихите се продадени, ентитетот 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 Ентитетот го обелоденува следново:

- (а) **сметководствените политики** усвоени за мерење на залихите, вклучувајќи ја и применетата трошкова формула,
- (б) вкупната сметководствена вредност на залихите и сметководствената вредност на класификациите соодветни за ентитетот,
- (в) износот на залихите признаен како расход во текот на периодот,
- (г) износот на загубите заради обезвреднување на залихите признаени или вратени назад во добивката или загубата во согласност со Оддел 27,
- (д) вкупната сметководствена вредност на залихите заложи како обезбедување за обврските.

Оддел 14

Вложувања во придружени ентитети

Делокруг на овој оддел

- 14.1 Овој оддел се применува во сметководството на **придружени ентитети** во **консолидирани финансиски извештаи** и во финансиски извештаи на вложувач кој не е матично друштво, но има вложување во еден или повеќе придружени ентитети. Став 9.26 ги утврдува барањата за сметководството на придружени ентитети во **посебните финансиски извештаи**.

Дефиниции на придружени ентитети

- 14.2 Придружен ентитет е ентитет, вклучувајќи неинкорпориран ентитет како што е партнерство, над кој вложувачот има значајно влијание и кој не е ниту **подружница**, ниту учество во **заедничко вложување**.
- 14.3 Значајно влијание е моќ да се учествува во одлуките поврзани со финансиските и оперативните политики на придружениот ентитет, 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 ентитет, се претпоставува дека вложувачот има значајно 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 ентитет, се претпоставува дека вложувачот нема значајно влијание, освен кога таквото влијание може јасно да се покаже,
 - (в) значителна или мнозинска сопственост од друг вложувач не го спречува вложувачот да има значајно влијание.

Мерење - избор на сметководствена политика

- 14.4 Вложувачот ги евидентира сите свои вложувања во придружените ентитети користејќи едно од следново:
- (а) модел на набавна вредност од став 14.5,
 - (б) методот на главнина од став 14.8,
 - (в) моделот на објективна вредност од став 14.9.

Модел на набавна вредност

- 14.5 Вложувачот ги мери неговите вложувања во придружените ентитети, освен оние за кои постои објавена котирана цена (види став 14.7) според набавната вредност намалена за сите **акумулирани загуби поради обезвреднување** признаени во согласност со Оддел 27 *Обезвреднување на средства*.
- 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 ентитет што потекнува пред или по датумот на стекнување.
- 14.7 Вложувачот ги мери неговите вложувања во придружените ентитети 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 по цената на трансакцијата (вклучувајќи ги трансакциските трошоци) и потоа последоателно се корегира за да го одрази уделот на вложувачот во **добивката или загубата и останатата сеопфатна добивка** на придружениот ентитет.
- (а) *Распределби и други корекции на сметководствената вредност.* Распределбите примени од придружениот ентитет ја намалуваат сметководствената вредност на вложувањето. Исто така, можат да бидат потребни корекции на сметководствената вредност како последица на промените во главнината на придружениот ентитет од ставки во останатата сеопфатна добивка.

- (б) *Потенцијални гласачки права.* Иако потенцијалните гласачки права се земаат предвид кога се одлучува дали постои значајно влијание, вложувачот го мери неговиот удел во добивката или загубата на придружениот ентитет и неговиот удел во промените во главнината на придружениот ентитет врз основа на сопственичките учества. Овие мерења не ја одразуваат можната употреба или конверзија на потенцијалните гласачки права.
- (в) *Имплицитен гудвил и корекција на објективната вредност.* При стекнување на вложувањето во придружениот ентитет, вложувачот ја евидентира секоја разлика (било да е позитивна или негативна) помеѓу набавната вредност на стекнувањето и уделот на вложувачот во објективните вредности на нето средствата на придружениот ентитет што можат да бидат идентификувани во согласност со ставовите 19.22 – 19.24. Вложувачот го корегира неговиот удел во добивките или загубите на придружениот ентитет по стекнувањето со евидентирање на дополнителна амортизација на средствата на придружениот ентитет коишто можат да се депрецираат или амортизираат (вклучувајќи гудвил) врз основа на вишокот на нивните објективни вредности над нивните сметководствени вредности во моментот кога вложувањето било стекнато.
- (г) *Обезвреднување.* Доколку постојат индикации дека вложувањето во придружениот ентитет може да биде обезвреднето, 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 ентитет не се тестира одделно за обезвреднување, туку повеќе како дел од тестот за обезвреднување на вложувањето како целина.
- (д) *Трансакции на вложувачот со придружените ентитети.* Доколку придружениот ентитет го користи методот на главнина, вложувачот ги елиминира нереализираните добивки и загуби што резултираат од нагорните (придружен ентитет кон вложувач) и надолните (вложувач кон придружен ентитет) трансакции до степен на учеството на вложувачот во придружениот ентитет. Нереализираните загуби на таквите трансакции можат да обезбедат доказ за обезвреднување на пренесеното средство.
- (и) *Датум на финансиските извештаи на придружениот ентитет.* Кога се користи методот на главнина, вложувачот ги користи финансиските извештаи на придружениот ентитет 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 ентитет, со корекции направени за ефектите на сите значајни трансакции или настани што се случиле помеѓу крајните датуми на пресметковниот период.
- (е) *Сметководствени политики на придружениот ентитет.* Доколку придружениот ентитет користи сметководствени политики што се разликуваат од тие на вложувачот, вложувачот ги корегира финансиските извештаи на придружениот ентитет за да ги одразуваат сметководствените политики на вложувачот заради примена на методот на главнина, освен кога тоа е непрактично да се прави.
- (ж) *Загуби повисоки од вложувањето.* Доколку учеството на вложувачот во загубите на придружениот ентитет е еднакво или ја надминува сметководствената вредност на неговото вложување во придружениот ентитет, 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 *Резервирања и неизвесни обврски*) само до обемот до кој вложувачот има направено законски или договорни обврски или има направено плаќања во име на придружениот ентитет. Доколку придружениот ентитет 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.
- (з) *Прекинување на методот на главнина.* Вложувачот престанува да го користи методот на главнина од датумот кога престанува значајното влијание.
- (i) Доколку придружениот ентитет 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 значајното влијание над придружениот ентитет како резултат на целосно или делумно отуѓување, тој го отпишува тој придружен ентитет 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 ентитет на датумот кога значајното влијание е загубено. Потоа, вложувачот го евидентира целокупното задржано учество на соодветен начин користејќи го Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти*.

- (iii) Доколку вложувачот го загуби значајното влијание заради причини што не вклучуваат делумно отуѓување на неговото вложување, вложувачот ја смета сметководствената вредност на вложувањето на датумот како нова основа на набавната вредност и го евидентира вложувањето на соодветен начин користејќи ги Оддел 11 и 12.

Модел на објективна вредност

- 14.9 Кога вложувањето во придружен ентитет почетно се признава, 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 ентитет според објективната вредност, со промените во објективната вредност признаени во добивката или загубата, користејќи ги насоките за објективно вреднување во ставовите 11.27 – 11.32. Вложувачот што го користи моделот на објективна вредност, ќе го користи моделот на набавна вредност за секое вложување во придружен ентитет за коешто е непрактично веродостојно да се мери објективната вредност без непотребни трошоци или напор.

Презентирање на финансиски извештаи

- 14.11 Вложувачот ги класифицира вложувањата во придружените ентитети како нетековни средства.

Обелоденувања

- 14.12 Вложувачот во придружен ентитет го обелоденува следново:
- (а) неговата **сметководствена политика** за вложувања во придружени ентитети,
 - (б) **сметководствената вредност** на вложувањата во придружени ентитети (види став 4.2(s)),
 - (в) објективната вредност на вложувањата во придружени ентитети евидентирани со користење на методот на главнина за коишто се објавени котираны цени.
- 14.13 За вложувања во придружени ентитети евидентирани со моделот на набавна вредност, вложувачот го обелоденува износот на дивидендите и другите распределби признати како приход.
- 14.14 За вложувања во придружени ентитети евидентирани со методот на главнина, вложувачот одделно го обелоденува неговиот удел во добивката или загубата на таквите придружени ентитети и неговиот удел во сите **прекинати работења** на таквите придружени ентитети.
- 14.15 За вложување во придружени ентитети евидентирани со моделот на објективна вредност, вложувачот ги прави обелоденувањата барани со ставовите 11.41 – 11.44.

Оддел 15

Учество во заеднички вложувања

Делокруг на овој оддел

- 15.1 Овој оддел се применува во сметководството за **заеднички вложувања во консолидирани финансиски извештаи** и во финансиски извештаи на вложувач кој не е матично 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**.

Дефиниции за заеднички вложувања

- 15.2 **Заедничка контрола** е писмено договорена поделба на **контролата** на економска активност и постои само кога стратешките финансиски и оперативни одлуки поврзани со активната 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 бидат во форма на заеднички контролирани работи, заеднички контролирани средства или **заеднички контролирани ентитети**.

Заеднички контролирани работи

- 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 ентитет 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 прави своите трошоци 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 заеднички контролираните работи, учесникот во заедничкото вложување ги признава 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 заработува од продажбата на стоки или услуги во заедничкото вложување.

Заеднички контролирани средства

- 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 или стекнале во заедничкото вложување и се наменети за заедничкото вложување.
- 15.7 Во поглед на неговото учество во заеднички контролираните средства, учесникот во заедничкото вложување ги признава во неговите финансиски извештаи:
- (а) неговиот удел во заеднички контролираните средства, 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 во заедничкото вложување, и
 - (д) сите расходи што ги има направено во поглед на неговото учество во заедничкото вложување.

Заеднички контролирани ентитети

- 15.8 Заеднички контролиран ентитет е заедничко вложување коешто вклучува формирање на корпорација, партнерство или друг ентитет во кој секој учесник има учество. Ентитетот работи на ист начин како и другите ентитети, освен тоа што постои писмен договор помеѓу учесниците во заедничкото вложување со кој се утврдува заедничка контрола над економската активност на ентитетот.

Мерење - избор на сметководствена политика

- 15.9 Учесникот во заедничко вложување ги евидентира сите негови учества во заеднички контролирани ентитети користејќи едно од следново:
- (а) моделот на набавна вредност во став 15.10,
 - (б) методот на главнина од став 15.13,
 - (в) моделот на **објективна вредност** од став 15.14.

Модел на набавна вредност

- 15.10 Вложувачот ги мери неговите вложувања во заеднички контролирани ентитети, 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 средства*.
- 15.11 Вложувачот ги признава распределбите примени од вложувањето како приходи без оглед на тоа дали распределбите се од акумулирана добивка на заеднички контролираниот ентитет што потекнува пред или по датумот на стекнување.
- 15.12 Вложувачот ги мери неговите вложувања во заеднички контролирани ентитети 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 ентитети со методот на главнина користејќи ги постапките од став 14.8 (заменувајќи го со ‘заедничка контрола’ ставот што упатува на ‘значајно влијание’).

Модел на објективна вредност

- 15.14 Кога вложувањето во заеднички контролиран ентитет почетно се признава, 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 ентитети според објективната вредност, со промени во објективната вредност признаени во добивката или загубата, користејќи ги насоките за објективно вреднување во ставовите 11.27 – 11.32. Вложувачот што го користи моделот на објективна вредност, ќе го користи моделот на набавна вредност за секое вложување во заеднички контролиран ентитет за коешто е непрактично веродостојно да се мери објективната вредност без непотребни трошоци или напор.

Трансакции помеѓу учесник во заедничко вложување и заедничко вложување

- 15.16 Кога учесникот во заедничкото вложување пренесува или продава средства на заедничкото вложување, признавањето на секој дел од признаената добивка или загуба од трансакцијата мора да ја одразува суштината на трансакцијата. Иако средствата се задржуваат од страна на заедничкото вложување, и под услов учесникот да пренел значајни ризици и награди од сопственоста, учесникот го признава само оној дел од признаената добивка или загуба што може да се припише и на учествата на останатите учесници во заедничкото вложување. Учесникот го признава целиот износ на секоја загуба кога преносот 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 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 загубите што треба да се признаат веднаш кога претставуваат **загуба поради 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 значајно влијание во заедничкото вложување, во согласност со Оддел 14 *Вложувања во придружени ентитети*.

Обелоденувања

- 15.19 Вложувачот во заедничко вложување ги обелоденува:
- (а) **сметководствената политика** што ја користи за признавање на неговите учества во заеднички контролираните ентитети,
 - (б) **сметководствената вредност** на вложувањата во заеднички контролирани ентитети (види став 4.2(и)),
 - (в) објективната вредност на вложувањата во заеднички контролирани ентитети евидентирани со користење на методот на главнина за коишто се објавени котирани цени,
 - (г) вкупниот износ на неговите обврски што се однесуваат на заедничките вложувања, вклучувајќи го неговиот удел во капиталните обврски што се направени заедно со другите учесници во заедничкото вложување, како и неговиот удел во капиталните обврски на самите заеднички вложувања.
- 15.20 За заеднички контролирани ентитети евидентирани во согласност со методот на главнина, учесникот во заедничкото вложување исто така ги прави обелоденувањата барани со став 14.14 за вложувања со метод на главнина.
- 15.21 За заеднички контролирани ентитети евидентирани во согласност со методот на објективна вредност, учесникот во заедничкото вложување ги прави обелоденувањата барани со став 11.41–11.44.

Оддел 16

Вложувања во недвижности

Делокруг на овој оддел

- 16.1 Овој оддел се однесува на сметководството 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 во оперативен наем (види став 16.3) коишто се третираат како вложување во недвижност. Само вложување во недвижност чијашто објективна вредност може веродостојно да се измери без непотребни трошоци или напор 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-амортизација-обезвреднување од Оддел 17 *Недвижности, постројки и опрема* и остануваат 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 мерлива на постојана основа.

Дефиниција и почетно признавање на вложување во недвижности

- 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 во **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 во **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 може да ја измери објективната вредност на учеството во недвижноста без непотребни трошоци или напор на постојана основа. Оваа класификација алтернативно може да се примени на поединечните ставки на вложувања во недвижности.
- 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 измери без непотребни трошоци или напор, целокупната недвижност се евидентира како недвижности, постројки и опрема во согласност со Оддел 17.

Мерење при почетно признавање

- 16.5 Ентитетот го мери вложувањето во недвижност според неговата набавна вредност при почетното признавање. Набавната вредност на купено вложување во недвижност се состои од неговата набавна цена и сите директно припишани трошоци 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. Ентитетот ја одредува набавната вредност 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 ако е во делокругот на Оддел 20 *Наеми*. Со други зборови, средството се признава по пониската вредност од објективната 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 почетното признавање

- 16.7 Вложување во недвижност чијашто објективна вредност може веродостојно да се измери без непотребни трошоци или напор 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 евидентирана по објективна вредност е тоа учество, а не предметната недвижност. Ставовите 11.27 – 11.32 обезбедуваат упатства за одредување на објективната вредност. Ентитетот ги евидентира сите останати вложувања во недвижност како недвижности, постројки и опрема користејќи го моделот набавна вредност – амортизација - обезвреднување од Оддел 17.

Преноси

- 16.8 Доколку повеќе не постои веродостојна мерка за објективната вредност без непотребни трошоци или напор за ставка вложување во недвижности измерена користејќи го моделот на објективна вредност, ентитетот ја евидентира таа ставка како недвижности, постројки и опрема во согласност со Оддел 17 сè додека веродостојната мерка за објективната вредност не стане достапна. Сметководствената вредност на вложувањето во недвижности 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, ентитетот ја пренесува недвижноста во или од вложување во недвижности само кога недвижноста прво ќе ја исполни или ќе престане да ја исполнува дефиницијата за вложувањето во недвижности.

Обелоденувања

- 16.10 Ентитетот го обелоденува следново за сите вложувања во недвижности евидентирани по објективната вредност преку добивката или загубата (став 16.7):
- (а) методите и значајните претпоставки применети во утврдувањето на објективната вредност на вложувањето во недвижности,
 - (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 недвижности коишто се предмет на проценката. Доколку немало таква проценка, тој факт треба да биде обелоденет,
 - (в) Постоење и износи на ограничувањата за остварливоста на вложувањата во недвижности или парична дознака на приход и приноси од отуѓувања,
 - (г) договорни обврски за купување, изградба или развивање на вложување во недвижности или за поправки, одржување или подобрување,
 - (д) усогласување помеѓу сметководствените вредности на вложување во недвижности на почетокот и крајот на периодот, прикажувајќи ги одделно:
 - (i) дополнувања, 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 напор (види став 16.8),
 - (iv) преноси во или од залихи и недвижности коишто ги користи сопственикот,
 - (v) други промени.

Усогласувањето не мора да биде презентирано за претходните периоди.

- 16.11 Во согласност со Оддел 20, сопственикот на вложување во недвижности обезбедува обелоденувања на наемодавателот за договорените наеми. Ентитет што чува вложување во недвижности како финансиски наем или оперативен наем ги обезбедува обелоденувањата на наемателот за финансиските наеми и обелоденувањата на наемодавателот за сите оперативни наеми што ги има договорено.

Оддел 17

Недвижности, постројки и опрема

Делокруг

- 17.1 Овој оддел се применува во сметководството за **недвижности, постројки и опрема и вложување во недвижност** чијашто објективна вредност не може да се измери веродостојно без непотребни трошоци или напор. Одделот 16 *Вложувања во недвижности* се применува за вложување во недвижност чијашто објективна вредност може да се измери веродостојно без непотребни трошоци или напор.
- 17.2 Недвижности, постројки и опрема се материјални средства коишто:
- (а) се чуваат за употреба во производство или набавка на стоки или услуги, за изнајмување на други, или за административни цели, и
 - (б) се очекува да се користат во текот на повеќе од еден период.
- 17.3 Недвижности, постројки и опрема не вклучуваат:
- (а) биолошки средства поврзани со земјоделска активност (види Оддел 34 *Специјализирани активности*), или
 - (б) минерални права и минерални резерви, какви што се нафта, природен гас, и слични необновливи ресурси.

Признавање

- 17.4 Ентитетот ги применува критериумите за признавање од став 2.27 за да одреди дали да се признае одредена ставка како недвижност, постројка или опрема. Затоа, ентитетот ќе го признае трошокот за ставката на недвижности, постројки и опрема како средство доколку, и само доколку:
- (а) е **веројатно** дека идните економски користи поврзани со ставката ќе претставуваат прилив за ентитетот, 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 ентитетот 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 на недвижности, постројки и опрема, истите се сметаат за недвижности, постројки и опрема.
- 17.6 Делови од некои ставки на недвижности, постројки и опрема може да бараат нивно заменување во редовни интервали (на пр. кровот од некоја зграда). Ентитетот ќе го додаде кон **сметководствената вредност** на ставката на недвижности, постројки и опрема трошокот за замена на делот од таа ставка тогаш кога трошокот ќе настане, доколку заменетиот дел се очекува да обезбеди идна корист за ентитетот. 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 на недвижности, постројки и опрема имаат значајно различни модели на трошење на економската корист, ентитетот ќе ја распредели почетната набавна вредност на средството на неговите главни компоненти и ќе ја **амортизира** секоја таква компонента одделно во текот на нејзиниот **корисен век**.
- 17.7 Услов за продолжување со работа со ставка на недвижности, постројки и опрема (на пр. автобус) може да биде вршењето редовни главни проверки за дефекти без оглед дали делови од ставката биле заменувани. Кога секоја главна проверка е извршена трошокот за неа се признава во сметководствената вредност на ставката на недвижности, постројки и опрема како замена, доколку се исполнети критериумите за признавање. Секоја преостаната сметководствена вредност на трошокот од претходната главна проверка (како посебна 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 ентитетот истите ги книжи одвоено, дури и кога се стекнуваат заедно.

Мерење при признавање

- 17.9 Ентитетот ќе ја мери ставката на недвижности, постројки и опрема според нејзината набавна вредност.

Елементи на набавната вредност

- 17.10 Набавната вредност на ставка на недвижности, постројки и опрема се состои од следново:
- (а) набавната цена, вклучувајќи ги и правните и брокерските надоместоци, царината и неповратните даноци за набавката, намалена за трговските попусти и работи,
 - (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 демонтирање и отстранување на ставката и обновување на просторот на кој е лоцирана ставката, обврска што ентитетот ја создава 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 набавна вредност на ставка на недвижности, постројки и опрема и ентитетот 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 на недвижности, постројки и опрема се признаваат како добивка или загуба доколку таквите работи не се неопходни да ја доведат ставката до наменетата локација и во оперативна состојба.

Мерење на набавната вредност

- 17.13 Набавната вредност за ставка на недвижности, постројки и опрема е паричен еквивалент на цената на датумот на признавање. Ако плаќањето се одложи по нормалниот кредитен рок, набавната вредност одговара на **сегашната вредност** на сите идни плаќања.

Размена на средства

- 17.14 Ставка на недвижности, постројки и опрема може да се стекне во размена за немонетарно средство или средства, или комбинација од монетарни и немонетарни средства. Ентитетот 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 Ентитетот ги мери сите ставки на недвижности, постројки и опрема по почетното признавање по набавна вредност намалена за акумулираната амортизација и акумулираните **загуби поради обезвреднување**. Ентитетот го признава трошокот за секојдневното сервисирање на ставка на недвижности, постројка и опрема во добивка или загуба во периодот во кој настанува трошокот.

Амортизација

- 17.16 Доколку главните компоненти на една ставка на недвижности, постројки и опрема имаат значајно различни модели на трошење на економската корист, ентитетот ќе ја распредели почетната набавна вредност на средството на неговите главни компоненти и ќе ја амортизира секоја таква компонента одделно во текот на нејзиниот корисен век. Другите средства се амортизираат 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 амортизира.
- 17.17 Трошокот за амортизација за секој период се признава како добивка или загуба освен доколку оддел од овој МСФИ не бара трошокот да се признае како дел од набавната вредност на средството. На пример, амортизацијата од изработка на недвижности, постројки и опрема се вклучува во залихи (види Оддел 13 *Залихи*).

Износ што се амортизира и период на амортизација

- 17.18 Ентитетот ќе го распредели **износот на амортизацијата** на средството на систематска основа во текот на неговиот корисен век.
- 17.19 Факторите 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 остатокот на вредноста или корисниот век на средството се промениле од последниот **датум на годишното известување**. Доколку постојат такви индикатори, ентитетот ќе ги разгледа своите претходни проценки, и, доколку тековните очекувања се различни, ќе ги коригира остатокот на вредноста, методот на амортизација или корисниот век. Ентитетот ја евидентира промената во остатокот на вредноста, начинот на амортизацијата или корисниот век како промена во **сметководствена проценка** согласно ставовите 10.15 – 10.18.
- 17.20 Амортизација 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. Амортизацијата на средство престанува кога средството е отпишано. Амортизацијата не престанува кога средството лежи неискористено или се повлекува од активна употреба освен ако средството не стане целосно амортизирано. Меѓутоа, според методите на амортизација трошокот за амортизација може да изнесува нула доколку не постои производство.
- 17.21 Ентитетот ги зема предвид сите од следниве фактори при одредување на корисниот 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 додека е вон употреба.
 - (в) Техничка или комерцијална застареност која произлегува од промени или подобрувања во производството, или од промени на пазарната побарувачка, за производните или услужните излезни единици на средството.
 - (г) Правни или слични ограничувања во употреба на средството, како што се истекувањето на роковите на поврзаните наеми.

Метод на амортизација

- 17.22 Ентитетот избира таков метод на амортизација кој го одразува моделот според кој очекува да се троши идната економска корист на средството. Во можните методи на амортизација спаѓаат праволинскиот метод, методот на опаѓачко салдо и методот заснован на употреба како што е методот на единици на производство.
- 17.23 Доколку постои индикатор дека настанала значајна промена од последниот датум на годишното известување во моделот според кој ентитетот очекува да се троши идната економска корист на средството, ентитетот ќе го разгледа тековниот метод на амортизација и, доколку тековните очекувања се разликуваат, ќе го промени методот на амортизација со цел да го одрази новиот модел. Ентитетот ги евидентира 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, ентитетот 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 загубата поради обезвреднување. Во тој оддел се објаснува кога и како ентитетот ја проверува сметководствената вредност на средството, како го одредува **надоместливиот износ на средството**, и кога да ја признае или анулира загубата поради обезвреднување.

Надоместување за обезвреднувањето

- 17.25 Ентитетот го вклучува во добивка или загуба надоместувањето од трети лица за ставки на 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 што бара пресметување на надоместливиот износ на средството со цел одредување дали средството е обезвреднето.

Отпишување

- 17.27 Ентитетот ја отпишува ставката на недвижности, постројки и опрема:
- (а) кога се отуѓува, или
 - (б) кога не се очекуваат идни економски користи од нејзината употреба или отуѓување.
- 17.28 Ентитетот ја признава признаената добивка или загуба при отпишување на ставка на недвижности, постројки и опрема во добивката или загубата кога ставката се отпишува (освен ако Одделот 20 *Наеми* не бара поинаку при продажба или повратен наем). Ентитетот нема да ја класифицира таквата признаена добивка како приход.
- 17.29 За одредување на датумот на отуѓување на едно средство, ентитетот ќе ги применува критериумите од Оддел 23 *Приходи* за признавање на приходи од продажба на добра. Одделот 20 се применува на отуѓување по пат на продажба или повратен наем.
- 17.30 Ентитетот ја одредува признаената добивка или загуба од отпишувањето на ставка на недвижности, постројки и опрема како разлика помеѓу нето приливите од отуѓувањето, ако такви има, и сметководствената вредност на ставката.

Обелоденување

17.31 Ентитетот го обелоденува следново за секоја класа на недвижности, постројки и опрема што се смета за соодветно согласно ставот 4.11(a):

- (a) основите за мерење употребени за одредување на бруто сметководствената вредност,
- (б) употребените методи за амортизација,
- (в) употребените корисни векови или стапки на амортизација,
- (г) бруто сметководствената вредност и акумулираната амортизација (собрана со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на периодот на известување,
- (д) усогласување на сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот на известување со одделно 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 добивката или загубата согласно Оддел 27.
 - (vi) амортизација,
 - (vii) други промени.

Усогласувањето не треба да се прикажува и за претходните периоди.

17.32 Ентитетот исто така ќе го обелодени и следново:

- (a) постоењето и сметководствените вредности на недвижностите, постројките и опремата за коишто ентитетот има ограничена сопственост или коишто се заложени како обезбедување за обврските,
- (б) износот на обврските 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 ентитетот ги држи за продажба во редовниот тек на работењето (види Оддел 13 *Залихи* и Оддел 23 *Приходи*).
- 18.2 Нематеријално средство е немонетарно средство без физичка супстанца кое може да се идентификува. Такво средство може да се идентификува кога :
- (а) кога може да се издвои т.е. способно да се издвои или оддели од ентитетот и да се продаде, пренесе на друг, издаде под дозвола, издаде под наем или да се размени, или поединечно или заедно со поврзан договор, средство или обврска, или
 - (б) произлегува од договорни или други законски права, без оглед дали таквите права се преносливи или издвоиви од ентитетот или од други права и обврски.
- 18.3 Во нематеријални средства не спаѓаат:
- (а) **финансиски средства**, или
 - (б) права на минерали и резерви на минерал, какви што се нафта, природен гас, и слични необновливи ресурси.

Признавање

Општо начело за признавање на нематеријални средства

- 18.4 Ентитетот ќе ги применува критериумите за признавање од став 2.27 за да одреди дали да се признае одредено нематеријално средство. Затоа, ентитетот ќе го признае нематеријалното средство како средство ако, и само ако:
- (а) е **веројатно** дека идна економска корист која му се припишува на средството ќе претставува прилив за ентитетот;
 - (б) трошокот или вредноста на средството може да се измери веродостојно; и
 - (в) не резултира од интерно генерирани трошоци направени за развој на нематеријалното средство.
- 18.5 Ентитетот ќе ја процени веројатноста на очекуваната идна економска корист користејќи разумни и евидентирани претпоставки кои ќе ја претставуваат најдобрата проценка на раководството за економските услови кои ќе постојат во текот на **корисниот век** на средството.
- 18.6 Ентитетот врши разумна проценка за да го оцени степенот на сигурност поврзан со приливот на идните економски користи 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 и 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 променливи кои не може да се измерат.

Почетно мерење

- 18.9 Ентитетот 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 царина и неповратни даноци при набавка, по 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 е примена или се евидентира како побарување 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. Ентитетот 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 Ентитетот 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 ИФРС.

- 18.15 Како пример на применување на претходниот став, ентитетот 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 ентитет, 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 ентитет,
- (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 подоцнежен датум.

Мерење по признавање

- 18.18 Ентитетот 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 МСФИ, за сите нематеријални средства ќе се смета 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 ентитетот 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 ентитетот без значителни трошоци.
- 18.20 Доколку ентитетот 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 Ентитетот ќе го распредели **износот што се амортизира** 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 МСФИ 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. Амортизацијата престанува кога средството се отпишува. Ентитетот избира таков методот на амортизација кој го одразува образецот според кој очекува да се троши идната економска корист од средството. Доколку ентитетот не може веродостојно да го одреди образецот, ќе го применува праволинскиот метод.

Остаток на вредноста

- 18.23 Ентитетот 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 остатокот на вредноста или корисниот век на нематеријалното средство се променила од последниот годишен **датум на известување**. Доколку постојат такви индикатори, ентитетот ќе ги ревидира своите претходни проценки и, доколку тековните очекувања се променети, ќе го промени остатокот на вредноста, начинот на амортизацијата или корисниот век. Ентитетот 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, ентитетот ќе го применува Одделот 27. Во тој оддел се објаснува кога и како ентитетот ја прегледува сметководствената вредност на средството, како го одредува **надоместливиот износ** на средството, и кога да ја признае или изврши враќање на загубата поради обезвреднување.

Повлекување од употреба и отуѓување

- 18.26 Ентитетот 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 неговата употреба или отуѓување.

Обелоденување

- 18.27 Ентитетот 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 (заедно со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот на периодот на известување,
 - (г) во **Извештајот за сеопфатна добивка** (како и во Биланс на успех, ако се презентира), во поединечна линија се прикажуваат ставките каде е вклучена амортизација на нематеријално средство,
 - (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 Ентитетот исто така ќе обелодени:
- (а) опис, сметководствената вредност и преостанатиот период на амортизација за секое нематеријално средство поединечно кое е **материјално** за **финансиските извештаи**, (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 ентитетот има ограничување врз сопственоста или се заложени како обезбедување по обврски,
 - (г) износот на договорни обврски за стекнување на нематеријалното средство.
- 18.29 Ентитетот го обелоденува сумираниот износ на издатоци за истражување и развој 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 кое 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 ентитети или **деловни потфати** под заедничка **контрола**. Заедничка контрола значи дека сите ентитети 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 ентитети или деловни потфати во еден известувачки ентитет. Резултатот на речиси сите деловни комбинации е таков што едниот ентитетот, стекнувачот, добива контрола над еден или повеќе други деловни потфати, стекнатиот ентитет. Датумот на стекнување е датумот кога стекнувачот ефективно добива контрола над стекнатиот ентитет.
- 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 ентитет на главнината на другиот ентитет, купување на сите нето средства на другиот ентитет, преземање на обврските на другиот ентитет, или купување на дел од нето средствата на другиот ентитет кои заедно сочинуваат еден или повеќе деловни потфати.
- 19.5 Деловната комбинација може да се изврши 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 ентитетите вклучени во деловната комбинација, или помеѓу едниот ентитет и акционерите од другиот ентитет. Може да се состои од основање на нов ентитет за да ги контролира комбинираниот ентитети или трансферираните нето средства, или пак реструктурирање на едно или повеќе комбинирани ентитети.

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) на распределување, на датумот на стекнување, на вредноста на деловната комбинација на стекнатите средства и обврски и резерви за преземени **неизвесни обврски**.

Идентификување на стекнувачот

- 19.8 За сите деловни комбинации треба да се идентификува еден стекнувач. Стекнувачот е комбинираниот ентитет кој добива контрола над другите комбинирани ентитети или деловни потфати.
- 19.9 Контролата претставува моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот или деловниот потфат со цел да се добие корист од неговите активности. Контролата на едниот ентитет 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 ентитети е значително поголема од истата на другиот од комбинираниите ентитети, ентитетот 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, ентитетот кој ги дава парите или средствата е веројатно стекнувачот,
 - (в) доколку деловната комбинација резултира раководството на комбинираниите ентитети да се здобие со способност да доминира во изборот на раководниот тим на резултантниот комбиниран ентитет, ентитетот 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 сумарна вредност од:
- (а) објективна вредност, на датумот на размена, на дадените средства, реалните или превземените обврски, и издадените сопственички хартии од вредност од страна на стекнувачот, во размена за контрола на стекнатиот ентитет, плус
 - (б) сите трошоци кои може директно да се припишат на деловната комбинација.

Корекција на вредноста на деловната комбинација кога постојат неизвесни идни настани

- 19.12 Кога договорот за деловна комбинација пропишува корекција на вредноста на комбинацијата согласно идни настани, стекнувачот го вклучува проценетиот износ на корекција во вредноста на комбинацијата на датумот на стекнување доколку исправката е **веројатна** и може да се измери веродостојно.
- 19.13 Меѓутоа, доколку потенцијалната корекција не се препознава на датумот на стекнување но последователно станува веројатна и може веродостојно да се измери, дополнителното утврдување ќе се смета за корекција на вредноста на комбинацијата.

Распределување на вредноста на деловната комбинација на стекнатите средства и обврски и неизвесните 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 учеството на стекнувачот во 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 ентитет 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 објективната вредност на обврската може да се измери веродостојно,
 - (б) во случај на обврска која не е неизвесна 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 неизвесна обврска, а кога објективната вредност може да се измери веродостојно.
- 19.16 Извештајот за сеопфатна добивка на стекнувачот ги вклучува добивките и загубите на стекнатиот ентитет после датумот на стекнување по пат на вклучување на приходите и расходите на стекнатиот ентитет врз основа на вредноста на деловната комбинација за стекнувачот. На пример, расходот за амортизација вклучен после датумот на стекнување во извештај за сеопфатна добивка на стекнувачот кој се однесува на средства што се амортизираат на стекнатиот ентитет, се заснова на објективната вредност на тие 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 ентитет. Бидејќи контролата претставува моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот или деловниот потфат со цел да се добие корист од неговите активности, не е нужно трансакцијата да се затвори или законски да се 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 ентитет кои постоеле на датумот на стекнување и ги исполнуваат критериумите за признавање од став 19.15. Оттука:
- (а) стекнувачот ги признава обврските за завршување или намалување на активностите на стекнатиот ентитет како дел од распределување на трошокот на комбинацијата само тогаш кога стекнатиот ентитет, на датумот на стекнување, има постојна обврска за реструктурирање согласно Оддел 21 *Резервирања и неизвесни обврски*; 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 своите финансиски извештаи ќе признае износ на резерва за ставката за којашто книжењето е незавршено. Во рок од дванаесет месеци од датумот на стекнување, стекнувачот ретроспективно ќе ги исправи резервираните 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, проценки и грешки*.

Неизвесни обврски

- 19.20 Ставот 19.14 специфицира дека стекнувачот посебно ја признава резервата за неизвесна обврска на стекнатиот ентитет 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 неизвесна 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) Ентитетот ги следи начелата од ставовите 18.19-18.24 за амортизација на гудвилот. Доколку ентитетот не може да направи веродостојна проценка на корисниот век на гудвилот, неговиот животен век се претпоставува дека изнесува десет години.

- (б) Ентитетот 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 ентитет

- 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 комбинираниите ентитети 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, обврски и неизвесни обврски 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 го објавува усогласувањето на сметководствената вредност на гудвилот на 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 лиценцирање 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 *Вложувања во недвижности*),
 - (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)),
 - (ѓ) неповолни 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 користење на услуги од добавувачи, 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 значителни прилагодувања.
- 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 остатокот на вредноста на изнајменото средство паѓаат на товар на наемателот (на пример, во форма на враќање на рабат на рентата кој е еднаков на поголемиот дел од 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 неизвесни 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 реevalуира.

Финансиски извештаи на наемателот – финансиски наеми

Почетно признавање

- 20.9 При почнувањето на времетраењето на наемот, наемателот ги признаат 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 (променливи трошоци кои може директно да се припишат на преговарање и договарање на наемот) се додаваат на износот којшто е признаен како средство.
- 20.10 Сегашната вредност на минималните плаќања на наемнината треба да се пресмета со помош на **каматна стапка применлива за тој наем**. Доколку истата не може да се утврди, треба да се користи променлива **стапка за позајмување** која би ја имал наемателот.

Последователни мерења

- 20.11 Наемателот ги 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 неизвесните наемнини како расходи во периодот во кој настанале.
- 20.12 Наемателот го амортизира наменото 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 амортизира 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 обезвреднило (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 неизвесните 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 варираат поради други фактори кои не се општа инфлација, тогаш овој услов (б) не е исполнет.

Пример за применување на ставот 20.15 (б):

Х 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. Х 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 ПЕ100.000

2 година ПЕ110.000

3 година ПЕ121.000

4 година ПЕ133.000

5 година ПЕ146.000

Х 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 Х 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 оперативни 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 неизвесните 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 **брuto вложување во наемот** од страна на наемодавателот дисконтирано по каматната стапка применлива за тој наем. Бруто вложување во наемот претставува сумарна вредност 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 променливи 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 производител или трговец 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 ентитетот 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:
- (a) 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:
 - (i) 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.
 - (f) неизвесните наемнини признаени како приход во тој период.
 - (e) општ опис на позначајните аранжмани за наемот на наемодавателот вклучувајќи ги и, на пример, информациите за неизвесните 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
- (a) 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 амортизација, настанати со заработката на приходот од наемот. Политиката за амортизација на изнајмени средства што подлежат на амортизација треба да е усогласена со нормалната политика за амортизација 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 неизвесни наемнини признаени како приход.
 - (в) општ опис на позначајните аранжмани за наемот на наемодавателот вклучувајќи ги и, на пример, информациите за неизвесните 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 која 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 која 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

Резервирања 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 амортизација, обезвреднување 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 Ентитетот ја признава резервата само кога:
- (а) ентитетот има обврска на **датумот на известување** како резултат на поминат настан,
 - (б) **веројатно** е (т.е. повеќе веројатно отколку што не) од ентитетот да се побара да ги пренесе економските користи со порамнување, и
 - (в) износот на обврските може веродостојно да се процени.
- 21.5 Ентитетот 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 ентитетот нема реална алтернатива за подмирување на обврската. Ова може да се случи кога ентитетот има правна обврска што може правно да се изврши или кога ентитетот има **изведена обврска** поради тоа што минатиот настан (што може да биде активност од ентитетот) создал валидни очекувања за другите страни дека ентитетот ќе ја растерети обврската. Обврските што настануваат од идните активности на ентитетот (т.е. идното деловно работење) не го задоволуваат условот од став 21.4(а), независно колку е веројатно да се појаваат дури и да се договорни. За илустрација, поради деловен притисок или правни барања, ентитетот 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 ентитетот 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 истиот не се признава како резерва.

Почетно мерење

- 21.7 Ентитетот ја мери резервата со најдобра проценка на износот што е потребен да се подмири обврската на датумот на известување. Најдобрата проценка е износот што ентитетот 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, ентитетот 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 Ентитетот 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), ентитетот го признава надоместокот како посебно средство само кога е целосно сигурен дека ентитетот 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, ентитетот може да го пребие секој надомест од друга страна со расход што се однесува на резервата.

Последователни мерења

- 21.10 Ентитетот ги задолжува со резерва само оние расходи за коишто резервата била почетно признаена.
- 21.11 Ентитетот ги ревидира резервите при секој датум на известување и ги корегира 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 резервата 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 **Неизвесна 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. Ентитетот не признава неизвесна обврска како обврска, освен како резерви за неизвесни обврски на стекнувач во бизнис комбинација (види ставови 19.20 и 19.21). Обелоденување на неизвесна обврска се бара со став 21.15 освен кога е далечна можноста за одлив на ресурси. Кога ентитетот е солидарно и поединечно одговорен за обврска, делот од обврската што се очекува да биде исполнет од другите страни се третира како неизвесна обврска.

Неизвесни средства

- 21.13 Ентитетот не го признава **неизвесното средство** како средство. Обелоденување на неизвесно средство се бара со став 21.16 кога е веројатен одливот на економските користи. Сепак, кога е скоро сигурно дека ентитетот ќе има прилив на идни економски користи, тогаш поврзаното средство не е неизвесно средство, и неговото признавање е соодветно.

Обелоденувања

Обелоденување на резерви

21.14 За секоја класа на резерви, ентитетот го обелоденува следново:

- (a) Усогласување кое ги прикажува,
 - (i) сметководствената вредност на почетокот и на крајот на периодот,
 - (ii) зголемувања за време на периодот, вклучувајќи ги исправките што се резултат на промените од мерење на дисконтираниот износ,
 - (iii) износите книжени на товар на резервите за време на периодот, и
 - (iv) неискористени износи сторнирани за време на периодот,
- (б) краток опис на природата на обврската и очекуваниот износ и временскиот рок на сите поврзани плаќања,
- (в) индикација на неизвесностите околу износот или терминот на тие одливи,
- (г) износот на очекувани надоместоци, наведувајќи го износот на секое 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 било одлив на ресурси за порамнување, ентитетот обелоденува, за секоја класа на неизвесна обврска на датумот на известување, краток опис на природата на неизвесната обврска и, кога тоа е возможно:

- (a) 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, ентитетот обелоденува опис на природата на неизвесните средства на крајот на **периодот на известување** и, кога тоа е изводливо без непотребни трошоци или напор, 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 ентитетот во спор со други страни за предметот на резервата, неизвесната обврска или неизвесното средство. Во такви случаи, ентитетот не мора да ја обелодени информацијата, но ја обелоденува 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 ентитети 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 Ентитетот 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 ентитетот да ги плати ресурсите.

Заклучок – ентитетот 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 едно 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 износ од трошоците за исполнување и сите компензации или пенали што произлегуваат од неговото неисполнување. На пример, од ентитетот 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 ентитетот договорно се бара да плати за ресурсите за кои нема да добие сразмерни користи.

Заклучок – доколку ентитетот има договор кој е неповолен, ентитетот 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 деловниот потфат преземен од ентитетот или начинот на кој се води деловниот потфат.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – изведена обврска за преструктурирање се појавува само кога ентитетот:

- (а) има детален формален план за преструктурирање којшто најмалку ги идентификува:
 - (i) засегнатиот деловен потфат или дел од засегнатиот деловен потфат,
 - (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) создал оправдани очекувања кај оние што се засегнати дека ќе го спроведе преструктурирањето започнувајќи да го спроведува тој план или најавувајќи ги главните карактеристики на оние кои се засегнати.

Заклучок – ентитетот 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 – ентитетот 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 покажало 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, ентитетот 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 дисконти рање	Сегашна вредн ост (ПЕ)
1	60% × ПЕ46.000	27.600	6%	0,9434 (6% за 1 година)	26.038
2	30% × ПЕ46.000	13.800	7%	0,8734 7% за 2 години)	12.053
3	10% × ПЕ46.000	4.600	7%	0,81 63 (7% за 3 години)	3.755
Вкупно					41.846

Ентитетот 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 – ентитетот 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 ентитетот одлучил да затвори оддел од компанијата. Пред крајот на периодот на известување (31 декември 20X0) одлуката не им била соопштена на засегнатите страни 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 – ентитетот 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 ентитетот одлучил да затвори оддел од компанијата што прави конкретен производ. На 20 декември 20X0 раководството се договорило за детален план за затворање на одделот, писма со предупредување им биле испратени на клиентите да бараат алтернативен извор за снабдување, и писма за технолошки вишок биле испратени до вработените во 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 – ентитетот 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 вработените 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, ентитетот во секторот за финансиски услуги ќе треба да доусоврши голем дел од нивната административна и продажна работна сила со цел да обезбеди понатамошна усогласеност со даночната регулатива. На крајот на периодот на известување, не се спровело доусовршување на вработените.

Сегашната обврска како резултат на минат обврзувачки настан – промена во законската даночна регулатива не наметнува обврска за ентитетот да спроведе какво било доусовршување. Не се случил обврзувачки настан за признавање на резерва (самото доусовршување).

Заклучок – ентитетот не признава резерва.

Пример 9 Судски предмет

21A.9 Корисник го тужел ентитетот X, барајќи оштета за повреда на корисникот наводно претрпена користејќи го производот продаден од ентитетот X. Ентитетот 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, адвокатите на ентитетот го советуваат дека е веројатно тој да не се смета за одговорен. Сепак, кога ентитетот ги подготвува финансиските извештаи за годината до 31 декември 20X2, неговите адвокати го советуваат дека, според развојот на случајот, сега е веројатно ентитетот 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 неизвесна 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 капитал

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 *Плаќање врз основа на акции* се однесува на сметководство за трансакции со кои ентитетот 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 ентитети и заеднички вложувања што се евидентираат во согласност со Оддел 9 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*, Оддел 14 *Вложувања во придружени ентитети* или Оддел 15 *Учество 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 ставовите 22.3-22.6 кои 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 ентитетот по одземање на нејзините обврски. Обврска е сегашна обврска на ентитетот што произлегува од минати настани, чиешто подмирување се очекува да биде резултат на одлив на ресурси од ентитетот 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 ентитетот, минус намалувањата на вложувањата на сопствениците како резултат на непрофитабилни активности и распределби на 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 ентитетот:
- (а) инструмент кој може да му се врати на издавачот е финансиски инструмент 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 неизвесен 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 ентитетот при ликвидација на ентитетот. Нето средствата на ентитетот се оние средства што преостануваат по одземањето на сите барања на неговите средства,
 - (ii) инструментот е во класата на инструменти што се подредени на сите останати класи на инструменти,
 - (iii) сите финансиски инструменти во класата на инструменти што се подредени на сите останати класи на инструменти имаат идентични карактеристики,

- (iv) 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 ентитет или за размена на финансиски средства или финансиски обврски со друг ентитет според условите што се потенцијално неповолни за ентитетот, а не се договор што ќе се или може да се подмири со сопствените сопственички хартии од вредност на ентитетот,
- (v) 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 ентитетот во текот на животот на ентитетот (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 ентитетот обврска да и' испорача на друга страна сразмерно учество во нето средствата на ентитетот само при ликвидација.

22.5 Следниве се примери на инструменти што се класифицираат пред се 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 "put" опцијата на продажба на обични акции, имателот прима сразмерен удел во нето средствата на ентитетот измерени во согласност со овој МСФИ. Сепак, доколку имателот има право на износ измерен на некои други основи (како што се локалено општо прифатените сметководствени принципи), инструментот се класифицира како обврска.
- (в) Инструментот се класифицира како обврска доколку го обврзува ентитетот да изврши плаќање на 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) Приоритетна акција која обезбедува задолжително откупување од страна на издавачот за фиксен или одредлив износ на фиксен или одредлив иден датум, или му дава на имателот право да бара од издавачот да го откупи инструментот на или после конкретен датум за фиксен или одредлив износ, е финансиска обврска.

22.6 Уделите на членовите во кооперативни ентитети и сличните инструменти се главнина доколку:

- (а) ентитетот 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 ентитетот.

Почетно издавање на акции или други сопственички хартии од вредност

22.7 Ентитетот 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 ентитетот во замена за тие инструменти.

- (а) Доколку сопственичките хартии од вредност се издадени пред ентитетот да прими пари или други ресурси, ентитетот го презентира износот од побарувањето како пребивање со главнината во неговиот извештај за финансиска состојба, не како средство.
- (б) Доколку ентитетот прими пари или други средства пред да ги издаде сопственичките хартии од вредност и од ентитетот не може да се бара да ги врати парите или другите примени ресурси, ентитетот го признава соодветното зголемување во главнината согласно обемот на примениот надомест.
- (в) Дотаму што сопственичките хартии од вредност се запишани но не издадени, а ентитетот е уште не ги примил парите или останатите ресурси, ентитетот не признава зголемување во главнината.

- 22.8 Ентитетот 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 Ентитетот 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 варанти

- 22.11 Ентитетот ги применува начелата од ставовите 22.7 – 22.10 за главнина што се нуди преку продажба на опции, права, варанти и слични сопственички хартии од вредност.

Капитализација или 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 што ги поседуваат. На пример, ентитетот може да им даде на акционерите една дивиденда или бонус акција за секој пет акции што ги поседуваат. Раситната акција (некогаш наведена како разводнување на акции) е поделба на постојните акции на ентитетот 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 вкупната главнина. Ентитетот ги рекласифицира 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, ентитетот ги распределува приливите помеѓу компонентата на обврската и компонентата на главнината. За да се направи распределбата, ентитетот 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. Ентитетот 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 Ентитетот не ја ревидира распределбата во наредниот период.
- 22.15 Во периодите по емисија на инструментите, ентитетот систематски ги признава 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 ентитет што биле емитирани и потоа повторно стекнати од страна на ентитетот. Ентитетот ја одзема од главнината објективната вредност на надоместот даден за сопствените акции. Ентитетот не признава добивка или загуба во добивката или загубата при купувањето, продажбата, емисијата или укинувањето на сопствените акции.

Распределби на сопствениците

- 22.17 Ентитетот 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 ентитетот распределува како дивиденда за неговите сопственици средства што не се пари. Кога ентитетот 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, ентитетот ја ревидира и исправа сметководствената вредност на обврската за дивиденди 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.

Неконтролирачко учество и трансакции во акции на консолидирана подружница

- 22.19 Во **консолидираните финансиски извештаи**, неконтролирачкото учество во нето средствата на подружницата се вклучени во главнината. Ентитетот 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 иматели на главнина. Соодветно, сметководствената вредност на неконтролирачкото учество се корегира за да ги одрази промените на учеството на матичното друштво во нето средствата на подружницата. Сите разлики помеѓу износот со кој се корегира неконтролирачкото 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. Ентитетот не признава добивка или загуба на овие промени. Исто така, ентитетот 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 ентитетот 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 книжењата во сметководството 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:

Пари	ПЕ50.000
Финансиска обврска – конвертибилна обврзница	ПЕ45.788
Главнина	ПЕ4.212

ПЕ4.212 претставува дисконтирање на емисијата на обврзниците, така што записот може исто така да биде прикажан ‘брuto’:

Пари	ПЕ50.000
Дисконтирана обврзница	ПЕ4.212
Финансиска обврска – конвертибилна обврзница	ПЕ50.000
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 (ПЕ) = (г) - (в)	(д) Нето обврска (ПЕ) = 50.000 – (д)
1/1/20X5				4.212	45.788
31/12/20X5	2.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X6	2.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X7	2.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X8	2.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X9	2.000	2.943	943	0	50.000
Вкупно	10.000	14.212	4.212		

На крајот на 20X5, издавачот го прави следното книжење:

Расходи за камата	ПЕ2.747
Дисконт на обврзницата	ПЕ747
Пари	ПЕ2.000

Пресметки

Сегашна вредност на главницата од ПЕ50.000 при 6 проценти

$$ПЕ50.000/(1,06)^5 = ПЕ37.363$$

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 $(ПЕ2.000/1,06) \times [1 - (1/1,06)^5] = ПЕ8.425$.

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	1.887
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X6 =	2.000/1,06 ²	1.780
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X7 =	2.000/1,06 ³	1.679
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X8 =	2.000/1,06 ⁴	1.584
Сегашна вредност на каматни плаќања на 31 декември 20X9 =	2.000/1,06 ⁵	1.495
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 ентитетот заради продажба или купени за препродажба),
 - (б) извршување на услуги,
 - (в) договори за изградба каде што ентитетот е изведувач,
 - (г) користење на средствата на ентитетот 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 ентитети* и Оддел 15 *Учество во 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 *Вложувања во недвижности*),
 - (д) почетно **признавање** и промени во објективната вредност на **биолошки средства** поврзани со земјоделска активност (види Оддел 34 *Специјализирани активности*),
 - (е) почетно признавање на **земјоделски производи** (види Оддел 34).

Мерење на приходи

- 23.3 Ентитетот ги мери приходите по 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 Ентитетот ги вклучува во приходите само бруто приливите од економски користи примени или побарувани од ентитетот на негова сметка. Ентитетот 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, ентитетот ги вклучува во приходите само износите на неговата провизија. Износите наплатени во име на главницата не се приходи на ентитетот.

Одложено плаќање

- 23.5 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, ентитетот 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 утврдува како:
- (а) стапката што преовладува за сличен инструмент на издавач со сличен кредитен рејтинг, или
 - (б) каматна стапка што го дисконтира номиналниот износ на инструментот на тековната продажна цена во пари на стоките или услугите.

Ентитетот 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 Ентитетот 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 Ентитетот го признава приходот кога стоките или услугите се разменети за различни стоки или услуги во трансакција што има комерцијална суштина. Во тој случај, ентитетот ја мери трансакцијата според:
- (а) објективната вредност на примените стоки или услуги корегирани со износите на пренесените пари или парични еквиваленти,
 - (б) доколку износот под (а) не може веродостојно да се измери, тогаш според објективната вредност на дадените стоки или услуги корегирани со износот на пренесените 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 корегирано со износот на пренесените пари или парични еквиваленти.

Идентификација на приходната трансакција

- 23.8 Ентитетот вообичаено ги применува критериумите за признавање на приходи во овој оддел одделно за секоја трансакција. Сепак, ентитетот ги применува критериумите за признавање на посебно идентификуваните компоненти од единствена трансакција, кога е неопходно да се изрази суштината на трансакцијата. На пример, ентитетот ги применува критериумите за признавање на одделно идентификуваните компоненти од единствена трансакција, кога продажната цена на производот вклучува идентификуван износ за понатамошно сервисирање. Спротивно на тоа, ентитетот 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, ентитетот 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 подоцнежен датум, поништувајќи го на тој начин суштинскиот ефект од трансакцијата.
- 23.9 Некогаш, како дел од продажната трансакција, ентитетот 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, ентитетот ја евидентира наградата како посебно идентификувана компонента од иницијалната продажна трансакција. Ентитетот 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 Ентитетот ги признава приходите од продажба на стоки кога се задоволени следниве услови:
- (а) ентитетот пренел на купувачот значителни ризици и награди од сопственоста на стоките,
 - (б) ентитетот не задржува ниту има контрола што вообичаено асоцира на сопственост, ниту ефективна контрола над продадените стоки,
 - (в) износот на приходот може веродостојно да се измери,
 - (г) **веројатно** е економските користи поврзани со трансакцијата да прејдат на ентитетот,
 - (д) трошоците што биле направени или ќе се направат во поглед на трансакцијата можат веродостојно да бидат измерени.
- 23.11 Проценката кога ентитетот 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 Ентитетот не го признава приходот доколку задржи значителен дел од ризиците поврзани со сопственоста. Примери на ситуации во кои ентитетот може да задржи значителен дел од ризиците и наградите од сопственоста се:
- (а) кога ентитетот задржува обврска заради незадоволство од производот којашто е 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, и постои неизвесност кај ентитетот за веројатноста на повратот.
- 23.13 Доколку ентитетот задржи незначителен ризик од сопственоста, трансакцијата е продажба и ентитетот 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 ентитетот го признава приходот кога нуди рефундирање ако корисникот најде дефект во стоките или не е задоволен заради други причини, и ентитетот може веродостојно да ги процени враќањата. Во такви случаи, ентитетот признава резерва за враќања во согласност со Оддел 21 *Резервирања и неизвесни обврски*.

Извршување на услуги

- 23.14 Кога може веродостојно да се процени исходот на трансакција којашто вклучува извршување на услуги, ентитетот 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 измери,
 - (б) веројатно е економските користи поврзани со трансакцијата да прејдат на ентитетот,
 - (в) фазата на довршеност на трансакцијата на крајот на периодот на известување може веродостојно да се измери,
 - (г) трошоците направени за 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, ентитетот го признава приходот праволиниски 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, ентитетот го одложува признавањето на приходи сè додека не се изврши значителната активност.
- 23.16 Кога исходот од трансакцијата којашто вклучува извршување на услуги не може веродостојно да се процени, ентитетот го признава приходот само до степен на признатите расходи кои може да се надоместат.

Договори за изградба

- 23.17 Кога исходот од **договор за изградба** може веродостојно да се процени, ентитетот 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 последователно.

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). Ентитетот ги прегледува и, кога тоа е неопходно, ревидира проценките на приходите и трошоците како што напредуваат трансакцијата или договорот за изградба.
- 23.22 Ентитетот ја одредува фазата на довршеност на трансакцијата или договорот користејќи го методот што најверодостојно ја мери извршената работа. Можните методи вклучуваат:
- (а) односот на трошоците направени за извршената работа до датумот спрема вкупните проценети трошоци. Трошоците направени за извршената работа до датумот не ги вклучуваат трошоците што се однесуваат на идни активности, како што се материјали или аванси,
 - (б) испитување на извршената работа,
 - (в) завршување на физичкиот дел од трансакцијата за услугата или работата од договорот.
- Плаќањата во тек на извршувањето и авансите примени од корисниците честопати не ја одразуваат извршената работа.
- 23.23 Ентитетот 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 Ентитетот 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) ентитетот го признава приходот само до степенот на направените трошоци од договорот за кои е веројатно да се повратат, и
 - (б) ентитетот 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 постои веројатност за наплата на износот што е веќе признат како приход од договорот, ентитетот го признава ненаплатливиот износ како расход наместо како исправка на износот на приходот од договорот.

Камата, приливи од авторски права и дивиденди

- 23.28 Ентитетот го признава приходот што настанува со користење од други страни на средствата на ентитетот коишто носат камати, приливи од авторски права и дивиденди врз основите утврдени во став 23.29 кога:
- (а) е веројатно економските користи поврзани со трансакцијата да прејдат на ентитетот, и
 - (б) износот на приходот може веродостојно да се измери,

- 23.29 Ентитетот 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 Ентитетот 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, со одделно прикажување најмалку на следните приходи:
 - (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 видови на приходи.

Обелоденувања поврзани со приходи од договори за изградба

- 23.31 Ентитетот го обелоденува следново:
- (а) износот на приход од договор признат како приход за периодот,
 - (б) методите користени за да се одреди приходот од договорот признат во периодот,
 - (в) методите користени да се одреди фазата на довршеност договорите кои се во тек.
- 23.32 Ентитетот ги презентира:
- (а) бруто износот доспеан од корисниците за договорната работа, како средство,
 - (б) бруто износот доспеан кон 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 ентитетот и дека направените или идните трошоци можат веродостојно да се измерат.

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 ентитетот ги пренесува значителните 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 ‘Фактурирај и испорачај подоцна’ продажба, каде што испораката е одложена на барање на купувачот, но купувачот 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 само намера за да се набават или произведат стоките навреме за испорака.

Пример 2 Испорачани стоки што се предмет на одредени услови: монтирање и инспекција

- 23A.4 Продавачот вообичаено го признава приходот кога купувачот ја прифаќа испораката, и монтажата и инспекцијата се завршени. Сепак, приходот се признава веднаш по прифаќањето на испораката од страна на купувачот кога:
- (а) процесот на монтажа 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) превзема да ги продаде стоките во име на испорачателот (продавачот)

- 23A.6 Испорачот го признава приходот кога примателот ќе ги продаде стоките на трета страна.

Пример 5 Испорачани стоки што се предмет на одредени услови: Наплата на продажбата во готовина при испорака

- 23A.7 Продавачот го признава приходот кога испораката е направена и парите се примени 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 искористени, 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 своп трансакции) според кои продавачот истовремено се сложува да ги откупи стоките назад на подоцнежен датум или кога продавачот има “call” опција за откупување назад или купувачот има “put” 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 аранжман 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 консигнација.

Пример 10 Претплата на списанија и слични ставки

- 23A.12 Кога односните производи се со слична вредност во секој временски период, продавачот го признава приходот праволиниски 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, и соодветно побарување 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 ратите на побарувањето 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 Ентитет 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 ентитетот обезбедува само градежни услуги.
- 23A.15 Доколку од ентитетот се бара да обезбеди услуги заедно со градежни материјали со цел да ги исполни договорните обврски за испорачување на недвижнина 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 работата во тек во нејзината тековна состојба како што напредува изградбата. Пренесувањето се случува само при испорака на комплетираната недвижнина до купувачот.

Пример 13 Продажба со награда за лојалност на корисникот

- 23A.16 Ентитетот 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. Ентитетот 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 $40 \text{ проценти} \times [\text{ПЕ18} - \text{ПЕ10}] = \text{ПЕ3.20}$. Ентитетот 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 се побаруваат, кои не бараат од агентот да обезбеди дополнителни услуги, се признаваат како приход од агентот на ефективниот почетен датум или на датумите на обновување 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 на важност на полисата.

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 значајна 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 иницијалните и последователни услуги, опрема и други материјални средства, како и know-how. Соодветно, надоместите за франшиза се признаваат како приход врз основа на 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 иницијални и последователни 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 како што се обезбедуваат услугите. 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 се продадат на корисникот на франшизата.

Салдото 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 франшиза над 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 што 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 агент на корисникот на франшизата. На пример, давателот на франшиза може да порача 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 ентитетот (како што се трговски марки, патенти, софтвер, музички авторски права, основни снимки и долготражни филмови) во согласност со суштината на договорот. За да биде практично, признавањето може да биде праволиниски за времетраење на договорот, на пример, кога корисникот на лиценцата има право да ја користи одредената 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 се признава само кога е веројатно дека ќе се прими надомест или ќе има прилив од авторски права, што вообичаено е кога настанот се случил.

Оддел 24

Државни поддршки

Делокруг на овој оддел

- 24.1 Овој оддел го утврдува сметководствениот третман на сите видови државни поддршки. **Државна поддршка** е помош од страна на државата во форма на пренос на ресурси до еден ентитет за возврат на минато или идно исполнување на одредени услови кои се однесуваат на оперативните активности на ентитетот.
- 24.2 Државните поддршки ги исклучуваат оние форми на владина помош на кои не може да им се одреди вредноста на разумна основа и трансакции со владата коишто не можат да се разликуваат од вообичаените трговски трансакции на ентитетот.
- 24.3 Овој оддел не ја опфаќа владината помош обезбедена за ентитетот 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 ослободувања од данок на добивка, даночен кредити по основ на вложувања, дозволена забрзана амортизација и намалени стапки на данок на добивка. Одделот 29 *Данок на добивка* го опфаќа евидентирањето на даноци базирани на добивка.

Признавање и мерење

- 24.4 Ентитетот ги признава државните поддршки како што следува:
- (а) поддршка што не наметнува конкретни идни услови за резултати за примачот се признава како приход кога приливите од поддршката може да се примат,
 - (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 Ентитетот ја мери поддршката според објективната вредност на средството што го примил или го побарува.

Обелоденувања

- 24.6 Ентитетот го обелоденува следново за државните поддршки:
- (а) природата и износите на државните поддршки признаени во финансиските извештаи,
 - (б) неисполнетите услови и другите неизвесни настани кои ги придружуваат државните поддршки што не биле признати во добивката,
 - (в) индикација на останатите форми на владина помош од кои ентитетот имал директна корист.
- 24.7 Заради обелоденувањето кое се бара со став 24.6(в), владината помош е активност на владата наменета да обезбеди економска корист специфична за ентитетот или група на ентитети коишто исполнуваат одредени специфицирани критериуми. Примерите вклучуваат бесплатни технички или маркетиншки совети, обезбедување на гаранции и заеми без или со ниска каматна стапка.

Оддел 25

Трошоци за позајмување

Делокруг на овој оддел

- 25.1 Овој оддел го утврдува сметководството за **трошоци за позајмување**. Трошоците за позајмување се камата и други трошоци коишто ентитетот ги прави во врска со позајмувањето на парични средства. Трошоците за позајмување ги вклучуваат:
- (а) расходите за камата пресметани користејќи го методот на ефективна каматна стапка согласно опишаното во Оддел 11 *Основни финансиски инструменти*,
 - (б) финансиски надомести кои се однесуваат на финансиски наеми признаени во согласност со Оддел 20 *Наеми*,
 - (в) курсни разлики што потекнуваат од позајмувања во странска валута до износот до кој што истите се сметаат како исправка на трошоците за камати.

Признавање

- 25.2 Ентитетот 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 камата** за финансиски обврски коишто не се евидентирани според објективната вредност во добивката или загубата. Овој оддел не бара дополнителни обелоденувања.

Оддел 26

Плаќање врз основа на акции

Делокруг на овој оддел

- 26.1 Овој Оддел го специфицира сметководствениот третман за сите **транзакции на плаќање врз основа на акции**, вклучувајќи ги:
- (а) **транзакциите на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти**, каде што ентитетот се стекнува со добра или услуги во размена за **сопственички инструменти** на ентитетот (вклучително и акции или опции за акции),
 - (б) **транзакции на плаќање врз основа на акции подмирени со пари**, каде што ентитетот се стекнува со добра или услуги така што создава обврски за добавувачот на тие добра или услуги за износи кои се засноваат на цената (или вредноста) на акциите на ентитетот или на други сопственички инструменти на тој ентитет; и
 - (в) транзакции со кои ентитетот прима или се стекнува со добра или услуги при што условите на аранжманот му оставаат избор на ентитетот или на добавувачот на тие добра или услуги дали транзакцијата да се подмири со пари (или други средства) или со употреба на сопственички инструменти.
- 26.2 Транзакциите на плаќање врз основа на акции подмирени со пари го вклучуваат и правото на пораст на вредноста на акцијата. На пример, ентитетот може да додели право на пораст на вредноста на акцијата на своите вработени како дел од пакетот за нивно наградување, при што вработените се стекнуваат со право на идна парична исплата (наместо со сопственички инструмент), засновано на зголемувањето на цената на акциите на ентитетот над некое одредено ниво во текот на некој одреден временски период. Или пак, ентитетот може на своите вработени да им додели право на идна парична исплата со тоа што ќе им даде право на акции (вклучително и акции кои ќе се издадат со искористувањето на опциите за акции) кои може да се откупат или задолжително (на пр. со прекин на работниот однос) или по избор на самиот вработен.

Признавање

- 26.3 Ентитетот ги признава добрата или услугите добиени или стекнати по пат на транзакција на плаќање врз основа на акции тогаш кога ќе ги добие добрата или услугите како што се добиваат. Ентитетот ќе признае соодветно зголемување во главнината доколку добрата или услугите биле примени по пат на транзакција на плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти, или обврска доколку добрата или услугите биле стекнати во транзакција на плаќање врз основа на акции подмирена со пари.
- 26.4 Кога добрата или услугите примени или стекнати по пат на транзакција на плаќање врз основа на акции не се квалификуваат за признавање како средство, ентитетот тогаш ги признава како расход.

Признавање кога постојат услови за стекнување

- 26.5 Доколку плаќањата врз основа на акции доделени на некој вработен **се стекнуваат** 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, ентитетот ќе претпостави дека извршените услуги од страна на вработениот за возврат на плаќања врз основа на акции биле примени. Во ваков случај, на датумот на пренос ентитетот ќе ги признае примените услуги во целост, со соодветно зголемување во главнината или во обврските.
- 26.6 Доколку плаќањата врз основа на акции не се стекнуваат додека вработениот не исполни одреден работен стаж, ентитетот ќе претпостави дека услугите што треба да ги изврши другата странка за возврат на тие плаќања врз основа на акции ќе бидат примени во иднина, во текот на периодот на стекнување. Ентитетот ќе ги книжи тие услуги така како што вработениот ќе ги извршува во текот на периодот на стекнување, со соодветно зголемување во главнина или обврските.

Мерење на трансакциите на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти

Принцип на мерење

- 26.7 За трансакциите на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти ентитетот ќе ги мери добрата или услугите кои се примени и соодветното зголемување во главнина, според објективната вредност на примените добра или услуги, освен доколку нивната објективна вредност не може веродостојно да се процени. Доколку ентитетот не може веродостојно да ја процени објективната вредност на добрата или услугите што се примени, ентитетот ќе ја мери нивната вредност, и соодветното зголемување во главнината со повикување на објективната вредност на сопственичките инструменти кои се доделени. За да се примени ова барање врз трансакции со вработените и другите кои обезбедуваат слични услуги, ентитетот 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), објективната вредност на сопственичките инструменти се мери на датумот на пренос. За трансакции со странки кои не се вработени, датумот на мерење е датумот кога ентитетот ги добива добрата или кога другата странка ја извршува услугата.
- 26.9 Доделувањето на сопственички инструменти може да биде условено со тоа што вработените треба да исполнат одредени услови за стекнување 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 ентитетот за одреден временски период. Можно е да постојат и услови поврзани со резултати кои мора да се исполнат, како што е ентитетот да постигне одреден пораст во добивката (непазарен услов за стекнување) или одредено покачување во цената на акциите на ентитетот (пазарен услов за стекнување). Сите услови за 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, ентитетот ја ревидира проценката, ако е неопходно, доколку нови информации укажуваат на тоа дека бројот на сопственички инструменти кои се очекува да се стекнат се разликува од претходната проценка. На датумот на стекнување, ентитетот ќе 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 опциите за акции на датумот на мерењето, без последователни корекции без оглед на исходот.

Акции

- 26.10 Ентитетот ја мери објективната вредност на акциите (и на поврзаните добра или услуги што се примени) користејќи ја следнава тристепена 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 ентитет, како што се:
 - (i) скорешни трансакции со акциите на ентитетот, или
 - (ii) скорешно независно објективно вреднување на ентитетот 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 пораст на вредноста на акцијата 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 пренос при трансакција под комерцијални услови помеѓу познати, расположни странки. Директорите на ентитетот 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 на сопственички инструменти.

Опции за акции и права на пораст на вредноста на акциите подмирени со сопственички инструменти

26.11 Ентитетот ја мери објективна вредност на опциите за акциите и правото на пораст на вредноста на акциите подмирени со сопственички инструменти (и на поврзаните добра или услуги што се примени) користејќи ја следнава тристепенна 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 пораст на вредноста на акциите подмирени со сопственички инструменти користејќи ги очигледните пазарни податоци за тој ентитет, 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 се пондерирана просечна цена на акциите, цена на извршување, очекувана променливост, времетраење на опцијата, очекувани дивиденди, и безризичната 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. Ентитетот треба да изведе проценка на очекувана променливост доследно на методот на вреднување кој се користи за одредување на објективна вредност на акциите.

Модификации на роковите и условите под кои сопственичките инструменти биле доделени

26.12 Доколку ентитетот 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, ентитетот ги зема предвид изменетите услови на стекнување кога ги книжи трансакциите на плаќање врз основа на акции, на следниов начин:

- (а) доколку модификацијата ја зголемува објективната вредност на доделените сопственички инструменти (или го зголемува бројот на доделените сопственички инструменти) измерена непосредно пред и после модификацијата, ентитетот 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 модифицираниот сопственички инструмент и оригиналниот сопственички инструмент, обата проценети на денот на модификацијата. 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 модификацијата до датумот кога се стекнува модифицираниот сопственички инструмент, покрај износот заснован на датумот на пренос на објективната вредност на оригиналниот сопственички инструмент кој се признава во текот на преостанатиот период на стекнување,
- (б) доколку модификацијата 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 ентитетот и понатаму ќе продолжи да ги евидентира примените услуги за возврат на доделените сопственички инструменти како таа модификација да не се случила.

Раскинувања и подмирувања

26.13 Ентитетот го евидентира 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.

Трансакции на плаќање врз основа на акции подмирени со пари

- 26.14 За трансакциите на плаќање врз основа на акции подмирени со пари ентитетот ги мери стекнатите добра или услуги како и настанатата обврска по објективната вредност на таа обврска. Додека не се подмири обврската, ентитетот треба повторно да ја измери објективна вредност на обврската на секој **датум на известување** како и на датумот на подмирувањето со признавање на промените во објективната вредност во добивката или загубата за периодот.

Трансакции на плаќања врз основа на акции со алтернативи за готовинско плаќање

- 26.15 Некои трансакции на плаќања врз основа на акции му даваат право или на ентитетот или на другата страна да избере начин за подмирување на трансакцијата со пари (или со други средства) или по пат на пренос на сопственички инструменти. Во таков случај, ентитетот ја евидентира трансакцијата како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирена со пари, освен ако

- (а) ентитетот има мината практика на подмирување со издавање на сопственички инструменти, или
- (б) опцијата нема комерцијална вредност 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 околностите под (а) и (б) ентитетот ги евидентира трансакциите како трансакција на плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти согласно ставовите 26.7-26.13.

Групни планови

- 26.16 Доколку наградата за плаќање врз основа на акции ја доделува **матичниот ентитет** на вработените во една или повеќе **подружници** во групата, при што матичниот ентитет презентира консолидирани финансиски извештаи користејќи ги **МСФИ за МСЕ** или **целосни МСФИ**, на таквите подружници им се допушта да признаат и измерат расход за плаќања врз основа на акции (и поврзаниот придонес во капиталот од матичниот ентитет) 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 сопственички инструменти (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 со помала вредност 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. Ентитетот ги мери неидентификуваните примени добра или услуги (или тие кои ќе бидат примени) 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 пренос.

Обелоденувања

- 26.18 Ентитетот 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 кој постоел 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 рок на доделените опции, како и методот на подмирување (на пр. дали со пари или со главнина). Ентитетот 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) неизвршени на почетокот на периодот.
 - (ii) доделени во текот на периодот.
 - (iii) за кои е изгубено правото во текот на периодот.
 - (iv) извршени во текот на периодот.
 - (v) доспеани во текот на периодот.
 - (vi) неподмирени на крајот на периодот.
 - (vii) кои би можеле да се извршат на крајот од периодот.
- 26.19 За аранжмани за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти ентитетот 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, ентитетот го обелоденува методот и причината за избор на истиот.
- 26.20 За аранжмани за плаќање врз основа на акции подмирени со пари ентитетот ги обелоденува информациите за тоа како била измерена обврската.
- 26.21 За аранжмани на плаќање врз основа на акции кои биле модифицирани во текот на тој период, ентитетот го обелоденува објаснувањето за таквите модификации.
- 26.22 Доколку ентитетот 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 Ентитетот ги обелоденува следниве информации за ефектот на трансакциите на плаќања врз основа на акции врз добивката или загубата на ентитетот 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 неговиот **надоместлив износ**. Овој Оддел се применува за евидентирање 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 вработени*),
 - (в) **финансиски средства** во рамките на делокругот на Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти*),
 - (г) **вложувања во недвижности** мерени по **објективна вредност** (види Оддел 16 *Вложувања во недвижности*),
 - (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

Продажна цена намалена за трошоците за комплетирање на продажбата

- 27.2 Ентитетот на секој **датум на известување** врши проценка дали залихите се обезвредниле. Ентитетот ја врши проценката по пат на споредба на **сметководствената вредност** на секоја ставка на залихите (или група на слични ставки – види став 27.3) со **нејзината продажна цена намалена за трошоците за комплетирање на продажбата**. Доколку една ставка од залихите (или група на слични ставки) се обезвредни, ентитетот ја намалува сметководствената вредност на залихите (или на групата) на нивната продажна цена намалена за трошоците за комплетирање на продажбата. Таквото намалување претставува загуба поради обезвреднување и веднаш се признава во добивка или загуба.
- 27.3 Доколку е **непрактично** да се одреди продажната цена намалена за трошоците за комплетирање на продажбата на залихите ставка по ставка, ентитетот може да ги групира ставките на залихаите 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 Ентитетот врши нова проценка на продажната цена намалена за трошоците за комплетирање на продажбата на секој нареден датум на известување. Кога повеќе не постојат околностите кои претходно довеле до обезвреднување на залихите или кога постои јасен доказ за зголемување на продажната цена намалена за трошоците за комплетирање на продажбата поради променетите економски околности, ентитетот го анулира износот на обезвреднувањето (т.е. анулирањето е ограничено на износот на оригиналната загуба поради обезвреднување) така што новата сметководствената вредност е пониската од набавната вредност и ревидираната продажна цена намалена за трошоците за комплетирање на продажбата.

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 ентитетот 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 Ентитетот веднаш ја признава загубата поради обезвреднување во добивката или загубата.

Индикатори за обезвреднување

- 27.7 Ентитетот на секој датум на известување врши проценка дали постои индикатор дека едно средство можеби се обезвреднило. Доколку постои таков индикатор, ентитетот 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, ентитетот 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 обезвреднило, ентитетот 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 ентитетот, или пак ќе се случат во блиската иднина, во технолошкото, пазарно, економско или правно окружување во коешто делува ентитетот 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 ентитетот е поголема од проценетата објективна вредност на ентитетот како целина (таквата проценка можеби е направена, на пример, заради потенцијална продажба на дел од ентитетот или во целост).

Внатрешни извори на информации

- (д) Постои доказ за застареност или физичко оштетување на средството.
 - (ф) Во текот на периодот се случиле значителни промени со штетен ефект врз ентитетот, 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 ставка на средства може да е обезвредната, ова укажува дека ентитетот треба да го ревидира преостанатиот корисен век, методот за **деpreciјација (амортизација)** или пак **остаток на вредноста** на ставката на средства и да ги корегира согласно Одделот од овие МСФИ кој се применува за средствата (на пр. Оддел 17 *Недвижности, постројки и опрема* и Оддел 18 *Нематеријални средства, освен гудвил*), дури и ако за таа ставка на средства не е признаена загуба поради обезвреднување.

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 која од овие износи ја надминува

сметководствената вредност на средството, средството не се обезвредило 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 може да се добие од продажбата на средството по пат на трансакција под комерцијални услови помеѓу познати, запознаени, спремни страни намален за трошоците за продажба. 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 ентитетот ќе можел да го добие, на датумот на известување, од отуѓувањето на средството во трансакција под комерцијални услови помеѓу запознаени, спремни страни, после одземањето на трошоците за продажба. При одредување на овој износ, ентитетот 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 ентитетот 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 ентитетот 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 запознаени, спремни страни.

Ентитетот 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, ентитетот 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 ентитетот се' уште не се обврзал, или
 - (б) подобрување или зајакнување на перформансите на средството.
- 27.20 Дисконтната стапка (стапките) што се користи за пресметка на сегашната вредност е стапката (стапките) пред оданочување која ги одразува тековните пазарни проценки на:
- (а) временската вредност на парите, и
 - (б) ризиците специфични за средството за кои не се корегирани 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 корегирани проценките за идните парични текови, со цел да се одбегне двојно пресметување.

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) прво, да се намали сметководствената вредност на секој гудвил распределен на единицата која генерира пари, и
 - (б) потоа, на другите средства од единицата пропорционално врз основа на сметководствената вредност на секое средство во единицата која генерира пари.
- 27.22 Меѓутоа, ентитетот нема да ја намалува сметководствената вредност на средството во единицата која генерира пари под повисоката вредност од:
- (а) неговата објективна вредност намалена за трошоци за продажба (доколку може да се утврди),
 - (б) неговата употребната вредност (доколку може да се утврди) и
 - (в) нула.
- 27.23 Било каков вишок на износот на загубата поради обезвреднување кој не може да се распредели на дадено средство поради ограничувањата во ставот 27.22 се распределува на другите средства од единицата пропорционално врз основа на сметководствената вредност на тие други средства.

Дополнителни барања за обезвреднување на гудвил

- 27.24 Гудвилот, сам по себе, не може да се продаде. Ниту пак може да генерира парични текови за ентитетот 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 во кои 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 на стекнувачот кои генерираат пари за кои се очекува да имаат корист од синергиите на комбинацијата, без оглед дали други средства или обврски од стекнатиот ентитет и се доделени на тие единици.
- 27.26 Дел од надоместливиот износ на единицата која генерира пари се припишува на неконтролирачкото учество преку 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 номинално се корегира, пред да се спореди со нејзиниот надоместлив износ, по пат на изведување на бруто износ од сметководствената вредност на гудвилот распределен на единицата за да се вклучи гудвилот кој може да се припише на неконтролирачкото учество. Номинално корегираната сметководствена вредност потоа се споредува со надоместливиот износ на единицата за да се одреди дали единицата која генерира пари се обезвреднила.

27.27 Доколку гудвилот не може да се распредели на поединечни единици кои генерираат пари (или групи на единици кои генерираат пари) на произволна основа, тогаш, за потребите на тестирањето на гудвилот, ентитетот го тестира обезвреднувањето на гудвилот по пат на одредување на надоместливиот износ или на (а) или на (б):

- (а) стекнатиот ентитет во неговата целост, доколку гудвилот се однесува на стекнатиот ентитет кој што не е интегриран. Интегриран значи дека стекнатиот деловен потфат бил реструктуриран или претопен во известувачкиот ентитет или во другите подружници,
- (б) на целата група на ентитети, со исклучок на оние ентитети кои не се интегрирани, доколку гудвилот се однесува на ентитет којшто бил интегриран.

При применување на овој став, ентитетот треба да го одвои гудвилот кој се однесува на ентитети кои се интегрирани од гудвилот кој се однесува на ентитети кои не се интегрирани. Исто така, ентитетот 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 ентитет или група на ентитети.

Анулирање на загубата поради обезвреднување

27.28 Загуба поради обезвреднување признаена за гудвил не се анулира во последователен период.

27.29 За сите средства освен за гудвил, ентитетот 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, ентитетот 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) ентитетот врши проценка на надоместливиот износ на средството на тековниот датум на известување,
- (б) доколку проценетиот надоместлив износ на средството ја надминува неговата сметководствена вредност, ентитетот ја зголемува сметководствената вредност до надоместливиот износ, што подлежи на ограничувањата опишани во (в) подолу. Таквото зголемување претставува анулирање на загубата поради обезвреднување. Ентитетот веднаш го признава анулирањето во добивка или загуба,
- (в) анулирањето на загубата поради обезвреднување нема да ја зголеми сметководствената вредност на средството над сметководствената вредност која би се утврдила (нето од амортизација или депрецијација) кога не би била признаена загуба поради обезвреднување за тоа средство во претходните години,
- (г) по признавањето на анулирањето на загубата поради обезвреднување, ентитетот го коригира трошокот за депрецијација (амортизација) за средството во идните периоди со цел да ја алоцира корегираната сметководствена вредност на средството, намалена за неговиот 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) ентитетот 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. Ентитетот го распределува износот на анулирањето на средствата од единицата, освен за гудвил, пропорционално на 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 пониското од:
 - (i) неговиот надоместлив износ, и
 - (ii) сметководствената вредност која би била одредена (нето од амортизација или депрецијација) доколку не била признаена загуба поради обезвреднување за тоа средство во претходните периоди,
 - (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 пропорционално на другите средства од единицата која генерира пари, освен за гудвил,
 - (д) после признавањето на анулирањето на загубата поради обезвреднување, доколку е применливо, ентитетот го корегира трошокот за депрецијација (амортизација) за секое средство во единицата која генерира пари во идните периоди со цел да ја распредели корегираната сметководствена вредност на средството, намалена за неговиот остаток на вредноста (доколку ја има), на систематска основа за остатокот од неговиот корисен век.

Обелоденување

- 27.32 Ентитетот 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 извештајот за сеопфатна добивка (и во билансот на успех, 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 извештајот за сеопфатна добивка (и во билансот на успех, доколку се презентира) каде што се анулирани загубите поради обезвреднување.
- 27.33 Ентитетот ги обелоденува следниве информации побарани со став 27.32 за секоја од следниве групи на средства:
- (а) залихи,
 - (б) недвижности, постројки и опрема (вклучувајќи ги и вложувањата во недвижности евидентирани според методот на набавна вредност),
 - (в) гудвил,
 - (г) нематеријални средства освен гудвилот,
 - (д) вложувања во придружени претпријатија,
 - (ф) вложувања во заеднички вложувања.

Оддел 28

Користи за вработени

Делокруг на овој оддел

- 28.1 **Користи за вработените** се сите видови на надоместок што ентитетот ги дава во размена за услугите што ги испорачуваат вработените, 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 *Плаќање врз основа на акции*. Користите за вработени опфатени со овој Оддел припаѓаат на еден од следниве четири вида:
- (а) краткорочни користи за вработените, што претставуваат користи за вработени (освен **отпремнини**) кои во целост доспеваат во рок од дванаесет месеци по крајот на периодот во којшто вработените ги испорачувале соодветните услуги,
 - (б) **користи по престанок на работниот однос**, што претставуваат користи за вработените (освен отпремнини) кои треба да се платат по престанок на работниот однос,
 - (в) други долгорочни користи за вработените, што претставуваат користи за вработени (освен користи по престанок на работниот однос и отпремнини) кои не доспеваат во целост во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во којшто вработените ја испорачале поврзаната услуга,
 - (г) отпремнини, што претставуваат користи за вработените кои треба да се платат како резултат на:
 - (i) одлуката на ентитетот да го прекине работниот однос на вработениот пред вообичаениот датум на пензионирање, 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 ентитетот во износи кои се засновани на цената на акциите на ентитетот или други сопственички инструменти на ентитетот. Ентитетот го применува одделот 26 за евидентирање на трансакции на плаќања врз основа на акции.

Општ принцип за признавање за сите користи за вработените

- 28.3 Ентитетот ги признава трошоците за сите користи за вработените на коишто вработените стекнале право како резултат на услугата на ентитетот во текот на **периодот на известување**:
- (а) како обврска, по 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**, ентитетот го признава тој вишок како средство до износот до кој претплатата ќе води кон намалување на идните плаќања или рефундирања во готово,
 - (б) како расход, освен доколку друг Оддел од овој МСФИ не бара трошокот да се признае како дел од набавната вредност 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) надомести, 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 услуги,

- (в) учество во добивката и обврски за бонуси кои се плаќаат во рамките на 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 ентитетот во текот на периодот на известување ентитетот 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 Ентитетот може да им надомести на вработените за отсуствата од различни причини, вклучувајќи ги и годишните одмори и боледувања. Некои краткорочни платени отсуства се акумулираат и 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. Ентитетот ги признава очекуваните трошоци за **акумулираните платени отсуства** кога вработените испорачуваат услуги кои им го зголемуваат правото на идните платени отсуства. Ентитетот го мери очекуваниот трошок за акумулираните платени отсуства по недисконтираниот дополнителен износ кој ентитетот очекува да го плати како резултат на неискористеното право коешто се акумулирало на крајот од периодот на известување. Ентитетот го прикажува овој износ како **тековна обврска** на датумот на известување.
- 28.7 Ентитетот го признава трошокот на други (неакумулиралки) платени отсуства тогаш кога се случува отсуството. Ентитетот го мери трошокот за неакумулирачките платени отсуства по недисконтиран износ на плати и надомести платени или кои треба да се платат за периодот на отсуство.

Признавање – учество во добивката и планови за бонус

- 28.8 Ентитетот го признава очекуваниот трошок на учество во добивката и бонус плаќањата само кога:
- (а) ентитетот има сегашна законска или **изведена обврска** да ги изврши таквите плаќања како резултат на минати настани (ова значи дека ентитетот нема реална алтернатива освен да го изврши плаќањето), и
 - (б) може да се направи веродостојна проценка на обврската.

Користи по престанок на работниот однос разлика помеѓу планови за дефинирани придонеси и планови за дефинирани користи

- 28.9 Користи по престанок на работниот однос вклучуваат, на пример:
- (а) користи при пензионирање, како што се пензии, и
 - (б) други користи по престанок на работниот однос, како што се животно осигурување по престанок на работниот однос или здравствена заштита по престанок на работниот однос.
- Аранжманите со кои ентитетот обезбедува користи после престанок на работниот однос се **планови за користи после престанок на работниот однос**. Ентитетот го применува овој Оддел на сите такви аранжмани без разлика дали вклучуваат основање на посебен ентитет 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 ентитетот. Во некои случаи, овие аранжмани произлегуваат од делувањето на ентитетот дури и во отсуство на формален документиран план.
- 28.10 Плановите за користи по престанок на работниот однос се класифицираат или како **планови за дефинирани придонеси** или како **планови за дефинирани користи**, зависно од нивните главни одредби и услови.
- (а) Плановите за дефинирани придонеси се планови за користи по престанок на работниот однос со кои ентитетот плаќа фиксни придонеси во посебен ентитет (фонд) и нема законска или изведена обврска да плаќа понатамошни придонеси или да врши директни плаќања на користи за вработените доколку фондот нема доволно средства да ги платите користи на вработените, а кои се однесуваат на услугата испорачана од вработениот во тековниот или претходните периоди. Така, износот на користи по престанок на работниот однос кои ги

прима вработениот зависи од износот на придонесите платени од страна на ентитетот (и веројатно и вработениот) на планот за користи по престанок на работниот однос или на осигурителот, заедно со повратот од вложувањата кои произлегуваат од тие придонеси.

- (б) Плановите за дефинирани користи се планови за користи по престанок на работниот однос кои не се планови за дефинирани придонеси. Според плановите за дефинирани користи, ентитетот има обврска да ги обезбеди договорените користи на тековните и поранешните вработени, и во суштина ентитетот е тој кој ги сноси актуарскиот ризик (дека користите може да чинат повеќе или помалку од очекуваното) и ризикот на вложувањата (дека повратот од средствата ставени на страна за финансирање на користите ќе се разликуваат од очекувањата). Доколку актуарските или вложувачките искуства се полоши од очекуваното, обврската на ентитетот 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 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 сметководство за дефинирани користи за план за повеќе работодавачи кој претставува план за дефинирани користи, ентитетот го евидентира 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 Ентитетот може да плаќа осигурителни премии за да го финансира планот за користи по престанок на работниот однос. Ентитетот го третира таквиот план како план за дефинирани придонеси освен доколку ентитетот има законска или изведена обврска или:

- (а) да ги плаќа користите за вработените директно кога истите ќе доспеат, или
- (б) да плаќа дополнителни износи доколку осигурителот не ги исплати во целост сите идни користи за вработените кои се однесуваат на услугите испорачани од вработените во тековниот и во претходните периоди,

Изведена обврска може да произлезе индиректно преку друг план, преку механизам за одредување на идни премии, или преку односи на **поврзани страни** со осигурителот. Доколку ентитетот ја задржи таквата законска или изведена обврска, ентитетот го третира тој план како план за дефинирани обврски за користи.

Користи по престанок на работниот однос: планови за дефинирани придонеси

Признавање и мерење

- 28.13 Ентитетот го признава придонесот кој е платив во тој период:
- (а) како обврска, по одземање на било кој веќе платен износ. Доколку плаќањата на придонесот ги надминуваат доспеаните придонеси за услугите пред датумот на известување, ентитетот го признава тој вишок како средство,
- (б) како расход, освен доколку друг Оддел од овој МСФИ не побарува трошокот да се признае како дел од набавната вредност на дадено средство, како што се залихи или недвижности, постројки и опрема.

Користи по престанок на работниот однос планови за дефинирани користи

Признавање

- 28.14 При применувањето на општиот принцип за признавање од став 28.3 за планови за дефинирани користи, ентитетот признава:
- (а) обврската, од плановите за дефинирани користи нето од средствата на планот— како негова **обврска од дефинирани користи** (види став 28.15 - 28.23),
- (б) нето трошокот во таа обврска во текот на периодот како трошок за планови за дефинирани користи во текот на тој период (види став 28.24 - 28.27).

Мерење на обврската за дефинирани користи

- 28.15 Ентитетот ја мери обврската за дефинирани користи за своите обврски согласно плановите за дефинирани користи како нето сума од следниве износи:
- (а) **сегашната вредност** на своите обврски согласно плановите за дефинирани користи (негова **обврска за дефинирани 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 **на средствата на планот** (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 средства коишто се **финансиски средства**.

Вклучување и на стекнатите и на нестекнатите користи

- 28.16 Сегашната вредност на обврските на ентитетот кои произлегуваат од плановите за дефинирани користи на датумот на известување треба да го одразува проценетиот износ на користи 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 поголеми користи во подоцнежните години од стажот. Ова бара ентитетот да одреди колкава корист може да се припише на тековниот и на минатите периоди врз основа на формулата за користи во планот и да направи проценка (актуарска претпоставка) за демографските променливи (како што е обрт и смртноста на вработените) и финансиските променливи (како што се идните зголемувања на платите 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 избирени така што да доведат до најдобра можна проценка за идните парични текови кои би произлегле од планот.

Дисконтирање

- 28.17 Ентитетот ја мери својата обврска за дефинирани користи со употреба на дисконтирана **сегашна вредност**. Ентитетот ја одредува стапката што се користи за дисконтирање на идните плаќања по пат на повикување на пазарните приноси на датумот на известување на висококвалитетни корпоративни обврзници. Во земјите каде што нема толку развиен пазар на такви обврзници, ентитетот ги користи пазарните приноси (на датумот на известување) на државните обврзници. Валутата и роковите на корпоративни обврзници или државните обврзници треба да се конзистентни со валутата и проценетиот период на идните плаќања.

Метод на актуарско вреднување

- 28.18 Доколку ентитетот може, без претерани трошоци или напори, да го употреби **методот проектирана кредитна единица** за да ја измери обврската за дефинирани користи и поврзаниот расход, тогаш така и ќе постапи. Доколку дефинираните користи се засновани на идни плати, методот проектирана кредитна единица бара ентитетот да ја мери обврската за дефинирани користи на основа којашто ќе го одрази идното зголемување на платите. Покрај тоа, методот проектирана кредитна единица бара ентитетот да направи најразлични актуарски претпоставки за мерење на обврската за дефинирани користи, вклучувајќи дисконтни стапки, очекувани стапки на поврат од средствата на планот, 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 ентитетот не може, без претерани трошоци или напори, да го употреби методот проектирана кредитна единица за да ги измери обврската и трошокот за планови за дефинирани користи на ентитетот му се допушта да ги направи следниве упростувања при мерење на обврската за дефинирани 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 по престанок на работниот однос),
 - (б) да ги игнорира идните услуги од тековните вработени (т.е. да претпостават затворање на планот за тековните, како и за новите вработени), и

- (в) да ја игнорира 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 по престанок на работниот однос (т.е. да претпостават дека сите тековни вработени ќе добијат користи по престанок на работниот однос). Меѓутоа, смртноста после стажот (т.е. очекуваниот животен век) сепак ќе треба да се земе предвид.

Ентитетот кој ќе ги искористи горенаведените упростувања на мерењата сепак мора да ги вклучи како стекнатите така и нестекнатите користи при мерење на обврската за дефинирани користи.

- 28.20 Овој МСФИ не бара од ентитетот да ангажира независен актуар да го изврши сеопфатното актуарско вреднување коешто е потребно за пресметување на неговата обврска за дефинирани 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 користи може да се измери по пат на корегирање на мерењето од претходниот период согласно промените во демографијата на вработените, како што е број на вработени или висина на плата.

Воведување, промена, кратење и подмирување на плановите

- 28.21 Доколку плановите за дефинирани користи се воведат или променат во тековниот период, ентитетот ја зголемува или намалува обврската за дефинирани 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 користи се намалува или се брише, а ентитетот ја признава резултиракката добивка или загуба во добивка или загуба за тековниот период.

Средства на планот за дефинирани користи

- 28.22 Доколку сегашна вредност на обврската за дефинирани користи на датумот на известување е помала од објективната вредност на средствата на планот на тој датум, планот содржи вишок. Ентитетот го признава вишокот од планот како средство на планот за дефинирани 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 користи

- 28.23 Ентитетот ја признава нето промената на својата обврска за дефинирани 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 придонеси од работодавачот, како трошок на неговите планови за дефинирани 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 не бара трошокот да се признае како дел од набавната вредностна дадено средство како што се залихи или недвижности, постројки и опрема.

Признавање - избор на сметководствена политика

- 28.24 Од ентитетот се бара да ги признае сите актуарски добивки или загуби во периодот во кој настануваат. Ентитетот треба:

- (а) да ги признае сите актуарски добивки или загуби во добивката или загубата, или
- (б) да ги признае сите актуарски добивки или загуби во останата сеопфатна добивка.

Како можност за избор на сметководствена политика. Ентитетот треба да ја применува избраната сметководствена политика конзистентно за сите планови за дефинирани користи и за сите свои актуарски добивки и загуби. Актуарските добивки и загуби признаени во останата сеопфатна добивка се презентираат во извештајот за сеопфатна добивка.

- 28.25 Нето промената во обврската за дефинирани користи која се признава како трошок на планот за дефинирани користи вклучува:
- (а) промена во обврската за дефинирани користи која произлегува од услугите испорачани од страна на вработените во текот на периодот на известување,
 - (б) камата за обврската за дефинирани 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 добивки и загуби кои се појавиле во периодот на известување,
- (д) зголемувања или намалувања во обврската за дефинирани користи кои произлегуваат од воведување на нов план или промена на постојниот план во периодот на известување (види став 28.21),
- (ѓ) намалувања во обврската за дефинирани користи која произлегува од кратење или подмирување на постоечки план во периодот на известување (види став 28.21).

28.26 Услуга од вработените предизвикува обврска според планови за дефинирани 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 затоа што, на 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 користи, ентитетот ја зема предвид можноста дека некои вработени може да не ги исполнат условите за стекнување. На сличен начин, иако некои користи по престанок на работниот однос (како што е здравствената заштита по прекилот 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 користи се намалат за износите кои ќе им се платат на вработените во рамки на државно-субвенционирани планови, ентитетот ја мери својата обврска за дефинирани 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) минатото искуство, 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.

Поврат на средства

28.28 Доколку ентитетот е навистина сигурен дека друга страна ќе исплати дел или сите издатоци потребни за да се подмири обврската за дефинираните користи, ентитетот го признава правото на поврат на средствата како посебно средство. Ентитетот го мери ова средство по објективна вредност. Во извештајот за сеопфатна добивка (или во билансот на успех, доколку се презентира), расходот кој се однесува на плановите за дефинирани користи може да се прикаже нето, од износот кој се признавадека ќе биде повратен.

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 заради долгорочна неспособност,
- (г) учество во добивката и бонуси кои се плаќаат во рок од дванаесет месеци или повеќе по крајот на периодот во кој вработениот ги испорачува соодветните услуги,
- (д) одложен надомест кој се прима во рок од дванаесет месеци или повеќе по крајот на периодот во кој се заработува.

28.30 Ентитетот ја признава обврската за другите долгорочни користи за вработени измерена како нето сума од следниве износи:

- (а) сегашна вредност од обврската за 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.

Ентитетот ја признава промената во обврската согласно ставот 28.23.

Отпремнини

- 28.31 Ентитетот 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 ентитетот не му даваат идна економска корист, ентитетот треба веднаш да ги признае како расход во добивката или загубата.
- 28.33 Кога ентитетот ги признава отпремнините, ентитетот веројатно ќе треба да го прокнижи и скратувањето на пензиските користи или други користи за вработени.
- 28.34 Ентитетот ги признава отпремнините како обврска и расход само тогаш кога ентитетот покажува решеност:
- (а) или да го прекине работниот однос на вработениот или на група вработени, пред нормалниот датум на пензионирање, или
 - (б) да обезбеди отпремнина како резултат на понуда направена со цел да се поттикне доброволно заминување како технолошки вишок.
- 28.35 Ентитетот покажува решеност за прекинување на работниот однос само тогаш кога располага со детален формален план за прекинување и нема реални можности да се повлече од таквиот план.

Мерење

- 28.36 Ентитетот 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 ентитет** обезбедува користи на вработените во една или повеќе **подружници** во рамките на групата, при што матичниот ентитет презентира консолидирани финансиски извештаи користејќи ги *МСФИ за МСЕ* или **целосната верзија на МСФИ**, на таквите подружници им се допушта да го признаат и да го измерат расходот 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 Ентитетот го обелоденува износот признаен во добивка или загуба како расход за плановите за дефинирани придонеси. Доколку ентитетот го третира планот од повеќе работодавачи за дефинирани користи како план за дефинирани придонеси зашто не постојат достаточни информации за да се примени сметководство за дефинирани користи (види став 28.11), тогаш ентитетот го обелоденува тој факт дека станува збор за план за дефинирани 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 ентитетот.

Обелоденувања за планови за дефинирани користи

28.41 Ентитетот ги обелоденува следниве информации за плановите за дефинирани 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 ентитетот има повеќе од еден план за дефинирани користи, овие обелоденувања може да се изведат сумарно, поединечно за секој план, или во такви групи кои се смета дека се најкорисни:

- (a) општ опис на видот на планот, вклучително и политиката за финансирање,
- (б) сметководствената политика на ентитетот за признавање на актуарски добивки и загуби (или во добивка или загуба или како ставка во останата сеопфатна добивка) како и износот на актуарските добивки и загуби признаени во текот на тој период,
- (в) наративно објаснување доколку ентитетот користи било какви упростувања од ставот 28.19 за мерење на својата обврска за дефинирани 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 користи на датум на известување,
- (д) усогласување на почетните и крајните состојби на обврската за дефинирани користи каде што посебно се прикажуваат платените користи и сите останати промени,
- (f) усогласување на почетните и крајните состојби на објективната вредност на средствата на планот и на почетните и крајните состојби 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,
- (e) вкупниот трошок кој се однесува на плановите за дефинирани користи за тој период, при што посебно се обелоденуваат износите:
 - (i) признаени во добивката или загубата како расход, и
 - (ii) вклучени во набавна вредност на дадено средство,
- (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 на средства во објективната вредност на средствата 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 ентитетот, и
 - (ii) било која недвижност или друго средство што го користи ентитетот,
- (с) реалниот поврат од средствата на планот,
- (и) главните актуарски претпоставки кои биле искористени, вклучително и, ако е применливо:
 - (i) дисконтните 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 трошоците за медицински услуги, и
 - (v) било која друга употребена материјална актуарска претпоставка.

Усогласувањата во (д) и (f) погоре не мора да се презентираат и за претходни периоди. Подружницата којашто ги признава и мери користите за вработените како расход врз основа на разумна алокација на признаениот расход за групата (види став 28.38), во своите посебни финансиски извештаи, ја опишува политиката за правење на таква алокација и ги врши обелоденувањата од (a)-(и) погоре за планот како целина.

Обелоденувања за други долгорочни користи

- 28.42 За секоја категорија на други долгорочни користи што ентитетот им ги обезбедува на своите вработени, ентитетот 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 ентитетот им ги обезбедува на своите вработени, ентитетот 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 неизвесна обврска. Одделот 21 *Резервирања и неизвесни обврски* бара ентитетот да обелодени информации за своите неизвесни обврски освен доколку можноста за одливи при 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 ентитет или заедничко вложување за распределените добивки до известувачкиот ентитет.
- 29.2 Овој Оддел го опфаќа сметководството за данок на добивка. Со него се бара од ентитетот 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 тековниот период или изминати периоди. Одложен данок е данок кој треба да се плати, или да се надомести во идни периоди, вообичаено како резултат на тоа што ентитетот ги надоместува или подмирува своите средства и обврски по нивната тековна сметководствената вредност, и даночниот ефект од преносот на тековно неискористени даночни загуби и даночни кредити.

Чекори за сметководствено евидентирање на данок на добивка

- 29.3 Ентитетот го евидентира 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 обврски 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). даночната основа на средства и обврските се одредува според последиците од продажбата на средства или подмирувањето на обврските според 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 ќе биде одбитен за даночни цели во идни периоди (став 29.13).
 - (г) да се пресметаат сите **времени 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, неискористените даночни загуби и неискористените даночни кредити (став 29.15-29.17).
 - (е) да се измерат одложените даночни средства и обврски по износ кој го вклучува ефектот од можни исходи од ревидирање од страна на даночните власти со користење 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 исправка на вредност наспроти одложени даночни средства така што нето износот да биде еднаков на највисокиот износ за кој постои поголема веројатност дека ќе се реализира засновано на тековна или идна оданочива добивка (став 29.21 и 29.22).
 - (ж) да се распредели тековниот и одложениот данок на соодветните 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 Ентитетот треба да признае тековна 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 должи за тие периоди, ентитетот го признава тој вишок како тековно даночно средство.
- 29.5 Ентитетот треба да го признае тековното даночно средство за користа која произлегува од даночна загуба која може да се пренесе наназад за да се надомести данокот платен во претходните периоди.
- 29.6 Ентитетот ја мери тековната даночна обврска (средство) по износ кој се очекува да се плати (надомести) со примена на даночни стапки и закони коишто се важечки или се суштински пропишани до **датумот на известување**. Ентитетот 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. Став 29.23-29.25 дава дополнителни насоки за мерењето.
- 29.7 Ентитетот ги признава промените во тековната даночна обврска или тековното даночно средство како **даночен расход** во добивка или загуба, освен доколку промената на дадена ставка од **приходите** или **расходите** согласно овие МСФИ се признава во останата сеопфатена добивка, во кој случај и даночните ефекти се признаваат во останата сеопфатна добивка.
- 29.8 Ентитетот 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 Ентитетот признава одложено даночно средство или обврска за данокот кој треба да се надомести или плати во идни периоди како резултат од минати трансакции или настани. Таквиот данок произлегува од разликата помеѓу износите признаени за средства или обврски на ентитетот 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 даночни кредити.

Средства и обврски чиешто надоместување или подмирување нема да влијае врз оданочива добивка

- 29.10 Доколку ентитетот 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 за средства и обврски за кои ентитетот 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 Ентитетот ја одредува даночната основа на едно средство, обврска или друга ставка согласно важечките или суштински пропишаните закони. Доколку ентитетот поднесува консолидирана даночна пријава, даночната основа се одредува согласно даночните закони кои ја регулираат консолидираната даночна пријава. Доколку ентитетот поднесува посебни даночни пријави за различните работења, даночната основа се одредува согласно даночните закони кои ја регулираат секоја од тие даночни пријави.
- 29.12 Даночната основа го одредува износот којшто ќе биде вклучен во оданочива добивка при надоместување или подмирување на сметководствената вредност на дадено средство или обврска. Особено:
- (а) даночна основа на едно средство е еднаква на износот од кој би можел да се одбие при утврдување на 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 дадената обврска 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 обврската која произлегува од разграничувањето 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 ентитетот исто така може да доведе до одбитни ставки во идниот период. Во извештајот за финансиска состојба не се појавува средство или обврска, но даночната основа е износот на идните одбитни ставки.

Времени разлики

29.14 Времените 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 сеопфатна добивка или главницата во еден период на известување, но се признава во оданочива добивка во друг период на известување.
- (в) Кога даночната основа на едно средство или обврска се менува и таа промена 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, ентитетот ќе признае 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) ентитетот нема да признае одложено даночно средство или обврска за временни разлики поврзани со неповлечени заработки од странски подружници, филијали, придружни ентитети и заеднички вложувања 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) Ентитетот нема да признае одложена даночна обврска за времена разлика побрзана со почетно признавање на гудвил.

29.17 Ентитетот ги признава промените во одложена даночна обврска или одложено даночно средство како даночен расход во добивка или загуба, освен доколку промената која и се припишува на ставка од приход или расход се признава според овие МСФИ во останата сеопфатна добивка, во кој случај и даночните ефекти се признаваат во останата сеопфатна добивка.

Мерење на одложен данок

Даночни стапки

29.18 Ентитетот ја мери тековната даночна обврска (средство) со помош на даночни стапки и закони коишто се важечки или се суштински пропишани до датумот на известување. Ентитетот 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, ентитетот 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 треба да ги одразува даночните последици кои би произлегле од начинот на кој ентитетот очекува, на датумот на известување, да ја надомести или подмири сметководствената вредност на поврзаните средства и обврски. На пример, доколку времената разлика произлегува од ставка на приход која се очекува да стане оданочива како капитална добивка во иден период, одложениот даночен расход се мери со помош на даночна стапка за капитална добивка.

Исправка на вредност

- 29.21 Ентитетот признава исправка на вредност наспроти одложени даночни средства така што нето сметководствената вредност да биде еднаква на највисокиот износ за кој е веројатно дека ќе се надомести врз основа на тековна или идна оданочива добивка.
- 29.22 Ентитетот ја проверува нето сметководствената вредност на одложено даночно средство при секој датум на известување и врши корекции на исправката на вредност со цел да се одрази тековната проценка на идните оданочиви добивки. Таквите корекции се признаваат во добивка или загуба, освен доколку корекцијата произлегува од ставкана приходи или расходи кои согласно барањата на овие МСФИ се признаваат во останата сеопфатна добивка, во кој случај и корекцијата се признава во останата сеопфатна добивка.

Мерење на тековниот и на одложениот данок

- 29.23 Ентитетот 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 ентитетот влијае врз износот на тековниот данок и одложениот данок. Ентитетот ги мери тековните и одложени даночни средства и обврски користејќи го пондерираниот просечен износ за сите можни исходи, под претпоставка дека даночните власти ќе ги разгледаат пријавените износи и ќе имаат целосно разбирање за релевантните информации. Промените во пондерираниот просечен износ на сите можни исходи треба да се засноваат на нови информации, а не на нови толкувања од страна на ентитетот 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 акумулирана добивка се исплаќа како дивиденда на акционерите на ентитетот. Во други законодавства, данокот на добивка може да биде надоместлив или да се плаќа доколку дел или целата нето добивка или акумулирана добивка се исплаќа како дивиденда на акционерите на ентитетот. И во двата случаи, ентитетот ги мери тековните и одложените даноци по даночна стапка применлива за нераспределените добивки се додека ентитетот не признае обврска да плати дивиденда. Кога ентитетот признава обврска за 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 ентитетот 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 сеопфатна добивка и главнина

- 29.27 Ентитетот го признава даночниот расход во истата компонента од вкупната сеопфатна добивка (т.е. непрекинати работења, **прекинати работења**, или останата сеопфатна добивка) или во главнина како и трансакцијата или другиот настан кој довел до даночните расходи.

Разликување помеѓу тековни и нетековни

- 29.28 Кога ентитетот презентира тековни и нетековни средства, и тековни и нетековни обврски, како посебни класификации во својот извештај за финансиска состојба, тогаш нема да ги класифицира одложените даночни средства (обврски) како тековни средства (обврски).

Пребивања

- 29.29 Ентитетот 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 Ентитетот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ја проценат природата и финансискиот ефект од тековните и одложените даночни последици од признаените трансакции и други настани.
- 29.31 Ентитетот 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 признаени во периодот за тековниот данок од претходните периоди ,
 - (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),
 - (ф) корекции на одложениот даночен расход кој произлегува од промените во даночниот статус на ентитетот или на неговите акционери,
 - (е) било какво промени во исправката на вредност (види став 29.21 и 29.22),
 - (ж) износот на даночниот расход кој се однесува на промени во сметководствените политики и грешки (види Оддел 10 *Сметководствени политики, проценки и грешки*).
- 29.32 Ентитетот следново го обелоденува посебно:
- (а) збиен тековен и одложен данок кој се однесува на ставки кои се признаени како ставки во останата сеопфатна добивка,
 - (б) објаснување на значајните разлики во износите 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 времени разлики и за секој вид на неискористени даночни загуби и даночни кредити;
 - (i) Износот на одложени даночни обврски, одложени даночни средства и исправката на вредност на крајот на периодот на известување, и
 - (ii) Анализа на промените во одложените даночни обврски, одложените даночни средства и исправките на вредност во текот на периодот,
 - (д) датумот на истекување, доколку го има, на времени разлики, неискористени даночни загуби и неискористени даночни кредити,
 - (ф) во околности опишани во став 29.25, објаснување на 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 Еден ентитет може да извршува странски активности на два начина. Може да има трансакции во странски валути или да има работење со странство. Покрај тоа, ентитетот 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 ентитетот и како да се преведат финансиските извештаи во **валута на презентирање**. Сметководството на **финансиските инструменти** деноминирани во странска валута и сметководството за хединг за ставките во странска валута е разработено во Оддел 11 *Основни финансиски инструменти* и Оддел 12 *Други финансиски инструменти*.

Функционална валута

- 30.2 Секој ентитет ја идентификува својата **функционална валута**. Функционалната валута на еден ентитет е валутата на примарното економско окружување во кое што работи ентитетот.
- 30.3 Примарното економско окружување во коешто работи еден ентитет е обично тоа окружување каде што ентитетот примарно генерира и троши пари. Оттука, следниве се најважните фактори коишто еден ентитет треба да ги земе предвид при одредувањето на функционалната валута:
- (а) валутата:
 - (i) која главно влијае врз продажните цени на добрата и услугите (ова најчесто е валутата во која се деноминираат и подмируваат продажните цени за неговите добра и услуги), и
 - (ii) на земјата чиешто конкурентски сили и регулативи главно ги одредуваат продажните цени на неговите добра и услуги,
 - (б) валутата која главно влијае врз трошоците на работната сила, материјали и другите трошоци кои сепотребни за обезбедување на 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 ентитетот:
- (а) валутата во која обично се генерираат средствата од финансиските 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 ентитет (известувачкиот ентитет, во овој контекст, е ентитетот којшто има странско работење во вид на своја подружница, филијала, придружен ентитет или заедничко вложување):
- (а) дали активностите на странското работење се вршат како продолжување на известувачкиот ентитет, или пак се вршат со значителен степен на автономија. Пример за првиот случај е кога странското работење само ги продава добрата увезени од известувачкиот ентитет и ги пренесува приливите на известувачкиот ентитет. 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 ентитет имаат висок или низок удел во активностите на странското работење,
 - (в) дали паричните текови од активностите на странското работење директно влијаат врз паричните текови на известувачкиот ентитет и веднаш му се достапни за повлекување,
 - (г) дали парични текови од активностите на странското работење се доволни за да се подмират постоечките обврски како и оние кои вообичаено се очекуваат без при тоа да се обезбедуваат средства од страна на известувачкиот ентитет.

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 ентитетот:
- (а) купува или продава добра или услуги чиешто 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 Ентитетот 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 курс кој е приближен до фактичкиот курс 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**, ентитетот:
- (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 Ентитетот 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 **останата сеопфатна добивка**, ентитетот ја признава секоја курсна компонента од таквата добивка или загуба во останата сеопфатна добивка. Обратно, кога добивка или загуба на немонетарна ставка се признава во добивка или загуба, ентитетот ја признава секоја курсна компонента на таа добивка или загуба во добивка или загуба.

Нето вложување во странското работење

- 30.12 Ентитетот може да има монетарна ставка којашто претставува побарувањеод или обврска кон 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 ентитетот во тоа странско работење, и истата се евидентира согласно став 30.13.. Таквите монетарни ставки може да вклучуваат долгорочни побарувања или заеми. Тука не спаѓаат трговските побарувања или трговските обврски кон доверители.
- 30.13 Курсните разлики кои произлегуваат од монетарна ставка којашто е составен дел на нето вложување на известувачкиот ентитет во странското работење се признава во добивка или загуба во посебните финансиски извештаи на известувачкиот ентитет или во поединечните финансиски извештаи на странското работење, како што е соодветно. Во финансиските извештаи коишто го вклучуваат странското работење и известувачкиот ентитет (на пр. консолидирани финансиски извештаи кога странското работење претставува подружница), таквите курсни разлики се признаваат првично во останата сеопфатна добивка и се известуваат како компонента на главнината. Тие нема повторно 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 ентитетот, ентитетот ги применува постапките за преведување кои важат за новата функционална валута од датумот на промената.
- 30.15 Како што беше кажано во став 30.2-30.5., функционалната валута на ентитетот ги одразува основните трансакции, настани и услови кои се релевантни за ентитетот. 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 на функционалната валута на ентитетот.
- 30.16 Ефектот од промената на функционалната валута се евидентира проспективно. Со други зборови, ентитетот ги преведува сите ставки во новата функционална валута користејќи го девизниот курс на денот на промената. Резултирачките преведени износи за немонетарните ставки се третираат како нивна историска набавна вредност.

Употреба на валута на презентирање која е различна од функционалната валута

Преведување во валута на презентирање

- 30.17 Ентитетот може да ги презентира своите финансиски извештаи во било која валута (или валути). Доколку валутата на презентирање се разликува од функционалната валута на ентитетот, ентитетот ги преведува своите ставки на приходи и расходи и **финансиската состојба** во валута на презентирање. На пример, кога **групата** содржи поединечни ентитети со различни функционални валути, ставките на приходи и расходи и финансиска состојба за секој ентитет се изразуваат во заедничка валута за да може да се презентираат консолидирани финансиски извештаи.
- 30.18 Ентитетот чијашто функционална валута не е валута на хиперинфлаторна економија ги преведува своите резултати и финансиската состојба во различна валута на презентирање користејќи ја следнава процедура:
- (а) средствата и обврските за секој презентирани извештај за финансиска состојба (т.е. вклучувајќи ги и споредбените податоци) се преведуваат според заклучниот курс на датумот на тој извештај за финансиска состојба,
 - (б) приходите и расходите за секој извештај на сеопфатна добивка (т.е. вклучувајќи ги и споредбените податоци) се преведуваат според девизните курсеви на датумите на трансакциите,
 - (в) сите резултирачки курсни разлики се признаваат во останата сеопфатна добивка.
- 30.19 Од практични причини, ентитетот 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 приходи и расходи. Меѓутоа, доколку девизните курсеви значително флукутираат, употребата на просечниот курс за еден период е несоодветна.
- 30.20 Курсните разлики наведени во став 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, акумулираните курсни разлики кои произлегуваат од преведувањето и кои може да се припишат на **неконтролирачкото учество** се распределуваат на, и се признаваат како дел од, неконтролирачкото учество во консолидираниот извештај за финансиска состојба.
- 30.21 Ентитетот 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 ентитет, ентитетот ги следи вообичаените консолидациони процедури, како што е елиминирање на меѓугрупациските салда 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 резултатите од курсните флукутации во консолидираните финансиски извештаи. Ова е бидејќи монетарната ставка претставува обврска да се конвертира една валута во друга и го изложува известувачкиот ентитет на добивка или загуба преку курсни флукутации. Соодветно, во консолидираните финансиски извештаи, известувачкиот ентитет продолжува да ги признава таквите курсни разлики во добивка или загуба или, доколку тие произлегуваат од околностите опишани во став 30.13, ентитетот ги класифицира како главнина.
- 30.23 Било каков гудвил кој произлегува од стекнување на странско работење и било какви корекции до 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 ќе бидат изразени во функционална валута на странското работење и се преведуваат по заклучниот курс согласно ставот 30.18.

Обелоденување

- 30.24 Во став 30.26 и 30.27, повикувањата на „функционална валута“ се применуваат, во случај на група, на функционалната валута на матичниот ентитет.
- 30.25 Ентитетот го обелоденува следново:
- (а) износот на курсните разлики признаени во добивката или загубата во текот на тој период, освен оние кои произлегуваат од финансиски инструменти мерени по објективна вредност преку добивка или загуба согласно Оддел 11 и 12,
 - (б) износот на курсните разлики кои настануваат во текот на периодот и се класифицирани во посебна компонента на главнината на крајот на периодот.
- 30.26 Ентитетот ја обелоденува валутата во која се презентираат финансиските извештаи. Кога валутата на презентирање е различна од функционалната валута, ентитетот 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 ентитет или на позначајно странско работење, ентитетот 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 ентитет чијашто **функционална валута** е валутата на хиперинфлаторна економија. Од таквиот ентитет се бара да изготви **финансиски извештаи** кои се корегирани за ефектите од хиперинфлацијата.

Хиперинфлаторна економија

- 31.2 Овој Оддел не поставува апсолутна стапка по кој една економија се смета за хиперинфлаторна. Ентитетот 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) одложената продажба и купувањето се врши по цени кои компензираат за очекуваната загуба на куповната моќ во текот на периодот на кредитирање, дури и ако периодот е краток,
 - (г) каматните стапки, надниците и цените се врзани 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 ентитетот 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 кои што се бараат 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 индекс на цени којшто ги одразува промените во општата куповна моќ. Во повеќето економии постои признаен општ индекс на цени, кој обично го издава владата, којшто ентитетите треба да го следат.

Процедури за повторно прикажување на финансиски извештаи изготвени според историска набавна вредност

Извештај за финансиска состојба

- 31.5 Износите во извештајот за финансиска состојба коишто не се изразени во тековната мерна единица на крајот на периодот на известување повторно се прикажуваат применувајќи го општиот индекс на цени.
- 31.6 Монетарните ставки не се прикажуваат повторно зашто се изразуваат во тековна мерна единица 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 Средствата и обврските поврзани со договорза промени на цените, како што се индексно поврзаните обврзници и заеми, се корегираат согласно договорот и се презентираат по овој корегирани 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 реализациона вредност и објективна вредност, така што тие не се прикажуваат повторно. Сите останати немонетарни средства и обврски се прикажуваат повторно,

- (б) повеќето немонетарни ставки се водат според набавната вредност или набавната вредност намалена за амортизацијата; на тој начин тие се изразени во тековни износи на датумот на нивното стекнување. Повторно прикажаната набавна вредност, или набавната вредност намалена за амортизацијата, за секоја ставка се утврдува така што врз нивната историска набавна вредност и акумулираната амортизација се применува промената на општиот индекс на цени од датумот на стекнување до крајот на периодот на известување,
- (в) повторно прикажаниот износ на немонетарна ставка се намалува, согласно Оддел 27 *Обезвреднување на средства*, кога го надминува својот **надоместлив износ**.

31.9 На почетокот на првиот период од примена на овој Оддел компонентите на **главнината**, освен акумулираната добивка, повторно се прикажуваат со примена на општиот индекс на цени од датумите кога компонентите биле додадени или се појавиле на друг начин. Повторно прикажаната акумулирана добивка произлегува од сите други износи во повторно прикажаниот извештај за финансиска состојба.

31.10 На крајот на првиот период и во последователните периоди, сите компоненти на сопственичкиот капитал повторно се прикажуваат така што се применува општ индекс на цени од почетокот на периодот или датумот на зголемувањето, доколку е подоцна. Промените за периодот во сопственичкиот капитал се обелоденуваат согласно Оддел 6 *Извештај за промени во капиталот и Извештај за добивка и акумулирана добивка*.

Извештај за сеопфатна добивка и биланс на успех

31.11 Сите ставки во извештајот за сеопфатна добивка (и во билансот на успех, доколку се презентира) треба да бидат изразени во тековна мерна единица крајот на периодот на известување. Според тоа, сите износи треба да се прикажат повторно така што се применува промената во општиот индекс на цени од датумите кога ставките на приходи и расходи биле почетно признаени во финансиските извештаи. Доколку општата инфлација е приближно рамномерна во текот на целиот период, и ставките за приходи и расходи приближно рамномерно настанувале во текот на целиот период, просечната стапка на инфлација може да биде соодветна.

Извештај за парични текови

31.12 Ентитетот ги изразува сите ставки во **извештајот за парични текови** во смисла на тековна мерна единица на крајот на периодот на известување.

Добивка или загуба на нето монетарна позиција

31.13 Во период на инфлација, ентитетот кој има вишок на монетарни средства над монетарни обврски има загуби во куповната моќ, а ентитетот со вишок на монетарни обврските над монетарни средства добива куповна моќ, до степен до кој што средствата и обврските не се поврзани со ценовно ниво. Ентитетот ги вклучува во добивка или загуба добивката или загубата на нето монетарната позиција. Ентитетот 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 ентитетот прекинува со подготовка и презентирање на финансиски извештаи подготвени согласно овој Оддел, ентитетот ќе ги третира износите изразени во валута на презентирање на крајот на претходниот период на известување како основа за **сметководствените вредности** во своите последователни финансиски извештаи.

Обелоденување

31.15 Ентитет на кој се однесува овој Оддел го обелоденува следново:

- (а) фактот дека финансиските извештаи и другите податоци од претходниот период биле повторно прикажани за промените во општата куповна моќ на функционалната валута,
- (б) идентитетот и нивото на индексот на цени 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 по крајот на периодот на известување

Делокруг на овој оддел

- 32.1 Овој оддел ги дефинира настаните по крајот на **периодот на известување** и ги поставува принципите за признавање, мерење и обелоденување на тие настани.

Дефинирање на настаните по крајот на периодот на известување

- 32.2 Настаните по крајот на периодот на известување се такви настани, поволни или неповолни, кои настануваат помеѓу крајот на периодот на известување и датумот кога финансиските извештаи се одобруваат за издавање. Постојат два вида на такви настани:
- (а) настани кои обезбедуваат доказ за условите кои постоеле на крајот на периодот на известување (настани после крајот на периодот на известување за кои се врши исправка), и
 - (б) настани кои укажуваат на услови кои се појавиле после крајот на периодот на известување (настани по крајот на периодот на известување за кои не се врши исправка).
- 32.3 Во настани по крајот на периодот на известување спаѓаат сите настани до датумот кога финансиски извештаи се одобрени за издавање, дури и ако таквите настани се случиле после јавното објавување на добивката или загубата или други одбрани финансиски информации.

Признавање и мерење

Настани по крајот на периодот на известување за кои се врши исправка

- 32.4 Ентитетот врши исправка на износите признаени во своите финансиски извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните обелоденување, со цел да ги одрази настаните по крајот на периодот на известување за кои се врши исправка.
- 32.5 Следните примери се однесуваат на настани кои се случиле по крајот на периодот на известување за кои се бара од ентитетот да ги корегира износите признаени во финансиските извештаи, или да признае ставки кои претходно не биле признаени.
- (а) Разрешување на судски спор по крајот на периодот на известување кое потврдува дека ентитетот веќе имал сегашна обврска на крајот од периодот на известување. Ентитетот треба да направи исправка на претходно признаена **резервација** по основ на овој судски спор согласно Оддел 21 *Резервирања и неизвесни обврски* или да признае нова резервација. Ентитетот не треба да обелодени неизвесна обврска. Попрво, разрешувањето дава дополнителен доказ кој треба да се земе предвид при одредување на резервацијата која треба да се признае на крајот на периодот на известување во согласност со Оддел 21.
 - (б) Добивањето на информација по крајот на периодот на известување која укажува на тоа дека средството било безвредното на крајот на периодот на известување, или дека износот на претходно признаената загуба поради безвреднување на тоа средство треба да биде коригирана. На пример:
 - (i) Банкротирањето на купувач кое се случува по крајот на периодот на известување обично потврдува дека на крајот од периодот на известување постоела загуба на сметката на побарувања од купувачи, и дека ентитетот треба да ја корегира **сметководствената вредност** на побарувањата од купувачи; и
 - (ii) Продажбата на залихи по крајот на периодот на известување може да обезбеди доказ за нивната нето реализациона вредност на крајот на периодот на известување за целите на мерење заради безвреднување на тој датум.
 - (в) Утврдување на набавната вредност на продадените средства по крајот на периодот на известување, или приливите од продадените средства, пред крајот на периодот на известување.

- (г) Утврдувањето на износот на плаќањата за учество во добивката или за бонуси, по периодот на известување, доколку ентитетот имал сегашна правна или **изведена обврска** на крајот од периодот на известување да се извршат такви плаќања како резултат на настаните кои се случиле пред тој датум (види оддел 28 *Користи за вработени*).
- (д) Откривање на измама или **грешки** кои покажуваат дека финансиските извештаи не се точни.

Настани по крајот на периодот на известување за кои не се врши исправка

32.6 Ентитетот не треба да ги корегира износите кои ги има признаени во своите финансиски извештаи за да ги одрази некорективните настани по крајот на периодот на известување

32.7 Примери за настани по крајот на периодот на известување за кои не се вршат корекции: (а)

Опаѓање на пазарна вредност на вложувањата помеѓу крајот на периодот на известување и датумот кога финансиските извештаи стануваат одобрени за поднесување. Опаѓањето 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, ентитетот не ги корегира износите по кои вложувањата ги признаал во своите финансиски извештаи. Слично на тоа, ентитетот не ги ажурира износите обелоденети за тие вложувања со состојба на крајот на периодот на известување, иако можеби треба да даде дополнително обелоденување согласно ставот 32.10.

- (б) Износ кој станува побарување како резултат на поволна пресуда или разрешница на судски спор по **крајот периодот**, но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање. Ова би било незвесно средство на датумот 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 за кој се врши исправка.

Дивиденди

32.8 Доколку ентитетот објави дивиденди на имателите на сопственички инструменти по крајот на периодот на известување, ентитетот 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 акумулирана добивка на крајот од периодот на известување.

Обелоденување

Датум на одобрување за издавање

32.9 Ентитетот треба да го обелодени датумот кога финансиски извештаи биле одобрени за издавање и кој го дал тоа одобрение. Доколку сопствениците на ентитетот или други странки имаат овластување да прават измени во финансиските извештаи по нивното издавање, ентитетот треба да го обелодени овој факт.

Настани по крајот на периодот на известување за кои не се врши исправка

32.10 Ентитетот треба да го обелодени следново за секоја категорија на настаните по крајот на периодот на известување за кои не се врши исправка:

- (а) природата на настанот, и
- (б) проценката на финансискиот ефект, или изјава дека ваквата проценка не може да се направи.

- 32.11 Следниве се примери за настаните кои не бараат исправа по крајот на периодот на известување а кои обично резултираат во обелоденување. Обелоденувањата треба да ги одразат информациите кои се осознаени по крајот на периодот на известување но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање.
- (a) Голема деловна комбинација или отуѓување на главна подружница.
 - (б) Објавување на план за прекинување на работењето.
 - (в) Големи набавки на средства, отуѓување или планови за отуѓување на средства, или експропријација на поголеми средства од страна на владата.
 - (г) Уништување на главна производствена постројка во пожар.
 - (д) Објавување, или започнување со спроведување на големо реструктурирање.
 - (ѓ) Издавање или откупување на долгот на ентитетот или на неговите сопственички инструменти.
 - (е) Невообичаено големи промени во цената на средствата или девизните курсеви.
 - (ж) Промени во даночни стапки или даночни закони кои имаат значајно влијание врз тековните и одложените даночни средства и обврски.
 - (з) Превземнање на значајни обврзувања или неизвесни обврски, на пример, по пат на издавање на значителни гаранции.
 - (с) Започнување на голем судски спор кој произлегува само од настани кои се случиле по крајот на периодот на известување.

Оддел 33

Обелоденувања за поврзани страни

Делокруг на овој оддел

- 33.1 Овој оддел бара ентитетот да ги вклучи во своите финансиски извештаи обелоденувањата потребни за да се укаже на можноста дека неговата **финансиска состојба** и добивка или загуба биле под влијание на постоењето на поврзани страни како и влијание врз истите на трансакциите и отворените салда со таквите страни.

Дефинирање на поврзана страна

- 33.2 Поврзана страна е лице или ентитет кое е поврзано со ентитетот кој ги подготвува финансиските извештаи (известувачкиот ентитет).
- (а) Лице или близок член на семејството на тоа лице е поврзано со известувачкиот ентитет доколку тоа лице:
- (i) е член во клучното раководство на известувачкиот ентитет или на матичното друштво на известувачкиот ентитет.
 - (ii) има контрола над известувачкиот ентитет; или
 - (iii) има заедничка контрола или значително влијание над известувачкиот ентитет или има значителни гласачки права во него.
- (б) Ентитет е поврзан со известувачкиот ентитет доколку важи било кој од следниве услови:
- (i) ентитетот и известувачкиот ентитет се членови на истата **групација** (што значи дека секое матично друштво, подружница и придружен ентитет се поврзани меѓу себе),
 - (ii) или ентитетот е е придружен ентитет или е заедничко вложување на другиот ентитет (или на членка на групацијата каде што другиот ентитет е член),
 - (iii) двата ентитети се заеднички вложувања на трет ентитет,
 - (iv) секој ентитет е заедничко вложување на трет ентитет, а другиот ентитет е придружен ентитет на третиот,
 - (v) ентитетот е план за користи по престанок на работниот однос за користи на вработените или на известувачкиот ентитет или на ентитетот поврзан со известувачкиот ентитет. Доколку известувачкиот ентитет е самиот по себе таков план, работодавачите кои се спонзорири се исто така поврзани со планот,
 - (vi) ентитетот го контролира или заедничка контролира лицето утврдено во (а),
 - (vii) лице утврдено во (а)(i) има значителна гласачка моќ во ентитетот,
 - (viii) лице утврдено во (а)(ii) има значително влијание над ентитетот или значителна гласачка моќ во него,
 - (ix) лице или близок член на семејството на лицето има или значително влијание над ентитетот или значителна гласачка моќ во него и заедничка контрола над известувачкиот ентитет,
 - (x) членот на клучното раководство на ентитетот или на матичното друштво на ентитетот, или близок член на семејството на тој член има контрола или заедничка контрола над известувачкиот ентитет или има значителни гласачка моќ во него.
- 33.3 При разгледувањето на секој можен однос со поврзаните страни, вниманието се насочува кон суштината на односот, а не само на правната форма.

- 33.4 Во смисла на овие МСФИ, се смета дека следните не претставуваат поврзани страни:
- (а) два ентитети само поради тоа што имаат ист директор или друг член на клучниот раководен персонал.
 - (б) двајца учесници во заедничко вложување само затоа што тие делат заедничка контрола над заедничко вложување.
 - (в) било кој од следниве само поради нивната соработка со ентитетот (иако можеби влијаат врз слободата на делување на ентитетот или учествуваат во неговиот процес на донесување на одлуки), а се :
 - (i) обезбедувачи на финансиските средства,
 - (ii) синдикати,
 - (iii) претпријатија од јавен интерес,
 - (iv) владини оддели и агенции,
 - (г) поединечен купувач, добавувач, давател на франшиза, дистрибутер или општ застапник со кого ентитетот извршува значаен обем од деловното работење, едноставно поради резултиракката економска зависност.

Обелоденување

Обелоденување на односот матичен ентитет-подружница

- 33.5 Односите помеѓу матичните друштва и неговите подружници се обелоденуваат независно дали постпеле трансакции помеѓу тие поврзани страни. Ентитетот треба да го обелодени името на матичното друштво и, доколку се разликува името на основното матично друштво. Доколку ниту матичното друштво на ентитетот ниту неговото основно матично друштво не изготвува финансиски извештаи кои се расположиви за користење од страна на јавноста, треба да се обелодени името на следното највисоко матично друштво кое изготвува финансиски извештаи кои се расположиви за јавноста (ако такво постои).

Обелоденување на надоместоци за клучниот раководен кадар

- 33.6 Клучен раководен кадар се оние лица кои имаат овластување и одговорност за планирањето, раководењето и контролирањето на активностите на ентитетот, директно или индиректно, вклучувајќи било кој директор (без разлика извршен или друг) 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 платени, се должат или обезбедуваат од страна на ентитетот, или во името на ентитетот (на пр. од матичниот ентитет или од акционерот), во замена за услуги испорачани до ентитетот. Тука спаѓаат и такви надоместоци кои се плаќаат во името на матичниот ентитет во врска со добрата или услугите кои се испорачуваат на ентитетот.
- 33.7 Ентитетот треба да го обелодени вкупниот износ на надоместоците за клучниот раководен кадар.

Обелоденување на трансакции со поврзана страна

- 33.8 Трансакција на поврзана страна е пренесување на ресурси, услуги или обврски помеѓу известувачкиот ентитет и поврзана страна, без оглед на тоа дали се утврдува или наплатува одредена цена. Примери на трансакции со поврзана страна коишто се вообичаени за МСЕ се, но не се ограничени на:
- (а) трансакции помеѓу ентитетот и неговиот главен сопственик (сопственици),
 - (б) трансакции помеѓу ентитетот и друг ентитет кога обата ентитети се под заедничка контрола на еден ентитет или едно лице,
 - (в) трансакции во кои ентитетот или лицето кое го контролира известувачкиот ентитет прави директни трошоци коишто инаку би ги сносел известувачкиот ентитет.

- 33.9 Доколку ентитетот има трансакции со поврзана страна, ја обелоденува природата на односот со поврзаната страна како и информациите за трансакциите, отворените салда и и превзементите обврски потребни за разбирањето на потенцијалниот ефект на поврзаноста врз финансиските извештаи. Овие барања за обелоденување се дополнителни на барањата од став 33.7 за обелоденување на надоместоците на клучниот раководен кадар. Како минимум, обелоденувањата треба да вклучат:
- (а) износот на трансакциите.
 - (б) износот на отворените салда и:
 - (i) роковите и условите, вклучувајќи и тоа дали се обезбедени, како и природата на надоместоците што треба да се обезбедат со/за подмирувањето, и
 - (ii) деталите за било какви дадени или добиени гаранции,
 - (в) резервциите за сомнителните побарувања вклучени во износот на неподмиреното салдо.
 - (г) расходот признаен во тековниот период во однос на сомнителните побарувања од поврзаните страни.
- Ваквите трансакции може да вклучуваат купување, продажба, или трансфер на добра или услуги; наеми; гаранции; и подмирување од страна на ентитетот во за сметка на поврзаната страна или обратно.
- 33.10 Ентитетот треба да изврши обелоденувањата пропишани со став 33.9 посебно за секоја од следниве категории:
- (а) ентитетите кои имаат контрола, заедничка контрола или значително влијание врз ентитетот,
 - (б) ентитетите врз кои ентитетот има контрола, заедничка контрола или значително влијание,
 - (в) клучниот раководен кадар на ентитетот или неговиот матичен ентитет (кумулативно за двата),
 - (г) други поврзани страни.
- 33.11 Ентитетот се иззема од барањата за обелоденување од став 33.9 во однос на:
- (а) **државата** (национална, регионална или локална власт) која има контрола, заедничка контрола или значително влијание врз известувачкиот ентитет, и
 - (б) друг ентитет којшто е поврзана страна затоа што истата држава има контрола, заедничка контрола или значително влијание и врз известувачкиот ентитет и врз другиот ентитет.
- Меѓутоа, ентитетот сепак мора да го обелодени односот матичен ентитет-подружница согласно барањето на став 33.5.
- 33.12 Следниве се примери за трансакции коишто се обелоденуваат доколку се со поврзана страна:
- (а) купувања или продажби на производи (довршени или недовршени),
 - (б) купувања или продажби на имот и други средства,
 - (в) вршење или примање на услуги,
 - (г) наеми,
 - (д) трансфери на истражувања и развој,
 - (е) трансфери врз основа на лиценцни договори,
 - (е) трансфери за финансиски договори (вклучувајќи ги и заемите и инвестирања во во главнината, парични или непарични),
 - (ж) обезбедување на гаранции или колатерали,
 - (з) подмирување на обврски за сметка на ентитетот или од страна на ентитетот за сметка на друга страна,
 - (с) учество на матичниот ентитет или подружницата во плановите за дефинирана корист со кој се дели ризикот помеѓу ентитетите на групата.
- 33.13 Ентитетот нема да обелодени дека трансакциите со поврзаната страна се направени во услови еднакви на оние кои преовладуваат во трансакциите под комерцијални услови освен ако таквите услови може да се поткрепат. 33.14 Ентитетот може збирно да ги обелодени ставките со слична природа освен кога посебното обелоденување е неопходно за разбирање на ефектот на трансакциите со поврзаната страна врз финансиските извештаи на тој ентитет.

Оддел 34

Специјализирани активности

Делокруг на овој оддел

- 34.1 Овој оддел ги дава насоките за финансиско известување од страна на МСЕ кои се занимаваат со три вида на специјализирани активности – земјоделство, екстрактивни индустрии и аранжмани на концесија на услуги.

Земјоделство

- 34.2 Ентитетот 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) ентитетот ќе го користи моделот на објективна вредност од став 34.4-34.7 за оние биолошки средства за кои **објективната вредност** може веднаш да се одреди без непотребен трошок или напор,
 - (б) ентитетот го користи моделот на набавна вредност од став 34.8 -34.10 за сите други биолошки средства.

Признавање

- 34.3 Ентитетот го признава биолошкото средство или **земјоделскиот производ** само, и само ако:
- (а) ентитетот го контролира средството како резултат на минати настани;
 - (б) веројатно е идните економски користи поврзани со средството да претставуваат прилив за ентитетот; и
 - (в) објективната вредност или набавната вредност на средството може да се измерат без непотребен трошок или напор.

Мерење - модел на објективна вредност

- 34.4 Ентитетот го мери биолошкото средство при почетно признавање и на крајот на секој **датум на известување** според неговата објективна вредност намалена за проценетите трошоци за продажба . Промените во објективната вредност намалена за проценетите трошоци за продажба се признаваат како добивка или загуба.
- 34.5 Земјоделските производи собрани од биолошките средства на ентитетот се мерат според нивната објективна вредност намалена за проценетите трошоци за продажба во моментот на бербата. Таквото мерење е набавната вредност на тој датум кога се применува Оддел 13 *Залихи* или друг важечки оддел од овие МСФИ.
- 34.6 При одредување на објективната вредност, ентитетот треба да го земе предвид следното:
- (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 ентитетот има пристап до различни активни пазари, ентитетот треба да ја користи цената од пазарот којашто се очекува да го користи,
 - (б) доколку не постои активен пазар, ентитетот користи едно или повеќе од следните, кога се расположиви, за утврдување на објективната вредност,:
 - (i) најскорешна цена од пазарна трансакција, под услов да не постоела значајна промена на економските околности помеѓу датумот на трансакцијата и крајот на периодот на известување,
 - (ii) пазарните цени за слични средства со корекциите кои би ги одразиле разликите, и
 - (iii) Секторските стандардни мерила, како што се вредноста на овоштарникот изразена преку извозна единица, количини или хектари, и вредноста на добитокот изразена според килограми на месо,

- (в) во некои случаи, изворот на информациите наведени во (а) или (б) може да предложат различни заклучоци за објективната вредност на биолошкото средство или земјоделскиот производ. Ентитетот 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 без непотребен трошок или напор дури и кога пазарно утврдени цени или вредности за тоа биолошко средство во неговата сегашна состојба не се достапни. Ентитетот 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 Ентитетот 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 применети во одредувањето на објективната вредност за секоја категорија земјоделски производ во моментот на бербата 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 промени во објективната вредност намалена за проценетите трошоци за продажба,
 - (ii) зголемувања од набавки,
 - (iii) намалувања од бербата,
 - (iv) зголемувања кои резултираат од деловни комбинации,
 - (v) нето курсни разлики кои произлегуваат од преведување на финансиските извештаи во друга презентациона валута и коишто произлегуваат од преведување на странското работење во валутата на презентирање на известувачкиот ентитет.
 - (vi) други промени.

Мерење – модел на набавна вредност

34.8 Ентитетот врши мерење според набавната вредност намалена за акумулираната **амортизација** и сите акумулирани загуби поради **обезвреднување** на оние биолошки средства чијашто објективна вредност не може веднаш да се утврди без непотребен трошок или напор.

34.9 Ентитетот ги мери земјоделските производи од бербата 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 Ентитетот ќе ги обелодени следното за своите биолошките средства мерени според моделот на набавна вредност:

- (а) опис на секоја класа на биолошки средства,
- (б) објаснување зошто објективната вредност не може веродостојно да се мери,
- (в) употребениот метод на амортизација,
- (г) корисниот век или употребените стапки на амортизација,
- (д) бруто **сметководствената вредност** и акумулираната амортизација (збирно со акумулираните загуби поради обезвреднување) на почетокот и на крајот од периодот.

Екстрактивни индустрии

- 34.11 Ентитетот кој ги применува овие МСФИ и којшто се занимава со истражување, оценување или вадење на минерални ресурси (екстрактивни индустрии) ги евидентираат издатоците 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, освен гудвил*, како што е соодветно. Кога ентитетот има обврска да демонтира или дислоцира некоја ставка, или да ја врати локацијата во предходната состојба, таквите обврски и трошоци се книжат согласно Оддел 17 и Оддел 21 *Резервирања и неизвесни обврски*.

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 давателот на концесијата, како што се патишта, мостови, тунели, аеродроми, мрежи за дистрибуција на енергија, затвори или болници. Во овие аранжмани давателот на концесијата 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 секој значаен резидуален интерес во средствата на крајот од времетраењето на аранжманот.

- 34.13 Постојат две главни категории на аранжмани за концесија на услуги:

- (а) Во првата категорија, операторот добива финансиски средства – безусловно договорно право да добие специфицирана или определив износ на пари или друго финансиско средство од владата за возврат на изградба или усовршување на средство од јавниот сектор, а потоа да го оперира и одржува тоа средство за определен временски период. Во оваа категорија спаѓаат гаранциите од владата да го плати за секој кусок помеѓу износот добиен од корисниците на јавната услуга и специфицираниот или определивиот износ,
- (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 кое потоа ќе го оперира и ќе го одржува за определен 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: до обемот до кој владата дала безусловна гаранција да плати за изградба на средство од јавниот сектор, операторот има финансиско средство; во обемот за кој операторот е зависен од степенот на користење на јавната услугата со цел да обезбеди приливи, изведувачот има нематеријално средство.

Сметководство – модел на финансиско средство

- 34.14 Изведувачот признава финансиско средство до степенот до кој располага со безусловно договорно право да добива пари или други финансиски средства од или по налог од давателот на концесијата за услугите на изградба. Операторот го мери финансиското средство според објективна вредност. Последователното мерење ќе биде со примена на Одделот 11 *Основни финансиски инструменти* и Одделот 12 *Други финансиски инструменти* за сметководството за финансиски средства.

Сметководство – модел на нематеријално средство

- 34.15 Операторот ќе признае нематеријално средство до степенот до кој добива право (лиценца) да им наплаќа на корисниците на јавните услуги. Операторот првично го мери нематеријалното средство според објективна вредност. Последователното мерење ќе биде со примена на Одделот 18 за сметководството на нематеријални средства.

Приходи од работењето

- 34.16 Операторот спред аранжман за концесија на услуги признава, мери и обелоденува приходи согласно Оддел 23 *Приходи* за услугите што ги извршува.

Оддел 35

Премин кон МСФИ за МСЕ

Делокруг на овој оддел

- 35.1 Овој оддел се однесува на **ентитети кои за прв пат ги усвојуваат МСФИ за МСЕ**, без оглед дали нивната претходна сметководствена рамка била **целосна примена на МСФИ** или неки друг сет 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 Ентитетот може да биде ентитет кој за прв пат ги усвојуваат *МСФИ за МСЕ* само еднаш. Доколку ентитетот кој ги користи *МСФИ за МСЕ* престане со нивна употреба за еден или повеќе **периоди на известување** и потоа од него се побара, или самиот одбере, повторно да ги применува во последователни периоди, посебните иземања, поедноставувања и другите барања од овој оддел не се применуваат при повторното усвојување.

Усвојување по прв пат

- 35.3 Ентитетот кој за прв пат ги усвојува *МСФИ за МСЕ* го применуваат овој оддел во своите први **финансиски извештаи** кои се во согласност со овие МСФИ.
- 35.4 Првите финансиски извештаи на ентитетот кои се согласност на овие МСФИ се првите годишни финансиски извештаи во кои ентитетот дава експлицитна и безрезервна изјава дека овие финансиски извештаи се усогласени со МСФИ за МСЕ. Финансиските извештаи подготвени согласно овие МСФИ се првите такви финансиски извештаи на ентитетот ако, на пример, ентитетот:
- (а) не презентирал финансиски извештаи за претходните периоди;
 - (б) ги презентирал своите најскорешни претходни финансиски извештаи во согласност со националните барања кои не се во согласност со овие МСФИ во секој поглед; или
 - (в) ги презентирал своите најскорешни претходни финансиски извештаи во согласност со целосните МСФИ.
- 35.5 Став 3.17 од овие МСФИ го дефинира целсниот комплет на финансиски извештаи.
- 35.6 Став 3.14 бара од ентитетот 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. Ентитетот може да презентира споредбени информации во однос на повеќе од еден споредлив претходен период. Следствено, **датумот на преминување кон МСФИ за МСЕ** за ентитетот е почетокот на најраниот период за кој ентитетот презентира целосни споредбени информации во согласност со овие МСФИ и тоа во своите први финансиски извештаи кои се во согласност со овие МСФИ.

Процедури за подготовка на финансиски извештаи на датумот на преминување

- 35.7 Освен во случаи од став 35.9 - 35.11, ентитетот, во својот почетен извештај за финансиска состојба со состојба на денот на својот премин кон МСФИ за МСЕ (т.е. од почетокот на најраниот презентираан период) ќе:
- (а) ги признае сите средства и обврски чиешто признавање се бара со *МСФИ за МСЕ*,
 - (б) нема да ги признае ставките како средства или обврски ако овие МСФИ не созволуваат такво признавање,
 - (в) ги рекласифицира ставките што биле признаени согласно неговата претходна рамка за финансиско известување како еден вид на средство, обврска или компонента на главнината, но 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 ентитетот во својот почетен извештај за финансиска состојба согласно овие МСФИ може да се разликуваат од таквите политики што ентитетот ги применил на истиот датум со користење на својата претходна рамка за финансиско известување. Исправки произлегуваат од трансакциите, другите настани или услови пред датумот на преминување кон овие МСФИ. Следствено, ентитетот ќе ги признае овие исправки директно во акумулираната добивка (или, ако соодветно, друга категорија на главнина) на датумот на преминување кон овие МСФИ.
- 35.9 При првичното усвојување на овие МСФИ, ентитетот нема ретроспективно да го промени сметководството коего следел согласно својата претходна рамка на финансиско известување за било која од следниве трансакции:
- (а) **отпис** на финансиски средства и финансиски обврски. Финансиски средства и обврски отпишани согласно претходната сметководствена рамка на ентитетот пред датумот на преминување не треба да се признаваат после усвојувањето на *МСФИ за МСЕ*. Обратно, за финансиски средства и обврски кои би се отпишале согласно *МСФИ за МСЕ* во трансакција којашто се случила пред датумот на преминување, но кои не биле отпишани според претходната сметководствена рамка на ентитетот, ентитетот може да избере (а) да ги отпише при усвојувањето на *МСФИ за МСЕ* или (б) да продолжи да ги признава се до нивното отуѓување или подмирување,
 - (б) **сметководство за хеџинг**. Ентитетот нема да го менува своето сметководство за хеџинг пред датумот на премин кон *МСФИ за МСЕ* за хеџинг релации кои повеќе не постојат на датумот на преминување. За хеџинг релациите кои постојат на датумот на преминување, ентитетот ќе ги следи барањата за сметководство за хеџинг од Оддел 12 *Други финансиски инструменти*, вклучувајќи ги и барањата за прекинување на сметководство за хеџинг врски кои не ги исполнуваат условите од Оддел 12.
 - (в) **сметководствени проценки,**
 - (г) **прекинати работења,**
 - (д) **мерење на неконтролирачко учество**. Барањата од став 5.6 за распределување на добивката или загубата и вкупната сеопфатна добивка помеѓу неконтролирачко учество и **сопственици** на матичен ентитет треба да се применат проспективно од датумот на премин кон МСФИ за МСЕ (или од ваков предходен датум кога овие МСФИ се применети за повторно прикажување на деловни комбинации – види став 35.10).
- 35.10 Ентитетот може да ги искористи едно или повеќе од следниве изземања при изготвување на своите први финансиски извештаи кои се во согласност на овие МСФИ:
- (а) **Деловни комбинации**. Ентитетот 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 настанале пред датумот на преминување на овие МСФИ. Меѓутоа, доколку ентитетот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ повторно ја прикаже било која деловна комбинација за да биде во согласност со Оддел 19, тогаш тој ентитет повторно да ги прикаже сите подоцнежни деловни комбинации.
 - (б) **Трансакции на плаќање врз основа на акции**. Од ентитетот 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**. Ентитетот 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**. Ентитетот 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 *Преведување на странски валути* бара од ентитетот да класифицира некои разлики од преведувањето како посебна компонентата на главнината. Ентитетот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да смета дека кумулативните разлики во преведувањето за сите странски операции се еднакви на нула на датумот на премин кон *МСФИ за МСЕ* (т.е. „нов почеток“).
- (ѓ) **Посебни финансиски извештаи** Кога ентитетот подготвува посебни финансиски извештаи, став 9.26 бара од него да ги книжи своите вложувања во подружници, придружни ентитети и заеднички вложувања или:
- (i) Според набавната вредност намалена за обезвреднувањето, или
 - (ii) Според објективна вредност со признавање на промените во објективна вредност како добивка или загуба.
- Доколку ентитетот 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 својот посебен почетен извештај за финансиска состојба подготвен согласно овие МСФИ:
- (i) набавна вредност определена 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 МСЕ* или сметководствената вредност од претходните ОПСП на тој датум.
- (е) **Сложени финансиски инструменти** Став 22.13 бара од ентитетот да го подели сложениот финансиски инструмент на неговите компоненти на обврска и главнина на датумот на издавање. Ентитетот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ не мора да ги одвои овие две компоненти доколку компонентата на обврска нема салдо на датумот на преминување кон овие МСФИ.
- (ж) **Одложен данок на добивка.** Од ентитетот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ не се бара да ги признае, на датумот на премин кон *МСФИ за МСЕ*, **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 вклучи во непотребни трошоци или напори.
- (з) **Аранжмани на концесии на услуги.** Од ентитетот 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 склучени пред датумот на преминување кон овие МСФИ.
- (с) **Екстрактивни индустрии.** Ентитетот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ кој применувал набавна вредност согласно 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 МСЕ* според износот утврден според претходните ОПСП на ентитетот. Ентитетот ги тестира тие средства за обезвреднување на датумот на преминување кон овие МСФИ согласно Оддел 27 *Обезвреднување на средства*.
- (и) **Аранжмани кои содржат наем.** Ентитетот кој за прв пат ги усвојува овие МСФИ може да избере да утврди дали аранжманот којшто постои на датум на премин кон *МСФИ за МСЕ* содржи наем (види став 20.3) врз основа на факти и околности коишто постојат на тој датум, а не на датумот на стапување во таквиот аранжман.
- (ј) **Обврски за затварање 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 ентитетот 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. Ентитетот 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 МСЕ*, наместо на датумот кога обврската првично настанала.

- 35.11 Доколку е **непрактично** за ентитетот повторно да го прикаже почетниот извештај за финансиска состојба на датумот на преминување заради една или повеќе корекции согласно барањата на став 35.7, ентитетот ги применува ставовите 35.7-35.10 за таквите корекции во најраниот период за којшто истото е изводливо 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 во согласност со МСФИ. Доколку е непрактично за ентитетот 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 во согласност со овие МСФИ, таквото изземање ќе се обелодени.

Обелоденување

Објаснување за преминувањето кон МСФИ на МСЕ

- 35.12 Ентитетот ќе објасни како преминувањето од претходната рамка на сметководствено известување кон овие МСФИ влијаело врз **финансиската состојба**, финансиските **резултати** и **паричните текови**.

Усогласувања

- 35.13 За да бидат во согласност со став 35.12, првите финансиски извештаи на ентитетот подготвени со употреба на овие МСФИ ќе ги вклучат:
- (а) опис на природата на секоја промена во сметководствената политика,
 - (б) усогласувањата 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 презентираан во најскорешните годишни финансиски извештаи на ентитетот изготвени согласно неговата претходна рамка за финансиско известување,
 - (в) усогласувањето на добивката или загубата утврдени согласно претходната рамка за финансиско известување за последниот период од најскорешните годишни финансиски извештаи на ентитетот со добивката или загубата утврдени согласно овие МСФИ за истиот период.
- 35.14 Ако ентитетот осознае грешки направени според претходната рамка за финансиско известување, усогласувањето што се бара со став 35.13 (б) и (в), ќе ги одвои исправките на тие грешки од промените во сметководствената политика, колку што е тоа изводливо.
- 35.15 Ако ентитетот не презентирал финансиски извештаи за претходните периоди, ќе го обелодени тој факт во своите први финансиски извештаи кои се усогласени со овие МСФИ.

Речник на поими

сметководствени политики
(*accounting policies*)

Специфични принципи, основи, конвенции, правила и практики кои ги применува ентитетот при подготвување и презентирање на финансиските извештаи.

пресметковна основа за сметководство
(*accrual basis of accounting*)

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 известуваат во сметководствената евиденција и се соопштуваат во финансиските извештаи за периодите за кои се однесуваат.

акумулирачки платени отсуства
(*accumulating compensated absences*)

Платени отсуства кои можат да се пренесуваат во наредни периоди и можат да се користат во наредните периоди доколку правото за тековниот период не е искористено во целост.

земјоделска активност
(*agricultural activity*)

Управување од страна на ентитетот со биолошка промена и берба на биолошки средства наменети за продажба, во земјоделско производство или во дополнителни биолошки средства.

земјоделски производ
(*agricultural produce*)

Собраниот производ од биолошките средства на ентитетот.

Амортизација
(*amortization*)

Систематската распределба на износот на средството кое подлежи на амортизација во текот на неговиот корисен век на употреба.

амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска
(*amortised cost of a financial asset or financial liability*)

Износот според кој финансиското средство или финансиската обврска биле измерени при првичното признавање намален за отплатите на главницата, плус или минус акумулиранта амортизација на сите разлики помеѓу иницијалниот износ и износот при доспевањето, и минус било какво намалување (директно или преку користење на сметка за исправка на вредност) поради обезвреднување или ненаплатливост при тоа користејќи ја методата на ефективна каматна стапка.

средство
(*asset*)

Ресурс контролиран од страна на ентитетот како резултат на минати настани и од кој се очекуваат прилив на идни економски користи за ентитетот.

придружен ентитет
(*associate*)

Ентитет, вклучувајќи ги неинкорпорираните ентитети како партнерство, над кое вложувачот има значително влијание и кое не е ниту подружница, ниту учество во заедничко вложување.

биолошко средство
(*biological asset*)

Жив добиток или растенија.

трошоци за позајмување
(*borrowing costs*)

Камата и други трошоци коишто ентитетот ги прави во врска со позајмувањето на финансиските средства.

деловен потфат (бизнис)
(*business*)

Интегриран сет на активности и средства што се извршуваат и управуваат со цел да обезбедат:

(а) поврат за вложувачите, или

(б) пониски трошоци или други економски користи директно или сразмерно за носителите на политиките или учесниците.

Деловниот потфат генерално се состои од инпути, процеси што се применуваат на тие инпути и резултирачките исходи кои се или ќе бидат употребени за генерирање на приходи. Доколку постои гудвил во пренесен сет на активности и средства, пренесениот сет ќе се смета за деловен потфат.

деловна комбинација
(*business combination*)

Здружување на одделени ентитети или деловни потфати во еден известувачки ентитет.

сметководствена вредност (<i>carrying amount</i>)	Износот според средството или обврската се признаени во извештајот за финансиската состојба.
Пари (<i>cash</i>)	Пари во каса и депозити по видување.
парични еквиваленти (<i>cash equivalents</i>)	Краткорочни високо-ликвидни вложувања кои лесно можат да се конвертираат во познати износи на пари и кои се предмет на незначителен ризик од промена на нивната вредност.
парични текови (<i>cash flows</i>)	Приливи и одливи на пари и парични еквиваленти.
единица која генерира пари (<i>cash-generating unit</i>)	Најмалата група на средства што може да се идентификува а која генерира парични приливи коишто се во голема мерка независни од паричните приливи од други средства или групи на средства.
транзакција за плаќање врз основа на акции подмирени со пари (<i>cash-settled share-based payment transaction</i>)	Транзакција на плаќање врз основа на акции преку кои ентитетот се стекнува добра или услуги со прифаќање на обврска за трансфер на пари или други средства на добавувачот на тие добра или услуги за износи кои се засновани на цената (или вредноста) на акциите на ентитетот или другите сопственички инструменти на ентитетот.
промена на сметководствена проценка (<i>change in accounting estimate</i>)	Исправка на сметководствената вредност на средство или обврската или износот на периодично потрошок на средството, 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 на настаните, и поради тоа не претставуваат исправка на грешки.
група на средства (<i>class of assets</i>)	Групирање на средства со слична природа и употреба во работењето на ентитетот.
комбинирани финансиски извештаи (<i>combined financial statements</i>)	Финансиските извештаи на две или повеќе ентитети контролирани од еден инвеститор.
компонента на ентитет (<i>component of an entity</i>)	Активности и парични текови што јасно можат да се издвојат од останатите делови на ентитетот, оперативно и за целите на финансиското известување.
сложен финансиски инструмент (<i>compound financial instrument</i>)	Финансиски инструмент кој од аспект на издавачот на инструментот содржи како елемент на обврска така и сопственички елемент. Финансиски инструмент кој од аспект на издавачот на инструментот содржи како елементи на обврска така и елемент на главнина.
консолидирани финансиски извештаи (<i>consolidated financial statements</i>)	Финансиските извештаи на групата кои се презентирани како на еден деловен ентитет.
договор за изградба (<i>construction contract</i>)	Договор конкретно склучен за изградба на средство или комбинација на средства кои се меѓусебно тесно поврзани или меѓузависни во поглед на нивниот дизајн, технологија и функција или во поглед на нивната крајна намена или употреба.
изведена обврска (<i>constructive obligation</i>)	Обврска изведена од работењето на на ентитетот каде што: (а) по пат на воспоставен модел од минатата пракса, објавени политики или доволно конкретна актуелни изјави, ентитетот им укажал на другите страни дека ќе прифати извесни одговорности, и (б) како резултат, ентитетот создал валидни очекувања кај дел од тие други страни дека ќе ги исполни тие одговорности.

неизвесно средство (<i>contingent asset</i>)	Можно средство кое произлегува од минати настани и чие постоење ќе биде потврдено само со случување или неслучување на еден или повеќе неизвесни идни настани кои не се целост под контролата на ентитетот.
неизвесна обврска (<i>contingent liability</i>)	(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 целост под на контролата на ентитетот, или (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, или (ii) износот на обврската не може да се мери со доволна веродостојност.
контрола (над ентитет) (<i>control of (an entity)</i>)	Моќ за уредување на финансиските и оперативните политики на ентитетот со цел да се стекнат користи од неговите активности.
тековен данок (<i>current tax</i>)	Износ на (надоместливата) обврска за даноци на добивка во врска со оданочивата добивка (даночна загуба) за периодот. Износот на данок на добивка за плаќање (враќање) во врска со оданочивата добивка (даночната загуба) за тековниот период или за минатите периоди на известување.
датум на премин кон МСФИ за МСЕ (<i>date of transition to IFRS for SMEs</i>)	Почетокот на најраниот период за кој ентитетот презентира целосно споредливи информации според МСФИ за МСЕ во неговите први финансиски извештаи коишто се усогласени со МСФИ за МСЕ.
одложен данок (<i>deferred tax</i>)	Данок на добивка за плаќање (враќање) во поглед на оданочива добивка (даночна загуба) во идни периоди на известување како резултат на минати трансакции или настани.
одложени даночни средства (<i>deferred tax assets</i>)	Износи на даноци на добивка кои можат да се надоместат во идните периоди а кои произлегуваат од: Данок на добивка што може да се надомести во идни периоди за известување а кои произлегуваат од: (а) временни разлики (б) пренесувањето на неупотребените даночни загуби (в) пренесување на неупотребени даночни кредити.
одложени даночни обврски (<i>deferred tax liabilities</i>)	Износите на даноците на добивка кои треба да се платат во идните периоди за оданочивите временни разлики. Данок на добивка што треба да се плати во идните периоди на известување во врска со временни разлики
обврска за дефинирани користи (<i>defined benefit liability</i>)	Сегашната вредност на обврската за дефинираните користи на датумот на известување минус објективната вредност на датумот на известување на средствата на планот (доколку постојат) од кои обврските треба директно да се подмират.
дефинирана обврска за користи (сегашна вредност) (<i>present value of a defined benefit obligation (present value of)</i>)	Сегашната вредност, без одбивање на било кое средство од планот, на очекуваните идни плаќања потребни за подмирување на обврска што потекнува од вработување во тековниот и претходните периоди.
планови за дефинирани користи (<i>defined benefit plans</i>)	Планови за користи по престанок на работниот однос, различни од планови за дефинирани придонеси.

планови за дефинирани придонеси (<i>defined contribution plans</i>)	Планови за користи по престанок на работниот однос според кои ентитетот плаќа фиксни придонеси во посебен ентитет (фонд) и нема да има законска или изведена обврска да плаќа идни придонеси или да се вршат плаќања за директни користи за вработени доколку фондот не располага со доволно средства да ги исплати сите користи за вработените во врска со нивната услуга во тековниот и претходните периоди.
износ кој подлежи на амортизација (<i>depreciable amount</i>)	Набавната вредност на средството, или друг износ кој е замена за набавната вредност (во финансиските извештаи), намалена за остатокот на неговата вредност.
Амортизација (<i>depreciation</i>)	Систематската распределба на износот на средството кое подлежи на амортизација во текот на неговиот корисен век.
отпис (<i>derecognition</i>)	Отстранување на претходно признаено средство или обврска од извештајот за финансиска состојба на ентитетот.
развој (<i>development</i>)	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 отпочнувањето на нивното комерцијално производство или употреба.
прекинато работење (<i>discontinued operation</i>)	Компонента на ентитетот која била отуѓена или класифицирана како таква која се чува за продажба и: (а) претставува одделна главна линија на деловен потфат или географска област на работењето, (б) е дел од единствен координиран план за отуѓување на на одделна главна линија на деловно работење или географска област на работењето. или (в) представува подружница стекната исклучиво со цел за препродажба.
метод на ефективна каматна стапка (<i>effective interest method</i>)	Метод на пресметување на амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска (или група на финансиски средства или финансиски обврски) и на распределба на приходот од камата или трошокот од камата во текот на релевантниот период.
ефективна каматна стапка (<i>effective interest rate</i>)	Стапката која точно гидисконтира очекуваните идни плаќања или примања во текот на очекуваниот животен век на финансискиот инструмент или, кога тоа е соодветно, пократок период до нето сметководствената вредност на финансиското средство или финансиската обврска.
ефективност на хеџингот (<i>effectiveness of a hedge</i>)	Степенот до каде промените во објективната вредност или паричните текови на хеџирана ставка што се припишуваат на хеџираниот ризик се подмируваат со промените во објективната вредност или паричните текови на хеџинг инструментот.
користи за вработени (<i>employee benefits</i>)	Сите форми на надоместок кои ги дава ентитетот во замена за извршена услуга од страна на вработените.
главнина (<i>equity</i>)	Остаток на учество во средствата на ентитетот по одземање на сите негови обврски.
транзакција за плаќање врз основа на акции подмирани со сопственички инструменти (<i>equity-settled share-based payment transaction</i>)	Транзакција на плаќање врз основа на акции во која ентитетот прима производи или услуги како надомест за сопственички инструменти на ентитетот (вклучувајќи акции или опции за акции).

грешки (errors)	Пропусти од и грешки во финансиските извештаи на ентитетот за еден или повеќе претходни периоди настанати поради недостатокот 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 тие биле обезбедени и земени предвид во подготовката и презентирањето на тие финансиски извештаи.
расходи (expenses)	Намалувањето во економските користи за време на периодот на известување во вид на одливи или намалување на средства или настанување на обврски кои резултираат во намалување на главнината, освен оние кои се однесуваат на распределби за учесниците во главнината.
објективно презентирање (fair presentation)	Верно презентирање на ефектите на трансакциите, другите настани и услови во согласност со дефинициите и критериумите за признавање на средства, обврски, приходи и расходи.
објективна вредност (fair value)	Износот за кој средството може да биде разменето, обврската подмирена или доделениот сопственички инструмент да биде разменет, во трансакција под комерцијални услови, помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата.
објективна вредност намалена за трошоци за продажба (fair value less costs to sell)	Износот кој може да се добие од продажба на средство или единица која генерира пари во трансакција под комерцијални услови помеѓу запознаени, спремни страни, намален за трошоците за продажба.
финансиски наем (finance lease)	Наем со кој суштински се пренесуваат сите ризици и награди поврзани со сопственоста на средство. Правото на сопственост може, но и немораевентуално да биде пренесено. Наемот што не е финансиски наем е оперативен наем.
финансиско средство (financial asset)	Секое средство кое: (а) пари, (б) сопственички инструмент на друг ентитет, (в) договорно право: (i) да се примат пари или друго финансиско средство од друг ентитет, или (ii) да се разменат финансиски средства или финансиски обврски со друг ентитет според услови што се потенцијално поволни за ентитетот, или (г) договор што ќе биде или може да биде подмирен со сопствените сопственички инструменти на ентитетот и: (i) според кој ентитетот е или може да биде обврзан да прими варијабилан број на сопствени сопственички инструменти на ентитетот, 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 сопственички инструменти на ентитетот. За оваа цел, сопствените сопственички инструменти на ентитетот не вклучуваат инструменти што самите се договори за идни прифаќања или или давања на сопствените сопственички инструменти на ентитетот.

финансиски инструмент (<i>financial instrument</i>)	Секој договор од којшто произлегува финансиско средство на еден ентитет и финансиска обврска или сопственички инструмент на друг ентитет. Договор од којшто произлегува финансиско средство на еден ентитет и финансиска обврска или сопственички инструмент на друг ентитет.
финансиска обврска (<i>financial liability</i>)	Секоја обврска што претставува: (а) договорна обврска, (i) за предавање пари или друго финансиско средство на друг ентитет, или (ii) за размена на финансиски средства или финансиски обврски со друг ентитет под услови кои се потенцијално неповолни за ентитетот, или (б) договор што ќе биде или може да биде подмирен со сопствени сопственички инструменти на ентитетот и, (i) според кој ентитетот е или може да биде обврзан да достави варијабилан број на сопствени сопственички инструменти на ентитетот, 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 сопственички инструменти. За оваа цел, сопствените сопственички инструменти на ентитетот не вклучуваат инструменти што се самите договори за идни примања или давања на сопствените сопственички инструменти на ентитетот.
финансиска состојба (<i>financial position</i>)	Однос помеѓу средствата, обврските и главнината на ентитетот како што е прикажан во извештајот за финансиска состојба.
финансиски извештаи (<i>financial statements</i>)	Структурирано презентирање на финансиската состојба, финансиската успешност и парични текови на ентитетот.
финансиски активности (<i>financing activities</i>)	Активности што резултираат во промени на големината и содржината на сопственичкиот капитал и заемите примени од ентитетот.
цврсто обврзување (<i>firm commitment</i>)	Обврзувачки договор за размена на утврдено количество на ресурси по одредена цена на определен датум или датуми во иднина.
Прифаќач на МСФИ за МСЕ за прв пат (<i>first-time adopter of the IFRS for SMEs</i>)	Ентитет што го презентира своите први годишни финансиски извештаи во согласност со <i>МСФИ за МСЕ</i> , независно од тоа дали неговата претходна сметководствена рамка била целосна примена на МСФИ или други сметководствени стандарди.
предвидена трансакција (<i>forecast transaction</i>)	Незадолжителна, но предвидена идна трансакција.
целосни МСФИ (<i>full IFRSs</i>)	Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ) различни од <i>МСФИ за МСЕ</i> .
функционална валута (<i>functional currency</i>)	Валута на примарното економско опкружување во кое ентитетот работи.
финансирање (на користи по престанок на работниот однос) (<i>funding of post-employment benefits</i>)	Придонеси од страна на ентитетот, а понекогаш и од страна на неговите вработени, во ентитет или фонд, кој е правно одделен од известувачкиот ентитет и од кој се плаќаат користите за вработените.

признаени добивки (<i>gains</i>)	Зголемувања на економски користи кои не се но по својата природа не се разликуваат од приходите.
финансиски извештаи за општа намена (<i>general purpose financial statements</i>)	Финансиските извештаи наменети за за општите потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници кои не се во можност да бараат подготовка на извештаи според нивните специфични потреби за информации.
континуитет (<i>going concern</i>)	Ентитетот е континуитет, освен кога раководството има намера или да го ликвидира ентитетот или да престане со работењето, или пак ако нема реална алтернатива да постапи поинаку.
гудвил (<i>goodwill</i>)	Идни економски користи што потекнуваат од средства кои не можат поединечно да се идентификуваат и одделно да се признаат.
државни поддршки (<i>government grants</i>)	Помош од страна на државата во форма на пренос на ресурси до еден ентитет за возврат на минато или идно исполнување на одредени услови кои се однесуваат на оперативните активности на ентитетот.
датум на пренос (<i>grant date</i>)	Датумот кога ентитетот и другата страна (вклучувајќи вработен) склучуваат договор за плаќање врз основа на акции, и на кој ентитетот и другата договорна страна имаат еднакво разбирање на условите и барањата од договорот. На датумот на пренос, ентитетот го пренесува на другата страна правото на пари, други средства или сопственички инструменти на ентитетот, под услов специфичните услови за стекнување, ако такви постојат, да бидат исполнети. Доколку договорот е предмет на процес на одобрување (на пример, од страна на акционерите), за датумо на пренос се смета датумот кога е добиено таквото одобрување.
брuto вложување во наем (<i>gross investment in the lease</i>)	Збир на: (а) минимални плаќања за наем кои ги побарува наемодавателот според договорот за финансиски наем; и (б) незагарантираниот остаток на вредноста кој доспева за наемодавателот.
Група (<i>group</i>)	Матично друштво и сите нејзини подружници.
хецирана ставка (<i>hedged item</i>)	За потребите на специјалното хеџинг сметководство на МСЕ според Оддел 12 од овој МСФИ, хецирана ставка е: (а) каматен ризик на должнички инструмент измерен според трошокот за амортизација, (б) размена на валути или каматен ризик врз основа на во цврсто обврзување или многу веројатна предвидена трансакција, (в) ценовен ризик кој се содржи во некоја стока или во цврсто обврзување или во многу веројатна предвидена трансакција да за купување или продажба на стока, или (г) ризик од курсни разлики во нето вложување во странско работење.

хединг инструмент (<i>hedging instrument</i>)	За потребите на специјално хединг сметководство на МСЕ според Оддел 12 во овој МСФИ, хединг 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 идна размена на стоки што се очекува да биде високо ефективен со пребивање на ризикот идентификуван во став 12.17, означен како хециран ризик, (б) вклучува страна надвор од известувачкиот ентитет (т.е. надворешен за групацијата, сегментот или поединечен ентитет за коишто се известува), (в) неговиот номинален износ е еднаков на означениот износ на основниот или номиналниот износ на хецираната ставка, (г) има конкретен датум на доспевање не подоцна од: (i) доспевањето на финансискиот инструмент што е хециран, (ii) очекуваното подмирување на обврската за купување или продажба на стоки, или (iii) појавата на многу веројатна предвидена трансакција на странска валута или стока што е хецирана, (д) не содржи карактеристики на аванс, предвремено прекинување или проширување. Ентитетот кој избира да го примени МСС 39 во сметководството на финансиски инструменти ја применува дефиницијата за хединг инструмент во тој стандард наместо оваа дефиниција.
многу веројатно (<i>highly probable</i>)	Квалификација која значи “значително повеќе веројатно“ отколку “можно“.
загуба поради обезвреднување (<i>impairment loss</i>)	Износот за кој сметководствената вредност на одредено средство ја надминува (а) во случај на залихи, неговата продажна цена намалена за трошоците за комплетирање и продажба или (б) во случај на други средства, неговата објективна вредност намалена за трошоците за продажба.
непрактично (<i>impracticable</i>)	Примена на некое барање станува непрактично доколку ентитетот и покрај направените разумни напори сепак не успева да го примени тоа барање.
специфична каматна стапка (<i>imputed rate of interest</i>)	Појасно одредливата од следниве: (а) стапката која преовладува за сличен инструмент на издавач со слична кредитен рејтинг, или (б) каматна стапка со којашто се дисконтира номиналниот износ на инструментот до тековната готовинска продажна цена за производите или услугите.
добивка (<i>income</i>)	Зголемувања на економските користи во текот на сметководствениот период во вид на приливи или зголемувања на средствата или намалувања на обврските што резултира во зголемување на главнината, освен уплатите од учесниците во главнината.
биланс на успех (<i>income statement</i>)	Финансискиот извештај што ги презентира сите ставки на приходи и расходи признати во периодот на известување, исклучувајќи ги ставките од останатата сеопфатна добивка.

данок на добивка (<i>income tax</i>)	Сите домашни и странски даноци што се засноваат на оданочиви добивки. Данокот на добивка исто ги вклучува даноци, како што се задржаните даноци кои ги плаќа подружница, придружен ентитет или заеднички потфат при распределби спрема известувачкиот ентитет.
договор за осигурување (<i>insurance contract</i>)	Договор со кој една страна (осигурителот) прифаќа значителен ризик со осигурување од друга страна (имателот на полисата), со согласување да му обезбеди надомест на имателот на полисата доколку одреден неизвесен иден настан (осигурителен настан) има негативно влијание врз имателот на полисата.
нематеријално средство (<i>intangible asset</i>)	Непарично средство без физичка суштина што може да биде идентификувано. Такво средство може да се идентификува кога: (а) може да се оддели, т.е. може да биде одделено или поделено од ентитетот и продадено, пренесено, лиценцирано, изнајмено или разменето, било поединечно било заедно со поврзан договор, средство или обврска, или (б) потекнува од договорно или други правно право, независно од тоа дали тие права се преносливи или одделиви од ентитетот или од други права и обврски.
применлива каматна стапка за наемот (<i>interest rate implicit in the lease</i>)	Дисконтната стапка којашто, при почнувањето на наемот, предизвикува вкупната сегашна вредност на (а) минималните плаќања за наемот и (б) незагарантираниот остаток на вредноста да биде еднаква на збирот на (i) објективната вредност на изнајменото средство и (ii) сите почетни директни трошоци за наемателот.
меѓупериодиски финансиски извештај (<i>interim financial report</i>)	Финансиски извештај кој содржи било целосен комплет на финансиски извештаи или комплет на скратени финансиски извештаи за меѓупериод.
меѓупериод (<i>interim period</i>)	Период на финансиско известување пократок од цела финансиска година.
Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ) <i>International Financial Reporting Standards (IFRS's)</i>	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 развиени од Комитетот за толкувања на меѓународното финансиско известување (КТМСФИ) или претходниот Постојан комитет за толкување (ПКТ).
основна вредност (<i>intrinsic value</i>)	Разликата помеѓу објективната вредност на акциите на кои договорната страна има (условно или безусловно) право за впишување или има право да ги прими, и цената (доколку има таква) којшто договорната страна треба (или ќе треба) да ја плати за тие акции. На пример, опција за акција со тековна цена од ПЕ15 за акција и објективна вредност од ПЕ20 има внатрешна вредност од ПЕ5.
залихи (<i>inventories</i>)	Средства: (а) што се чуваат за продажба во редовниот тек на работењето, (б) кои се во процес на производство наменето за продажба, или (в) кои се во вид на материјали или потрошни добра кои ќе се користат во процесот на производство или во обезбедувањето на услуги.

вложувачки активности (<i>investing activities</i>)	Стекнување и отуѓување на долгорочни средства и други вложувања што не се вклучени во паричните еквиваленти.
вложувања во недвижности (<i>investment property</i>)	Недвижности (земиште или зграда или дел од зграда или двете) кои се чуваат од сопственикот или наемателот во финансискиот наем за да се заработуваат наемнини или за зголемување на капиталот или 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.
заедничка контрола (<i>joint control</i>)	Договорна согласност за делење на контролата на економска активност. Таа постои само кога е потребна заедничка согласност на страните кои ја делат контролата (вложувачите) при донесување на стратешките финансиски и оперативни одлуки поврзани со работењето.
заедничко вложување (<i>joint venture</i>)	Договорен аранжман врз основа на кој 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 ентитети.
заеднички контролиран ентитет (<i>jointly controlled entity</i>)	Заедничко вложување кое вклучува основање на акционерско друштво, партнерство или друг ентитет во кои секој учесник во заедничкото вложување има учество. Ентитетот работи на ист начин како и другите ентитети, освен што договорниот аранжман помеѓу вложувачите во заедничко вложување воспоставува заедничка контрола над економската активност на ентитетот.
наем (<i>lease</i>)	Договор според кој наемодавателот му го пренесува на наемателот правото за користење на дадено средства за договорен временски период во замена за плаќање или серија на плаќања.
Инкрементална стапка на позајмување на наемателот (<i>lessee's incremental borrowing rate of interest</i>)	Каматната стапка која наемателот би морал да ја плати за сличен наем или, ако таа не може да се определи, стапката по која, при почнувањето на наемот, наемателот би позајмил финансиски средства потребни за купување на средството со слично времетраење, и со слично обезбедување.
обврска (<i>liability</i>)	Сегашна обврска 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.
обврски за заеми (<i>loans payable</i>)	Финансиски обврски кои не се краткорочни обврски спрема добавувачи под нормални кредитни услови.
материјално (<i>material</i>)	Испуштања или погрешни прикажувања на ставки се материјални доколку тие би можеле поединечно или заедно, да влијаат на економските одлуки донесени од корисниците врз основа на финансиските извештаи. Материјалноста зависи од големината и природата на пропустите или грешките за која се расудува во околностите на опкружувањето. Големината или природата на ставката, или комбинација од двете, може да представува одлучувачки фактор.
мерење (<i>measurement</i>)	Процес на определување на монетарните износи по кои признаваат елементите од финансиските извештаи треба да бидат признаени и прикажани во извештајот за финансиска состојба и извештајот за сеопфатна добивка.
монетарни ставки (<i>monetary items</i>)	Единици на валута што се чуваат и средства и обврски што се примаат или плаќаат во фиксен или утврдлив број на единици на валута.

плани (за користи) од повеќекратни вработувачи <i>multi-employer (benefit) plans</i>	Плани за дефинирани придонеси (освен државните плани или плани за дефинирани користи (освен државните плани) кои: (а) ги здружуваат средствата кои представуваат придонеси од разни ентитети кои не се под заедничка контрола, и (б) ги користат тие средства за да обезбедат користи за вработените во повеќе од еден ентитет, врз основата на која се утврдуваат нивоата на придонеси и користи без оглед на идентитетот на ентитетот кој ги вработува засегнатите работници.
нето вложување во наем <i>(net investment in a lease)</i>	Бруто вложување во наемот дисконтирано со каматна стапка која е применета за наемот.
неконтролирачко учество <i>(non-controlling interest)</i>	Главнината во подружницата којашто не се припишува, директно или индиректно на матичниот ентитет.
белешки (кон финансиските извештаи) <i>notes(to financial statements)</i>	Белешките содржат информации како дополнување на оние кои се објавени 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 даваат описен приказ или аналитички приказ на ставките прикажани во овие извештаи и информации за ставки кои не се квалификуваат да бидат признаени во тие извештаи.
номинален износ <i>(notional amount)</i>	Количество на валутни единици, акции, бушели, фунти или други единици наведени во договорот за финансискиот инструмент.
цел на финансиските извештаи <i>(objective of financial statements)</i>	Да се обезбедат информации за финансиската состојба, успешноста и паричните текови на ентитетот коишто се корисни при економското одлучување за широк опсег на корисници кои не се во состојба да бараат извештаи прилагодени за исполнување на нивните конкретни потреби за информации.
неповолен договор <i>(onerous contract)</i>	Договор во кој неизбежните трошоци за исполнување на обврските утврдени со договорот ги надминуваат економските користи што се очекуваат да се примат во согласност со истиот договор.
оперативни активности <i>(operating activities)</i>	Главните активности кои ги создаваат приходите на ентитетот и други активности кои не претставуваат активности на вложување или финансирање.
оперативен наем <i>(operating lease)</i>	Наем што не ги пренесува во значителна мерка сите ризици и користи поврзани со сопственоста. Наемот што не е оперативен наем е финансиски наем.
оперативен сегмент <i>(operating segment)</i>	Оперативниот сегмент е таква компонента на ентитетот: (а) која се занимава со такви деловни активности од кои можат да се остварат приходи и да настанат трошоци (вклучувајќи ги приходите и трошоците поврзани со трансакции со други компоненти од истиот ентитет), (б) чии оперативни резултати редовно ги разгледува главниот извршен носител на одлуки со цел донесување одлуки во врска со ресурсите кои се алоцираат на тој сегмент и оценка на неговите перформанси, и (в) за која се достапни посебни финансиски информации.
останата сеопфатна добивка <i>(other comprehensive income)</i>	Ставки на приходи и расходи (вклучувајќи и исправки заради прекласификација) кои не се признаваат во добивката или загубата како што се бара или е дозволено со овој МСФИ.
сопственици <i>(owners)</i>	Иматели на инструменти класифицирани како главнина.

матично друштво (<i>parent</i>)	Ентитет кој има една или повеќе подружници.
резултат (<i>performance</i>)	Односот на приходите и расходите на ентитетот, како што се прикажани во извештајот за сеопфатна добивка.
планирани средства (за план за користи за вработените) <i>plan assets (of an employee benefit plan)</i>	(а) Средства чувани од страна на фонд за долгорочни користи за вработените, и (б) Полиси за осигурување кои се квалификуваат.
користи по престанок на работниот однос (<i>post-employment benefits</i>)	Користи за вработените (различни од користи поради престанок на работниот однос) кои треба да се платат по завршување на работниот однос.
планови за користи по престанок на работниот однос (<i>post-employment benefit plans</i>)	Формални или неформални договори според кои ентитетот обезбедува користи по престанок на работниот однос за еден или повеќе вработени.
сегашна вредност (<i>present value</i>)	Тековна проценка на сегашната дисконтирана вредност на идните нето парични текови во нормалниот тек на работење.
валута на презентирање (<i>presentation currency</i>)	Валута во која се презентирани финансиските извештаи.
веројатно (<i>probable</i>)	Поверојатно отколку не.
добивка или загуба (<i>profit or loss</i>)	Вкупната приходи намалена за расходите, исклучувајќи ги компонентите на останата сеопфатна добивка.
метода проектирана кредитна единица (<i>projected unit credit method</i>)	Метода на актуарско вреднување која го зема предвид секој период на служба како причина за појава на дополнителна единица на право на користи и ја мери секоја единица поодделно за да ја изгради конечната обврска (понекогаш позната како метода на разграничени користи пропорционални на услугата или како метода на користи/години на служба).
недвижности, постројки и опрема (<i>property, plant and equipment</i>)	Материјални средства што: (а) се чуваат за користење во производство или обезбедување на стоки или услуги, за изнајмување на други, за вложувања или за административни цели, и (б) се очекува да бидат користени во текот на повеќе од еден период.
идна примена (на промени во сметководствената политика) <i>prospective application (of a change in accounting policy)</i>	Примена на нова сметководствена политика за трансакциите, други настани и состојби кои се случуваат по датумот на промена на политиката.
резервирање (<i>provision</i>)	Обврска со неизвесности за износот или времето на настанување.
претпазливост (<i>prudence</i>)	Вклучување на одреден степен на внимателност при користењето на расудување кое што е потребно во услови на неизвесност, така што средствата и добивката нема да бидат преценети, а обврските и расходите нема да бидат потценети.

јавна одговорност (*public accountability*)

Одговорност кон оние постојни и потенцијални обезбедувачи на ресурси и и други страни надворешниво однос на ентитетот кои носат економски одлуки, но немаат моќ да бараат извештаи прилагодени на нивните оддени потреби за информации. Ентитетот има јавна одговорност доколку:

- (а) неговите должнички или инструменти на главнината се тргувани на јавниот пазар или ентитетот 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) држи средства во својство на чувар за широка група на екстерни лица како своја основна дејност. Ова е типичен случај за банките, кредитните институции, осигурителните друштва, брокерските друштва, отворените инвестициони фондови и инвестициските банки.

јавно тргувани (должнички или сопственички инструменти) *publicly traded (debt or equity instruments)*

Тргувани или во процес на издавање за тргување на јавен пазар (домашна или странска берза на акции или пазар преку шалтер, вклучувајќи локални и регионални пазари).

признавање (*recognition*)

Процес на вклучување во извештајот за финансиската состојба или извештајот за сеопфатна добивка на ставка која ја исполнува дефиницијата на елемент и ги задоволува следниве критериуми за признавање:

- (а) веројатно е дека сите идни економски користи поврзани со ставката ќе представуваат прилив или одлив за ентитетот, и
- (б) ставката има набавна вредност или вредност која може веродостојно да се измери.

надоместлив износ (*recoverable amount*)

Поголемиот износ од објективната вредност на средството (или единицата која генерира пари) намалена за трошоците за продажба и неговата употребувана вредност.

поврзана страна (*related party*)

Поврзана страна е лице или ентитет поврзани со ентитетот што подготвува финансиски извештаи (известувачки ентитет).

- (а) Лице или близок член на семејството на тоа лице е поврзано со известувачкиот ентитет доколку тоа лице:
 - (i) е член во клучниот раководен персонал на известувачкиот ентитет или на матичното друштво на известувачкиот ентитет;
 - (ii) има контрола над известувачкиот ентитет; или
 - (iii) има заедничка контрола или значително влијание над известувачкиот ентитет или има значителни гласачки права во него.
- (б) Ентитетот е поврзан со известувачкиот ентитет доколку важи кој било од следниве услови:
 - (i) ентитетот и известувачкиот ентитет се членови на истата групација (што значи дека секое матично друштво, подружница и придружен ентитет се поврзани меѓу себе),
 - (ii) или ентитетот е придружен ентитет или е заедничко вложување на другиот ентитет (или на член на групацијата каде што другиот ентитет е член),
 - (iii) двата ентитети се заеднички вложувања на трет ентитет,

	(iv) секој ентитет е заедничко вложување на трет ентитет, а другиот ентитет е придружен ентитет на третиот ентитет, (v) ентитетот е план за користи по престанок на работниот однос за користи за вработените или на известувачкиот ентитет или на ентитет поврзан со известувачкиот ентитет. Доколку известувачкиот ентитет е самиот по себе таков план, работодавачите кои се спонзори се исто така поврзани со планот, (vi) ентитетот го контролира или заеднички го контролира лицето утврдено во (a), (vii) лицето утврдено во (a)(i) има значителна гласачка моќ во ентитетот, (viii) лицето утврдено во (a)(ii) има значително влијание над ентитетот или значителна гласачка моќ во него, (ix) лице или близок член на семејството на лицето има или значително влијание над ентитет или значителна гласачка моќ во него и заедничка контрола над известувачкиот ентитет, (x) членот на клучниот раководен персонал на ентитетот или на матичното друштво на ентитетот, или близок член на семејството на тој член има контрола или заедничка контрола над известувачкиот ентитет или има значителна гласачка моќ во него.
транзакција со поврзана страна <i>(related party transaction)</i>	Пренесување на ресурси, услуги или обврски помеѓу поврзаните страни, без оглед на тоа дали се утврдува и наплатува одредена цена.
релевантност <i>(relevance)</i>	Квалитете карактеристика на информациите што им овозможува да влијаатна економските одлуки на корисниците помагајќи им во оценката на минатите, сегашните или идните настани или во потврдувањето или корекцијата на нивните минати оценки.
веродостојност <i>(reliability)</i>	Квалитет е карактеристика на информациите што ги ослободува од материјална грешка и пристраност и го претставува верно она што тврди дека го представуваат или може разумно да се очекува дека го представуваат.
датум на известување <i>(reporting date)</i>	Крајот на последниот период опфатен со финансиски извештаи или со меѓупериодиски финансиски извештај.
датум на известување <i>(reporting period)</i>	Период опфатен со финансиски извештаи или со меѓупериодиски финансиски извештај.
истражување <i>(research)</i>	Оригинално и планирано истражување преземено со цел да се стекнување на ново научно или техничко знаење и разбирање.
остаток на вредноста (на средствата) <i>residual value (of an asset)</i>	Проценетиот износ кој ентитетот тековно очекува да го оствари за средството од неговата продажба, по одбивање на проценетите трошоци за продажба, доколку средството е со старост и во состојба која се очекува на крајот на неговиот корисен век.
ретроспективна примена (на промена во сметководствената политика) <i>retrospective application (of a change in accounting policy)</i>	Примена на новата сметководствена политика за трансакции, останати настани и услови како да таа политика била отсекогаш применувана.

приход (revenue)	Бруто прилив на економски користи текот на периодот кој произлегува од редовните активности на ентитетот кога неговите приливи резултираат во зголемување на главнината, освен оние зголемувањата кои се однесуваат на придонесите од учесниците во главнината.
посебни финансиски извештаи (separate financial statements)	Оние кои се презентирани од матично друштво, вложувач во придружени друштва или вложувачот во во заеднички контролиран ентитет, во кои вложувањата се пресметани со метода на главнина, наместо со користење на методата на објавени и нето средствата на ентитетот во кој е вложено.
аранжман на концесија на услуги (service concession arrangement)	Договор помеѓу владата или друго јавно тело и приватен оператор за развој (или надградба), за работење со и одржување на инфраструктурни средства на давателот како што се патишта, мостови, тунели, аеродроми, мрежи за дистрибуција на електрична енергија, затвори или болници.
транзакција на плаќање врз основа на акции (share-based payment transaction)	Транзакција во која ентитетот прима производи или услуги (вклучувајќи услуги на вработен) како надомест за сопственички инструменти на ентитетот (вклучувајќи акции или опции за акции) или стекнува производи или услуги по пат на настанување на обврска кон добавувачот на тие производи или услуги за износи што се засноваат на цената на акциите на ентитетот или други сопственички инструменти на ентитетот.
мали и средни ентитети (small and medium-sized entities)	Ентитети кои: (а) немаат јавна одговорност и (б) за надворешните корисници објавуваат финансиски извештаи со општа намена. Ентитетот има јавна одговорност доколку: (а) доставува или е во процес на доставување на неговите финансиски извештаи до комисијата за хартии од вредност или друго регулаторно тело заради издавање на било која било класа на инструменти на јавен пазар, или (б) држи средства во својство на чувар за поширока група на надворешни учесници како дел од неговата главна дејност. Ова е типично за банките, кредитните институции, осигурителните друштва, брокерските друштва, отворените инвестициони фондови и инвестициските банки.
држава(state)	Национална, регионална или локална власт.
државен (користи за вработени) план state (employee benefit) plan	Планови за користи за вработените основани од страна на законодавството за да ги опфатат сите ентитети (или сите ентитети во конкретна категорија, на пример специфична дејност) и се раководат од страна на национална или локална власт или од страна на друго тело (на пример автономна агенција создадена конкретно за оваа цел) кое не е предмет на контрола или под влијание на известувачкиот ентитет.
извештај за парични текови (statement of cash flows)	Финансиски извештај кој обезбедува информации за промените во парите и паричните еквиваленти на ентитетот за одреден период, покажувајќи ги одделно промените во текот на периодот од оперативните, вложувачките и финансиските активности.

извештај за промени во капиталот (<i>statement of changes in equity</i>)	Финансиски извештај кој ги презентира добивката или загубата за периодот, ставките на приходи и расходи директно признати во главнината за периодот, ефектите од промените во сметководствените политики и исправките на грешки признати во периодот и (во зависност од форматот на извештајот за промени во капиталот избран од ентитетот) износите на трансакциите сопствениците кои дејствувале како сопственици во текот на периодот.
извештај за сеопфатна добивка (<i>statement of comprehensive income</i>)	Финансиски извештај кој ги презентира сите ставки на приходи и расходи признати во периодот, вклучувајќи ги оние ставки кои биле признати во определување на добивката или загубата (која е меѓузбир во извештајот за сеопфатна добивка) и ставките од другата сеопфатна добивка. Доколку ентитетот да ги презентира двата, и билансот на успех и извештајот за сеопфатна добивка, извештајот за сеопфатна добивка започнува со добивката или загубата и потоа ги прикажува ставките на останатата сеопфатна добивка.
извештај за финансиска состојба (<i>statement of financial position</i>)	Финансиски извештај кој го презентира односот на средствата, обврските и главнината на ентитетот на на одреден датум (исто така наречен биланс на состојба).
Извештај за добивка и акумулирана добивка (<i>statement of income and retained earnings</i>)	Финансиски извештај што ги презентира добивката или загубата и промените во акумулираната добивка за одреден период.
подружница (<i>subsidiary</i>)	Ентитет, вклучувајќи неинкорпориран ентитет како што е партнерство, кој е контролиран од друг ентитет (познат како матичен ентитет).
суштински пропишани (<i>substantively enacted</i>)	Даночните стапки ќе се сметаат за суштински пропишани кога идни настани предвидени со процесот на пропишување нема да го сменат резултатот.
даночна основа (<i>tax basis</i>)	Мерењето, според применливото суштински пропишано даночно законодавство на средство, обврска или сопственички инструменти.
даночен расход (<i>tax expenses</i>)	Збирниот износ вклучен во вкупната сеопфатна добивка или главнината за периодот на известување на тековниот и одложениот данок.
оданочива добивка (даночна загуба)- <i>taxable profit (tax loss)</i>	Добивката (загубата) за периодот на известување за кој се плаќа или враќа данокот на добивка, определени во согласност со правилата определени од даночните авторитети. Оданочивата добивка е еднака на оданочивата добивка намалена за износите што ја намалуваат оданочивата добивка.
привремени разлики (<i>temporary differences</i>)	Разлики помеѓу сметководствената вредност на средство, обврска или друга ставка во финансиските извештаи и неговата даночна основа за кој ентитетот очекува да влијае на оданочивата добивка кога сметководствената вредност на средството или обврската ќе биде надоместена или подмирена (или, кога се работи за ставки различни од средства и обврски, ќе влијае на оданочивата добивка во иднина).
користи поради престанок на работниот однос (<i>termination benefits</i>)	Користи за вработените кои треба да се платат како резултат на или: (а) по одлука на ентитетот да го прекине работниот однос на вработениот пред вообичаениот датум за пензионирање, или (б) по одлука на вработениот да прифати доброволно отпуштање во замена за овие користи.
временски разлики (<i>timing differences</i>)	Приходи или расходи што се признаваат во добивката или загубата во еден период, но според даночната легислатива или регулатива, се вклучуваат во оданочивата добивка за друг период.

навременост (<i>timeliness</i>)	Обезбедување на информациите во финансиските извештаи во определената временска рамка.
вкупна сеопфатна добивка (<i>total comprehensive income</i>)	Промената во главнината во текот на периодот која резултира од трансакции и други настани, различни од оние промени кои резултираат од трансакции со сопственици во кога тие делуваат во како на сопственици (еднакви на збирот од добивката или загубата и останатата сеопфатна добивка).
сопствени акции (<i>treasury shares</i>)	Сопствени сопственички инструменти издадени и поседувани од ентитетот или друг член на консолидираната група.
разбирливост (<i>understandability</i>)	Квалитетот на информацијата на начин што ја прави разбирлива за корисниците кои имаат разумно познавање за деловните и економските активности и за сметководството, како и желба да ги проучат информациите со разумно внимание.
корисен век (<i>useful life</i>)	Временскиот период во рамките на кој се очекува средството да се користи од страна на ентитет или бројот на производни или слични единици кои се очекува ентитетот да ги добие од средството.
употребна вредност (<i>value in use</i>)	Сегашната вредност на идните парични текови кои се очекуваат произлезат од средството или единицата која генерира пари.
учесник во заедничко вложување (<i>venturer</i>)	Страна во заедничко вложување којашто има заедничка контрола над тоа заедничко вложување.
стекнување (<i>vest</i>)	Да се стекне со право. Според договор за плаќање врз основа на акции, право другата страна да прими готовина, други средства или сопственички инструменти на ентитетот, се кога правото на другата страна не е веќе условено со исполнување на било какви услови за стекнување.
стекнати користи (<i>vested benefits</i>)	Користи, чија права на остварување според условите на планот на користи при пензионирање не се условени со континуирано вработување.

Корелациона табела

МСФИ за МСЕ беше изработен со:

- (а) извлекувајќи ги основните 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 МСЕ*.

Оддел во МСФИ за МСЕ		Извори
Предговор		<i>Предговор кон Меѓународните стандарди за финансиско известување</i>
1	Мали и средни ентитети	—
2	<i>Концепти и преовладувачки принципи</i>	<i>Рамка на ОМСС, МСС 1 Презентирање на финансиски извештаи</i> , како што е изменета согласно ревизијата во 2007
3	<i>Презентирање на финансиски извештаи</i>	МСС 1
4	<i>Извештај за финансиска состојба</i>	МСС 1
5	<i>Извештај за сеопфатна добивка и биланс на успех</i>	МСС 1
6	<i>Извештај за промени во капиталот и извештај за добивка и акумулирана добивка</i>	МСС 1
7	<i>Извештај за парични текови</i>	МСС 7 <i>Извештај за парични текови</i>
8	<i>Белешки кон финансиските извештаи</i>	МСС 1
9	<i>Консолидирани и посебни финансиски извештаи</i>	МСС 27 <i>Консолидирани и посебни финансиски извештаи согласно измените во 2008</i>
10	<i>Сметководствени политики, проценки и грешки</i>	МСС 8 <i>Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки</i>
11 и 12	<i>Основни финансиски инструменти и Други финансиски инструменти</i>	МСС 32 <i>Финансиски инструменти: Презентирање</i> , МСС 39 <i>Финансиски инструменти: признавање и мерење</i> , МСФИ 7 <i>Финансиски инструменти: обелоденувања</i>
13	<i>Залихи</i>	МСС 2 <i>Залихи</i>
14	<i>Вложувања во придружени ентитети</i>	МСС 28 <i>Вложувања во придружени ентитети</i>
15	<i>Учество во заеднички вложувања</i>	МСС 31 <i>Учества во заеднички вложувања</i>
16	<i>Вложувања во недвижности</i>	МСС 40 <i>Вложувања во недвижности</i>
17	<i>Недвижности, постројки и опрема</i>	МСС 16 <i>Недвижности, постројки и опрема</i>
18	<i>Нематеријални средства, освен гудвил</i>	МСС 38 <i>Нематеријални средства</i>
19	<i>Деловни комбинации и гудвил</i>	МСФИ 3 <i>Деловни комбинации, како што е изменет во 2008</i>
20	<i>Наеми</i>	МСС 17 <i>Наеми</i>
21	<i>Резервирања и неизвесни обврски</i>	МСС 37 <i>Резерви, неизвесни обврски и неизвесни средства</i>
22	<i>Обврски и капитал</i>	МСС 1, МСС 32
23	<i>Приходи</i>	МСС 11 <i>Договори за изградба</i>
24	<i>Државни поддршки</i>	МСС 20 <i>Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош</i>
25	<i>Трошоци за позајмување</i>	МСС 23 <i>Трошоци за позајмување</i>
26	<i>Плаќање врз основа на акции</i>	МСФИ 2 <i>Плаќање врз основа на акции</i>
27	<i>Обезвреднување на средства</i>	МСС 2, ИАС 36 <i>Обезвреднување на средства</i>

28	<i>Користи за вработени</i>	МСС 19	<i>Користи за вработените</i>
29	<i>Данок на добивка</i>	МСС 11	<i>Даноци на добивка</i>
30	<i>Преведување на странски валути</i>	МСС 21	<i>Ефекти од промени на девизни курсеви</i>
31	<i>Хиперинфлација</i>	МСС 29	<i>Финансиско известување во хиперинфлаторни економии</i>
32	<i>Настани по крајот на периодот на известување</i>	МСС 10	<i>Настани по периодот на известување</i>
33	<i>Обелоденувања за поврзани страни</i>	МСС 24	<i>Обелоденувања за поврзани страни</i>
34	<i>Специјализирани активности</i>	МСС 41	<i>Земјоделство</i> МСФИ 6 <i>Истражување за и вреднување на минерални ресурси</i>
35	<i>Премин кон МСФИ за МСЕ</i>	МСФИ 1	<i>Првично усвојување на меѓународните стандарди за финансиско известување</i>