

СЛУЖБЕН ВЕСНИК НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Број 116

Год. LXI

Четврток, 29 декември 2005

Цена на овој број е 470 денари

www.slvesnik.com.mk

contact@slvesnik.com.mk



СОДРЖИНА

	Стр.
1607. Правилник за дополнување на Правилникот за водење на сметководството.....	1
1608. Правилник за примена на Меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор на готовинска основа.....	117

МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ

1607.

Врз основа на член 469, став 6 од Законот за трговските друштва (“Службен весник на РМ“ бр. 28/04), министерот за финансии донесе

П Р А В И Л Н И К ЗА ДОПОЛНУВАЊЕ НА ПРАВИЛНИКОТ ЗА ВОДЕЊЕ НА СМЕТКОВОДСТВОТО

Член 1

Во Правилникот за водење на сметководството (“Службен весник на Република Македонија“ бр. 94/04 и 11/05) во членот 2, став 1 и 2, по број “1“ се додаваат зборовите: “и Меѓународните стандарди за финансиско известување 2, 3, 4, 5, 6 и 7“.

Член 2

Овој правилник влегува во сила со денот на објавувањето во “Службен весник на Република Македонија“.

Бр. 11-38038/1
28 декември 2005 година
Скопје

Министер за финансии,
м-р **Никола Поповски**, с.р.

Меѓународен стандард за финансиско известување 2

Плаќање врз основа на акции

СОДРЖИНА

	<i>Точки</i>
ВОВЕД	BO1 - BO8
Причини за издавање на овој МСФИ	BO1 - BO2
Главни карактеристики на овој МСФИ	BO3 - BO8
Меѓународен стандард за финансиско известување 2	
Плаќање врз основа на акции	
ЦЕЛ	1
ДЕЛОКРУГ	2-6
ПРИЗНАВАЊЕ	7-9
ТРАНСАКЦИИ ЗА ПЛАЌАЊЕ ВРЗ ОСНОВА НА АКЦИИ ЗА ПОДМИРУВАЊЕ СО СОПСТВЕНИЧКИ ИНСТРУМЕНТИ	10-29
Преглед	10-13
Трансакции во кои се примени услуги	14-15
Трансакции мерени со повикување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти	16-25
Утврдување на објективната вредност на доделени сопственички инструменти	16-18
Третман на услови за стекнување на право	19-21
Третман на карактеристиката за обнова на опцијата	22
По датумот на стекнување на правото	23
Доколку објективната вредност на сопственичките инструменти не може веродостојно да се процени	24-25
Модификации на роковите и условите под кои биле доделени сопственичките инструменти, вклучувајќи откажувања и подмирувања	26-29
ТРАНСАКЦИИ ЗА ПЛАЌАЊЕ ВРЗ ОСНОВА НА АКЦИИ ЗА ПОДМИРУВАЊЕ СО ПАРИ	30-33
ТРАНСАКЦИИ ЗА ПЛАЌАЊЕ ВРЗ ОСНОВА НА АКЦИИ СО АЛТЕРНАТИВИ ЗА ПАРИ	34-43
Трансакции за плаќање врз основа на акции кај кои роковите на аранжманот и даваат избор на договорната страна за начинот на подмирување	35-40

Трансакции за плаќање врз основа на акции кај кои роковите на аранжманот му обезбедуваат избор на ентитетот за начинот на подмирување	41-43
ОБЕЛОДЕНУВАЊА	44-52
ПРЕОДНИ ОДРЕДБИ	53-59
ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА	60

Меѓународен стандард за финансиско известување 2

Плаќање врз основа на акции

Меѓународниот стандард за финансиско известување 2 *Плаќање врз основа на акции* (МСФИ 2) е даден во точките 1 – 60. Сите точки имаат еднаква важност. Точките со зацрнети букви ги наведуваат главните принципи. МСФИ 2 треба да се чита во контекст на неговите цели и Основите за заклучоци, *Предговорот на меѓународните стандарди за финансиско известување и Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи. МСС 8, Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки* ги обезбедува основите за одбирање и примена на сметководствените политики во отсуство на експлицитно упатство.

ВОВЕД

Причини за издавање на овој МСФИ

ВО1 Ентитетите често им доделуваат акции или опции на акции на вработените или други странки. Плановите за акции и плановите за опции на акции се вообичаена карактеристика на надоместокот на вработените, директорите, главните извршители и многу други вработени. Некои ентитети издаваат акции или опции на акции за да им платат на добавувачите, како што се обезбедувачите на професионални услуги.

ВО2 До издавањето на овој МСФИ, немаше МСФИ кој го покриваше признавањето и мерењето на тие трансакции. Оваа празнина во МСФИ предизвика загриженост, заради растечката и широката распространетост на трансакциите за плаќање врз основа на акции во многу земји.

Главни карактеристики на овој МСФИ

ВО3 Овој МСФИ бара ентитетот да ги признае трансакциите за плаќање врз основа на акции во своите финансиски извештаи, вклучувајќи трансакции со вработените или други странки кои треба да се подмират во пари, други средства или сопственички инструменти на ентитетот. Нема исклучоци во овој МСФИ, освен за трансакции за кои се применуваат други стандарди.

ВО4 Овој МСФИ ги поставува принципите за мерење и специфичните барања за трите вида на трансакции за плаќање врз основа на акции:

- (а) трансакции за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, кај кои ентитетот прима производи или услуги како надоместок за сопственички инструменти на ентитетот (вклучувајќи акции или опции на акции);

- (б) трансакции за плаќање врз основа на акции подмирени со пари, кај кои ентитетот стекнува производи или услуги по пат на настанување на обврски кај добавувачот на тие производи или услуги во износи кои се засновани на цената (или вредноста) на акциите или други сопственички инструменти на ентитетот; и
- (в) трансакции кај кои ентитетот прима или стекнува производи или услуги и роковите на аранжманот му обезбедуваат на ентитетот или на добавувачот на тие производи или услуги избор за тоа дали ентитетот ќе ја подмири трансакција со пари или преку издавање на сопственички инструменти.

ВО5 За трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, овој МСФИ бара ентитетот директно да ги мери примените производи или услуги, и соодветното зголемување во главнината, според објективната вредност на примените производи или услуги, освен доколку таа објективна вредност не може веродостојно да се измери. Доколку ентитетот не може веродостојно да ја процени објективната вредност на примените производи или услуги, од ентитетот се бара индиректно да ја измери нивната вредност, и соодветното зголемување на главнината, повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Понатаму:

- (а) за трансакции со вработените и други кои обезбедуваат слични услуги, од ентитетот се бара да ја измери објективната вредност на доделените сопственички инструменти, бидејќи вообичаено не е можно веродостојно да се процени објективната вредност на примените услуги од вработените. Објективната вредност на доделените сопственички инструменти се мери на датумот на доделувањето.
- (б) за трансакции со странки кои не се вработените (и оние кои обезбедуваат слични услуги), постои претпоставка која може да се побие, дека објективната вредност на примените производи и услуги може веродостојно да се измери. Таа објективна вредност се мери на датумот на кој ентитетот ги добива производите или договорната странка ги дава услугите. Во ретки случаи, доколку претпоставката е побиена, трансакцијата се мери повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, мерени на датумот на кој ентитетот ги добива производите или на кој договорната странка ги дава услугите.
- (в) за производи или услуги кои се мерени повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, овој МСФИ специфицира дека условите за стекнување на право, кои не се пазарните услови, не се земени предвид кога се проценува објективната вредност на акциите или опциите на релевантниот датум на мерење (како што е специфицирано погоре). Наместо тоа, условите за стекнување на право се земаат предвид по пат на корегирање на бројот на сопственички инструменти кои се вклучени во мерењето на износот на

трансакцијата така што, конечно, признаениот износ за примените производи или услуги кои се примени како надоместок за доделените сопственички инструменти се заснова на бројот на сопственички инструменти кои евентуално стекнале право. Оттука, на кумулативна основа, не се признава износ за примените производи или услуги доколку доделените сопственички инструменти немаат стекнато право бидејќи не успеале да ги задоволат условите за стекнување на право (кои не се пазарните услови).

- (г) овој МСФИ бара објективната вредност на доделените сопственички инструменти да се заснова на пазарни цени, доколку се расположиви, и да ги земе предвид роковите и условите според кои биле доделени тие сопственички инструменти. Во отсуство на пазарни цени, објективната вредност се проценува, користејќи техника на вреднување за да се процени која би била цената на тие сопственички инструменти на датумот на мерење при трансакција на неповрзани странки помеѓу запознаени, заинтересирани странки.
- (д) овој МСФИ, исто така, ги поставува барањата доколку роковите и условите за доделување на опции или акции се модифицирани (на пр., на опцијата и е повторно утврдена цената) или доколку доделувањето е откажано, повторно купено или заменето со друго доделување на сопственички инструменти. На пример, без оглед на било која модификација, откажување или подмирување на доделувањето на сопственички инструменти на вработените, овој МСФИ обично бара од ентитетот да ги признае, како минимум, примените услуги кои се мерени според објективната вредност на датумот на доделување на доделените сопственички инструменти.

BO6 За трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со пари, овој МСФИ бара од ентитетот да ги мери стекнатите производи или услуги или настанатите обврски според објективната вредност на обврската. Се додека не се подмири обврската, од ентитетот се бара повторно да ја мери објективната вредност на обврската на секој известувачки датум и на датумот на подмирувањето, со сите промени на вредноста која е признаена во добивката или загубата за периодот.

BO7 За трансакциите за плаќање врз основа на акции кај кои роковите на аранжманот му обезбедуваат избор на ентитетот или на обезбедувачот на производи или услуги, за тоа дали ентитетот ја подмирува трансакцијата со пари или преку издавање на сопственички инструменти, од ентитетот се бара таа трансакција, или компоненти на таа трансакција, да ја евидентира како трансакција за плаќање врз основа на акции подмирена со пари доколку, и до степенот до кој, ентитетот направил обврска да плати со пари (или други средства), или како трансакција за плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти доколку, и до степенот до кој, не настанала таква обврска.

ВО8 Овој МСФИ пропишува разни барања за обелоденување за да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги разберат:

- (а) природата и обемот на аранжманите за плаќање врз основа на акции кои постоеле во тек на периодот;
- (б) како била утврдена објективната вредност на примените производи или услуги, или објективната вредност на доделените сопственички инструменти, во тек на периодот; и
- (в) ефектот на трансакциите за плаќање врз основа на акции врз добивката или загубата на ентитетот за периодот и врз неговата финансиска состојба.

Меѓународен стандард за финансиско известување 2

Плаќање врз основа на акции

ЦЕЛ

- 1 Целта на овој МСФИ е да го специфицира финансиското известување од страна на ентитетот кога тоа извршува *трансакции за плаќање врз основа на акции*. Особено, тој бара ентитетот во својата добивка или загуба и финансиска состојба да ги одрази ефектите од трансакциите за плаќање врз основа на акции, вклучувајќи расходи поврзани со трансакции во кои на вработените им се доделени *опции на акции*.

ДЕЛОКРУГ

- 2 Ентитетот треба да го примени овој МСФИ во сметководството за сите трансакции за плаќање врз основа на акции вклучувајќи:
 - (а) *трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти*, во кои ентитетот прима производи или услуги како надоместок за *сопственички инструменти* на ентитетот (вклучувајќи акции или опции на акции),
 - (б) *трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со пари*, во кои ентитетот стекнува производи или услуги по пат на настанување на обврска кај добавувачот на тие производи или услуги за износи кои се засноваат на цената (или вредноста) на акциите на ентитетот или други сопственички инструменти на ентитетот, и
 - (в) трансакции во кои ентитетот прима или стекнува производи или услуги и роковите на аранжманот му обезбедуваат на ентитетот или на добавувачот на тие производи или услуги избор за тоа дали ентитетот ја подмирува трансакцијата со пари (или други средства) или по пат на издавање на сопственички инструменти,освен како што е забележано во точки 5 и 6.
- 3 За целите на овој МСФИ, трансферите на сопственички инструменти на ентитетот од страна на неговите акционери до странките кои му добавиле производи или услуги на ентитетот (вклучувајќи ги вработените) се трансакции за плаќање врз основа на акции, освен доколку трансферот не е јасно за цели кои не се плаќање за производи или услуги добавени до ентитетот. Ова, исто така, се применува кај трансфери на сопственички инструменти на матичното претпријатие на ентитетот, или сопственички инструменти на друг ентитет во истата група како и ентитетот, до странки кои му ги добавиле производите или услугите на ентитетот.
- 4 За целите на овој МСФИ, трансакција со вработен (или друга странка) во неговото/нејзиното својство на имател на сопственички инструменти на ентитетот не е трансакција за плаќање врз основа на акции. На

пример, доколку ентитетот на сите иматели на одредена класа на негови сопственички инструменти им доделува право да стекнат дополнителни сопственички инструменти на ентитетот по цена која е помала од објективната вредност на тие сопственички инструменти, и вработениот го прима тоа право бидејќи тој/таа е имател на сопственички инструменти на таа одредена класа, тогаш доделувањето или извршувањето на тоа право не е предмет на барањата на овој МСФИ.

- 5 Како што е забележано во точка 2, овој МСФИ се применува кај трансакциите за плаќање врз основа на акции кај кои ентитетот стекнува или прима производи или услуги. Производите вклучуваат залихи, потрошни материјали, недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и други нефинансиски средства. Меѓутоа, ентитетот нема да го применува овој МСФИ за трансакции кај кои ентитетот стекнува производи како дел од нето средствата стекнати во деловна комбинација за која се применува МСФИ 3, *Деловни комбинации*. Оттука, сопственичките инструменти издадени во деловна комбинација во размена за контрола на стекнатото претпријатие не се во рамките на делокругот на овој МСФИ. Меѓутоа, сопственичките инструменти доделени на вработените на стекнатото претпријатие во својство на вработени (на пр., возврат за континуирана услуга) се во рамките на делокругот на овој МСФИ. Слично, откажување, замена или друга модификација на *аранжманите за плаќање врз основа на акции* заради деловна комбинација или друго сопственичко реструктурирање треба да се евидентира во согласност со овој МСФИ.
- 6 Овој МСФИ не се применува на трансакциите за плаќање врз основа на акции кај кои ентитетот прима или стекнува производи или услуги според договор кој е во рамките на точките 8 – 10 на МСС 31, *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање*, (како што е ревидиран во 2003 година).

ПРИЗНАВАЊЕ

- 7 Ентитетот треба да ги признае производите или услугите кои биле примени или стекнати во трансакција за плаќање врз основа на акции кога тој ги добива производите или како што се примаат услугите. Ентитетот треба да признае соодветно зголемување во главнината доколку производите или услугите биле примени во трансакција за плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти, или обврска доколку производите или услугите биле стекнати во трансакција за плаќање врз основа на акции подмирена со пари.
- 8 Кога производите или услугите кои биле примени или стекнати во трансакција за плаќање врз основа на акции не се квалификуваат за признавање како средства, тие треба да се признаат како расходи.

- 9 Вообичаено, расходот произлегува од потрошувачката на производи или услуги. На пример, услугите вообичаено се трошат веднаш, во кој случај расходот е признаен како што договорната странка ги дава услугите. Производите можат да бидат потрошени во текот на временски период или, во случај на залихи, да бидат продадени на подоцнеж датум, во кој случај расходот е признаен кога производите се потрошени или продадени. Меѓутоа, понекогаш потребно е да се признае расход пред производите или услугите да бидат потрошени или продадени, бидејќи тие не се квалификуваат за признавање како средства. На пример, ентитетот може да стекне производи како дел од фазата на истражување на проект за развивање на нов производ. Иако тие производи не биле потрошени, тие може да не се квалификуваат за признавање како средства според применливиот МСФИ.

ТРАНСАКЦИИ ЗА ПЛАЌАЊЕ ВРЗ ОСНОВА НА АКЦИИ ПОДМИРЕНИ СО СОПСТВЕНИЧКИ ИНСТРУМЕНТИ

Преглед

- 10 За трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, ентитетот треба директно да ги мери примените производи или услуги, и соодветното зголемување во главнината, според објективната вредност на примените производи или услуги, освен доколку таа објективна вредност не може веродостојно да се измери. Доколку ентитетот не може веродостојно да ја измери објективната вредност на примените производи или услуги, ентитетот треба индиректно да ја измери нивната вредност, и соодветното зголемување во главнината, повикувајќи се¹ на објективната вредност на *доделените сопственички инструменти*.
- 11 За да се применат барањата од точка 10 на трансакции со *вработените и други кои обезбедуваат слични услуги*², ентитетот треба да ја мери објективната вредност на примените услуги повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, бидејќи вообичаено не е можно веродостојно да се процени објективната вредност на примените услуги, како што е објаснето во точка 12. Објективната вредност на тие сопственички инструменти треба да се мери на *датумот на доделување*.
- 12 Вообичаено, акции, опции на акции или други сопственички инструменти на вработените им се доделуваат како дел од нивниот пакет за надоместување, покрај платата во пари и другите користи од вработувањето. Обично, не е можно директно да се измерат услугите

¹ Овој МСФИ ја користи фразата “повикувајќи се на” наместо “според”, бидејќи трансакцијата конечно се мери со множење на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, мерени на датумот кој е специфициран во точка 11 до 13 (тоа што е применливо), со бројот на сопственички инструменти кои стекнале право, како што е објаснето во точка 19.

² Во преостантиот дел на овој МСФИ, сите посочувања на вработените исто така вклучуваат и други кои обезбедуваат слични услуги.

кои се примени за одредени компоненти од пакетот за надоместување на вработениот. Исто така, може да не биде можно независно да се измери објективната вредност на пакетот за надоместување, без директно да се измери објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Понатаму, акциите или опциите на акции се доделени како дел од аранжман за бонус, наместо како дел од основниот надоместок, на пр., како поттик за вработените да останат вработени во ентитетот или да се наградат за нивните напори да се подобри успешноста на ентитетот. Доделувајќи акции или опции на акции, покрај другите надоместоци, ентитетот плаќа дополнителен надоместок за да добие дополнителни користи. Проценувањето на објективната вредност на тие дополнителни користи веројатно ќе биде тешко. Заради потешкотиите при директно мерење на објективната вредност на примените услуги, ентитетот треба да ја мери објективната вредност на примените услуги од вработените повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти.

- 13 За да ги примени барањата од точка 10 на трансакции со странки кои не се вработените, треба да постои претпоставка, која може да се побие, дека објективната вредност на примените производи или услуги може веродостојно да се измери. Таа објективна вредност треба да се измери на датумот на којшто ентитетот ги добива производите или договорната странка ја дава услугата. Во ретки случаи, доколку ентитетот ја побива оваа претпоставка бидејќи тој не може веродостојно да ја процени објективната вредност на примените производи или услуги, ентитетот треба индиректно да ги мери примените производи или услуги, и соодветното зголемување во главнината, повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, мерени на датумот на којшто ентитетот ги добива производите или договорната странка ја дава услугата.

Трансакции во кои се примени услуги

- 14 Доколку доделените сопственички инструменти веднаш *стекнат право*, од договорната странка не се бара да го заврши специфицираниот период на услуга пред безусловно да стекне право на тие сопственички инструменти. Во отсуство на докази за спротивното, ентитетот треба да претпостави дека биле примени услугите кои биле дадени од страна на договорната странка како надоместок за сопственичките инструменти. Во овој случај, на датумот на доделување, ентитетот треба целосно да ги признае примените услуги, заедно со соодветното зголемување во главнината.
- 15 Доколку доделените сопственички инструменти не стекнат право се додека договорната странка не го заврши специфицираниот период на услуга, ентитетот треба да претпостави дека услугите кои договорната странка треба да ги пружи како надоместок за тие сопственички инструменти ќе бидат примени во иднина, за време на *периодот за стекнување на право*. Ентитетот треба да ги евидентира тие услуги како што ќе се даваат од страна на договорната странка за време на

периодот за стекнување на правото, со соодветно зголемување во главнината. На пример:

- (а) доколку на вработениот му се доделени опции на акции кои се условени со завршување на тригодишна услуга, тогаш ентитетот треба да претпостави дека услугите кои вработениот треба да ги пружи како надоместок за опциите на акции ќе бидат примени во иднина, за време на тригодишниот период за стекнување на право.
- (б) доколку на вработениот му се доделени опции на акции кои се условени со исполнување на условот за успешност и со останување во работен однос со ентитетот се додека тој услов за успешност не е задоволен, и должината на периодот за стекнување на право се менува во зависност од тоа кога е задоволен условот за успешност, ентитетот треба да претпостави дека услугите кои треба да ги пружи вработениот како надоместок за опциите на акции ќе бидат примени во иднина, за време на очекуваниот период за стекнување на правото. На датумот на доделување, ентитетот треба да ја процени должината на очекуваниот период за стекнување на правото, врз основа на најверојатниот исход од условот за успешност. Доколку условот за успешност е *пазарен услов*, проценката на должината на очекуваниот период за стекнување на правото треба да биде конзистентна со претпоставката која била користена при проценувањето на објективната вредност на доделените опции, и не треба последователно да се ревидира. Доколку условот за успешност не е *пазарен услов*, ентитетот треба да ја ревидира својата проценка за должината на периодот за стекнување на правото, доколку е потребно, доколку последователните информации укажуваат на тоа дека должината на периодот за стекнување на право се разликува од претходните проценки.

Трансакции мерени со повикување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти

Утврдување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти

- 16 За трансакции кои се мерени со повикување на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, ентитетот треба да ја мери објективната вредност на доделените сопственички инструменти на *датумот на мерење*, врз основа на пазарните цени, доколку се расположиви, земајќи ги предвид роковите и условите според кои биле доделени тие сопственички инструменти (предмет на барањата во точки 19–22).
- 17 Доколку пазарните цени не се расположиви, ентитетот треба да ја процени објективната вредност на доделените сопственички инструменти користејќи техника на вреднување за да процени која би била цената на тие сопственички инструменти на датумот на мерењето во трансакција помеѓу неповрзани странки помеѓу запознаени, заинтересирани странки. Техниката за вреднување би била конзистентна со општоприфатените методологии за вреднување при

одредување на цената на финансиските инструменти, и треба да ги инкорпорира сите фактори и претпоставки кои би ги земале предвид запознаените, заинтересираните странки при одредување на цената (предмет на барањата во точки 19–22).

- 18 Додатокот Б содржи понатамошно упатство за мерењето на објективната вредност на акции и опции на акции, фокусирајќи се на специфични рокови и услови кои се вообичаени карактеристики на доделувањето на акции или опции на акции на вработените.

Третман на условите за стекнување на право

- 19 Доделување на сопственички инструменти може да биде условено со задоволување на специфицирани *услови за стекнување на право*. На пример, доделување на акции или опции на акции на некој вработен вообичаено е условено со тоа да вработениот остане во работен однос со ентитетот за специфициран временски период. Може да постојат услови за успешност кои мора да бидат задоволени, како што се ентитетот да постигне специфициран пораст во добивката или специфицирано зголемување на цената на акциите на ентитетот. Условите за стекнување на право, кои не се пазарни услови, не треба да се земат предвид кога се проценува објективната вредност на акциите или опциите на акции на датумот на мерење. Наместо тоа, условите за стекнување на право треба да се земат предвид преку корегирање на бројот на сопственички инструменти кои се вклучени во мерењето на износот на трансакцијата така што, конечно, износот кој е признаен за производите или услугите кои се примени како надоместок за доделените сопственички инструменти треба да се заснова на бројот на сопственички инструменти кои евентуално стекнале право. Оттука, на кумулативна основа, не се признава износ за примените производи или услуги доколку доделените сопственички инструменти не стекнале право заради неисполнување на условите за стекнување на право, на пр., договорната странка не успева да го заврши специфицираниот период на услуга, или не е задоволен условот за извршување, предмет на барањата во точка 21.
- 20 За да се применат барањата од точка 19, ентитетот треба да признае износ за производите или услугите кои биле примени за време на периодот за стекнување на правото врз основа на најдобрата расположива проценка за бројот на сопственички инструменти кои се очекува да стекнат право и треба да ја ревидира таа проценка, доколку е потребно, доколку последователните информации укажуваат на тоа дека бројот на сопственички инструменти кои се очекува да стекнат право се разликува од претходните проценки. На датумот на стекнување на право, ентитетот треба да ја ревидира проценката за да биде еднаква на бројот на сопственички инструменти кои конечно стекнале право, предмет на барањата во точка 21.
- 21 Пазарни условите, како што се целна цена на акции со кои е условено стекувањето на право (или извршувањето), треба да се земат предвид кога се проценува објективната вредност на доделените сопственички

инструменти. Според тоа, за доделувања на сопственички инструменти со пазарни услови, ентитетот треба да ги признае производите или услугите кои биле добиени од договорната странка која ги задоволува сите други услови за стекнување на право (на пр., услуги примени од вработен кој останува во работен однос за специфицираниот период на услуга), без оглед на тоа дали тој пазарен услов е задоволен.

Третман на карактеристиката за обнова на опцијата

- 22 За опции кои имаат *карактеристика на обнова*, карактеристиката на обнова не треба да се земе предвид кога се проценува објективната вредност на доделените опции на датумот на мерење. Наместо тоа, *обновената опција* треба да се евидентира како ново доделување на опции, доколку и кога опцијата е последователно доделена.

По датумот на стекнување на правото

- 23 Откако се признаени примените производи или услуги во согласност со точките 10-22, и соодветното зголемување во главнината, ентитетот не треба да направи последователна корекција на вкупната главнина по датумот на стекнување на правото. На пример, доколку сопственичките инструменти кои стекнале право подоцна се изгубени или, во случај на опции на акции, опциите не се извршени, ентитетот не треба последователно да го анулира признаениот износ за услугите примени од вработениот. Меѓутоа, ова барање не го спречува ентитетот да признае трансфер во рамките на главнината, т.е. трансфер од една на друга компонента на главнината.

Доколку објективната вредност на сопственичките инструменти не може веродостојно да се процени

- 24 Барањата во точките 16–23 се применуваат кога од ентитетот се бара да измери трансакција за плаќање врз основа на акции повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Во ретки случаи, ентитетот може да не е во состојба веродостојно да ја процени објективната вредност на доделените сопственички инструменти на датумот на датумот на мерењето, во согласност со барањата во точките 16–22. Во овие ретки случаи, ентитетот треба да:
- (а) ги мери сопственичките инструменти според нивната *вградена вредност*, почетно на датумот на кој ентитетот ги добива производите или договорната странка ги пружа услугите и последователно на секој известувачки датум и на датумот на конечното подмирување, со секоја промена на вградената вредност која е признаена во добивката или загубата. За доделување на опции на акции, аранжманот за плаќање врз основа на акции конечно е подмирен кога опциите се извршени, изгубени (на пр., по престанок на работниот однос) или истечени (на пр., на крајот на векот на опцијата).
 - (б) ги признае производите или услугите примени врз основа на бројот на сопственички инструменти кои конечно стекнале право или (каде

што е применливо) кои се конечно извршени. За да се примени ова барање кај опциите на акции, на пример, ентитетот треба да ги признае примените производи или услуги за време на периодот за стекнување на право, доколку има такви, во согласност со точките 14 и 15, освен што не се применуваат барањата во точка 15(б) во врска со пазарниот услов. Износот кој бил признаен за примените производи или услуги за време на периодот за стекнување на правото треба да се заснова на бројот на опции на акции кои се очекува да стекнат право. Ентитетот треба да ја ревидира таа проценка, доколку е неопходно, доколку последователните информации укажуваат на тоа дека бројот на опции на акции кои се очекува да стекнат право се разликува од претходните проценки. На датумот на стекнување на правото, ентитетот треба да ја ревидира проценката за да биде еднаква на бројот на сопственички инструменти кои конечно стекнале право. По датумот на стекнување на право, ентитетот треба да го анулира признаениот износ за примените производи или услуги доколку подоцна опциите на акции се изгубени или истекуваат на крајот на векот на опциите на акции.

25 Доколку ентитетот ја применува точка 24, не е потребно да ги применува точките 26-29, бидејќи било која модификација на роковите и условите според кои биле доделени сопственичките инструменти ќе биде земена предвид кога ќе се применува методата на вградена вредност која е дадена во точката 24. Меѓутоа, доколку ентитетот плаќа за доделување на сопственички инструменти на кои била применета точка 24:

- (а) доколку подмирувањето се случува за време на периодот за стекнување на правото, ентитетот треба да го евидентира подмирувањето како забрзување на стекнувањето на право, и според тоа, треба веднаш да го признае износот кои поинаку би бил признаен за примените услуги за време на преостанатиот дел од периодот за стекнување на правото.
- (б) било кое плаќање извршено за подмирувањето треба да се евидентира како повторно купување на сопственички инструменти, т.е. како намалување од главнината, освен до степенот до кој тоа плаќање ја надминува вградената вредност на сопственичките инструменти, мерена на датумот на повторно купување. Било кој таков вишок треба да се признае како расход.

Модификации на роковите и условите според кои биле доделени сопственичките инструменти, вклучувајќи откажувања и подмирувања

26 Ентитетот може да ги модифицира роковите и условите според кои биле доделени сопственичките инструменти. На пример, тој може да ја намали цената на извршување на опциите кои им биле доделени на вработените (т.е. повторно да ја одреди цената на опциите), што ја зголемува објективната вредност на тие опции. Барањата во точките 27-29 да се евидентираат ефектите од модификациите се изразени во контекст на трансакциите за плаќање врз основа на акции со вработените. Меѓутоа, барањата исто така треба да се применуваат кај

трансакциите за плаќање врз основа на акции со странки кои не се вработените, кои се мерат повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти. Во вториот случај, било кои посочувања на датумот на доделување во точките 27–29 ќе се однесуваат на датумот на кој ентитетот ги добива производите или договорната странка ги дава услугите.

- 27 Ентитетот треба да ги признае, како минимум, примените услуги кои биле мерени според објективната вредност на датумот на доделување на доделените сопственички инструменти, освен доколку тие сопственички инструменти не стекнале право заради неисполнување на условот за стекнување на правото (кој не е пазарен услов) кој бил специфициран на датумот на доделување. Ова се применува без оглед било кои модификации на роковите и условите според кои се доделени сопственичките инструменти, или откажување или подмирување на тоа доделување на сопственички инструменти. Покрај тоа, ентитетот треба да ги признае ефектите од модификациите кои ја зголемуваат вкупната објективна вредност на аранжманот за плаќање врз основа на акции или кои поинаку му носат корист на вработениот. Упатство за примена на ова барање е дадено во Додаток Б.
- 28 Доколку ентитетот го откаже или подмири доделувањето на сопственички инструменти за време на периодот за стекнување на правото (освен за откажано доделување преку губење на правото кога не се задоволени условите за стекнување на право):
- (а) ентитетот треба да го евидентира откажувањето или подмирувањето како забрзување на стекнување на правото, и според тоа, веднаш да го признае износот кој поинаку би бил признаен за услугите примени во преостанатиот дел на периодот за стекнување на правото.
 - (б) било кое плаќање извршено кон вработениот за откажување или подмирување на доделувањето треба да се евидентира како повторно купување на сопственичко учество, т.е. како намалување од главнината, освен до степенот до кој плаќањето ја надминува објективната вредност на доделените сопственички инструменти, мерена на датумот на повторното купување. Било кој таков вишок треба да биде признаен како расход.
 - (в) доколку на вработениот му се доделени нови сопственички инструменти и, на датумот на кој се доделени тие сопственички инструменти, ентитетот ги идентификува доделените нови сопственички инструменти како сопственички инструменти за замена на откажаните сопственички инструменти, ентитетот треба да го евидентира доделувањето на сопственичките инструменти за замена на ист начин како и модификација на првобитното доделување на сопственички инструменти, во согласност со точка 27 и упатството во Додаток Б. Доделената инкрементална објективна вредност е разликата помеѓу објективната вредност на на сопственичките инструменти за замена и нето објективната вредност на откажаните сопственички инструменти, на датумот кога

се доделени сопственичките инструменти за замена. Нето објективната вредност на откажаните сопственички инструменти е нивната објективна вредност, непосредно пред откажувањето, намалена за износот на било кое извршено плаќање на вработениот заради откажување на сопственичките инструменти кое е евидентирано како намалување од главнината во согласност со (б) погоре. Доколку ентитетот не идентификува нови сопственички инструменти доделени како сопственички инструменти за замена на откажаните сопственички инструменти, ентитетот треба да ги евидентира тие нови сопственички инструменти како ново доделување на сопственички инструменти.

- 29 Доколку ентитетот повторно купува сопственички инструменти кои стекнале право, плаќањето извршено кон вработените треба да се евидентира како намалување од главнината, освен до степенот до кој плаќањето ја надминува објективната вредност на повторно купените сопственички инструменти, мерена на датумот на повторното купување. Било кој таков вишок треба да се признае како расход.

ТРАНСАКЦИИ ЗА ПЛАЌАЊЕ ВРЗ ОСНОВА НА АКЦИИ ПОДМИРЕНИ СО ПАРИ

- 30 За трансакција за плаќање врз основа на акции подмирена со пари, ентитетот треба да ги мери стекнатите производи или услуги и настанатите обврски според објективната вредност на обврската. Се додека не се подмири обврската, ентитетот треба повторно да ја измери објективната вредност на обврската на секој известувачки датум и на датумот на подмирување, со било кои промени на објективната вредност признаена во добивката или загубата за периодот.
- 31 На пример, ентитетот може да им додели на вработените права кои произлегуваат од зголемување на вредноста на акциите како дел од нивниот пакет за надоместување, при што вработените ќе добијат право на идни плаќања во пари (наместо сопственички инструмент), врз основа на зголемувањето на цената на акциите на ентитетот од специфицираното ниво за време на специфициран временски период. Или ентитетот може на своите вработени да им додели право да примаат идно плаќање во пари доделувајќи им право на акции (вклучувајќи акции кои ќе се издадат заради извршување на опции на акции) кои можат да се откупат, задолжително (на пр., заради престанок на работен однос) или по избор на вработениот.
- 32 Ентитетот треба да ги признае примените услуги, и обврска да плати за тие услуги, како што вработениот ја дава услугата. На пример, некои права кои произлегуваат од зголемување на вредноста на акциите веднаш се стекнуваат со право, и според тоа, од вработените не се бара да завршат специфициран период на услуга за да стекнат право на плаќањето во пари. Во отсуство на докази за спротивното, ентитетот треба да претпостави дека биле примени услугите кои ги пружиле вработените во размена за права кои произлегуваат од зголемување на

вредноста на акциите. Оттука, ентитетот треба веднаш да ги признае примените услугите и обврска да плати за нив. Доколку права кои произлегуваат од зголемување на вредноста на акциите не стекнат право се додека вработените не го завршиле специфицираниот период на услуга, ентитетот треба да ги признае примените услуги, и обврска да плати за нив, како што вработениот ја дава услугата во тек на тој период.

- 33 Обврската треба да се мери, почетно и на секој известувачки датум се додека не се помири, според објективната вредност на правата кои произлегуваат од зголемување на вредноста на акциите, применувајќи модел за одредување на цени на опциите, земајќи ги предвид роковите и условите според кои биле доделени правата кои произлегуваат од зголемување на вредноста на акциите, и степенот до кој вработените давале услуги до тој датум.

ТРАНСАКЦИИ ЗА ПЛАЌАЊЕ ВРЗ ОСНОВА НА АКЦИИ СО АЛТЕРНАТИВИ ЗА ПОДМИРУВАЊЕ СО ПАРИ

- 34 За трансакциите за плаќање врз основа на акции кај кои роковите на аранжманот му обезбедуваат избор на ентитетот или на договорната странка за тоа дали ентитетот ја подмирува трансакцијата со пари (или други средства) или преку издавање на сопственички инструменти, ентитетот треба да ја евидентира таа трансакција, или компонентите на таа трансакција, како трансакција за плаќање врз основа на акции подмирена со пари доколку, и до степенот до кој, кај ентитетот настанала обврска која треба да ја подмири со пари или други средства, или како трансакција за плаќање врз основа на акции подмирена со сопственички инструменти доколку, и до степенот до кој, не настанала таква обврска.

Трансакции за плаќање врз основа на акции кај кои роковите на аранжманот и обезбедуваат избор на договорната странка за начинот на подмирување

- 35 Доколку ентитетот и доделил на договорната странка право да избере дали трансакцијата за плаќање врз основа на акции³ ќе се подмири со пари или преку издавање на сопственички инструменти, ентитетот доделил сложен финансиски инструмент, кој вклучува должничка компонента (т.е. право на договорната странка да бара плаќање со пари) и сопственичка компонента (т.е. право на договорната странка да бара подмирување со сопственички инструменти наместо со пари). За трансакции со странки кои не се вработените, кај кои објективната вредност на примените производи или услуги се мери директно, ентитетот треба да ја мери сопственичката компонента на сложениот финансиски инструмент како разлика помеѓу објективната вредност на примените производи или услуги и објективната вредност на

³ Во точките 35–43, сите посочувања на пари исто така вклучуваат и други средства на ентитетот.

должничката компонента, на датумот кога се примени производите или услугите.

- 36 За други трансакции, вклучувајќи трансакции со вработените, ентитетот треба да ја мери објективната вредност на сложените финансиски инструменти на датумот на мерењето, земајќи ги предвид роковите и условите според кои биле доделени правата на пари или сопственички инструменти.
- 37 За да се примени точка 36, ентитетот треба прво да ја измери објективната вредност на должничката компонента, а потоа да ја измери објективната вредност на сопственичката компонента – земајќи предвид дека договорната странка мора да го изгуби правото да прима пари со цел да прими сопственички инструмент. Објективната вредност на сложениот финансиски инструмент е збир од објективните вредности на двете компоненти. Меѓутоа, трансакциите за плаќање врз основа на акции кај кои договорната странка има избор за подмирување често се структурирани така што објективната вредност на една алтернатива за подмирување е иста како другата. На пример, договорната странка може да има избор да прими опции на акции или права кои произлегуваат од зголемување на вредноста на акциите подмирени со пари. Во такви случаи, објективната вредност на сопственичката компонента е нула, и оттука, објективната вредност на сложениот финансиски инструмент е иста како објективната вредност на должничката компонента. Спротивно на тоа, доколку објективните вредности на алтернативите за подмирување се разликуваат, објективната вредност на сопственичката компонента вообичаено ќе биде поголема од нула, во кој случај објективната вредност на сложениот финансиски инструмент ќе биде поголема од објективната вредност на должничката компонента.
- 38 Ентитетот треба одвоено да ги евидентира примените и стекнатите производи или услуги од аспект на секоја компонента на сложениот финансиски инструмент. За должничката компонента, ентитетот треба да ги признае стекнатите производи или услуги, како што договорната странка ги добавува производите или ги дава услугите, во согласност со барањата кои се однесуваат на трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со пари (точки 30 - 33). За сопственичката компонента (доколку има), ентитетот треба да ги признае примените производи или услуги, и зголемувањето во главнина, како што договорната странка ги добавува производите или ги дава услугите, во согласност со барањата кои се однесуваат на трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти (точки 10 - 29).
- 39 На датумот на подмирување, ентитетот треба повторно да ја измери објективната вредност на обврската. Доколку ентитетот за подмирувањето издава сопственички инструменти наместо да плати со пари, обврската треба да биде пренесена директно на главнината, како надоместок за издадените сопственички инструменти.
- 40 Доколку ентитетот за подмирувањето плаќа со пари наместо да издава сопственички инструменти, тоа плаќање треба да се употреби за

потполно да се подмири обврската. Било која претходно признаена сопственичка компонента треба да остане во рамките на главнината. Преку одбирање да се примат пари за подмирувањето, договорната странка го губи правото да прима сопственички инструменти. Меѓутоа, ова барање не го спречува ентитетот да признае трансфер во рамките на главнината, т.е. трансфер од една на друга компонента на главнината.

Трансакции за плаќање врз основа на акции кај кои роковите на аранжманот му обезбедуваат избор на ентитетот за начинот на подмирување

- 41 За трансакција за плаќање врз основа на акции кај која роковите на аранжманот му обезбедуваат избор на ентитетот за тоа дали ќе подмири со пари или преку издавање на сопственички инструменти, ентитетот треба да утврди дали тој има сегашна обврска да подмири во пари и соодветно да ја евидентира трансакцијата за плаќање врз основа на акции. Ентитетот има сегашна обврска да подмири во пари доколку изборот за подмирување со сопственички инструменти нема комерцијална суштина (на пр., бидејќи на ентитетот му е законски забрането да издава акции), или ентитетот има мината практика или искажана политика за подмирување со пари, или вообичаено подмирува со пари секогаш кога договорната странка бара подмирување со пари.
- 42 Доколку ентитетот има сегашна обврска да подмири со пари, тој треба да ја евидентира трансакцијата во согласност со барањата кои се однесуваат на трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со пари, во точките 30 - 33.
- 43 Доколку не постои таква обврска, ентитетот треба да ја евидентира трансакцијата во согласност со барањата кои се однесуваат на трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, во точките 10 - 29. При подмирувањето:
 - (а) доколку ентитетот одбере да подмири со пари, плаќањето во пари треба да се евидентира како повторно купување на сопственичко учество, т.е. како намалување од главнината, освен како што е забележано во (в) подолу.
 - (б) доколку ентитетот одбере да подмири преку издавање на сопственички инструменти, не се бара понатамошно евидентирање (освен трансфер од една компонента на главнината на друга, доколку е неопходно), освен како што е забележано во (в) подолу.
 - (в) доколку ентитетот одбере алтернатива за подмирување со поголема објективна вредност, како на датумот на подмирување, ентитетот треба да признае дополнителен расход за дадениот вишокот на вредност, т.е. разликата помеѓу платените пари и објективната вредност на сопственичките инструменти кои поинаку би биле издадени, или разликата помеѓу објективната вредност на издадените сопственички инструменти и износот на пари кој поинаку би бил платен, тоа што е применливо.

ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- 44 Ентитетот треба да ги обелодени информациите кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ја разберат природата и обемот на аранжманите за плаќање врз основа на акции кои постоеле за време на периодот.**
- 45 За да се спроведе принципот од точка 44, ентитетот треба да го обелодени најмалку следното:
- (а) опис на секој вид на аранжман за плаќање врз основа на акции кој постоел во било кој момент за време на периодот, вклучувајќи ги општите рокови и услови на секој аранжман, како што се барањата за стекнување на право, максималниот рок за доделените опции и методата на подмирување (на пр., дали со пари или главнина). Ентитет со суштински слични видови на аранжмани за плаќање врз основа на акции можат збирно да ги прикажат овие информации, освен доколку не е потребно оделно обелоденување на секој аранжман за да се задоволи принципот во точка 44.
 - (б) бројот и пондерираната просечна цена на извршување на опциите на акции за секоја од следните групи на опции:
 - (i) во оптек на почетокот на периодот;
 - (ii) доделени за време на периодот;
 - (iii) изгубени за време на периодот;
 - (iv) извршени за време на периодот;
 - (v) истечени за време на периодот;
 - (vi) во оптек на крајот на периодот; и
 - (vii) можат да се извршат на крајот на периодот.
 - (в) за опции на акции кои биле извршени за време на периодот, пондерираната просечна цена на акциите на датумот на извршувањето. Доколку опциите биле извршени на редовна основа во текот на период, ентитетот може, наместо тоа, да ја обелодени пондерираната просечна цена на акциите за време на периодот.
 - (г) за опции на акции кои се во оптек на крајот на периодот, опсегот на цени на извршување и пондерираниот просечен преостанат век на договорот. Доколку опфатот на цени на извршување е широк, опциите во оптек треба да се поделат на опфати кои се значајни за проценка на бројот и временскиот распоред на дополнителните акции кои може да бидат издадени и парите кои може да бидат примени од извршување на тие опции.
- 46 Ентитетот треба да ги обелодени информациите кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да разберат како била утврдена објективната вредност на примените производи или услуги, или објективната вредност на доделените сопственички инструменти.**

47 Доколку ентитетот индиректно ја мерел објективната вредност на производите или услугите примени како надоместок за сопственички инструменти на ентитетот, повикувајќи се на објективната вредност на доделените сопственички инструменти, за да се спроведе принципот од точка 46, ентитетот треба да го обелодени најмалку следното:

- (а) за опциите на акции кои биле доделени за време на периодот, пондерираната просечна објективна вредност на тие опции на датумот на мерење и информации за тоа како таа објективна вредност била измерена, вклучувајќи:
 - (i) користениот модел за определување на цени на опциите и влезните податоци за тој модел, вклучувајќи ја пондерираната просечна цена на акциите, цената на извршување, очекуваната нестабилност, векот на опцијата, очекуваните дивиденди, безризичната каматна стапка и било кои други влезни податоци за моделот, вклучувајќи ја користената метода и направените претпоставки за инкорпорирање на ефектите од очекувано рано извршување;
 - (ii) како била утврдена очекуваната нестабилност, вклучувајќи објаснување за степенот до кој очекуваната нестабилност била заснована на минатата нестабилност; и
 - (iii) дали и како биле инкорпорирани во мерењето на објективната вредност било кои други карактеристики на доделената опција, како што е пазарниот услов.
- (б) за други доделени сопственички инструменти за време на периодот (т.е. кои не се опции на акции), бројот и пондерираната просечна објективна вредност на тие сопственички инструменти на датумот на мерењето, и информации за тоа како била мерена таа објективна вредност, вклучувајќи:
 - (i) доколку објективната вредност не била мерена врз основа на забележлива пазарна цена, како таа била утврдена;
 - (ii) дали и како биле инкорпорирани очекуваните дивиденди во мерењето на објективната вредност; и
 - (iii) дали и како биле инкорпорирани во мерењето на објективната вредност било кои други доделени сопственички инструменти.
- (в) за аранжмани за плаќање врз основа на акции кои биле модифицирани во текот на периодот:
 - (i) објаснување на тие модификации;
 - (ii) доделената инкрементална објективна вредност (како резултат на тие модификации); и
 - (iii) информации за тоа како била мерена доделената инкрементална објективна вредност, конзистентно со барањата дадени во (а) и (б) погоре, каде што е применливо.

48 Доколку ентитетот директно ја мерел објективната вредност на производите и услугите кои биле примени за време на периодот,

ентитетот треба да обелодени како била утврдена таа објективна вредност, на пр., дали објективната вредност била мерена според пазарна цена за тие производи или услуги.

49 Доколку ентитетот ја побил претпоставката од точка 13, тој треба да го обелодени тој факт, и да даде објаснување зошто била побиена претпоставката.

50 Ентитетот треба да ги обелодени информациите кои им обезбедуваат на корисниците на финансиските извештаи да го разберат ефектот од трансакциите за плаќање врз основа на акции врз добивката или загубата на ентитетот за периодот и врз неговата финансиска состојба.

51 За да се спроведе принципот од точка 50, ентитетот треба да го обелодени најмалку следното:

(а) вкупниот расход признаен за периодот кој произлегува од трансакциите за плаќање врз основа на акции кај кои примените производи или услуги не се квалификувале за признавање како средства и оттука биле веднаш признаени како расход, вклучувајќи одделно обелоденување на тој дел од вкупните расходи кој произлегува од трансакции евидентирани како трансакции за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти;

(б) за обврски кои произлегуваат од трансакции за плаќање врз основа на акции:

(i) вкупната сметководствена вредност на крајот на периодот; и

(ii) вкупната вградена вредност на крајот на периодот на обврските за кои правото на договорната странка на пари или други средства стекнало право до крајот на периодот (на пр., права кои произлегуваат од зголемување на вредноста на акциите кои стекнале право).

52 Доколку информациите кои се бара да бидат обелоденети според овој МСФИ не ги задоволуваат принципите во точките 44, 46 и 50, ентитетот треба да ги обелодени таквите дополнителни информации како што е потребно за тие да бидат задоволени.

ПРЕОДНИ ОДРЕДБИ

53 За трансакциите за плаќање врз основа на акции подмирени со сопственички инструменти, ентитетот треба да го примени овој МСФИ за доделувања на акции, опции на акции или други сопственички инструменти кои биле доделени по 7 ноември 2002 година и сеуште не стекнале право на датумот на стапување во сила на овој МСФИ.

54 Ентитетот се охрабрува, но од него не се бара, да го применува овој МСФИ на други доделувања на сопственички инструменти доколку

ентитетот јавно ја обелоденил објективната вредност на тие сопственички инструменти, утврдена на датумот на мерење.

- 55 За сите доделувања на сопственички инструменти на кои се применува овој МСФИ, ентитетот треба повторно да ги прикаже споредбените информации и, каде што е применливо, да го корегира почетното салдо на задржаната добивка за најпрвиот презентирани период.
- 56 За сите доделувања на сопственички инструменти на кои не се применува овој МСФИ (на пр., сопственички инструменти доделени на или пред 7 ноември 2002 година), ентитетот треба и покрај тоа да ги обелодени информациите кои се бараат според точките 44 и 45.
- 57 Доколку, откако овој МСФИ ќе стапи во сила, ентитетот ги модифицира роковите или условите на доделувањето на сопственички инструменти на кои не бил применет овој МСФИ, ентитетот треба, и покрај тоа, да ги примени точките 26–29 за да ги евидентира било кои такви модификации.
- 58 За обврски кои произлегуваат од трансакции за плаќање врз основа на акции кои постојат на датумот на стапување во сила на овој МСФИ, ентитетот треба ретроспективно да го применува овој МСФИ. За овие обврски, ентитетот треба повторно да ги прикаже споредбените информации, вклучувајќи корекции на почетното салдо на задржаната добивка во најпрвиот презентирани период за кој било повторно прикажани споредбени информации, освен што од ентитетот не се бара повторно да ги прикаже споредбените информации до степенот до кој информациите се однесуваат на период или датум кој е пред 7 ноември 2002 година.
- 59 Ентитетот се охрабрува, но од него не се бара, да го применува ретроспективно овој МСФИ на други обврски кои произлегуваат од трансакции за плаќање врз основа на акции, на пример, на обврски кои биле подмирени во тек на периодот за кој се презентирани споредбени информации.

ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА

- 60 Ентитетот треба да го применува овој МСФИ за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се препорачува и предвремена примена. Доколку ентитетот го применува овој МСФИ за период кој почнува пред 1 јануари 2005 година, ентитетот треба да го обелодени тој факт.

Меѓународен стандард за финансиско известување 3

Деловни комбинации

Оваа верзија ги вклучува измените и дополнувањата кои резултираат од новите, и изменетите и дополнети МСФИ издадени до 31 март 2004 година.

СОДРЖИНА

	<i>Точки</i>
ВОВЕД	BO1- BO16
Причини за издавање на овој МСФИ	BO2 - BO6
Главни карактеристика на овој МСФИ	BO7
Промени од претходните барања	BO8 - BO16
 Меѓународен стандард за финансиско известување 3	
Деловни комбинации	
ЦЕЛ	1
ДЕЛОКРУГ	2-13
Идентификување на деловна комбинација	4-9
Деловни комбинации кои вклучуваат ентитети под заедничка контрола	10-13
СМЕТКОВОДСТВЕНА МЕТОДА	14-15
ПРИМЕНА НА МЕТОДАТА НА КУПУВАЊЕ	16-65
Идентификување на стекнувачот	17-23
Набавна вредност на деловната комбинација	24-35
Корекции на набавната вредност на деловната комбинација во зависност од идни настани	32-35
Распределба на набавната вредност на деловната комбинација на стекнатите средства и преземените обврски и неизвесни обврски	36-60
Средства и обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие	41-44
Нематеријални средства на стекнатото претпријатие	45-46
Неизвесни обврски на стекнатото претпријатие	47-50
Гудвил	51-55
Вишок на учество на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие над набавната вредност	56-57

Деловни комбинации во фази	58-60
Почетно евидентирање утврдено на времена основа	61-65
Корекции по комплетирање на почетното евидентирање	63-64
Признавање на одложени даночни средства по комплетирање на почетното евидентирање	65
ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ	66-77
ПРЕОДНИ ОДРЕДБИ И ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА	78-85
Претходно признаен гудвил	79-80
Претходно признаен негативен гудвил	81
Претходно признаени нематеријални средства	82
Вложувања евидентирани според метода на главнина	83-84
Ограничена ретроспективна примена	85
ПОВЛЕКУВАЊЕ НА ДРУГИТЕ СООПШТЕНИЈА	86-87

Меѓународен стандард за финансиско известување 3 Деловни комбинации

Меѓународниот стандард за финансиско известување 3 *Деловни комбинации* (МСФИ 3) е даден во точките 1 - 87. Сите точки имаат еднаква важност. Точките во зацрнети букви ги наведуваат главните принципи. МСФИ 3 треба да се чита во контекст на неговата цел и Основите за заклучоци, *Предговорот на меѓународните стандарди за финансиско известување* и *Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи*. МСС 8, *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки* ја обезбедува основата за одбирање и примена на сметководствени политики во отсуство на експлицитно упатство.

ВОВЕД

ВО1 Меѓународниот стандард за финансиско известување 3, *Деловни комбинации* (МСФИ 3) го заменува МСС 22, *Деловни комбинации*. Овој МСФИ, исто така, ги заменува и следните толкувања:

- ПКТ-9, *Деловни комбинации* – класификација или како стекнување или како соединување на учества
- ПКТ-22, *Деловни комбинации* – последователно корегирање на почетно известените објективни вредности и гудвилот
- ПКТ-28, *Деловни комбинации* – “датум на размена” и објективна вредност на сопственички инструменти.

Причини за издавање на овој МСФИ

ВО2 МСС 22 дозволуваше деловните комбинации да се евидентираат со користење на една од двете методи: метода на соединување на учества или метода на купување. Иако МСС 22 ја ограничи употребата на методата на соединување на учества на деловни комбинации кои се класифицирани како соединувања на учества, аналитичарите и други корисници на финансиските извештаи укажаа на тоа дека дозволувајќи две методи за евидентирање на суштински слични трансакции ја намалило споредливоста на финансиските извештаи. Други расправаа дека барајќи повеќе од една сметководствена метода за такви трансакции креирало мотиви за структурирање на таквите трансакции за да се постигне посакуван сметководствен резултат, особено заради тоа што двете методи произведуваат сосема различен резултат.

ВО3 Овие фактори, комбинирани со забраната на методата на соединување на учества во Австралија, Канада и САД, го поттикнаа Одборот за меѓународни сметководствени стандарди да испита дали, знаејќи дека неколку комбинации беа евидентирани во согласност со МСС 22, користејќи ја методата на соединување на учества, би било

поволно меѓународните стандарди да конвергираат кон оние во Австралија и Северна Америка така што и тие ќе ја забранат методата.

ВО4 Сметководството за деловни комбинации се разликува помеѓу законодавствата и од други аспекти. Тие го вклучуваат сметководството за гудвил и нематеријални средства стекнати во деловна комбинација, третманот на секој вишок на учество на стекнувачот во објективните вредности на стекнатите нето средства кои можат да се идентификуваат над набавната вредност на деловната комбинација, и признавањето на обврските за престанок или намалување на активностите на стекнатото претпријатие.

ВО5 Понатаму, МСС 22 содржеше опција во поглед на тоа како може да се применува методата на купување: стекнатите средства и преземените обврски кои можат да се идентификуваат можат почетно да се мерат според основниот третман или дозволеният алтернативен третман. Основниот третман резултираше во тоа да стекнатите средства и преземените обврски кои можат да се идентификуваат почетно се мерат според комбинација на објективни вредности (до степенот на учеството на стекнувачот во сопственоста) и сметководствените вредности пред стекнувањето (до степенот на сите малцински учества). Дозволеният алтернативен третман резултираше во тоа да стекнатите средства и преземените обврски кои можат да се идентификуваат почетно се мерат според нивните објективни вредности на датумот на стекнувањето. Одборот верува дека дозволувајќи слични трансакции да се евидентираат на различни начини ја оштетува корисноста на информациите кои им се обезбедуваат на корисниците на финансиските извештаи, бидејќи се намалени и споредливоста и веродостојноста.

ВО6 Поради тоа, овој МСФИ беше издаден за да се подобри квалитетот на, и да се побара меѓународно приближување за, сметководството за деловни комбинации, вклучувајќи ги:

- (а) сметководствената метода за деловните спојувања;
- (б) почетното мерење на стекнатите средства и преземените обврски кои можат да се идентификуваат на деловната комбинација;
- (в) признавањето на обврските за престанок или намалување на активностите на стекнатото претпријатие;
- (г) третманот на секој вишок на учество на стекнувачот во објективните вредности на нето средства кои можат да се идентификуваат стекнати во деловна комбинација над набавната вредност на комбинацијата; и
- (д) сметководството за гудвил и нематеријални средства стекнати во деловна комбинација.

Главни карактеристики на овој МСФИ

ВО7 Овој МСФИ:

- (а) бара сите деловни комбинации во рамките на својот делокруг да бидат евидентирани применувајќи ја методата на купување.
- (б) бара да биде идентификуван стекнувачот за секоја деловна комбинација во рамките на својот делокруг. Стекнувачот е комбинирачкиот ентитет кој добива контрола над другите комбинирачки ентитети или деловни работења.
- (в) бара стекнувачот да ја мери набавната вредност на деловната комбинација како збир на објективните вредности, на датумот на размената, на дадените средства, настанатите или преземените обврски и сопственичките инструменти издадени од страна на стекнувачот, во размена за контрола над стекнатото претпријатие; плус сите трошоци кои директно можат да се припишат на комбинацијата.
- (г) бара стекнувачот одделно да ги признае, на датумот на стекнувањето, средствата, обврските и неизвесните обврски на стекнатото претпријатие кои можат да се идентификуваат, кои на тој датум ги задоволуваат следните критериуми, без оглед на тоа дали тие биле претходно признаени во финансиските извештаи на стекнатото претпријатие:
 - (i) во случај на средство кое не е нематеријално средство, веројатно е дека сите поврзани идни економски користи ќе претставуваат прилив за стекнувачот, и неговата објективна вредност може веродостојно да се измери;
 - (ii) во случај на обврска која не е неизвесна обврска, веројатно е дека ќе биде потребен одлив на ресурси кои се вградени во економските користи за да се подмири обврската, и нејзината објективна вредност може веродостојно да се измери; и
 - (iii) во случај на нематеријално средство или неизвесна обврска, нивната објективната вредност може веродостојно да се измери.
- (ѓ) бара средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат и кои ги задоволуваат горенаведените критериуми за признавање, стекнувачот почетно да ги мери според нивните објективни вредности на датумот на стекнувањето, без оглед на степенот на секое малцинско учество.
- (е) бара гудвилот којшто е стекнат во деловна комбинација стекнувачот да го признае како средство од датумот на стекнувањето, коешто е почетно мерено како вишок на набавната вредност на деловната комбинација над учеството на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски на стекнатото претпријатие кои можат да се идентификуваат и кои се признаени во согласност (г) погоре.
- (ж) ја забранува амортизацијата на гудвилот којшто е стекнат во деловна комбинација и наместо тоа бара гудвилот да биде

тестиран за оштетување на годишна основа, или почесто доколку настаните или промените во околностите укажуваат на тоа дека средството може да биде оштетено, во согласност со МСС 36, *Оштетување на средствата*.

- (з) бара стекнувачот повторно да ја процени идентификацијата и мерењето на средствата, обврските и неизвесните обврски на стекнатото претпријатие кои можат да се идентификуваат и мерењето на набавната вредност на деловната комбинација доколку учеството на стекнувачот во нето објективната вредност на ставките признаени во согласност со (г) погоре ја надминува набавната вредност на комбинацијата. Секој вишок кој преостанува по повторното проценување, стекнувачот мора веднаш да го признае во добивката или загубата.
- (с) бара обелоденување на информации кои на корисниците на финансиските извештаи на ентитетот им овозможуваат да ја оценат природата и финансискиот ефект на:
 - (i) деловните комбинации кои се случиле за време на периодот;
 - (ii) деловните комбинации кои се случиле по датумот на билансот на состојба, но пред финансиските извештаи да бидат овластени за издавање; и
 - (iii) некои деловни комбинации кои се случиле во претходните периоди.
- (и) бара обелоденување на информации кои на корисниците на финансиските извештаи на ентитетот им овозможуваат да ги оценат промените во сметководствената вредност на гудвилот за време на периодот.

Промени од претходните барања

ВО8 Главните промени од МСС 22 се опишани подолу.

Сметководствена метода

ВО9 Овој МСФИ бара сите деловни комбинации во рамките на својот делокруг да бидат евидентирани користејќи ја методата на купување. МСС 22 дозволуваше деловните комбинации да бидат евидентирани користејќи ја едната од двете методи: метода на соединување на учества за комбинации кои се класифицирани како соединување на учества и метода на купување за комбинации кои се класифицирани како стекнувања.

Признавање на стекнати средства и преземени обврски и неизвесни обврски кои можат да се идентификуваат

ВО10 Овој МСФИ ги промени барањата на МСС 22 за одделно признавање како дел од распределувањето на набавната вредност на деловната комбинација на:

(а) обврските за престанок или намалување на активностите на стекнатото претпријатие; и

(б) неизвесните обврски на стекнатото претпријатие.

Овој МСФИ, исто така, ги разјаснува критериумите за одделно признавање на нематеријалните средства на стекнатото претпријатие како дел од распределувањето на набавната вредност на комбинацијата.

ВО11 Овој МСФИ бара стекнувачот да признае обврски за престанок или намалување на активностите на стекнатото претпријатие како дел од распределувањето на набавната вредност на комбинацијата само кога стекнатото претпријатие, на датумот на стекнувањето, има постојна обврска за реструктурирање којашто е признаена во согласност со МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*. МСС 22 бараше стекнувачот да признае резервирање за престанок или намалување на активностите на стекнатото претпријатие како дел од распределувањето на набавната вредност на деловната комбинација кое не било обврска на стекнатото претпријатие на датумот на стекнувањето, доколку стекнувачот ги задоволил специфицираните критериуми.

ВО12 Овој МСФИ бара стекнувачот одделно да ги признае неизвесните обврски на стекнатото претпријатие (како што е дефинирано во МСС 37) на датумот на стекнувањето, како дел од распределувањето на набавната вредност на деловната комбинација, доколку нивните објективни вредности можат веродостојно да се измерат. Таквите неизвесни обврски беа, во согласност со МСС 22, вклучени во рамките на износот признаен како гудвил или негативен гудвил.

ВО13 МСС 22 бараше нематеријалното средство да се признае доколку, и само доколку, беше веројатно дека идните економски користи кои можат да се припишат на средството ќе претставуваат прилив за ентитетот, и неговата набавна вредност може веродостојно да се измери. Критериумот за признавање во врска со веројатноста не е вклучен во овој МСФИ бидејќи се смета дека е секогаш исполнет за нематеријалните средства кои се стекнати во деловна комбинација. Покрај тоа, овој МСФИ вклучува упатство кое разјаснува дека објективната вредност на нематеријалното средство стекнато во деловна комбинација вообичаено може да се измери со доволна веродостојност за да се квалификува за признавање одделно од гудвилот. Доколку нематеријално средство стекнато во деловна комбинација има ограничен корисен век на употреба, постои претпоставка која може да се побие, дека неговата објективна вредност е веродостојно мерлива.

Мерење на стекнатите средства и преземените обврски и неизвесни обврски кои можат да се идентификуваат

ВО14 МСС 22 вклучуваше основен третман и дозволен алтернативен третман за почетното мерење на нето средствата стекнати во

деловната комбинација кои можат да се идентификуваат, и, според тоа, за почетното мерење на секое малцинско учество. Овој МСФИ бара средствата, обврските и неизвесните обврски на стекнатото претпријатие кои можат да се идентификуваат, а кои се признаени како дел од распределувањето на набавната вредност на комбинацијата, да се мерат почетно од страна на стекнувачот според нивните објективни вредности на датумот на стекнувањето. Според тоа, секое малцинско учество во стекнатото претпријатие е наведено според малцинскиот дел од нето објективните вредности на тие ставки. Ова е конзистентно со дозволеният алтернативен третман на МСС 22.

Последователно сметководство за гудвил

ВО15 Овој МСФИ бара гудвилот којшто е стекнат во деловна комбинација, да се мери, по почетното признавање, според набавната вредност намалена за сите акумулирани загуби поради оштетување. Според тоа, гудвилот не се амортизира и наместо тоа мора да се тестира за оштетеност на годишна основа, или почесто доколку настаните или промените во околностите укажуваат дека тој може да биде оштетен. МСС 22 бараше стекнатиот гудвил да биде систематски амортизиран во текот на неговиот корисен век на употреба, и вклучуваше претпоставка која може да се побие, дека неговиот корисен век на употреба не може да надминува дваесет години од почетното признавање.

Вишок на учество на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски на стекнатото претпријатие кои можат да се идентификуваат над набавната вредност

ВО16 Овој МСФИ бара стекнувачот повторно да ја процени идентификацијата и мерењето на средствата, обврските и неизвесните обврски на стекнатото претпријатие кои можат да се идентификуваат и мерењето на набавната вредност на комбинацијата доколку, на датумот на стекнување, учеството на стекнувачот во нето објективната вредност на тие ставки ја надминува набавната вредност на комбинацијата. Секој вишок кој преостанува по повторната проценка мора да биде веднаш признаен од страна на стекнувачот во добивката или загубата. Во согласност со МСС 22, секој вишок на учеството на стекнувачот во нето објективната вредност на стекнатите средства и обврски кои можат да се идентификуваат над набавната вредност на стекнувањето се евидентираше како негативен гудвил на следниот начин:

(а) до степенот до кој тој бил поврзан со очекувањата за идни загуби и расходи кои биле идентификувани во планот за стекнување на стекнувачот, се бараше да биде пренесен и признаен како добивка во истиот период во којшто беа признаени идните загуби и расходи.

- (б) до степенот до кој тој не бил поврзан со очекувањата за идни загуби и расходи кои биле идентификувани во планот за стекнување на стекнувачот, се бараше да биде признаен како приход на следниот начин:
- (i) за износот на негативниот гудвил кој не ја надминува збирната објективна вредност на стекнатите немонетарни средства кои можат да се идентификуваат, на систематска основа за времетраењето на преостанатиот пондериран просечен корисен век на употреба на амортизирачките средства кои можат да се идентификуваат.
 - (ii) за секој преостанат вишок, веднаш.

Меѓународен стандард за финансиско известување 3 Деловни комбинации

ЦЕЛ

- 1 Целта на овој МСФИ е да го специфицира финансиското известување од страна на ентитетот во случај на *деловна комбинација*. Особено, тој специфицира дека сите деловни комбинации треба да бидат евидентирани применувајќи ја методата на купување. Според тоа, стекнувачот ги признава средствата, обврските и *неизвесните обврски* на стекнатото претпријатие кои можат да се идентификуваат според нивните *објективни вредности на датумот на стекнувањето*, и исто така признава *гудвил*, којшто последователно се тестира за оштетување наместо да се амортизира.

ДЕЛОКРУГ

- 2 Освен како што е опишано во точка 3, ентитетите треба да го применуваат овој МСФИ кога евидентираат деловни комбинации.
- 3 Овој МСФИ не се применува кај:
 - (а) деловни комбинации кај кои одделни ентитети или *деловни работења* се спојуваат за да формираат *заедничко вложување*.
 - (б) *деловни комбинации кои вклучуваат ентитети или деловни работења под заедничка контрола*.
 - (в) деловни комбинации кои вклучуваат два или повеќе *заеднички ентитети*.
 - (г) деловни комбинации во кои одделни ентитети и деловни работења се споени за да формираат *известувачки ентитет* според самиот договор без да се добие сопственичко учество (на пример, комбинации кај кои одделни ентитети се споени со самиот договор за да формираат корпорација која котира на две берзи).

Идентификување на деловна комбинација

- 4 Деловна комбинација е спојување на одделни ентитети или деловни работења во еден известувачки ентитет. Резултатот од скоро сите деловни комбинации е дека еден ентитет, стекнувачот, стекнува *контрола* врз едно или повеќе деловни работења, стекнати претпријатија. Доколку ентитетот стекне контрола врз едно или повеќе ентитети кои не се деловни работења, тогаш спојувањето на тие ентитети не е деловна комбинација. Кога ентитетот стекнува група на средства или нето средства кои не сочинуваат деловно работење, тогаш ентитетот треба да ја распредели набавната вредност на групата помеѓу поединечните средства и обврски кои можат да се идентификуваат во групата врз основа на нивните поврзани објективни вредности на датумот на стекнувањето.

- 5 Деловната комбинација може да биде структурирана на разни начини од правни, даночни и други причини. Таа може да вклучи купување од страна на еден ентитет на главнината на друг ентитет, купување на сите нето средства на друг ентитет, преземање на обврските на друг ентитет или купување на некои од нето средствата на друг ентитет кои заедно формираат едно или повеќе деловни работења. Може да биде засегната од издавањето на сопственички инструменти, пренос на пари, парични еквиваленти или други средства, или од комбинација на истите. Трансакцијата може да биде помеѓу акционерите на комбинирачките ентитети или помеѓу еден ентитет и акционерите на друг ентитет. Може да вклучува основање на нов ентитет кој ќе ги контролира комбинирачките ентитети или пренесените нето средства или реструктурирањето на еден или повеќе комбинирачки ентитети.
- 6 Деловна комбинација може да резултира во однос матично претпријатие – подружница каде што стекнувачот е *матичното претпријатие*, а стекнатото претпријатие е *подружница* на стекнувачот. Во такви околности, стекнувачот го применува овој МСФИ во своите консолидирани финансиски извештаи. Тој во сите одделни финансиски извештаи којшто ги издава го вклучува своето учество во стекнатото претпријатие како вложување во подружница (види МСС 27, *Консолидирани и одделни финансиски извештаи*).
- 7 Деловна комбинација може да вклучи купување на нето средствата, вклучувајќи било каков гудвил, на друг ентитет наместо купување на главнината на другиот ентитет. Таква комбинација не резултира во однос матично претпријатие – подружница.
- 8 Во рамките на дефиницијата за деловна комбинација, а оттука и во делокругот на овој МСФИ, вклучени се деловни комбинации кај кои еден ентитет стекнува контрола врз друг ентитет но кај кои датумот на стекнување на контрола (т.е. датумот на стекнување) не се совпаѓа со датумот или датумите на стекнување на сопственичко учество (т.е. *датумот или датумите на размена*). Оваа ситуација може да произлезе, на пример, кога претпријатието во кое се вложува склучува аранжмани за повторно купување на претходно продадени акции со некои од неговите вложувачи и, како резултат, контрола на промените кај претпријатието во кое се вложува.
- 9 Овој МСФИ не го специфицира сметководството од страна на учесниците во заедничко вложување за учествата во задничкото вложување (види МСС 31, *Учества во заеднички вложувања*).

Деловни комбинации кои вклучуваат ентитети под заедничка контрола

- 10 Деловна комбинација која вклучува ентитети или деловни работења под задничка контрола е деловна комбинација кај која сите комбинирачки ентитети или деловни работења се конечно контролирани од истата странка или странки пред и по деловната комбинација, и таа контрола не е преодна.

- 11 Група на поединци ќе се смета дека контролира ентитет кога, како резултат на договорни аранжмани, тие заедно имаат моќ да управуваат со неговите финансиски и оперативни политики за да добијат користи од неговите активности. Според тоа, деловната комбинација е надвор од делокругот на овој МСФИ кога истата група поединци има, како резултат на договорни аранжмани, конечна заедничка моќ да управува со финансиските и оперативните политики на секое од комбинирачките ентитети за да добие користи од нивните активности, и таа конечна заедничка моќ не е преодна.
- 12 Ентитетот може да биде контролиран од поединец, или група на поединци кои дејствуваат заедно според договорен аранжман, и тој поединец или група на поединци не може да биде предмет на барањата за финансиско известување од овој МСФИ. Според тоа, не е потребно комбинирачките ентитети да бидат вклучени како дел од истите консолидирани финансиски извештаи за деловната комбинација за да се смета како таква што вклучува ентитети под заедничка контрола.
- 13 Степенот на *малцински учества* во секој од комбинирачките ентитети пред и по деловната комбинација не е релевантен за утврдување на тоа дали комбинацијата вклучува ентитети под заедничка контрола. Слично, фактот дека еден од комбинирачките ентитети е подружница која била исклучена од консолидираните финансиски извештаи на групата во согласност со МСС 27 не е релевантен за утврдувањето на тоа дали комбинацијата вклучува ентитети под заедничка контрола.

СМЕТКОВОДСТВЕНА МЕТОДА

- 14 **Сите деловни комбинации треба да се евидентираат применувајќи ја методата на купување.**
- 15 Методата на купување ја гледа деловната комбинација од перспектива на комбинирачкиот ентитет кој е идентификуван како стекнувач. Стекнувачот купува нето средства и ги признава стекнатите средства и преземените обврски и неизвесни обврски, вклучувајќи ги и оние кои не се претходно признаени од страна на стекнатото претпријатие. Мерењето на средствата и обврските на стекнувачот не е засегнато од трансакцијата, ниту пак се засегнати било кои дополнителни средства или обврски на стекнувачот кој се признаени како резултат на трансакцијата, бидејќи тие не се предмет на трансакцијата.

ПРИМЕНА НА МЕТОДАТА НА КУПУВАЊЕ

- 16 Примената на методата на купување ги вклучува следните чекори:
- (а) идентификување на стекнувачот;
 - (б) мерење на набавната вредност на деловната комбинација; и
 - (в) распределба, на датумот на стекнување, на набавната вредност на деловната комбинација на стекнатите средства и преземените обврски и неизвесни обврски.

Идентификување на стекнувачот

- 17** **Стекнувачот треба да се идентификува за сите деловни комбинации. Стекнувачот е комбинирачкиот ентитет кој стекнува контрола врз другите комбинирачки ентитети или деловни работења.**
- 18 Бидејќи методата на купување деловната комбинација ја гледа од перспектива на стекнувачот, таа претпоставува дека една од странките на трансакцијата може да се идентификува како стекнувач.
- 19 Контрола е моќта да се управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот или деловното работење за да се добијат користи од неговите активности. Комбинирачки ентитет ќе се смета дека стекнал контрола врз друг комбинирачки ентитет кога тој стекнува повеќе од една половина од гласачките права на тој друг ентитет, освен доколку не може да се покаже дека таквата сопственост не сочинува контрола. Дури и доколку еден од комбинирачките ентитети не стекне повеќе од една половина од гласачките права на друг комбинирачки ентитет, може да стекнал контрола врз тој друг ентитет доколку, како резултат на комбинацијата, тој стекнува:
- (а) моќ врз повеќе од една половина од гласачките права на другиот ентитет врз основа на договор со други вложувачи; или
 - (б) моќ да управува со финансиските и оперативните политики на другиот ентитет според статут или договор; или
 - (в) моќ да ги назначи или отстрани мнозинството на членовите на одборот на директори или еквивалентно управувачко тело на другиот ентитет; или
 - (г) моќ да ги распореди мнозинството на гласови на состаноците на одборот на директори или еквивалентно управувачко тело на другиот ентитет.
- 20 Иако понекогаш може да биде тешко да се идентификува стекнувач, обично постојат индикации дека постои таков. На пример:
- (а) доколку објективната вредност на еден од комбинирачките ентитети е значително поголема од онаа на другиот комбинирачки ентитет, ентитетот со поголема објективна вредност е веројатно дека е стекнувачот;
 - (б) доколку деловната комбинација е реализирана преку размена на обични сопственички инструменти со право на глас за пари или други средства, ентитетот кој ги дава парите или другите средства е веројатно дека е стекнувачот; и
 - (в) доколку деловната комбинација резултира во управување со еден од комбинирачките ентитети при што е овозможено доминирање при одбирање на менаџерскиот тим на резултирачкиот комбиниран ентитет, ентитетот чие управување може да доминира на тој начин е веројатно дека е стекнувачот.

- 21 Кај деловна комбинација реализирана преку размена на сопственички учества, ентитетот којшто ги издава сопственичките учества вообичаено е стекнувач. Меѓутоа, ќе се земат предвид сите релевантни факти и околности за да се утврди кој од комбинирачките ентитети има моќ да управува со финансиските и оперативните политики на другиот ентитет (или ентитети) за да добие користи од неговите (или нивните) активности. Кај некои деловни комбинации, обично наречени обратни стекнувања, стекнувач е ентитетот чиј сопственички учества биле стекнати, а ентитетот којшто ги издава е стекнато претпријатие. Ова може да биде случај кога, на пример, приватен ентитет уредува да биде “стекнат” од страна на помал котиран ентитет како начин за котирање на берза. Иако од правен аспект котираниот ентитет кој издава се смета за матично претпријатие, а приватниот ентитет се смета за подружница, законската подружница е стекнувачот доколку таа има моќ да управува со финансиските и оперативните политики на законското матично претпријатие за да добие користи од неговите активности. Обично стекнувачот е поголемиот ентитет; меѓутоа, фактите и околностите кои ја опкружуваат комбинацијата понекогаш укажуваат на тоа дека помал ентитет стекнува поголем ентитет. Во точките Б1-Б15 на Додатокот Б дадено е упатство за сметководство за обратно стекнување.
- 22 Кога се формира нов ентитет кој издава сопственички инструменти за да се реализира деловната комбинација, еден од комбинирачките ентитети којшто постоел пред комбинацијата ќе биде идентификуван како стекнувач врз основа на расположивите докази.
- 23 Слично, кога деловната комбинација вклучува повеќе од два комбинирачки ентитети, еден од комбинирачките ентитети којшто постоел пред комбинацијата ќе биде идентификуван како стекнувач врз основа на расположивите докази. Во такви случаи, утврдувањето на стекнувачот ќе вклучи разгледување на тоа, помеѓу другото, кој од комбинирачките ентитети ја иницирал комбинацијата и дали средствата и приходите на еден од комбинирачките ентитети значително ги надминува оние на другите.

Набавна вредност на деловна комбинација

- 24 **Стекнувачот треба да ја мери набавната вредност на деловната комбинација како збир од:**
- (а) објективните вредности, на датумот на размена, на дадените средства, настанатите или преземени обврски, и сопственичките инструменти издадени од страна на стекнувачот, во размена за контрола врз стекнатото претпријатие; плус**
 - (б) сите трошоци кои директно можат да се припишат на деловната комбинација.**
- 25 Датумот на стекнување е датумот на кој стекнувачот ефективно ја стекнува контролата врз стекнатото претпријатие. Кога ова е постигнато преку единствена трансакција за размена, датумот на размена се

совпаѓа со датумот на стекнување. Меѓутоа, деловната комбинација може да вклучува повеќе од една трансакција за размена, на пример кога таа е постигната во фази по пат на сукцесивни купувања на акции. Кога ова се случува:

- (а) набавната вредност на комбинацијата е збирната набавна вредност на поединечните трансакции; и
- (б) датумот на размена е датумот на секоја трансакција за размена (т.е. датумот на кој секое поединечно вложување е признаено во финансиските извештаи на стекнувачот), каде што датумот на стекнување е датумот на кој стекнувачот стекнува контрола врз стекнатото претпријатие.

- 26 Дадените средства и настанатите и преземените обврски од страна на стекнувачот во размена за контрола врз стекнатото претпријатие според точка 24 се бара да се мерат според нивните објективни вредности на датумот на размената. Според тоа, кога е одложено подмирувањето на целата или било кој дел на набавната вредност на деловната комбинација, објективната вредност на таа одложена компонента ќе се утврди по пат на дисконтирање на износите на обврските до нивната сегашна вредност на датумот на размената, земајќи ги предвид сите премии или дисконти кои е веројатно дека настанале при подмирувањето.
- 27 Објавената цена на котираниот сопственички инструмент на датумот на размена обезбедува најдобар доказ за објективната вредност на инструментот и ќе се искористи, освен во ретки околности. Други докази и методи за вреднување ќе бидат земени предвид само во ретки околности кога стекнувачот може да покаже дека објавената цена на датумот на размена е неверодостоен показател за објективната вредност, и дека другите докази и методи за вреднување обезбедуваат поверодостојно мерење на објективната вредност на сопственичкиот инструмент. Објавената цена на датумот на размена е неверодостоен показател само кога таа била под влијание на ограниченоста на пазарот. Доколку објавената цена на датумот на размена е неверодостоен показател или доколку не постои објавена цена за сопственичките инструменти издадени од страна на стекнувачот, објективната вредност на тие инструменти би можела, на пример, да биде проценета повикувајќи се на нивното пропорционално учество во објективната вредност на стекнувачот или повикувајќи се на пропорционалното учество во објективната вредност на стекнатото претпријатие, било кое што е поочигледно. Објективната вредност на датумот на размена на монетарни средства кои им се дадени на сопствениците на главнината на стекнатото претпријатие како алтернатива за сопственички инструменти може исто така да обезбеди докази за вкупната објективна вредност дадена од страна на стекнувачот во размена за контрола врз стекнатото претпријатие. Во секој случај, ќе бидат разгледани сите аспекти на комбинацијата, вклучувајќи ги значајните фактори кои влијаат на договарањето. Понатамошно упатство за утврдување на објективната вредност на

сопственички инструменти е дадено во МСС 39, *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

- 28 Набавната вредност на деловната комбинација вклучува обврски кои се настанати или преземени од страна на стекнувачот во размена за контрола врз стекнатото претпријатие. Идните загуби или други трошоци кои се очекува да настанат како резултат на комбинацијата не се обврски кои се настанати или преземени од страна на стекнувачот во размена за контрола врз стекнатото претпријатие, и, според тоа, не се вклучени како дел од набавната вредност на комбинацијата.
- 29 Набавната вредност на деловната комбинација ги вклучува сите трошоци кои можат директно да се припишат на комбинацијата, како што се професионални надоместоци кои им се платени на сметководители, правни советници, проценители и други консултанти за реализирање на комбинацијата. Општи административни трошоци, вклучувајќи ги трошоците за одржување на одделот за стекнувања, и други трошоци кои не можат директно да се припишат на одредената комбинација која се евидентира не се вклучени во набавната вредност на комбинацијата: тие се признаваат како расход кога ќе настанат.
- 30 Трошоците за уредување и издавање на финансиски обврски се интегрален дел од трансакцијата за издавање на обврски, дури и кога обврските се издадени за реализирање на деловна комбинација, наместо трошоци кои можат директно да се припишат на комбинацијата. Според тоа, ентитетите не треба да ги вклучат таквите трошоци во набавната вредност на деловната комбинација. Во согласност со МСС 39, таквите трошоци треба да бидат вклучени во почетното мерење на обврската.
- 31 Слично, трошоците за издавање на сопственички инструменти се интегрален дел на трансакцијата за издавање на сопственички инструменти, дури и кога сопственичките инструменти се издадени за реализирање на деловна комбинација, наместо трошоците кои можат директно да се припишат на комбинацијата. Според тоа, ентитетите не треба да ги вклучат таквите трошоци во набавната вредност на деловната комбинација. Во согласност со МСС 32, *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање*, таквите трошоци ги намалуваат приливите од издавање на сопственички инструменти.

Корекции на набавната вредност на деловната комбинација во зависност од идни настани

- 32 Кога договорот за деловната комбинација вклучува корекција на набавната вредност на комбинацијата во зависност од идни настани, стекнувачот треба да го вклучи износот на таа корекција во набавната вредност на комбинацијата на датумот на стекнување доколку корекцијата е веројатна и може веродостојно да се измери.**

- 33 Договорот за деловната комбинација може да дозволува корекции на набавната вредност на комбинацијата кои зависат од еден или повеќе идни настани. Корекцијата може да зависи, на пример, од специфицирано ниво на добивка кое ќе се одржува или постигне во идните периоди, или од пазарната цена на издадените инструменти кои се водат. Обично е возможно да се процени износот на било која таква корекција во време на почетното евидентирање на комбинацијата без да се намали веродостојноста на информациите, дури и ако постојат некои неизвесности. Доколку идните настани не се случат или проценката треба да биде ревидирана, набавната вредност на деловната комбинација треба соодветно да се корегира.
- 34 Меѓутоа, кога договорот за деловната комбинација вклучува таква корекција, таа корекција не е вклучена во набавната вредност на комбинацијата во време на почетното евидентирање на комбинацијата, доколку таа не е веројатна или не може веродостојно да се измери. Доколку корекцијата последователно стане веројатна и може веродостојно да се измери, дополнителното разгледување ќе се третира како корекција на набавната вредност на комбинацијата.
- 35 Во некои околности, од стекнувачот може да се бара да изврши последователно плаќање кон продавачот како надоместок за намалување на вредноста на дадените средства, издадените сопственички инструменти или настанатите или преземени обврски од страна на стекнувачот во размена за контрола врз стекнатото претпријатие. Ова е случај, на пример, кога стекнувачот ја гарантира пазарната цена на сопственичките или должничките инструменти издадени како дел на набавната вредност на деловната комбинација и од него се бара да издаде дополнителни сопственички или должнички инструменти за да ја врати првобитно утврдената набавна вредност. Во такви случаи, не се признава зголемување на набавната вредност на деловната комбинација. Во случај на сопственички инструменти, објективната вредност на дополнителното плаќање се пребива преку еднакво намалување на вредноста која е припишана на инструментите кои биле почетно издадени. Во случај на должнички инструменти, дополнителното плаќање се смета како намалување на премијата или зголемување на дисконтот на почетната емисија.

Распределување на набавната вредност на деловната комбинација на стекнатите средства и преземените обврски и неизвесни обврски

- 36 Стекнувачот треба, на датумот на стекнување, да ја распредели набавната вредност на деловната комбинација по пат на признавање на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие кои ги задоволуваат критериумите за признавање во точка 37 според нивната објективна вредност на тој датум, освен нетековните средства (или групи за отуѓување) кои се класифицирани дека се чуваат за продажба во согласност со МСФИ 5, *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*, кои ќе бидат признаени според објективната вредност намалена за

трошоците за продажба. Секоја разлика помеѓу набавната вредност на деловната комбинација и учеството на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат која е признаена како таква треба да се евидентира во согласност со точките 51-57.

- 37 Стекнувачот треба одделно да ги признае средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие на датумот на стекнување само доколку тие ги задоволуваат следните критериуми на тој датум:
- (а) во случај на средство кое не е *нематеријално средство*, веројатно е дека сите поврзани идни економски користи ќе претставуваат прилив за стекнувачот и доколку неговата објективна вредност може веродостојно да се измери;
 - (б) во случај на обврска која не е неизвесна обврска, веројатно е дека ќе биде потребен одлив на ресурси кои се вградени во економските користи за да се подмири обврската и доколку нејзината објективна вредност може веродостојно да се измери;
 - (в) во случај на нематеријално средство или неизвесна обврска, доколку нивната објективна вредност може веродостојно да се измери.
- 38 Билансот на успех на стекнувачот треба да ги инкорпорира добивките и загубите на стекнатото претпријатие по датумот на стекнување по пат на вклучување на приходите и расходите на стекнатото претпријатие врз основа на набавната вредност на деловната комбинација за стекнувачот. На пример, расходот за амортизација кој е вклучен во билансот на успех на стекнатото претпријатие по датумот на стекнување, и кој се однесува на амортизирачките средства на стекнатото претпријатие треба да се заснова на објективните вредности на тие амортизирачки средства на датумот на стекнување, т.е. нивната набавна вредност за стекнувачот.
- 39 Примената на методата на купување стартува од датумот на стекнување, кој е датумот на кој стекнувачот ефективно стекнува контрола врз стекнатото претпријатие. Бидејќи контролата е моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот или деловното работење за да се добијат користи од неговите активности, не е потребно трансакцијата да биде затворена или завршена според закон пред стекнувачот да стекне контрола. При вршењето на проценка кога стекнувачот ја стекнал контролата треба да се разгледаат сите релевантни факти и околности.
- 40 Бидејќи стекнувачот ги признава средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие кои ги задоволуваат критериумите за признавање во точка 37 според нивните објективни вредности на датумот на стекнување, секое малцинско учество во стекнатото претпријатие е наведено според

малцинскиот дел од нето објективната вредност на тие ставки. Точките Б16 и Б17 на Додатокот Б обезбедуваат упатство за утврдување на објективните вредности на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие со цел да се распредели набавната вредност на деловната комбинација.

Средства и обврски кои можат да се идентификуват на стекнатото претпријатие

- 41 Во согласност со точка 36, стекнувачот ги признава одделно, како дел од распределбата на набавната вредност на комбинацијата, само средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие кои постоеле на датумот на стекнување и ги задоволуваат критериумите за признавање во точка 37. Според тоа:
- (а) стекнувачот треба да ги признае обврските за престанок или намалување на активностите на стекнатото претпријатие како дел од распределувањето на набавната вредност на комбинацијата само кога стекнатото претпријатие има, на датумот на стекнување, постојна обврска за реструктурирање која е признаена во согласност со МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*; и
 - (б) стекнувачот, кога ја распределува набавната вредност на комбинацијата, не треба да признае обврски за идни загуби или други трошоци кои се очекува да настанат како резултат на деловната комбинација.
- 42 Плаќање кое ентитетот е договорно обврзан да го изврши, на пример, кон своите вработени или добавувачи во случај да тоа е стекнато во деловна комбинација претставува сегашна обврска на ентитетот која се смета за неизвесна обврска се додека не стане веројатно дека деловната комбинација ќе се случи. Договорната обврска е признаена како обврска од страна на тој ентитет во согласност со МСС 37 кога деловната комбинација ќе стане веројатна и обврската може веродостојно да се измери. Според тоа, кога ќе се реализира деловната комбинација, таа обврска на стекнатото претпријатие ја признава стекнувачот како дел од распределувањето на набавната вредност на комбинацијата.
- 43 Меѓутоа, планот за реструктурирање на стекнатото претпријатие чие извршување е условено со негово стекнување во деловна комбинација не претставува, непосредно пред деловната комбинација, сегашна обврска на стекнатото претпријатие. Ниту пак претставува неизвесна обврска на стекнатото претпријатие непосредно пред комбинацијата, бидејќи таа не е можна обврска која произлегува од минат настан чие постоење ќе биде потврдено само преку случување или неслучување на еден или повеќе неизвесни идни настани кои не се целосно во рамки на контролата на стекнувачот. Според тоа, стекнувачот не треба да признае обврска за такви планови за реструктурирање како дел од распределувањето на набавната вредност на комбинацијата.

- 44 Средствата и обврските кои можат да се идентификуваат, кои се признаени во согласност со точка 36 ги вклучуваат сите средства и обврски на стекнатото претпријатие коишто стекнувачот ги купува или презема, вклучувајќи ги сите негови финансиски средства и финансиски обврски. Тие, исто така, можат да ги вклучат и средствата и обврските кои не биле претходно признаени во финансиските извештаи на стекнатото претпријатие на пр., бидејќи тие не се квалификувале за признавање пред стекнувањето. На пример, даночна корист која произлегува од даночните загуби на стекнатото претпријатие, која не била признаена од страна на стекнатото претпријатие пред деловната комбинација, се квалификува за признавање како средство кое може да се идентификува во согласност со точка 36, доколку е веројатно дека стекнувачот ќе има идни оданочиви добивки на кои ќе се однесува непризнаената даночна корист.

Нематеријални средства на стекнатото претпријатие

- 45 Во согласност со точка 37, стекнувачот одделно го признава нематеријалното средство на стекнатото претпријатие на датумот на стекнување само доколку тоа ја задоволува дефиницијата за нематеријално средство во МСС 38, *Нематеријални средства*, и неговата објективна вредност може веродостојно да се измери. Ова значи дека стекнувачот го признава проектот за истражување и развој во тек на стекнатото претпријатие како одделно средство од гудвилот доколку проектот ја задоволува дефиницијата за нематеријално средство и неговата објективна вредност може веродостојно да се измери. МСС 38 обезбедува упатство за утврдување на тоа дали објективната вредност на нематеријално средство кое е стекнато во деловна комбинација може веродостојно да се измери.
- 46 Немонетарно средство без физичка супстанца мора да може да се идентификува за да ја задоволува дефиницијата за нематеријално средство. Во согласност со МСС 38, средството го задоволува критериумот за идентификување во дефиницијата за нематеријално средство, само доколку тоа:
- (а) е одвоиво, т.е. може да се одвои или раздели од ентитетот и да се продаде, пренесе, лиценцира, изнајми или размени, поединечно или заедно со поврзан договор, средство или обврска; или
 - (б) произлегува од договорни или други законски права, без оглед на тоа дали тие права можат да се пренесат или одделат од ентитетот или од други права и обврски.

Неизвесни обврски на стекнатото претпријатие

- 47 Точката 37 специфицира дека стекнувачот ја признава одделно неизвесната обврска на стекнатото претпријатие како дел од распределувањето на набавната вредност на деловната комбинација само доколку нејзината објективна вредност може веродостојно да се измери. Доколку нејзината објективна вредност може веродостојно да се измери:

- (а) постои резултирачки ефект на износот признаен како гудвил или евидентиран во согласност со точка 56; и
- (б) стекнувачот треба ги обелодени информациите во врска со неизвесната обврска кои се бара да бидат обелоденети според МСС 37.

Точка Б16(j) на Додаток Б обезбедува упатство за утврдување на објективната вредност на неизвесна обврска.

48 По нивното почетно признавање, стекнувачот треба да ги мери неизвесните обврски кои се признаени одделно во согласност со точка 36 според поголемото од:

- (а) износот кој би бил признаен во согласност со МСС 37, и
- (б) износот кој бил почетно признаен намален за, кога е соодветно, кумулативната амортизација која е признаена во согласност со МСС 18, *Приходи*.

49 Барањето во точка 48 не се применува кај договори кој се евидентирани во согласност со МСС 39, *Финансиски инструменти: признавање и мерење*. Меѓутоа, преземените обврски по основ на заеми коишто се исклучени од делокругот на МСС 39, кои не се преземени обврски да обезбедат заеми по каматни стапки под пазарните, се евидентирани како неизвесни обврски на стекнатото претпријатие доколку, на датумот на стекнување, не е веројатно дека ќе биде потребен одлив на ресурси кои се вклучени во економските користи за да се подмири обврската или доколку износот на обврската не може да се измери со доволна веродостојност. Таквата преземена обврска по основ на заем е, во согласност со точка 37, признаена одделно како дел од распределувањето на набавната вредност на комбинацијата само доколку нејзината објективна вредност може да се измери веродостојно.

50 Неизвесните обврски кои се признаени одделно како дел од распределувањето на набавната вредност на деловната комбинација се исклучени од делокругот на МСС 37. Меѓутоа, стекнувачот треба, за секоја класа на резервирање, да ги обелодени информациите за тие неизвесни обврски кои се бара да бидат обелоденети според МСС 37.

Гудвил

51 На датумот на стекнување, стекнувачот треба:

- (а) да го признае како средство гудвилот стекнат во деловна комбинација; и
- (б) почетно да го мери тој гудвил според набавната вредност, како вишок на набавната вредност на деловната комбинација над учеството на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат, кои се признаени во согласност со точка 36.

- 52 Гудвилот стекнат во деловна комбинација претставува плаќање извршено од страна на стекнувачот со очекување на идни економски користи од средствата кои не можат поединечно да се идентификуваат и одделно да се признаат.
- 53 До степенот до кој средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие не ги задоволуваат критериумите во точка 37 за одделно признавање на датумот на стекнување, постои резултирачки ефект врз износот кој е признаен како гудвил (или е евидентиран во согласност со точка 56). Ова е заради тоа што гудвилот се мери како преостанатата набавна вредност на деловната комбинација по признавање на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие.
- 54 По почетно признавање, стекнувачот треба да го мери гудвилот кој е стекнат во деловна комбинација според набавната вредност намалена за сите акумулирани загуби поради оштетување.**
- 55 Гудвилот стекнат во деловна комбинација не треба да се амортизира. Наместо тоа, стекнувачот треба да го тестира за оштетеност на годишна основа, или почесто доколку настаните или промените во околностите укажуваат дека тој би можел да биде оштетен, во согласност со МСС 36, *Оштетување на средства*.

Вишок на учество на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие над набавната вредност

- 56 Доколку учество на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат признаени во согласност со точка 36 ја надминува набавната вредност на деловната комбинација, стекнувачот треба:
- (а) повторно да ја процени идентификацијата и мерењето на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие и мерењето на набавната вредност на комбинацијата; и
 - (б) било кој вишок кој ќе преостане по повторната проценката веднаш да го признае во добивката или загубата.
- 57 Добивката признаена во согласност со точка 56 може да содржи една или повеќе од следните компоненти:
- (а) грешки при мерење на објективната вредност на набавната вредност на комбинацијата или на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие. Можни идни трошоци кои произлегуваат од аспект на стекнатото претпријатие кои не биле точно одразени во објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните

обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие се потенцијална причина за такви грешки.

- (б) барање во сметководствен стандард да се измерат нето средствата кои можат да се идентификуваат кои се стекнати по износ кој не е објективната вредност, но е третиран како да е објективна вредност за целите на распределување на набавната вредност на комбинацијата. На пример, упатството во Додаток Б за утврдување на објективните вредности на средствата и обврските кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие бара износот кој е доделен на даночните средства и обврски да не биде дисконтиран.
- (в) поволно купување.

Деловна комбинација постигната во фази

58 Деловната комбинација може да вклучува повеќе од една трансакција за размена, на пример кога таа се случува во фази по пат на сукцесивно купување на акции. Доколку е така, секоја трансакција за размена треба да се третира одделно од страна на стекнувачот, користејќи ја набавната вредност на трансакцијата и информациите за објективната вредност на датумот на секоја трансакција за размена, за да се утврди износот на секој гудвил којшто е поврзан со таа трансакција. Ова резултира во споредба “чекор-по-чекор” на набавната вредност на поединечните вложувања со учеството на стекнувачот во објективните вредности на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие во секој чекор.

59 Кога деловната комбинација вклучува повеќе од една трансакција за размена, објективните вредности на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие може да бидат различни на датумот на секоја трансакција за размена. Бидејќи:

- (а) средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие се теоретски повторно прикажани до нивните објективни вредности на датумот на секоја трансакција за размена за да се утврди износот на било кој гудвил којшто е поврзан со секоја трансакција; и
- (б) средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие потоа мора да бидат признаени од страна на стекнувачот според нивните објективни вредности на датумот на стекнување,

било која корекција на тие објективни вредности која се однесува на претходно чувани учества на стекнувачот претставува ревалоризација и треба да се евидентира како таква. Меѓутоа, бидејќи оваа ревалоризација произлегува од почетното признавање на средствата од страна на стекнувачот, обврските и неизвесните обврски на стекнатото претпријатие, тоа не значи дека стекнувачот одбрал да применува сметководствена политика за ревалоризација на тие ставки

по почетното признавање во согласност со, на пример, МСС 16, *Недвижности, постројки и опрема*.

- 60 Пред да се квалификува како деловна комбинација, трансакцијата може да се квалификува како вложување во придружено претпријатие и да биде евидентирана во согласност со МСС 28, *Вложувања во придружени претпријатија*, користејќи ја методата на главнина. Доколку е така, објективните вредности на нето средствата кои можат да се идентификуваат на претпријатието во кое се вложува на датумот на секоја поранешна трансакција за размена би биле утврдени претходно при примената на методата на главнина за вложувањето.

Почетно евидентирање утврдено на времена основа

- 61 Почетното евидентирање на деловната комбинација вклучува идентификување и утврдување на објективните вредности кои треба да се доделат на средствата, обврските или неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие и набавната вредност на комбинацијата.

- 62 Доколку почетното евидентирање на деловната комбинација може да се утврди времено до крајот на периодот во кој се реализирала деловната комбинација бидејќи или објективните вредности кои треба да се доделат на средствата, обврските или неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие или набавната вредност на комбинацијата можат да се утврдат само времено, стекнувачот треба да ја евидентира комбинацијата користејќи ги тие времени вредности. Стекнувачот треба да ги признае сите корекции на тие времени вредности како резултат на комплетирање на почетното евидентирање:

(а) во рамките на дванаесет месеци од датумот на стекнување; и

(б) од датумот на стекнување. Според тоа:

- (i) сметководствената вредност на средство, обврска или неизвесна обврска кои можат да се идентификуваат, и која е признаена или коригирана како резултат на комплетирање на почетното евидентирање треба да се пресмета како да нивната објективна вредност на датумот на стекнување била признаена од тој датум.
- (ii) гудвил или било која добивка која е признаена во согласност со точка 56 треба да се коригира од датумот на стекнување за износ кој е еднаков на корекцијата на објективната вредност на средството, обврската или неизвесната обврска кои можат да се идентификуваат и кои се признаваат или коригираат.
- (iii) споредбени информации кои се презентирани за периодите пред почетното евидентирање на комбинацијата да биде комплетирано треба да се презентираат како да почетното евидентирање било комплетирано пред датумот на стекнување. Ова ја вклучува секоја дополнителна амортизација или друг

ефект на добивката или загубата кои се признаени како резултат на комплетирањето на почетното евидентирање.

Корекции по комплетирање на почетното евидентирање

- 63 Освен како што е наведено во точките 33, 34 и 65, корекциите за деловна комбинација по комплетирање на почетното евидентирање треба да се признаат само за да се исправи грешка во согласност со МСС 8, *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*. Корекциите на почетното евидентирање на деловна комбинација по комплетирање на тоа евидентирање не треба да се признаат за случувањето на промени во оценките. Во согласност со МСС 8, случувањето на промена во оценките треба да се признае во тековниот и идните периоди.
- 64 МСС 8 бара ентитетот ретроспективно да ја евидентира исправката на грешка, и да ги презентира финансиските извештаи како грешката никогаш да не се случила, по пат на повторно прикажување на споредбените информации за претходниот период(и) во кој се случила грешката. Според тоа, сметководствената вредност на средствата, обврските или неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие коишто се признаени или корегирани како резултат на исправка на грешка треба да се пресмета како да нивната објективна вредност или корегирана објективна вредност на датумот на стекнување била признаена од тој датум. Гудвилот или било која добивка признаена во претходен период во согласност со точка 56 треба ретроспективно да се корегира за износот кој е еднаков на објективната вредност на датумот на стекнување (или корекцијата на објективната вредност на датумот на стекнување) на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат кои се признаваат (или корегираат).

Признавање на одложени даночни средства по комплетирање на почетното евидентирање

- 65 Доколку потенцијалната корист од пренесените загуби од даноци на добивка на стекнатото претпријатие или други одложени даночни средства не ги задоволуваат критериумите за одделно признавање во точка 37 кога деловната комбинација е почетно евидентирана но е последователно реализирана, стекнувачот треба да ја признае таа корист како добивка во согласност со МСС 12, *Даноци на добивка*. Покрај тоа, стекнувачот треба:
- (а) да ја намали сметководствената вредност на гудвилот до износот кој би бил признаен доколку одложеното даночно средство било признаено како средство кое може да се идентификува од датумот на стекнување; и
 - (б) да го признае намалувањето на сметководствената вредност на гудвилот како расход.

Меѓутоа, оваа постапка нема да резултира во креирање на вишок како што е опишано во точка 56, ниту пак ќе го зголеми износот на било која добивка која била претходно признаена во согласност со точка 56.

ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ

66 Стекнувачот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат природата и финансискиот ефект на деловните комбинации кои се случиле:

(а) во тек на периодот.

(б) по датумот на билансот на состојба, но пред финансиските извештаи да бидат овластени за издавање.

67 За да го спроведе принципот во точка 66(а), стекнувачот треба да ги обелодени следните информации за секоја деловна комбинација која се случила во тек на периодот:

(а) називите и описите на комбинирачките ентитети или деловни работења.

(б) датумот на стекнување.

(в) процентот на стекнати гласачки сопственички инструменти.

(г) набавната вредност на комбинацијата и опис на компонентите на таа набавна вредност, вклучувајќи ги сите трошоци кои можат директно да се припишат на комбинацијата. Кога сопственичките инструменти се издадени или можат да се издадат како дел од набавната вредност, тогаш треба да се обелодени и следното:

(i) бројот на сопственички инструменти кои се издадени или можат да се издадат; и

(ii) објективните вредности на тие инструменти и основата за утврдување на таа објективна вредност. Доколку на датумот на размена не постои објавена цена за тие инструменти, треба да се обелоденат значајните претпоставки кои биле користени за утврдување на објективната вредност. Доколку на датумот на размена постои објавена цена, но не била користена како основа за утврдување на набавната вредност на комбинацијата, тој факт треба да биде обелоденет заедно со: причините зошто не била користена објавената цена; методата и значајните претпоставки кои биле користени за припишување на вредност на сопственичките инструменти; и збирниот износ на разликата помеѓу припишаната вредност и објавената цена на сопственичките инструменти.

(д) детали за сите работења кои ентитетот одлучил да ги отуѓи како резултат на комбинацијата.

(ѓ) износите кои биле признаени на датумот на стекнување за секоја класа на средства, обврски и неизвесни обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие, и, освен доколку

обелоденувањето е неизводливо, сметководствените вредности на секоја од тие класи, утврдени во согласност со МСФИ, непосредно пред комбинацијата. Доколку таквото обелоденување би било неизводливо, тој факт треба да биде обелоденет, заедно со објаснување зошто е таков случајот.

- (е) износот на секој вишок признаен во добивката или загубата во согласност со точка 56, и линиската ставка во билансот на успех во која е признаен вишокот.
 - (ж) опис на факторите кои придонеле за набавната вредност која резултира во признавање на гудвил – опис на секое нематеријално средство кое не било одделно признаено од гудвилот и објаснување зошто објективната вредност на нематеријалното средство не можела веродостојно да се измери – или опис на природата на секој вишок признаен во добивката или загубата во согласност со точка 56.
 - (з) износот на добивката или загубата на стекнатото претпријатие која од датумот на стекнување била вклучена во добивката или загубата на стекнувачот за периодот, освен доколку обелоденувањето би било неизводливо. Доколку таквото обелоденување би било неизводливо, заедно со објаснување зошто е таков случајот.
- 68 Информациите кои се бара да се обелоденат според точка 67 треба да се обелоденат збирно за деловните комбинации кои се случиле во тек на известувачкиот период кои поединечно се незначајни.
- 69 Доколку поединечното евидентирање на деловната комбинација која се случила во тек на периодот била утврдена само на временна основа како што е опишано во точка 62, тој факт треба исто така да се обелодени заедно со објаснување зошто е таков случајот.
- 70 За да се спроведе принципот во точка 66(а), стекнувачот треба да ги обелодени следните информации, освен доколку таквото обелоденување е неизводливо:
- (а) приходите на комбинираниот ентитет за периодот како да датумот на стекнување за сите деловни комбинации кои се случиле во тек на периодот бил почетокот на тој период.
 - (б) добивката или загубата на комбинираниот ентитет за периодот како да датумот на стекнување за сите деловни комбинации кои се случиле во тек на периодот бил почетокот на тој период.
- Доколку обелоденувањето на оваа информација би било неизводливо, тој факт треба исто така да се обелодени, заедно со објаснување зошто е таков случајот.
- 71 За да се спроведе принципот во точка 66(б), стекнувачот треба да ги обелодени информациите кои се бараат според точка 67 за секоја деловна комбинација која се случила по датумот на билансот на состојба, но пред финансиските извештаи да бидат овластени за издавање, освен доколку таквото обелоденување би било неизводливо.

Доколку обелоденувањето на било кои такви информации би било неизводливо, тој факт треба да се обелодени, заедно со објаснување зошто е таков случајот.

72 Стекнувачот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат финансиските ефекти на добивките, загубите, исправките на грешки и други корекции признаени во тековниот период, и кои се однесуваат на деловни комбинации кои се случиле во тековниот или во претходни периоди.

73 За да се спроведе принципот од точка 72, стекнувачот треба да ги обелодени следните информации:

(а) износот и објаснувањето за сите добивки или загуби признаени во тековниот период коишто:

(i) се однесуваат на стекнатите средства и преземените обврски и неизвесни обврски кои можат да се идентификуваат при деловна комбинација која се случила во тековниот или претходен период; и

(ii) се со таква големина, природа или појава што обелоденувањето е релевантно за разбирање на финансиската успешност на комбинираниот ентитет.

(б) доколку почетното евидентирање на деловна комбинација која се случила во непосредно претходен период било утврдено само на временна основа на крајот на тој период, износите и објаснувањата за корекциите на времените вредности кои биле признаени во тек на тековниот период.

(в) информациите во врска со исправки на грешки кои се бара да бидат обелоденети според МСС 8 за било кои од средствата, обврските или неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие, или промени во вредностите кои им биле доделени на тие ставки, кои стекнувачот ги признава во тек на тековниот период во согласност со точките 63 и 64.

74 Ентитетот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ги оценат промените во сметководствената вредност на гудвилот во тек на периодот.

75 За да се спроведе принципот од точка 74, ентитетот треба да го обелодени усогласувањето на сметководствената вредност на гудвилот на почетокот и на крајот на периодот, покажувајќи ги одделно:

(а) бруто износот и акумулираните загуби поради оштетување на почетокот на периодот;

(б) дополнителниот гудвил признаен во тек на периодот освен гудвилот кој е вклучен во група за отуѓување кој, при стекнување, ги

задоволува критериумите да биде класифициран дека се чува за продажба во согласност со МСФИ 5;

- (в) корекциите кои резултираат од последователно признавање на одложени даночни средства во тек на периодот во согласност со точка 65;
- (г) гудвилот кој е вклучен во група за отуѓување класифициран дека се чува за продажба во согласност со МСФИ 5 и гудвилот кој е депризнаен во тек на периодот без претходно да биде вклучен во група за отуѓување класифициран дека се чува за продажба;
- (д) загуби поради оштетување признаени во тек на периодот во согласност со МСС 36;
- (ѓ) нето разликите од размена кои произлегуваат во тек на периодот во согласност со МСС 21, *Ефекти од промени во девизните курсеви*;
- (е) било кои други промени во сметководствената вредност во тек на периодот; и
- (ж) бруто износот и акумулираните загуби поради оштетување на крајот на периодот.

76 Ентитетот обелоденува информации за надоместливиот износ и оштетувањето на гудвилот во согласност со МСС 36 покрај информациите кои се бара да бидат обелоденети според точка 75(д).

77 Доколку во било која ситуација информациите кои се бара да бидат обелоденети според овој МСФИ не ги задоволуваат целите дадени во точките 66, 72 и 74, ентитетот треба да ги обелодени таквите дополнителни информации како што е потребно за да се задоволат тие цели.

ПРЕОДНИ ОДРЕДБИ И ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА

78 Освен како што е дадено во точка 85, овој МСФИ треба да се применува во сметководството за деловни комбинации за коишто *датумот на договорот* е на или по 31 март 2004 година. Овој МСФИ треба, исто така, да се применува во сметководството за:

- (а) гудвил кој произлегува од деловна комбинација за којашто датумот на договорот е на или по 31 март 2004 година; или
- (б) било кој вишок на учество на стекнувачот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие над набавната вредност на деловната комбинација за којашто датумот на договорот е на или по 31 март 2004 година.

Претходно признаен гудвил

79 Ентитетот треба да го применува овој МСФИ проспективно, од почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, за гудвилот кој е стекнат во деловна комбинација за која

датумот на договорот бил пред 31 март 2004 година, и за гудвилот кој произлегува од учество во заеднички контролиран ентитет стекнато пред 31 март 2004 година и е сметководствено евидентирано применувајќи пропорционална консолидација. Според тоа, ентитетот треба:

- (а) од почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, да прекине да го амортизира таквиот гудвил;
- (б) на почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, да ја елиминира сметководствената вредност на поврзаната акумулирана амортизација со соодветно намалување на гудвилот; и
- (в) од почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, да го тестира гудвилот за оштетување во согласност со МСС 36 (ревидиран во 2004 година).

80 Доколку ентитетот претходно признал гудвил кој резултирал во намалување од главнината, тој не треба да го признае тој гудвил во добивката или загубата кога ќе го отуѓи цело или дел од деловното работење на кое се однесува тој гудвил или кога единицата која генерира пари на која се однесува гудвилот ќе стане оштетена.

Претходно признаен негативен гудвил

81 Сметководствената вредност на негативен гудвил, на почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, кој произлегол од

- (а) деловна комбинација за која датумот на договорот бил пред 31 март 2004 година или
- (б) учество во заеднички контролиран ентитет стекнато пред 31 март 2004 година и евидентирано применувајќи пропорционална консолидација

треба да биде депризнаен на почетокот на тој период, со соодветна корекција на почетното салдо на задржаната добивка.

Претходно признаени нематеријални средства

82 Сметководствената вредност на ставка класифицирана како нематеријално средство кое

- (а) било стекнато во деловна комбинација за која датумот на договорот бил пред 31 март 2004 година или
- (б) произлегува од учество во заеднички контролиран ентитет стекнато пред 31 март 2004 година и евидентирано применувајќи пропорционална консолидација

треба да се класифицира како гудвил на почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, доколку тоа нематеријално средство на тој датум не ги задоволува критериумите за идентификација во МСС 38 (како што беше ревидиран во 2004 година).

Вложувања евидентирани според метода на главнина

83 За вложувања кои се евидентирани применувајќи ја методата на главнина и се стекнати на или по 31 март 2004 година, ентитетот треба да го применува овој стандард за евидентирање на:

- (а) секој стекнат гудвил кој е вклучен во сметководствената вредност на тоа вложување. Според тоа, амортизацијата на тој теоретски гудвил не треба да биде вклучена во утврдувањето на учеството на ентитетот во добивките или загубите на претпријатието во кое се вложува.
- (б) секој вишок вклучен во сметководствената вредност на вложувањето на учеството на ентитетот во нето објективната вредност на средствата, обврските и неизвесните обврски кои можат да се идентификуваат на стекнатото претпријатие над набавната вредност на вложувањето. Според тоа, ентитетот треба да го вклучи тој вишок како приход при утврдување на учеството на ентитетот во добивките или загубите на претпријатието во кое се вложува во периодот во кој вложувањето е стекнато.

84 За вложувања кои се евидентирани применувајќи ја методата на главнина и се стекнати пред 31 март 2004 година:

- (а) ентитетот треба да го применува овој стандард на проспективна основа, од почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, за било кој стекнат гудвил кој е вклучен во сметководствената вредност на тоа вложување. Според тоа, ентитетот треба, од тој датум, да престане да ја вклучува амортизацијата на тој гудвил при утврдување на учеството на ентитетот во добивките или загубите на претпријатието во кое се вложува.
- (б) ентитетот треба да го депризнае секој негативен гудвил кој е вклучен во сметководствената вредност на тоа вложување на почетокот на првиот годишен период кој почнува на или по 31 март 2004 година, со соодветна корекција на почетното салдо на задржаната добивка.

Ограничена ретроспективна примена

85 На ентитетот му е дозволено да ги применува барањата на овој МСФИ за гудвилот кој постои на или е стекнат по, и на деловни комбинации кои се случуваат од, било кој датум пред датумите на стапување во сила кои се наведени во точките 78 – 84, доколку:

- (а) вреднувањата и другите информации потребни за да се примени овој МСФИ на минати деловни комбинации биле добиени во времето кога тие комбинации биле почетно евидентирани; и
- (б) ентитетот, исто така, проспективно го применува МСС 36 (како што е ревидиран во 2004 година) од тој ист датум, и вреднувањата и

другите информации потребни за да се применат тие стандарди од тој датум биле претходно прибавени од страна на ентитетот така што нема потреба да се утврдат проценките кои би требало да бидат направени на претходен датум.

ПОВЛЕКУВАЊЕ НА ДРУГИТЕ СООПШТЕНИЈА

86 Овој МСФИ го заменува МСС 22, *Деловни комбинации* (како што е издаден во 1998 година).

87 Овој МСФИ ги заменува следните толувања:

- (а) ПКТ-9, *Деловни комбинации – класификација или како стекнување или како соединување на учества*;
- (б) ПКТ-22, *Деловни комбинации – последователно корегирање на почетно известните објективни вредности и гудвилот*; и
- (в) ПКТ-28, *Деловни комбинации – “датум на размена” и објективна вредност на сопственички инструменти*.

Меѓународен стандард за финансиско известување 4

Договори за осигурување

СОДРЖИНА

	<i>Точки</i>
ВОВЕД	BO1–BO13
Причини за издавање на овој МСФИ	BO1-BO2
Главни карактеристики на овој МСФИ	BO3-BO12
Потенцијално влијание на идни предлози	BO13
Меѓународен стандард за финансиско известување 4	
Договори за осигурување	
ЦЕЛ	1
ДЕЛОКРУГ	2–12
Вградени деривативи	7-9
Одделно евидентирање на компонентите на депозитот	10-12
ПРИЗНАВАЊЕ И МЕРЕЊЕ	13-35
Времено ослободување од некои други МСФИ	13-20
Тест за соодветност на обврските	15-19
Оштетување на средства за реосигурување	20
Промени во сметководствените политики	21-30
Тековни пазарни каматни стапки	24
Продолжување на постоечките практики	25
Претпазливост	26
Маржи на идни вложувања	18–19
Сметководство во сенка	30
Договори за осигурување стекнати во деловна комбинација или трансфер на портфолио	31-33
Својства на дискреционо учество	34-35
Својства на дискреционо учество кај договори за осигурување	34
Својства на дискреционо учество кај финансиски инструменти	35
ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ	36-39
Објаснување на признаени износи	36-37
Износ, временски распоред и неизвесност на паричните текови	38-39
ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА И ТРАНЗИЦИЈА	40–45
Обелоденување	42-44
Повторно назначување на финансиски средства	45

Меѓународен стандард за финансиско известување 4 Договори за осигурување

Меѓународниот стандард за финансиско известување 4 *Договори за осигурување* (МСФИ 4) е даден во точките 1-45. Сите точки имаат еднаква важност. Точките со зацрнети букви ги наведуваат главните принципи. МСФИ 4 треба да се чита во контекст на неговите цели и Основите за заклучоци, *Предговорот на меѓународните стандарди за финансиско известување и Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи. МСС 8, Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* ги обезбедува основите за одбирање и примена на сметководствените политики во отсуство на експлицитно упатство.

ВОВЕД

Причини за издавање на овој МСФИ

ВО1 Ова е првиот МСФИ кој третира договори за осигурување. Сметководствените практики кај договорите за осигурување се разновидни и често пати се разликуваат од практиките во други сектори. Бидејќи многу ентитети ќе ги усвојат МСФИ во 2005 година, Одборот за Меѓународни сметководствени стандарди го издаде овој МСФИ за да:

- (а) направи ограничени подобрувања во сметководството за договори за осигурување додека Одборот не ја доврши втората фаза на својот проект за договори за осигурување.
- (б) бара од секој ентитет кој издава договори за осигурување (осигурител) да обелоденува информации во врска со тие договори.

ВО2 Овој МСФИ претставува чекор напред кон фаза II од овој проект. Одборот е посветен на довршувањето на фаза II без одложувања, штом истиот ќе ги испита сите релевантни концептуални и практични прашања и ќе го доврши својот целосен дефиниран процес.

Главни карактеристики на овој МСФИ

ВО3 Овој МСФИ е применлив за сите договори за осигурување (вклучувајќи ги и договорите за реосигурување) кои ги издал ентитетот и за договорите за реосигурување кои истиот ги има склучено, освен одредени договори кои се покриени со други МСФИ. Тој не е применлив за други средства и обврски на осигурителот, како што се финансиските средства и финансиските обврски во рамките на делокругот на МСС 39, *Финансиски инструменти: Признавање и*

Мерење. Исто така, тој не го третира сметководството од страна на осигурениците.

- ВО4 Овој МСФИ времено го ослободува осигурителот (т.е., во текот на фаза I од овој проект) од некои од барањата на другите МСФИ, вклучувајќи го и барањето за земање предвид на *Рамката* при изборот на сметководствените политики кај договорите за осигурување. Сепак, овој МСФИ:
- (а) забранува резервирања за можни побарувања според договори кои не постојат на датумот на известувањето (како што се резервирањата за катастрофи и за изедначување).
 - (б) бара тест за соодветноста на признаените обврски по осигурување и тест за оштетување кај средствата за реосигурување.
 - (в) бара осигурителот да ги чува обврските по осигурување во својот биланс на состојба се додека истите не се подмират или поништат, или додека не им истече рокот, и да ги прикажуваат обврските по осигурување без да ги пребијат со поврзаните средства за реосигурување.
- ВО5 Овој МСФИ дозволува осигурителот да ги смени своите сметководствени политики за договорите за осигурување само доколку, како резултат на тоа, неговите финансиски извештаи презентираат информации кои се порелевантни а не помалку веродостојни, или се поверодостојни а не помалку релевантни. Осигурителот особено не смее да ги воведо следните практики, иако може да продолжи да применува сметководствени политики кои ги вклучуваат истите:
- (а) мерење на обврските по осигурување на недисконтирана основа.
 - (б) мерење на договорните права на надоместоци за управување со идни вложувања по износ кој ја надминува нивната објективна вредност, како што укажува споредбата со тековните хонорари наплатени од страна на други учесници на пазарот за слични услуги.
 - (в) користење на нееднообразни сметководствени политики за обврските по осигурување на подружниците.
- ВО6 Овој МСФИ дозволува воведување на сметководствена политика која вклучува повторно мерење на одредени обврски по осигурување, конзистентно во секој период, заради одразување на тековните каматни стапки на пазарот (и, доколку осигурителот одбрал така, други тековни проценки и претпоставки). Без ваква дозвола, осигурителот ќе морал да ја применува промената во сметководствените политики конзистентно кај сите слични обврски.
- ВО7 Осигурителот не мора да ги смени своите сметководствени политики за договорите за осигурување за да елиминира прекумерна

претпазливост. Меѓутоа, доколку осигурителот веќе ги мери своите договори за осигурување со доволна претпазливост, не треба да воведува дополнителна претпазливост.

BO8 Постои претпоставка којашто може да се побие, дека финансиските извештаи на осигурителот ќе станат помалку релевантни и веродостојни доколку истиот воведо сметководствена политика која ги одразува маржите на идни вложувања при мерењето на договорите за осигурување.

BO9 Кога осигурителот ќе ги смени своите сметководствени политики за обврските по осигурување, тој може да направи рекласификација на некои или на сите финансиски средства 'според објективна вредност преку добивка или загуба'.

BO10 Овој МСФИ:

- (а) разјаснува дека осигурителот не мора да го евидентира вградениот дериват посебно според објективната вредност, доколку вградениот дериват ја задоволува дефиницијата за договор за осигурување.
- (б) бара осигурителот одделно да ги евидентира (т.е. да води посебно сметководство за) компонентите на депозитот кај некои договори за осигурување, за да се избегне изоставување на средства и обврски во билансот на состојба.
- (в) ја разјаснува применливоста на практиката која понекогаш се нарекува 'сметководство во сенка'.
- (г) дозволува проширено презентирање кај договорите за осигурување стекнати во деловна комбинација или во трансфер на портфолио.
- (д) ги третира ограничените аспекти на својствата на дискреционо учество содржани во договорите за осигурување или во финансиските инструменти.

BO11 Овој МСФИ бара обелоденување за да им помогне на корисниците да:

- (а) ги разберат износите во финансиските извештаи на осигурителот кои произлегуваат од договорите за осигурување.
- (б) го разберат износот, временскиот распоред и неизвесноста на идните парични текови од договорите за осигурување.

BO12 Ентитетите треба да го применуваат овој МСФИ за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година, но се препорачува и негова предвремена примена. Осигурителот не мора да применува некои аспекти на овој МСФИ за компаративни информации кои се однесуваат на годишни периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2005 година.

Потенцијално влијание на идни предлози

ВО13 Одборот очекува одобрување на Нацрт стандардите во второто тромесечие на 2004 година, кои ќе предложат измени и дополнувања на:

- (а) третманот на финансиските гаранции и договорите за кредитно осигурување; и
- (б) опцијата во МСС 39 која дозволува ентитетот да ги назначи финансиските средства и финансиските обврски како 'по објективна вредност преку добивка или загуба'.

Меѓународен стандард за финансиско известување 4

Договори за осигурување

ЦЕЛ

- 1 Целта на овој МСФИ е да го специфицира финансиското известување за *договорите за осигурување* од страна на кој било ентитет кој издава такви договори (во овој МСФИ опишан како *осигурител*) се додека Одборот не ја доврши втората фаза на својот проект за договори за осигурување. Овој МСФИ посебно бара:
 - (а) ограничени подобрувања на сметководството кое го водат осигурителите за договорите за осигурување.
 - (б) обелоденување кое ги идентификува и објаснува износите во финансиските извештаи на осигурителот а кои произлегуваат од договорите за осигурување, и им помага на корисниците на тие финансиски извештаи да го разберат износот, временскиот распоред и неизвесноста на идните парични текови од договорите за осигурување.

ДЕЛОКРУГ

- 2 Ентитетот ќе го применува овој МСФИ кај:
 - (а) договори за осигурување (вклучувајќи и *договори за реосигурување*) кои ги издава и договори за реосигурување кои ги има склучено.
 - (б) финансиски инструменти кои ги издава со *својство на дискреционо учество* (види точка 35). МСС 32, *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање* бара обелоденување во врска со финансиски инструменти, вклучувајќи и финансиски инструменти кои содржат такви својства.
- 3 Овој МСФИ не третира други аспекти на сметководството од страна на осигурителите, како што е сметководството за финансиски средства кои ги чуваат осигурителите и финансиски обврски издадени од страна на осигурителите (Види МСС 32 и МСС 39, *Финансиски инструменти: признавање и мерење*), освен во преодните одредби во точка 45.
- 4 Ентитетот нема да го применува овој МСФИ кај:
 - (а) гаранциите за производи издадени директно од страна на производителот, дилерот или продавачот (види МСС 18, *Приходи* и МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*).
 - (б) средства и обврски на работодавците според плановите за користи за вработените (види МСС 19, *Користи за вработените* и МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*) и

обврски по основ на користи при пензионирање известени од страна на дефинирани планови за користи при пензионирање (види МСС 26, *Сметководство и известување од страна на плановите за користи при пензионирање*).

- (в) договорни права или договорни обврски кои зависат од идното користење, или право на користење, на нефинансиска ставка (на пример, некои надоместоци за дозвола, тантиеми, плаќања на неизвесни наеми и слични ставки), како и кај гаранцијата за остатокот на вредноста на наемателот вградена во финансискиот наем (види МСС 17, *Наеми*, МСС 18, *Приходи* и МСС 38, *Нематеријални средства*).
 - (г) финансиски гаранции кои ентитетот ги склучува или ги задржува при пренесување на финансиски средства или финансиски обврски на трета странка во рамките на делокругот на МСС 39, независно од тоа дали финансиските гаранции се опишани како финансиски гаранции, акредитиви или договори за осигурување (види МСС 39).
 - (д) обврска или побарување за неизвесен надоместок во деловна комбинација (види МСФИ 3, *Деловни комбинации*).
 - (ѓ) *договори за директно осигурување* кои ги склучил ентитетот (т.е. договори за директно осигурување во кои ентитетот е *осигуреник*). Меѓутоа, цедентот ќе го примени овој МСФИ кај договорите за реосигурување кои ги склучил.
- 5 За полесно повикување, овој МСФИ го опишува секој ентитет кој издава договор за осигурување во својство на осигурител, независно дали издавачот се смета за осигурител за правни или за супервизорски цели.
- 6 Договорот за реосигурување е вид на договор за осигурување. Според тоа, сите повикувања на договори за осигурување во овој МСФИ исто така се однесуваат и на договори за реосигурување.

Вградени деривативи

- 7 МСС 39 бара ентитетот да оддели некои вградени деривативи од нивниот основен договор, да ги мери истите по *објективна вредност* и да ги вклучи промените на нивната објективна вредност во добивката или загубата. МСС 39 е применлив за деривативи кои се вградени во договор за осигурување, освен доколку вградениот дериват сам по себе не претставува договор за осигурување.
- 8 Како исклучок од барањето во МСС 39, осигурителот не мора да ја оддели и мери по објективна вредност опцијата на осигуреникот за предавање на договор за осигурување за некој фиксен износ (или за износ заснован на фиксен износ и каматна стапка), дури и доколку цената на извршувањето се разликува од сметководствената вредност на основната *обврска за осигурување*. Меѓутоа, барањето во МСС 39 се однесува на опција за продавање или опција за

предавање на пари вградени во договорот за осигурување, доколку вредноста која се предава варира во зависност од промената во финансиската променлива (како што е цената или индексот на сопственичкиот инструмент или артиклот), или во нефинансиска променлива која не е специфична за дадена договорна страна. Исто така, тоа барање е применливо и доколку способноста на имателот да изврши опција за продавање или опција за предавање на пари е поттикната од промена во таквата променлива (на пример, опција за продавање која може да се изврши доколку пазарниот индекс на акции достигне специфицирано ниво).

- 9 Точка 8 е подеднакво применлива за опции за предавање на финансиски инструмент кој има својство на дискреционо учество.

Одделно евидентирање на компонентите на депозитот

- 10 Некои договори за осигурување содржат и компонента на осигурување и *компонента на депозитот*. Во некои случаи од осигурителот се бара или му се дозволува одделно да ги евидентира тие компоненти:

- (а) одделно евидентирање се бара доколку се задоволени двата следни услови:

- (i) осигурителот може да ја измери компонентата на депозитот (вклучувајќи и какви било вградени опции за предавање) одделно (т.е. без да се земе предвид компонентата на осигурувањето).
- (ii) сметководствените политики на осигурителот инаку не бараат од истиот да ги признава сите обврски и права кои произлегуваат од компонентата на депозитот.

- (б) одделното евидентирање е дозволено, но не се бара, доколку осигурителот може да ја измери компонентата на депозитот одделно, како во точка (а)(i), но неговите сметководствени политики бараат да ги признае сите обврски и права кои произлегуваат од компонентата на депозитот, независно од основата која била користена за мерење на тие права и обврски.

- (в) одделното евидентирање се забранува доколку осигурителот не може да ја измери компонентата на депозитот одделно како во точка (а)(i).

- 11 Следното е пример на случај кога сметководствените политики на осигурителот не бараат од истиот да ги признава сите обврски кои произлегуваат од компонентата на депозитот. Цедентот добива надоместок за загуби од *реосигурителот*, но договорот го обврзува цедентот да го врати надоместокот во идни години. Таквата обврска произлегува од компонентата на депозитот. Доколку сметководствените политики на цедентот инаку би му дозволиле да

го признае надоместокот како добивка, без да ја признае резултирачката обврска, се бара одделно евидентирање.

- 12 За одделно евидентирање на договор, осигурителот треба:
- (а) да го примени овој МСФИ на компонентата на осигурување.
 - (б) да го примени МСС 39 на компонентата на депозитот.

ПРИЗНАВАЊЕ И МЕРЕЊЕ

Времено ослободување од некои други МСФИ

- 13 Точките 10-12 од МСС 8, *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* специфицираат критериуми за ентитетот да ги користи при развивање на сметководствена политика доколку ниту еден МСФИ не е применлив за конкретна ставка. Сепак, овој МСФИ го ослободува осигурителот од применување на тие критериуми кај неговите сметководствени политики за:
- (а) договори за осигурување кои ги издава (вклучувајќи и поврзани трошоци за стекнување и поврзани нематеријални средства, како што се оние опишани во точките 31 и 32); и
 - (б) договори за реосигурување кои ги има склучено.
- 14 И покрај тоа, овој МСФИ не го ослободува осигурителот од некои импликации на критериумите од точки 10-12 на МСС 8. Поконкретно, осигурителот:
- (а) не смее да признае како обврска какви било резервирања за можни идни побарувања, доколку тие побарувања произлегле од договори за осигурување кои не постоеле на датумот на известувањето (како што се резервирањата за катастрофи и резервирањата за изедначување).
 - (б) ќе го спроведе *тестот за соодветност на обврската* опишан во точките 15-19.
 - (в) ќе отстрани од својот биланс на состојба обврска по осигурување (или дел од обврска по осигурување) кога, и само кога, обврската ќе згасне - т.е. кога обврската специфицирана во договорот е подмирена или поништена, или и истекол рокот.
 - (г) нема да пребие:
 - (i) средства за реосигурување со поврзани обврски по осигурување; или
 - (ii) приход или расход од договори за реосигурување со расходот или приходот од поврзани договори за осигурување.
 - (д) ќе разгледа дали неговите средства за реосигурување се оштетени (види точка 20).

Тест за соодветност на обврски

- 15** Осигурителот ќе процени на секој датум на известување дали неговите признаени обврски по осигурување се соодветни, користејќи тековни проценки на идни парични текови според неговите договори за осигурување. Доколку таквата проценка покаже дека сметководствената вредност на неговите обврски по осигурување (минус поврзаните одложени трошоци за стекнување и поврзаните нематеријални средства, како што се оние дискутирани во точките 31 и 32) не е соодветна од аспект на проценетите идни парични текови, целата разлика ќе биде признаена во добивка или загуба.
- 16** Доколку осигурителот го примени тестот за соодветност на обврски кој ги задоволува специфицираните минимални барања, овој МСФИ не наметнува никакви понатамошни барања. Минималните барања се следните:
- (а) тестот ги разгледува тековните проценки на сите договорни парични текови, како и оние на поврзаните парични текови како што се трошоците за ракување со побарувања, како и парични текови кои резултираат од вградени опции и гаранции.
 - (б) доколку тестот покаже дека обврската е несоодветна, целокупната разлика се признава во добивка или загуба.
- 17** Доколку сметководствените политики на осигурителот не бараат тест за соодветност на обврските кој ги задоволува минималните барања од точка 16, осигурителот ќе:
- (а) ја утврди сметководствената вредност на поврзаните обврски по осигурување¹, минус сметководствената вредност на:
 - (i) кои било поврзани одложени трошоци за стекнување; и
 - (ii) кои било поврзани нематеријални средства, како оние стекнати во деловна комбинација или трансфер на портфолио (види точки 31 и 32). Меѓутоа, поврзаните средства за реосигурување не се земаат предвид бидејќи осигурителот нив ги евидентира посебно (види точка 20).
 - (б) утврди дали вредноста опишан во точка (а) е помала од сметководствената вредност која би била барана доколку релевантните обврски по осигурување се во рамките на делокругот на МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*. Доколку е помала, осигурителот ќе ја признае целокупната разлика во добивка или загуба и ќе ја намали сметководствената вредност на поврзаните одложени трошоци за стекнување или поврзаните нематеријални

¹ Поврзани обврски по осигурување се оние обврски по осигурување (и поврзани одложени трошоци за стекнување и поврзани нематеријални средства) за кои сметководствените политики на осигурителот не бараат тест за соодветност на обврските кој ги задоволува минималните барања од точка 16.

средства, или ќе ја зголеми сметководствената вредност на релевантните обврски по осигурување.

- 18 Доколку тестот за соодветност на обврските на осигурителот ги задоволува минималните барања од точка 16, тестот се применува на нивото на собирање, специфицирано во тој тест. Доколку пак, неговиот тест за соодветност на обврските не ги задоволува тие минимални барања, споредбата опишана во точка 17 ќе се направи на нивото на портфолио на договори кои се предмет на, во многу аспекти, слични ризици и кои се третираат заедно како едно портфолио.
- 19 Вредноста опишана во точка 17(б) (т.е. резултатот од примена на МСС 37) ќе одразува маржи на идни вложувања (види точки 27-29) доколку, и само доколку, вредноста опишана во точка 17(а) исто така ги одразува тие маржи.

Оштетување на средства за реосигурување

- 20 Доколку средството за реосигурување на цедентот е оштетено, цедентот соодветно ќе ја намали неговата сметководствена вредност и ќе ја признае таа загуба поради оштетување во добивка или загуба. Средството за реосигурување е оштетено доколку и само доколку:
- (а) има објективни докази, како резултат на настан кој се случил после почетното признавање на средството за реосигурување, дека цедентот може да не ги добие сите износи кои му се должат според условите на договорот.
 - (б) тој настан има веродостојно мерливо влијание врз износите кои цедентот ќе ги добие од реосигурителот.

Промени во сметководствените политики

- 21 Точките 22-30 се применливи како за промените направени од страна на осигурителот кој веќе ги применува МСФИ, така и за промените кои се направени од страна на осигурител кој ги усвојува МСФИ за прв пат.
- 22 **Осигурителот може да ги смени своите сметководствени политики кај договорите за осигурување доколку, и само доколку, промените го прават финансискиот извештај порелевантен за потребите на корисниците во донесувањето економски одлуки, а не помалку веродостоен, или поверодостоен а не помалку релевантен за тие потреби. Осигурителот ќе ја утврди релевантноста и веродостојноста врз основа на критериумите наведени во МСС 8.**
- 23 За да го оправда менувањето на своите сметководствени политики кај договорите за осигурување, осигурителот ќе покаже дека таквата промена ги доведува неговите финансиски извештаи поблиску до задоволувањето на критериумите од МСС 8, но таквата промена не

мора да постигне целосно придржување кон тие критериуми. Подолу се дискутирани следните специфични прашања:

- (а) тековни каматни стапки (точка 24);
- (б) продолжување на постоечки практики (точка 25);
- (в) претпазливост (точка 26);
- (г) маржи на идни вложувања (точки 27-29); и
- (д) сметководство во сенка (точка 30).

Тековни пазарни каматни стапки

- 24 На осигурителот му е дозволено, но не мора, да ги смени своите сметководствени политики за повторно да ги измери назначените обврски по осигурување² така што ќе ги одразуваат тековните пазарни каматни стапки и да ги признае промените кај тие обврски во добивка или загуба. Во тој момент, тој може исто така да воведи и сметководствени политики кои бараат други тековни проценки и претпоставки за назначените обврски. Изборот во оваа точка му дозволува на осигурителот да ги смени своите сметководствени политики за назначени обврски, без да ги применува истите политики конзистентно на сите слични обврски како што вообичаено би барал МСС 8. Доколку осигурителот назначи обврски за овој избор, ќе продолжи да ги применува тековните пазарни каматни стапки (и, доколку е применливо) другите тековни проценки и претпоставки) конзистентно во сите периоди на сите овие обврски се додека истите не згаснат.

Продолжување на постоечки практики

- 25 Осигурителот може да продолжи со постоечките практики, но воведувањето на која било од нив не ја задоволува точка 22:
- (а) мерење на обврските по осигурување врз недисконтирана основа.
 - (б) мерење на договорните права на надоместоци за управување со идни вложувања по износ кој ја надминува нивната објективна вредност, како што е имплицирано со споредбата со тековните хонорари кои ги наплаќаат други учесници на пазарот за слични услуги. Веројатно е дека објективната вредност на почетокот на тие договорни права е еднаква на трошоците за отпочнување кои биле платени, освен ако надоместоците за управување со идни вложувања и поврзаните трошоци не можат да се споредат со оние на пазарот.

² Во оваа точка, обврските по осигурување вклучуваат поврзани одложени трошоци за стекнување и поврзани нематеријални средства, како што се оние дискутирани во точките 31 и 32.

- (в) користење на нееднообразни сметководствени политики кај договорите за осигурување (и поврзаните одложени трошоци за стекнување и поврзаните нематеријални средства, доколку има) на подружниците, освен како што е дозволено со точка 24. Доколку тие сметководствени политики не се еднообразни, осигурителот може истите да ги смени доколку промената не ги направи сметководствените политики уште поразнообразни, и доколку ги задоволува другите барања на овој МСФИ.

Претпазливост

- 26 Осигурителот не мора да ги смени своите сметководствени политики кај договорите за осигурување за да елиминира прекумерна претпазливост. Сепак, доколку осигурителот веќе ги мери своите договори за осигурување со доволна претпазливост, тој нема да воведо дополнителна претпазливост.

Маржи на идни вложувања

- 27 Осигурителот не мора да ги смени своите сметководствени политики кај договорите за осигурување заради елиминирање на маржи на идни вложувања. Сепак, постои претпоставка која може да се побие, дека финансиските извештаи ќе станат помалку релевантни и веродостојни, доколку осигурителот воведо сметководствена политика која ги одразува маржите на идни осигурувања при мерењето на договорите за осигурување, освен доколку тие маржи влијаат врз договорните плаќања. Два примери на сметководствени политики кои ги одразуваат тие маржи се:
 - (а) користење на дисконтна стапка која го одразува проценетиот поврат на средствата на осигурителот; или
 - (б) проектирање на повратите на тие средства по проценета стапка на поврат, дисконтирајќи ги тие проектирани поврати по поинаква стапка и вклучувајќи го резултатот во мерењето на обврската.
- 28 Осигурителот може да ја надмине претпоставката опишана во точка 27 доколку, и само доколку, другите компоненти на промената во сметководствените политики ја зголемат релевантноста и веродостојноста на неговите финансиски извештаи повеќе од намалувањето на релевантноста и веродостојноста предизвикано од вклучувањето на маржите на идните вложувања. На пример, да претпоставиме дека постоечките сметководствени политики на осигурителот за договорите за осигурување вклучуваат прекумерно претпазливи претпоставки поставени на почетокот и дисконтна стапка пропишана од страна на регулатор без директно повикување на условите на пазарот, и игнорираат некои вградени опции и гаранции. Осигурителот може да ги направи своите финансиски извештаи порелевантни и не помалку веродостојни преку преминување кон сеопфатно сметководство на основа ориентирана кон вложувачите, која е нашироко употребувана и вклучува:

- (а) тековни проценки и претпоставки;
 - (б) разумно (но не прекумерно претпазливо) корегирање заради одразување на ризици и неизвесности;
 - (в) мерења кои ја одразуваат како вградената вредност така и временската вредност на вградените опции и гаранции; и
 - (г) тековна пазарна дисконтна стапка, дури и доколку таа дисконтна стапка го одразува проценетиот поврат на средствата на осигурителот.
29. Кај некои пристапи на мерење, дисконтната стапка се користи за утврдување на сегашната вредност на маржата на идна добивка. Таа маржа на добивката потоа се припишува на различни периоди со примена на формула. Кај таквите пристапи, дисконтната стапка има само индиректно влијае врз мерењето на обврската. Поточно, користењето на помалку соодветна дисконтна стапка има ограничено или никакво влијание врз мерењето на обврската на почетокот. Меѓутоа, кај други пристапи, дисконтната стапка директно го утврдува мерењето на обврската. Во овој случај, бидејќи воведувањето на дисконтна стапка заснована на средства има позначајно влијание, многу е неверојатно дека осигурителот ќе може да ја надмине претпоставката која може да се побие опишана во точка 27.

Сметководство во сенка

30. Кај некои сметководствени модели, реализираните добивки или загуби на средствата на осигурителот имаат директно влијание врз мерењето на некои или сите негови (а) обврски по осигурување, (б) поврзани одложени трошоци за стекнување, и (в) поврзани нематеријални средства, како што се оние опишани во точките 31 и 32. На осигурителот му е дозволено, но не мора, да ги промени своите сметководствени политики за да признаена а нереализирана добивка или загуба на дадено средство влијае врз тие мерења на ист начин на којшто би влијаела реализирана добивка или загуба. Поврзаната корекција на обврската по осигурување (или одложени трошоци за стекнување или нематеријални средства) ќе бидат признаени во главнината доколку, и само доколку, нереализираните добивки или загуби се признаени директно во главнината. Ваквата практика понекогаш се нарекува 'сметководство во сенка'.

Договори за осигурување стекнати во деловна комбинација или трансфер на портфолио

31. За да се придржува кон МСФИ 3 *Деловни комбинации*, осигурителот, на датумот на стекнувањето, ќе ги мери преземените обврски по осигурување и стекнатите *средства на осигурување* при деловна комбинација, според објективна вредност. Сепак, на осигурителот му е дозволено, но не мора, да користи проширено презентирање кое ја поделува објективната вредност на стекнатите договори за осигурување на две компоненти:

- (а) обврска мерена во согласност со сметководствените политики на осигурителот за договорите за осигурување кои тој ги издава; и
 - (б) нематеријално средство, кое ја претставува разликата помеѓу (i) објективната вредност на стекнатите правата со договорот за осигурување и претпоставените обврски по осигурување и (ii) износот опишан во точка (а). Последователното мерење на ова средство ќе биде конзистентно со мерењето на поврзаната обврска по осигурување.
- 32 Осигурителот кој стекнува портфолио на договори за осигурување може да го применува проширеното презентирање опишано во точка 31.
- 33 Нематеријалните средства опишани во точките 31 и 32 се исклучени од делокругот на МСС 36, *Оштетување на средства* и МСС 38 *Нематеријални средства*. Сепак, МСС 36 и МСС 38 се применливи за листи на корисници и односи со корисници кои го одразуваат очекувањето на идни договори кои не се дел од правата според договорот за осигурување и обврските по договори за осигурување кои постоеле на датумот на деловната комбинација или трансферот на портфолио.

Својства на дискреционо учество

Својства на дискреционо учество кај договори за осигурување

- 34 Некои договори за осигурување имаат својство на дискреционо учество, како и *гарантиран елемент*. Издавачот на ваков договор:
- (а) може, но не мора, да го признае гарантираниот елемент одделно од својството за дискреционо учество. Доколку издавачот не ги признае одделно, ќе го класифицира целиот договор како обврска. Доколку издавачот ги класифицира одделно, ќе го класифицира гарантираниот елемент како обврска.
 - (б) доколку го признае својството за дискреционо учество одделно од гарантираниот елемент, ќе го класифицира тоа својство или како обврска или како одделна компонента на главнината. Овој МСФИ не специфицира како издавачот ќе утврди дали тоа својство е обврска или главнина. Издавачот може да го подели тоа својство на компоненти на обврска и главнина и ќе применува конзистентна сметководствена политика за таа поделба. Издавачот нема да го класифицира тоа својство како меѓу-категиорија која не е ниту обрска ниту главнина.
 - (в) може да ги признае сите премии добиени како приход без да оддели никаков дел кој е поврзан со компонентата на главнината. Резултирачките промени во гарантираниот елемент и во делот на својството на дискреционото учество класифициран како обрска, ќе бидат признаени во добивка или

загуба. Доколку дел од, или целото својство на дискреционо учество е класифицирана како главнина, дел од добивката или загубата може да се припише на тоа својство (на ист начин на кој еден дел може да се припише на малцински учества). Издавачот ќе го признае делот на добивката или загубата кој може да се припише на која било компонента на главнината на својството на дискреционо учество, како распределба на добивка или загуба, а не како расход или приход (види МСС 1, *Презентирање на финансиски извештаи*).

- (г) доколку договорот содржи вграден дериватив во рамките на делокругот на МСС 39, ќе го примени МСС 39 за тој вграден дериватив.
- (д) во сите аспекти кои не се опишани во точките 14-20 и 34 (а) (д), ќе продолжи со своите постоечки сметководствени политики за таквите договори, освен доколку не ги промени сметководствените политики така што ќе се придржуваат кон точките 21-30.

Својства на дискреционо учество кај финансиски инструменти

35 Барањата од точка 34 се применливи и кај финансиски инструмент кој има својство на дискреционо учество. Исто така:

- (а) доколку издавачот го класифицира целото својство на дискреционо учество како обврска, ќе го примени тестот за соодветност на обврските од точките 15-19 на целиот договор (т.е. и гарантираниот елемент и својството на дискреционо учество). Издавачот не мора да го утврди износот кој би резултирал од примената на МСС 39 на гарантираниот елемент.
- (б) доколку издавачот класифицира дел од или целото тоа својство како одделна компонента во главнината, признаената обврска за целиот договор нема да биде помала од износот кој би резултирал од примената на МСС 39 на гарантираниот елемент. Тој износ ќе ја вклучи вградената вредност на опција за предавање на договорот, но не мора да ја вклучи неговата временска вредност, доколку точка 9 ја ослободува таа опција од мерењето според објективна вредност. Издавачот не мора да го обелодени износот кој би резултирал од примената на МСС 39 на гарантираниот елемент, ниту пак мора да го презентира тој износ одделно. Исто така, издавачот не мора да го утврди тој износ доколку вкупната признаена обврска е очигледно поголема.
- (в) иако овие договори претставуваат финансиски инструменти, издавачот може да продолжи да ги признава премиите за тие договори како приходи, а резултирачкото зголемување на сметководствената вредност на обврската да го признава како расход.

ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ

Објаснување на признаени износи

- 36 **Осигурителот ќе обелодени информации кои ги идентификуваат и објаснуваат износите во неговите финансиски извештаи кои произлегуваат од договорите за осигурување.**
- 37 За да се придржува кон точка 36, осигурителот ќе го обелодени следното:
- (а) неговите сметководствени политики за договорите за осигурување и поврзани средства, обврски, приходи и расходи.
 - (б) признаените средства, обврски, приходи и расходи (и, доколку го презентира својот извештај за парични текови користејќи ја директната метода, парични текови) кои произлегуваат од договорите за осигурување. Исто така, доколку осигурителот е цедент, тој ќе го обелодени следното:
 - (i) добивки и загуби признаени во добивка или загуба при купување на реосигурување; и
 - (ii) доколку цедентот ги одложува и амортизира добивките и загубите кои произлегуваат од купувањето на реосигурување, амортизацијата за периодот и износите кои останале неамортизирани на почетокот и крајот на периодот.
 - (в) процесот користен за утврдување на претпоставките кои го имаат најголемото влијание врз мерењето на признаените износи опишани во точка (б). Кога е тоа изводливо, осигурителот исто така ќе прави квантифицирано обелоденување на тие претпоставки.
 - (г) влијанието на промените во претпоставките користени во мерењето на средствата на осигурување и обврските по осигурување, прикажувајќи ги одделно влијанијата на секоја промена која има материјално влијание врз финансиските извештаи.
 - (д) усогласувањата на промените во обврските по осигурување, средствата за реосигурување и, доколку има, поврзаните одложени трошоци за стекнување.

Износ, временски распоред и неизвесност на паричните текови

- 38 **Осигурителот ќе ги обелодени сите информации кои им помагаат на корисниците да го разберат износот, временскиот распоред и неизвесноста на идните парични текови од договорите за осигурување.**
- 39 За да се придржува кон точка 38, осигурителот ќе го обелодени следното:

- (а) неговите цели при управувањето со ризици кои произлегуваат од договорите за осигурување и неговите политики за ублажување на тие ризици.
- (б) оние одредби и услови на договорите за осигурување кои имаат материјално влијание врз износот, временскиот распоред и неизвесноста на идните парични текови на осигурителот.
- (в) информации во врска со *ризикут на осигурување* (како пред така и после ублажувањето на ризикот преку реосигурување), вклучувајќи и информации во врска со:
 - (i) чувствителноста на добивката или загубата и главнината, на промени во променливите кои имаат материјално влијание врз нив.
 - (ii) концентрации на ризик на осигурување.
 - (iii) фактички побарувања споредени со претходни проценки (т.е. промената на побарувањата). Обелоденувањето во врска со промената на побарувањата ќе оди назад до периодот кога се појавило најпрвото материјално побарување за кое сеуште постои неизвеснот во врска со износот и временскиот распоред на исплатите на побарувањата, но не мора да се враќа повеќе од десет години. Осигурителот не мора да ги обелодени овие информации за побарувања за кои неизвесноста во врска со износот и временскиот распоред на плаќањата на побарувањата вообичаено се разрешува во рок од една година.
- (г) информации во врска со ризикот на каматната стапка и кредитниот ризик кои МСС 32 би ги барал доколку договорите за осигурување се во рамките на делокругот на МСС 32.
- (д) информации во врска со изложувањата на ризикот на каматна стапка или на пазарниот ризик според вградените деривативи содржани во основниот договор за осигурување, доколку од осигурителот не се бара да, и не ги, мери вградените деривативи според објективна вредност.

ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА И ТРАНЗИЦИЈА

- 40 Преодните одредби во точките 41-45 се применливи како за ентитет кој веќе ги применува МСФИ во моментот кога за прв пат го применува овој МСФИ, така и за ентитет кој ги применува МСФИ за прв пат (за прв пат ги усвојува).
- 41 Ентитетот ќе го применува овој МСФИ за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се препорачува и негова предвремена примена. Доколку ентитетот го применува овој МСФИ предвреме, тој треба да го обелодени тој факт.

Обелоденување

- 42 Ентитетот не мора да ги применува барањата за обелоденување наведени во овој МСФИ кај споредбени информации кои се однесуваат на годишните периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2005 година, освен за обелоденувањата кои се бараат со точка 37 (а) и (б) во врска со сметководствените политики и признаените средства, обврски, приходи и расходи (и парични текови, доколку се применува директната метода).
- 43 Доколку е неизводливо да се примени конкретно барање од точките 10-35 за споредбени информации кои се однесуваат на годишни периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2005 година, ентитетот треба да го обелодени тој факт. Примената на тестот за соодветност на обврските (точки 15-19) кај вакви споредбени информации може некогаш да биде неизводлива, но многу е неверојатно да биде неизводлива примената на други барања од точките 10-35 кај такви споредбени информации. МСС 8 го објаснува терминот “неизводливо”.
- 44 При примената на точка 39 (в) (iii), ентитетот не мора да обелодени информации во врска со промената на побарувањата кои настанале порано од пет години пред крајот на првата финансиска година во којашто го применил овој МСФИ. Исто така, доколку е неизводливо, кога ентитетот за прв пат го применува овој МСФИ, да подготви информации во врска со промената на побарувања кои настанале пред почетокот на најраниот период за кој ентитетот презентира целосни споредбени информации кои се придржуваат кон овој МСФИ, ентитетот треба да го обелодени тој факт.

Повторно назначување на финансиски средства

- 45 Кога осигурителот ќе ги промени своите сметководствени политики за обврските по осигурување, дозволено му е, но не мора да ги рекласифицира некои или сите свои финансиски средства “според објективна вредност преку добивка или загуба”. Ваквата рекласификација е дозволена доколку осигурителот ги промени сметководствените политики кога за прв пат го применува овој МСФИ и доколку воведи последователна промена во политика која е дозволена со точка 22. Рекласификацијата претставува промена во сметководствена политика и тука е применлив МСС 8.

Меѓународен стандард за финансиско известување 5

Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење

СОДРЖИНА

	<i>Точки</i>
ВОВЕД	BO1–BO6
Причини за издавање на овој МСФИ	BO1-BO5
Главни карактеристики на овој МСФИ	BO6
Меѓународен стандард за финансиско известување 5	
Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење	
ЦЕЛ	1
ДЕЛОКРУГ	2–5
КЛАСИФИКАЦИЈА НА НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТУГУВАЊЕ) КАКО ТАКВИ КОИ СЕ ЧУВААТ ЗА ПРОДАЖБА	6-14
Нетековни средства кои треба да се напуштат	13-14
МЕРЕЊЕ НА НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТУГУВАЊЕ) КЛАСИФИЦИРАНИ КАКО ТАКВИ КОИ СЕ ЧУВААТ ЗА ПРОДАЖБА	15-29
Мерење на нетековно средство (или група за отуѓување)	15-19
Признавање на загуби поради оштетување и анулирања	20-25
Промени во план за продажба	26-29
ПРЕЗЕНТИРАЊЕ И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ	30-42
Презентирање на прекинато работење	31-36
Добивки или загуби поврзани со континуирано работење	37
Презентирање на нетековно средство или група за отуѓување класифицирани како такви кои се чуваат за продажба	38-40
Дополнителни обелоденувања	41-42
ПРЕОДНИ ОДРЕДБИ	43
ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА	44
ПОВЛЕКУВАЊЕ НА МСС 35	45

Меѓународен стандард за финансиско известување 5 Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекината работење

Меѓународниот стандард за финансиско известување 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекината работење* (МСФИ 5) е даден во точките 1-45. Сите точки имаат еднаква важност. Точките со зацрнети букви ги наведуваат главните принципи. МСФИ 5 треба да се чита во контекст на неговите цели и Основите за заклучоци, *Предговорот на меѓународните стандарди за финансиско известување и Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи. МСС 8, Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки* ги обезбедува основите за одбирање и примена на сметководствените политики во отсуство на експлицитно упатство.

ВОВЕД

Причини за издавање на овој МСФИ

- ВО1 Меѓународниот стандард за финансиско известување 5, *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекината работење* (МСФИ 5) ги дава барањата за класификацијата, мерењето и презентирањето на нетековните средства кои се чуваат за продажба и го заменува МСС 35 *Работење кое се прекинува*.
- ВО2 Постигнувањето на усогласување на сметководствените стандарди ширум светот е една од главните цели на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди. Тежннеејќи кон оваа цел, една од стратегиите усвоени од страна на Одборот е да се потпише меморандум на разбирање со Одборот за финансиски сметководствени стандарди (ОФСС) во Соединетите Држави кој ја наведува посветеноста на двата одбора на усогласувањето. Како резултат на таквото разбирање, двата одбора започнаа заеднички краткорочен проект со цел намалување на разликите помеѓу МСФИ и САД ОПСП кои може да се разрешат во релативно краток временски период и можат да се разгледаат надвор од поголемите проекти.
- ВО3 Еден аспект на тој проект вклучува одборите меѓусебно да ги разгледаат своите најнови стандарди со цел усвојување на сметководствени решенија од висок квалитет. Овој МСФИ произлегува од разгледувањето на Соопштението бр. 144 *Сметководство за оштетување или отуѓување на долгорочни средства* (ССФС 144¹) издаден во 2001 година, од страна на ОМСС.

¹ SFAS – Statements of Financial Accounting Standards (ССФС – Соопштенија за стандардите за финансиско сметководство)(забелешка на преведувачот).

- BO4 ССФС 144 третира три области: (i) оштетување на долгорочни средства кои треба да се чуваат и користат, (ii) класификацијата, мерењето и презентирањето на средства кои се чуваат за продажба, и (iii) класификацијата и презентирањето на прекинато работење. Оштетувањето на долговечни средства кои треба да се чуваат и користат е област во која постојат големи разлики помеѓу МСФИ и ОПСП на САД. Меѓутоа за овие разлики не се сметало дека ќе можат да се разрешат во релативно кратко време. Усогласувањето во другите две области се сметало за вредно да се направи во контекст на краткорочниот проект.
- BO5 Овој МСФИ постигнува значително усогласување со барањата на SFAS 114 кои се однесуваат на средства кои се чуваат за продажба, временскиот распоред на класификацијата на работењето како такво кое е прекинато и презентирањето на таквото работење.

Главни карактеристики на овој МСФИ

BO6 Овој МСФИ:

- (а) ја усвојува класификацијата 'кои се чуваат за продажба'.
- (б) го воведува концептот на група за отуѓување којашто е група на средства кои треба да се отуѓат преку продажба или на друг начин, заедно, како група, преку една трансакција, и обврски кои се директно поврзани со тие средства кои ќе бидат пренесени со трансакцијата.
- (в) специфицира дека средствата или групите за отуѓување кои се класифицирани како такви кои се чуваат за продажба и се евидентираат според пониската од сметководствената и објективната вредност намалена за трошоците на продажба.
- (г) специфицира дека средство класифицирано како такво кое се чува за продажба или вклучено во група за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за продажба, не се амортизира.
- (д) специфицира дека средство класифицирано како такво кое се чува за продажба, и средствата и обврските вклучени во група за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба, се презентирани одделно во билансот на состојба.
- (ѓ) го повлекува од употреба МСС 35, *Работење кое се прекинува* и го заменува со барањата кои:
 - (i) го менуваат временскиот распоред на класификацијата на работењето како такво кое е прекинато. МСС 35 го класифицираше работењето како такво кое се прекинува кога (а) ентитетот стапува во обврзувачки договор за продажба, или (б) кога одборот на директори ќе одобри и ќе соопшти формален план за отуѓување, зависно кое ќе се случи по прво. Овој МСФИ го класифицира работењето како такво кое е прекинато на датумот на кој работењето ги задоволува критериумите за да се

класифицира како такво кое се чува за продажба, или кога ентитетот самиот го отуѓил тоа работење.

- (ii) специфицираат дека резултатите од прекинатото работење ќе бидат прикажани одделно во билансот на успех.
- (iii) забрануваат ретроактивно класифицирање на работењето како такво кое е прекинато, кога критериумите за таквата класификација не се задоволени се до после датумот на билансот на состојба.

Меѓународен стандард за финансиско известување 5

Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинатото работење

ЦЕЛ

- 1 Целта на овој МСФИ е да го специфицира сметководството за средства кои се чуваат за продажба и презентирањето и обелоденувањето на *прекинатото работење*. Овој МСФИ посебно бара:
 - (а) средствата кои ги задоволуваат критериумите да бидат класифицирани како такви кои се чуваат за продажба, да бидат мерени по пониската од сметководствената и објективната вредност намалена за трошоците на продажба и амортизацијата на таквите средства да престане да се врши; и
 - (б) средствата кои ги задоволуваат критериумите да бидат класифицирани како такви кои се чуваат за продажба да бидат презентирани одделно во билансот на состојба, додека резултатите од прекинатото работење да бидат презентирани одделно во билансот на успех.

ДЕЛОКРУГ

- 2 Барањата за класификација и презентирање содржани во овој МСФИ се применливи за сите признаени *нетековни средства*² и за сите групи за отуѓување кај ентитетот. Барањата за мерење на овој МСФИ се применливи за сите признаени нетековни средства и групи за отуѓување (како што е дадено во точка 4), освен за оние средства наведени во точка 5 кои ќе продолжат да бидат мерени во согласност со споменатиот Стандард.
- 3 Средствата класифицирани како нетековни во согласност со МСС 1, *Презентирање на финансиски извештаи* (ревидиран во 2003 година) нема да бидат рекласифицирани како *тековни средства* се додека не ги задоволат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба според овој МСФИ. Средствата од класа која ентитетот вообичаено би ја сметал за нетековна, а кои се стекнати исклучиво со цел за препродажба, нема да бидат класифицирани како тековни освен доколку ги задоволат критериумите за класификација како такви кои се чуваат за продажба, во согласност со овој МСФИ.
- 4 Понекогаш, ентитетот отуѓува група на средства, можно е и со некои директно поврзани обврски, заедно, во една трансакција. Таквата

² За средства класифицирани во согласност со презентирањето според ликвидноста, нетековните средства се средства кои вклучуваат износи кои се очекува да бидат надоместени после дванаесет месеци по датумот на билансот на состојба. Точка 3 е применлива за класификацијата на такви средства.

група за отуѓување може да биде група на единици кои генерираат пари, една единица која генерира пари или дел од единица која генерира пари.³ Групата може да вклучи какви било средства и какви било обврски на ентитетот, вклучувајќи и тековни средства, тековни обврски и средства кои се ослободени во точка 5 од барањата за мерење на овој МСФИ. Доколку нетековното средство во рамките на делокругот на барањата за мерење на овој МСФИ претставува дел од група за отуѓување, барањата за мерење на овој МСФИ се применливи за групата како целина, така што групата ќе се мери според пониската од нејзината сметководствена и објективна вредност, намалена за трошоците на продажбата. Барањата за мерење на поединечните средства и обврски во рамките на групата за отуѓување се дадени во точките 18, 19 и 23.

5 Одредбите за мерење на овој МСФИ⁴ не се применливи за следните средства кои се покриени со наведените Стандарди, или како поединечни средства, или како дел од група за отуѓување:

- (а) одложени даночни средства (МСС 12, *Даноци на добивка*).
- (б) средства кои произлегуваат од користи за вработените (МСС 19, *Користи за вработените*).
- (в) финансиски средства во рамките на делокругот на МСС 39, *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.
- (г) нетековни средства кои се евидентираат во согласност со моделот на објективна вредност во МСС 40, *Вложувања во недвижности*.
- (д) нетековни средства кои се мерени според објективна вредност намалена за проценетите трошоци во моментот на продажбата во согласност со МСС 41, *Земјоделство*.
- (ѓ) договорни права според договори за осигурување, како што е дефинирано во МСФИ 4, *Договори за осигурување*.

КЛАСИФИКАЦИЈА НА НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТУЃУВАЊЕ) КАКО ТАКВИ КОИ СЕ ЧУВААТ ЗА ПРОДАЖБА

6 Ентитетот ќе го класифицира нетековното средство (или групата за отуѓување) како такво кое се чува за продажба, доколку неговата сметководствена вредност е надоместена во главно преку трансакција на продажба наместо преку континуирана употреба.

³ Меѓутоа, штом паричните текови од средството или групата на средства се очекува да произлезат во главно од продажба наместо од континуирана употреба, тие стануваат помалку зависни од парични текови кои произлегуваат од други средства, а групата за отуѓување која била дел од единица која генерира пари, станува одделна единица која генерира пари.

⁴ Освен точките 18 и 19, кои бараат средствата кои се во прашање да бидат мерени во согласност со други применливи МСФИ.

- 7 За ова да биде случај, средството (или групата за отуѓување) мора да биде расположива за моментална продажба во својата тековна состојба, предмет само на услови кои се вообичаени и карактеристични за продажби на такви средства (или групи за отуѓување) и неговата продажба мора да биде *многу веројатна*.
- 8 За продажбата да биде многу веројатна, соодветно ниво на менаџмент мора да се обврзе со план за продажба на средството (или групата за отуѓување) и мора да се иницира активна програма за лоцирање на купувач и комплетирање на планот. Понатаму, средството (или групата за отуѓување) мора да биде активно рекламирано за продажба по цена која е разумна во однос на неговата тековна објективна вредност. Исто така, продажбата треба да се очекува да се квалификува за признавање како комплетирана продажба во рамките на една година од датумот на класификацијата, освен како што е дозволено со точка 9, а бараните активности за комплетирање на планот треба да укажат дека не е веројатно дека ќе бидат направени значајни промени на планот или дека планот ќе биде повлечен.
- 9 Некои настани или околности може да го продолжат периодот за комплетирање на продажбата над една година. Продолжувањето на периодот потребен за комплетирање на продажбата не го спречува средството (или групата за отуѓување) да биде класифицирано како такво кое се чува за продажба, доколку одложувањето е предизвикано од настани или околности кои се вон контролата на ентитетот и доколку постојат доволно докази дека ентитетот останува посветен на неговиот план да го продаде средството (или групата за отуѓување). Ова ќе биде случај кога се задоволени критериумите во Додаток Б.
- 10 Трансакциите на продажба вклучуваат размени на нетековни средства за други нетековни средства кога размената има комерцијална содржина според МСС 16, *Недвижности, постројки и опрема*.
- 11 Кога ентитетот ќе стекне нетековно средство (или група за отуѓување) исклучиво со цел за негово последователно отуѓување, ентитетот ќе го класифицира тоа нетековно средство (или група за отуѓување) како такво кое се чува за продажба на датумот на стекнувањето, само доколку е задоволено барањето за една година од точка 8 (освен како што е дозволено со точка 9) и доколку е голема веројатноста дека кои било други критериуми од точките 7 и 8 кои не се задоволени на тој датум, ќе бидат задоволени во рамките на краток период после стекнувањето (вообичаено во рамките на три месеци).
- 12 Доколку критериумите од точките 7 и 8 се задоволени после датумот на билансот на состојба, ентитетот нема да го класифицира нетековното средство (или група за отуѓување) како такво кое се чува за продажба во тие финансиски извештаи кога ќе бидат издадени.

Сепак, кога тие критериуми ќе бидат задоволени после датумот на билансот на состојба, но пред овластувањето на објавувањето на финансиските извештаи, ентитетот ќе ги обелодени информациите специфицирани во точките 41(а), (б) и (д) во белешките кон финансиските извештаи.

Нетековни средства кои треба да се напуштат

- 13 Ентитетот нема да класифицира нетековно средство (или група за отуѓување) кое треба да се напушти, како такво кое се чува за продажба. Ова е поради тоа што неговата сметководствена вредност ќе биде надоместена во главно преку негова понатамошна употреба. Меѓутоа, доколку групата за отуѓување која треба да се напушти ги задоволува критериумите од точките 32(а)-(в), ентитетот ќе ги презентира резултатите и паричните текови од групата за отуѓување како прекинато работење, во согласност со точките 33 и 34, на датумот на кој истата престанува да се употребува. Нетековните средства (или групи за отуѓување) кои треба да се напуштат вклучуваат нетековни средства (или групи за отуѓување) кои треба да се користат до крајот на нивниот економски век на употреба, и нетековни средства (или групи за отуѓување) кои треба да се затворат, а не да се продадат.
- 14 Ентитетот нема да евидентира нетековно средство кое е времено извадено од употреба исто како да било напуштено.

МЕРЕЊЕ НА НЕТЕКОВНИ СРЕДСТВА (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТУЃУВАЊЕ) КЛАСИФИЦИРАНИ КАКО ТАКВИ КОИ СЕ ЧУВААТ ЗА ПРОДАЖБА

Мерење на нетековно средство (или група за отуѓување)

- 15 Ентитетот ќе го мери нетековното средство (или група за отуѓување) класифицирано како такво кое се чува за продажба, по пониската од неговата сметководствена и објективна вредност намалена за трошоците на продажба.
- 16 Доколку ново стекнато средство (или група за отуѓување) ги задоволува критериумите да биде класифицирано како такво кое се чува за продажба (види точка 11), примената на точка 15 ќе резултира во мерење на средството (или групата за отуѓување) при почетното признавање, по пониската од неговата сметководствена вредност, доколку не е така класифицирано (на пример, набавна вредност) и неговата објективна вредност намалена за трошоците на продажба. Оттука, доколку средството (или групата за отуѓување) е стекнато како дел од деловна комбинација, ќе биде мерено по објективна вредност намалена за трошоците на продажба.
- 17 Кога се очекува продажбата да се случи после една година, ентитетот ќе ги мери трошоците на продажба по нивната сегашна

вредност. Какво било зголемување на сегашната вредност на трошоците на продажба кое ќе произлезе од одминувањето на времето, ќе биде презентирано во добивка или загуба како трошок на финансирање.

- 18 Непосредно пред почетната класификација на средството (или групата за отуѓување) како такво кое се чува за продажба, сметководствените вредности на средството (или сите средства и обврски во групата) ќе се мерат во согласност со применливите МСФИ.
- 19 При последователно повторно мерење на групата за отуѓување, сметководствените вредности на кои било средства или обврски кои не се во рамките на делокругот на барањата за мерење на овој МСФИ, но се вклучени во група за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за продажба, ќе бидат повторно мерени во согласност со применливите МСФИ, пред објективната вредност намалена за трошоците на продажба на групата за отуѓување да биде премерена.

Признавање на загуби поради оштетување и анулирања

- 20 Ентитетот ќе признае загуба поради оштетување за какво било почетно или последователно отпишување на средството (или групата за отуѓување) до објективната вредност намалена за трошоците на продажба, до степенот до кој таа не е признаена според точка 19.
- 21 Ентитетот ќе признае добивка за какво било последователно зголемување на објективната вредност намалена за трошоците на продажба на средството, но не над кумулативната загуба поради оштетување која била признаена или во согласност со овој МСФИ, или претходно во согласност со МСС 36, *Оштетување на средства*.
- 22 Ентитетот ќе признае добивка за какво било последователно зголемување на објективната вредност намалена за трошоците на продажба на група за отуѓување:
- (а) до степенот до кој таа не била признаена според точка 19; но
 - (б) не над кумулативната загуба поради оштетување која била признаена или во согласност со овој МСФИ, или претходно во согласност со МСС 36, на нетековните средства кои се во рамките на делокругот на барањата за мерење на овој МСФИ.
- 23 Загубата поради оштетување (или каква било последователна добивка) признаена за група за отуѓување, ќе ја намали (или зголеми) сметководствената вредност на нетековните средства во групата кои се во рамките на делокругот на барањата за мерење на овој МСФИ, по редоследот на распределбата даден во точките 104(а) и (б) и 122 од МСС 36 (ревизиран во 2004 година).

- 24 Добивката или загубата кои не се предходно признаени до датумот на продажбата на нетековно средство (или група за отуѓување) ќе бидат признаени на датумот на депризнавањето. Барањата кои се однесуваат на депризнавање се дадени во:
- (а) точките 67-72 од МСС 16 (ревидиран во 2003 година) за недвижности, постројки и опрема, и
 - (б) точките 112-117 од МСС 38, *Нематеријални средства* (ревидиран во 2004 година) за нематеријални средства.
- 25 Ентитетот нема да амортизира нетековно средство додека истото е класифицирано како такво кое се чува за продажба или додека е дел од група за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба. Каматата и другите расходи кои се припишуваат на обврските на групата за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба, и понатаму ќе се признаваат.

Промени во план за продажба

- 26 Доколку ентитетот класифицирал средство (или група за отуѓување) како такво кое се чува за продажба, но критериумите од точките 7-9 веќе не се задоволени, ентитетот ќе престане да го класифицира средството (или групата за отуѓување) како такво кое се чува за продажба.
- 27 Ентитетот ќе го мери нетековното средство кое веќе не се класифицира како такво кое се чува за продажба (или веќе не се вклучува во група за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за продажба) според пониската од:
- (а) неговата сметководствена вредност пред средството (или групата за отуѓување) да биде класифицирано како такво кое се чува за продажба, корегирани за каква било амортизација или ревалоризација кои би биле признаени доколку средството (или групата за отуѓување) не беше класифицирано како такво кое се чува за продажба, и
 - (б) неговата надоместлива вредност на датумот на последователната одлука да не се продаде.⁵
- 28 Ентитетот ќе вклучи какви било потребни корекции на сметководствената вредност на нетековното средство кое веќе не се класифицира како такво кое се чува за продажба, во добивката⁶ од континуираното работење во периодот во кој критериумите од

⁵ Доколку нетековното средство е дел од единица која генерира пари, неговата надоместлива вредност е сметководствената вредност која би била признаена после распределбата на каква било загуба поради оштетување која произлегува од таа единица која генерира пари, во согласност со МСС 36.

⁶ Освен ако средството е недвижност, постројка и опрема или нематеријално средство кое било ревалоризирано во согласност со МСС 16 или МСС 38 пред да се класифицира како такво кое се чува за продажба, во кој случај корекцијата ќе се третира како ревалоризационо зголемување или намалување.

точките 7-9 веќе не се задоволени. Ентитетот ќе ја презентира таа корекција во истиот дел од билансот на успех кој се користи за презентирање на добивка или загуба, доколку има, признаена во согласност со точка 37.

- 29 Доколку ентитетот одстрани едно средство или обврска од група за отуѓување која е класифицирана како таква која се чува за продажба, преостанатите средства и обврски на групата за отуѓување кои треба да се продадат ќе продолжат да се мерат како група, само доколку групата ги задоволува критериумите од точка 79. Во спротивно, преостанатите нетековни средства на групата, кои поединечно ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба, ќе се мерат поединечно, по пониската од нивната сметководствена вредност и објективна вредност намалена за трошоците на продажба на тој датум. Сите нетековни средства кои не ги задоволуваат критериумите, ќе престанат да се класифицираат како такви кои се чуваат за продажба, во согласност со точка 26.

ПРЕЗЕНТИРАЊЕ И ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ

- 30 **Ентитетот ќе презентира и обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги вреднуваат финансиските влијанија врз прекинатото работење и отуѓувањата на нетековните средства (или групи за отуѓување).**

Презентирање на прекинатото работење

- 31 Дадена *компонента* на ентитетот се состои од работење и парични текови кои можат јасно да се разликуваат, оперативно и за целите на финансиското известување, од преостанатиот ентитет. Со други зборови, компонентата на ентитетот, додека е чувана за продажба, би претставувала единица која генерира пари или група на единици кои генерираат пари.
- 32 Прекинатото работење претставува компонента на ентитетот која или била отуѓена или била класифицирана како таква која се чува за продажба, и
- (а) претставува одделна главна линија на деловно работење или географска област на работењето,
 - (б) претставува дел од еден координиран план за отуѓување на одделна главна линија на деловното работење или географска област на работењето, или
 - (в) претставува подружница стекната исклучиво со цел за препродажба.
- 33 Ентитетот ќе го обелодени следното:
- (а) единечен износ во билансот на успех, кој се состои од збирот на:

- (i) добивката или загубата на прекинатото работење по оданочување, и
 - (ii) добивката или загубата по оданочувањето, признаена при мерењето, до објективната вредност намалена за трошоците на продажба или на отуѓувањето на средствата или групата(те) за отуѓување кои го сочинуваат прекинатото работење.
- (б) анализа на единечниот износ од точка (а) во:
- (i) приходот, расходите и добивката или загубата од прекинатото работење пред оданочување;
 - (ii) поврзаниот расход на данокот на добивка според барањата на точка 81 (ж) од МСС 12;
 - (iii) добивката или загубата признаена при мерењето, до објективната вредност намалена за трошоците на продажба или на отуѓувањето на средствата или групата(те) за отуѓување кои го сочинуваат прекинатото работење; и
 - (iv) поврзаниот расход на данокот на добивка како што се бара со точка 81(ж) од МСС 12 ([забелешка на преведувачот: точките \(ii\) и \(iv\) се исти](#)).

Анализата може да се презентира во белешките или во билансот на успех. Доколку е презентирана во билансот на успех, ќе биде презентирана во делот идентификуван како таков кој се однесува на прекинатото работење, т.е. одделно од континуираното работење. Анализата не се бара за групите за отуѓување кои се штотуку стекнати подружници кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба при самото стекнување (види точка 11).

- (в) нето паричните текови кои се припишуват на оперативните, вложувачките и финансиските активности на прекинатото работење. Ваквите обелоденувања можат да бидат презентирани или во белешките кон, или во самите финансиските извештаи. Овие обелоденувања не се бараат за групите за отуѓување кои се штотуку стекнати подружници кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба при самото стекнување (види точка 11).
- 34 Ентитетот повторно ќе ги презентира обелоденувањата во точка 33 за претходни периоди презентирани во финансиските извештаи, така што обелоденувањата да се однесуваат на целото работење кое било прекинато до датумот на билансот на состојба, за последниот презентирани период.
- 35 Корекциите во тековниот период, на износи кои биле претходно презентирани во прекинато работење, а кои се директно поврзани со отуѓувањето на прекинато работење во претходен период, ќе бидат класифицирани одделно во прекинато работење. Природата и

износот на таквите корекции ќе бидат обелоденети. Примери на околности во кои ваквите корекции може да се јават ги вклучуваат следните:

- (а) разрешувањето на неизвесности кои произлегуваат од условите на трансакцијата за отуѓување, како што е разрешувањето на корекциите на набавната цена и прашањето на обештетување кое се јавува со купувачот.
- (б) разрешувањето на неизвесности кои произлегуваат од, и се директно поврзани со работењето на компонентата пред нејзиното отуѓување, како што се обврските за опкружувањето и гаранциите на производот кои ги задржува продавачот.
- (в) подмирувањето на обврските по планот за користи за вработените, под услов подмирувањето да е директно поврзано со трансакцијата на отуѓувањето.

- 36 Доколку ентитетот престане да класифицира дадена компонента на ентитетот како таква која се чува за продажба, резултатите од работењето на таа компонента, претходно презентирани во прекинатото работење во согласност со точките 33-35, ќе бидат рекласифицирани и вклучени во добивката од континуираното работење за сите периоди кои се презентирани. Износите за претходните периоди ќе бидат опишани како повторно презентирани.

Добивки или загуби поврзани со континуирано работење

- 37 Секоја добивка или загуба при повторното мерење на нетековно средство (или група за отуѓување) класифицирано како такво кое се чува за продажба, кое не ја задоволува дефиницијата за прекинато работење, ќе биде вклучена во добивката или загубата од континуирано работење.

Презентирање на нетековно средство или група за отуѓување класифицирани како такви кои се чуваат за продажба

- 38 Ентитетот ќе го презентира нетековното средство класифицирано како такво кое се чува за продажба, и средствата на група за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба, одделно од другите средства во билансот на состојба. Обврските на група за отуѓување класифицирана како таква која се чува за продажба, ќе бидат презентирани одделно од другите обврски во билансот на состојба. Тие средства и обврски нема да се пребиваат и презентираат како еден износ. Главните класи на средства и обврски класифицирани како такви кои се чуваат за продажба, ќе бидат одделно обелоденети или во билансот на состојба или во белешките, освен како што е дозволено со точка 39. Ентитетот ќе презентира одделно секој кумулативен приход или расход признаен директно во главнината, поврзан со нетековно средство (или група за отуѓување) класифицирано како такво кое се чува за продажба.

- 39 Доколку групата за отуѓување претставува штотуку стекната подружница која ги задоволува критериумите за класифицирање како таква која се чува за продажба при стекнување (види точка 11), не се бара обелоденување на главните класи на средства и обврски.
- 40 Ентитетот нема да ги рекласифицира или повторно презентира износите презентирани за нетековните средства или за средствата и обврските на групите за отуѓување класифицирани како такви кои се чуваат за продажба, во билансите на состојба од претходните периоди за да ја одрази класификацијата во билансот на состојба за последниот презентирани период.

Дополнителни обелоденувања

- 41 Ентитетот ќе ги обелодени следните информации во белешките кон финансиските извештаи во периодот во кој нетековно средство (или група за отуѓување) било или класифицирано како такво кое се чува за продажба, или било продадено:
- (а) опис на нетековното средство (или група за отуѓување);
 - (б) опис на фактите и околностите на продажбата, или кои водат до очекуваното отуѓување, и очекуваниот начин и временски распоред на тоа отуѓување;
 - (в) добивката или загубата признаена во согласност со точките 20-22 и, доколку не се одделно презентирани во билансот на успех, делот во билансот на успех кој ја вклучува таа добивка или загуба;
 - (г) доколку е применливо, сегментот во кој нетековното средство (или група за отуѓување) е презентирани во согласност со МСС 14, *Известување според сегменти*.
- 42 Доколку било точка 26 или точка 29 се применливи, ентитетот ќе обелодени, во периодот на одлуката да се промени планот за продавање на нетековното средство (или група за отуѓување), опис на фактите и околностите кои довеле до одлуката и влијанието на одлуката врз резултатите од работењето за тој период и за кои било претходно презентирани периоди.

ПРЕОДНИ ОДРЕДБИ

- 43 вој МСФИ ќе се применува проспективно кај нетековните средства (или групи за отуѓување) кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба, како и кај работењето кое ги задоволува критериумите да биде класифицирано како прекинато после датумот на стапување во сила на овој МСФИ. Ентитетот може да ги применува барањата на овој МСФИ кај сите нетековни средства (или групи за отуѓување) кои ги задоволуваат критериумите за класифицирање како такви кои се чуваат за продажба, и кај работењето кое ги задоволува критериумите да се класифицира како прекинато после кој било датум пред датумот на

стапување во сила на овој МСФИ, се додека вреднувањата и другите информации потребни за примена на овој МСФИ биле добиени во времето кога тие критериуми биле првобитно задоволени.

ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА

- 44 Ентитетот ќе го применува овој МСФИ за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Се препорачува и негова предвремена примена. Доколку ентитетот го применува овој МСФИ за период кој почнува пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.

ПОВЛЕКУВАЊЕ НА МСС 35

- 45 Овој МСФИ го заменува МСС 35, *Работење кое се прекинува*.

Меѓународен стандард за финансиско известување 6

Истражување за и вреднување на минерални ресурси

СОДРЖИНА

	<i>Точки</i>
ВОВЕД	BO1–BO5
Причини за издавање на овој МСФИ	BO1-BO4
Главни карактеристики на овој МСФИ	BO5
Меѓународен стандард за финансиско известување 6	
Истражување за и вреднување на минерални ресурси	
ЦЕЛ	1-2
ДЕЛОКРУГ	3–5
Признавање на средства на истражување и вреднување	6-7
Времено ослободување од МСС 8, точки 11 и 12	6-7
МЕРЕЊЕ на средства на истражување и вреднување	8-14
Мерење во моментот на признавање	8
Елементи на набавната вредност на средства на истражување и вреднување	9-11
Мерење после признавање	12
Промени во сметководствени политики	13-14
Презентирање	15-17
Класификација на средства на истражување и вреднување	15-16
Рекласификација на средства на истражување и вреднување	17
ОШТЕТУВАЊЕ	18-22
Признавање и мерење	18-20
Специфицирање на нивото на кое средствата на истражување и вреднување се проценуваат за оштетување	21-22
Обелоденување	23-25
Датум на стапување во сила	26
Преодни одредби	27

Меѓународен стандард за финансиско известување 6

Истражување за и вреднување на минерални ресурси

Меѓународниот стандард за финансиско известување 6, *Истражувања за и вреднување на минерални ресурси* (МСФИ 6) е даден во точките 1-27. Сите точки имаат еднаква важност. Точките со зацрнети букви ги наведуваат главните принципи. МСФИ 6 треба да се чита во контекст на неговите цели и Основите за заклучоци, *Предговорот на меѓународните стандарди за финансиско известување и Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи*. МСС 8, *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки* ги обезбедува основите за одбирање и примена на сметководствените политики во отсуство на експлицитно упатство.

ВОВЕД

Причини за издавање на овој МСФИ

ВО1 Одборот за меѓународни сметководствени стандарди одлучи да развие Меѓународен стандард за финансиско известување (МСФИ) за истражување за и вреднување на минерални ресурси бидејќи:

- (а) до сега не постоел никаков МСФИ кој конкретно го третираше сметководството за овие активности и тие се исклучени од делокругот на МСС 38, *Нематеријални средства*. Исто така, 'минералните права и минералните ресурси како што се нафтата, природните гасови и слични нерегенеративни ресурси' се исклучени од делокругот на МСС 16, *Недвижности, постројки и опрема*. Како резултат на тоа, од ентитетот се бараше да ја утврди својата сметководствена политика за истражување за и вреднување на минерални ресурси во согласност со точките 10-12 од МСС 8, *Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*.
- (б) има различни мненија во врска со тоа како издатоците за истражување и вреднување треба да се евидентираат во согласност со МСФИ.
- (в) сметководствените практики за средствата на истражување и вреднување според барањата на други тела за поставување на стандарди се разновидни и често пати се разликуваат од практиките во други сектори за издатоци кои може да се сметаат за аналогни (пр., сметководствени практики за трошоци на истражување и развој во согласност со МСС 38).
- (г) издатоците за истражување и вреднување се значајни за ентитетите кои се занимаваат со екстрактивна дејност.

- (д) се поголем број на ентитети кои прават издатоци за истражување и вреднување, ги презентираат своите финансиски извештаи во согласност со МСФИ, а многу други се очекува да го прават истото од 2005 година.
- ВО2 Организацијата претходник на Одборот, Комисијата за меѓународни сметководствени стандарди, во 1998 година основала Насочувачки комитет за да ги спроведе почетните активности во областа на сметководственото и финансиското известување од страна на ентитетите кои се бават со екстрактивна дејност. Во ноември 2000 година, Управната комисија објавила Документ со прашања под наслов *Екстрактивна дејност*.
- ВО3 Во јули 2001 година, Одборот објавил дека повторно ќе го отпочне проектот, кога времето на дневниот ред тоа ќе го дозволи. Иако Одборот ја признава важноста на сметководството за екстракционите активности воопшто, во септември 2002 година тој заклучил дека не било изводливо да се комплетира деталната анализа која е потребна за овој проект, да се добие соодветен инпут од гласачите и да се преземе вообичаениот дефиниран процес на време за да се имплементираат промените, пред многу ентитети да ги усвојат МСФИ во 2005 година.
- ВО4 Целите на Одборот за оваа фаза на неговиот проект за екстракциони активности се:
- (а) да се направат ограничени подобрувања на сметководствените практики за издатоците на истражување и вреднување, без да се бараат големи промени кои може да бидат анулирани кога Одборот ќе изврши сеопфатен преглед на сметководствените практики користени од страна на ентитетите кои се бават со истражување за и вреднување на минерални ресурси.
 - (б) да се специфицираат околностите во кои ентитетите кои признаваат средства на истражување и вреднување, треба да ги тестираат таквите средства за оштетување во согласност со МСС 36, *Оштетување на средства*.
 - (в) да се бара ентитетите кои се бават со истражување за и вреднување на минерални ресурси да обелоденуваат информации во врска со средствата на истражување и вреднување, нивото на кое таквите средства се проценуваат за оштетување и какви било признаени загуби поради оштетување.

Главни карактеристики на овој МСФИ

ВО5 Овој МСФИ:

- (а) му дозволува на ентитетот да развие сметководствена политика за средства на истражување и вреднување без специфично земање предвид на барањата од точките 11 и 12

од МСС 8. Оттука, ентитетот кој го усвојува МСФИ 6 може да продолжи да ги применува сметководствените политики применети непосредно пред усвојувањето на овој МСФИ. Ова вклучува и продолжување со примена на практиките на признавање и мерење кои се дел од тие сметководствени политики.

- (б) бара ентитетите кои ги признаваат средствата на истражување и вреднување да вршат тест на оштетување на тие средства, кога фактите и околностите укажуваат дека сметководствената вредност на средствата може да го надмине нивниот надоместлив износ.
- (в) го менува признавањето на оштетувањето во споредба со она во МСС 36, но го мери оштетувањето во согласност со тој Стандард, штом оштетувањето ќе се идентификува.

Меѓународен стандард за финансиско известување 6

Истражување за и вреднување на минерални ресурси

Цел

- 1 Целта на овој МСФИ е да го специфицира финансиското известување за *истражувањето за и вреднувањето на минерални ресурси*.
- 2 Овој МСФИ посебно бара:
 - (а) ограничени подобрувања на постоечките сметководствени политики за *издатоците за истражување и вреднување*.
 - (б) ентитетите кои признаваат *средства на истражување и вреднување* да ги проценуваат таквите средства за оштетување во согласност со овој МСФИ, како и да го мерат секое оштетување во согласност со МСС 36, *Оштетување на средства*.
 - (в) обелоденувања кои ги идентификуваат и објаснуваат износите во финансиските извештаи на ентитетот, кои произлегуваат од истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси, и им помагаат на корисниците на тие финансиски извештаи да го разберат износот, временскиот распоред и извесноста на идните парични текови од какви било признаени средства на истражување и вреднување.

Делокруг

- 3 Ентитетот ќе го применува овој МСФИ кај издатоците за истражување и вреднување кои истиот ги прави.
- 4 Овој МСФИ не третира други аспекти на сметководството од страна на ентитети кои се бават со истражување за и вреднување на минерални ресурси.
- 5 Ентитетот нема да го применува овој МСФИ на направените издатоци:
 - (а) пред истражувањето за и вреднувањето на минерални ресурси, како што се издатоците направени пред ентитетот да стекне законски права да истражува конкретна област.
 - (б) откако техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на даден минерален ресурс може да се демонстрира.

Признавање на средства на истражување и вреднување

Времено ослободување од МСС 8, точки 11 и 12

- 6 Кога ги развива своите сметководствени политики, ентитетот кој ги признава средствата на истражување и вреднување, ќе ја применува точка 10 од МСС 8, *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.
- 7 Точките 11 и 12 од МСС 8 специфицираат извори на авторитативни барања и упатства кои менаџментот мора да ги разгледува при развивањето на сметководствена политика за дадена ставка, доколку никаков МСФИ не е применлив конкретно за таа ставка. Зависно од точките 9 и 10 подолу, овој МСФИ го ослободува ентитетот од примена на тие точки во неговите сметководствени политики за признавањето и мерењето на средствата на истражување и вреднување.

МЕРЕЊЕ на средства на истражување и вреднување

Мерење во моментот на признавање

- 8 Средствата на истражување и вреднување ќе бидат мерени по набавна вредност.

Елементи на набавната вредност на средства на истражување и вреднување

- 9 Ентитетот ќе утврди политика која специфицира кои издатоци се признаени како средства на истражување и вреднување и ќе ја применува таа политика конзистентно. При ваквото утврдување, ентитетот го зема предвид степенот до кој издатокот може да се поврзе со пронаоѓањето на конкретен минерален ресурс. Следните се примери на издатоци кои може да бидат вклучени во почетното мерење на средствата на истражување и вреднување (листата не е исцрпна):
- (а) стекнување на права за истражување;
 - (б) топографски, геолошки, геохемиски и геофизички истражувања;
 - (в) истражувачко дупчење;
 - (г) ископување;
 - (д) вадење примероци;
 - (ѓ) активности поврзани со вреднување на техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на минерален ресурс.
- 10 Издатоците поврзани со развојот на минералните ресурси нема да се признаваат како средства на истражување и вреднување. *Рамката и*

МСС 38, *Нематеријални средства*, обезбедуваат упатства за признавањето на средства кои произлегуваат од развојот.

- 11 Во согласност со МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*, ентитетот признава какви било обврски за одстранување и реставрирање, кои се создаваат во текот на конкретен период како последица на преземањето на истражувањето за и вреднувањето на минералните ресурси.

Мерење после признавање

- 12 После признавањето, ентитетот ќе го применува или моделот на набавна вредност, или моделот на ревалоризација на средствата на истражување и вреднување. Доколку се применува моделот на ревалоризација (било моделот во МСС 16, *Недвижности, постројки и опрема*, било моделот во МСС 38), тој ќе биде конзистентен со класификацијата на средствата (види точка 15).

Промени во сметководствени политики

- 13 Ентитетот може да ги смени своите сметководствени политики за издатоците за истражување и вреднување, доколку таквата промена ги прави финансиските извештаи порелевантни за потребите на корисниците во донесувањето економски одлуки, и не помалку веродостојни, или пак ги прави поверодостојни, и не помалку релевантни за тие потреби. Ентитетот ќе ја утврдува релевантноста и веродостојноста користејќи ги критериумите на МСС 8.
- 14 За да ја оправда промената во своите сметководствени политики за издатоците за истражување и вреднување, ентитетот треба да покаже дека таквата промена повеќе ги доближува неговите финансиски извештаи до задоволувањето на критериумите на МСС 8, но промената не мора да постигне целосно придржување кон тие критериуми.

Презентирање

Класификација на средствата на истражување и вреднување

- 15 Ентитетот ќе ги класифицира средствата на истражување и вреднување како материјални или нематеријални според природата на стекнатите средства, и ќе ја применува таа класификација конзистентно.
- 16 Некои средства на истражување и вреднување се третираат како нематеријални (пр., права на дупчење), а други како материјални (пр., возила и опрема за дупчење). До степенот до кој дадено материјално средство се консумира при развојот на нематеријално средство, износот кој го одразува тоа консумирање е дел од набавната вредност на нематеријалното средство. Сепак, користењето на

материјално средство за развивање на нематеријално средство не го претвора материјалното средство во нематеријално средство.

Рекласификација на средства на истражување и вреднување

- 17 Средството за истражување и вреднување веќе нема да се класифицира како такво, кога техничката остварливост и економската оправданост на екстракцијата на минералниот ресурс можат да се демонстрираат. Средствата на истражување и вреднување треба да се проценат за оштетување и каква било загуба поради оштетување треба да се признае пред рекласификацијата.

ОШТЕТУВАЊЕ

Признавање и мерење

- 18 Средствата на истражување и вреднување треба да се проценат за оштетување кога фактите и околностите укажуваат дека сметководствената вредност на средството за истражување и вреднување може да ја надмине неговата надоместлива вредност. Кога фактите и околностите укажуваат дека сметководствената вредност ја надминува надоместливата вредност, ентитетот ќе ја мери, презентира и обелодени секоја резултирачка загуба поради оштетување во согласност со МСС 36, освен како што е обезбедено со точка 21 подолу.
- 19 Само за целите на средствата на истражување и вреднување ќе се применува точка 20 од овој МСФИ наместо точките 8-17 на МСС 36, кога е идентификувано дека средството за истражување и вреднување може да биде оштетено. Точка 20 го користи терминот “средства“, но се применува подеднакво за одделни средства на истражување и вреднување или за единица која генерира пари.
- 20 Еден или повеќе од следните факти и околности укажуваат дека ентитетот треба да ги тестира средствата на истражување и вреднување, за оштетување (листата не е исцрпна):
- (а) периодот во кој ентитетот има право да истражува во конкретната област истекол во текот на периодот или ќе истече во блиска иднина и не се очекува да биде обновен.
 - (б) суштинските издатоци за понатамошно истражување за и вреднување на минерални ресурси во конкретната област не се ниту буџетирани ниту планирани.
 - (в) истражувањето за и вреднувањето на минерални ресурси во конкретната област не довеле до откривање на економски оправдани количества на минерални ресурси, и ентитетот одлучил да ги прекине таквите активности во конкретната област.

- (г) постојат доволно податоци кои укажуваат дека, иако е веројатно дека ќе продолжи развојот во конкретна област, не е веројатно дека сметководствената вредност на средството за истражување и вреднување ќе биде надоместена целосно преку успешниот развој или преку продажба.

Во кој било од овие случаи, или во слични случаи, ентитетот треба да спроведе тест за оштетување во согласност со МСС 36. Секоја загуба поради оштетување се признава како расход во согласност со МСС 36.

Специфицирање на нивото на кое средствата на истражување и вреднување се проценуваат за оштетување

- 21 Ентитетот ќе утврди сметководствена политика за распределба на средствата на истражување и вреднување по единици кои генерираат пари или групи на единици кои генерираат пари, со цел за проценка на таквите средства за оштетување. Секоја единица која генерира пари или група на единици на кои им е распределено средство за истражување и вреднување, нема да биде поголема од сегмент според примарниот или секундарниот известувачки формат на ентитетот, утврден во согласност со МСС 14, *Известување според сегменти*.
- 22 Нивото идентификувано од страна на ентитетот за целите на тестирање на оштетувањето на средствата на истражување и вреднување, може да се состои од една или повеќе единици кои генерираат пари.

Обелоденување

- 23 Ентитетот треба да обелодени информации кои ги идентификуваат и објаснуваат износите признаени во неговите финансиски извештаи, кои произлегуваат од истражувањето за и вреднувањето на минерални ресурси.
- 24 За да се придржува кон точка 23, ентитетот треба да го обелодени следното:
- (а) неговите сметководствени политики за издатоците за истражување и вреднување, вклучувајќи го и признавањето на средствата на истражување и вреднување.
 - (б) износите на средствата, обврските, приходите и расходите и оперативните и вложувачки парични текови кои произлегуваат од истражувањето и вреднувањето на минерални ресурси.
- 25 Ентитетот ќе ги третира средствата на истражување и вреднување како посебна класа на средства и ќе ги прави обелоденувањата барани или од МСС 16 или од МСС 38, конзистентно со начинот на кој се класифицирани самите средства.

Датум на стапување во сила

- 26 Ентитетот ќе го применува овој МСФИ за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2006 година. Се препорачува и негова предвремена примена. Доколку ентитетот го применува овој МСФИ за период кој почнува пред 1 јануари 2006 година, тој треба да го обелодени тој факт.

Преодни одредби

- 27 Доколку е неизводливо да се применува конректно барање од точка 18 на споредбени информации кои се однесуваат на годишни периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2006 година, ентитетот ќе го обелодени тој факт. МСС 8 го објаснува поимот “неизводливо”.

Меѓународен стандард за финансиско известување 7

Финансиски инструменти: обелоденувања

СОДРЖИНА

	<i>Точки</i>
ВОВЕД	BO1–BO8
Меѓународен стандард за финансиско известување 7	
Финансиски инструменти: обелоденувања	
ЦЕЛ	1–2
ДЕЛОКРУГ	3–5
КЛАСИ НА ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ	6
ЗНАЧАЈНОСТ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСИСКАТА СОСТОЈБА И УСПЕШНОСТ	7–30
Биланс на состојба	8–19
Категории на финансиски средства и финансиски обврски	8
Финансиски средства или финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба	9–11
Рекласификација	12
Депризнавање	13
Колатерал	14–15
Сметка за исправка за кредитни загуби	16
Сложени финансиски инструменти со повеќекратни вградени деривативи	17
Неизвршувања и прекршувања	18–19
Биланс на успех и главнина	20
Ставки на приход, расход, добивки или загуби	20
Други обелоденувања	21–26
Сметководствени политики	21
Сметководство за хеџинг	22–24
Објективна вредност	25–30
ПРИРОДА И СТЕПЕН НА РИЗИЦИ КОИ ПРОИЗЛЕГУВААТ ОД ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ	31–42
Квалитативни обелоденувања	33
Квантитативни обелоденувања	34–42
Кредитен ризик	36–38
Ризик на ликвидност	39
Пазарен ризик	40–42
ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА И ТРАНЗИЦИЈА	43–44
ПОВЛЕКУВАЊЕ НА МСС 30	45

Меѓународен стандард за финансиско известување 7

Финансиски инструменти: обелоденувања

Меѓународниот стандард за финансиско известување 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања* (МСФИ 7) е даден во точките 1 - 45. Сите точки имаат еднаква важност. Точките со зацрнети букви ги наведуваат главните принципи. МСФИ 7 треба да се чита во контекст на неговите цели и Основите за заклучоци, *Предговорот на меѓународните стандарди за финансиско известување и Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи. МСС 8, Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки* ги обезбедува основите за одбирање и примена на сметководствените политики во отсуство на експлицитно упатство.

ВОВЕД

Причини за издавање на МСФИ

- ВО1 Во последните години, техниките кои ги користат ентитетите за мерење и управување на изложеноста на ризици кои произлегуваат од финансиските инструменти еволуираа и беа прифатени нови концепти и пристапи за управување со ризиците. Покрај тоа, многу иницијативи во јавниот и приватниот сектор предложија подобрувања на рамката за обелоденување на ризиците кои произлегуваат од финансиските инструменти.
- ВО2 Одборот за меѓународни сметководствени стандарди верува дека на корисниците на финансиските извештаи им се потребни информации за изложеноста на ризици на ентитетот и како тие ризици се управувани. Таквите информации можат да влијаат на оценката на корисникот за финансиската состојба и успешност на финансиското работење на ентитетот или за износот, временскиот распоред и неизвесноста на неговите идни парични текови. Поголема транспарентност на таквите ризици им овозможува на корисниците поинформирано да расудуваат во врска со ризиците и повратот.
- ВО3 Следствено, Одборот одлучи дека постои потреба да се ревидираат и да се зголемат обелоденувањата во МСС 30, *Обелоденувања во финансиските извештаи на банки и слични финансиски институции* и МСС 32, *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање*. Како дел од ова ревидирање, Одборот ги отстрани двојните обелоденувања и ги поедностави обелоденувањата во врска со концентрациите на ризик, кредитен ризик, ризик на ликвидност и пазарен ризик во МСС 32.

Главни карактеристики на МСФИ

- ВО4 МСФИ 7 се однесува на сите ризици кои произлегуваат од сите финансиски инструменти набројани во точка 3. Овој МСФИ се однесува на сите ентитети, вклучувајќи ги ентитетите кои имаат малку финансиски инструменти (на пр., производител чии единствени финансиски инструменти се побарувањата од купувачите и обврските кон добавувачите) и оние кои имаат многу финансиски инструменти (на пр., финансиска институција кај којашто повеќето од средствата и обврските се финансиски инструменти). Меѓутоа, степенот на бараните обелоденувања зависи од степенот до којшто ентитетот користи финансиски инструменти и од неговата изложеност на ризик.
- ВО5 Овој МСФИ бара обелоденување на:
- (а) значајноста на финансиските инструменти за финансиската состојба и успешност на ентитетот. Овие обелоденувања вклучуваат многу од претходните барања во МСС 32.
 - (б) квалитативни и квантитативни информации во врска со изложеноста на ризици кои произлегуваат од финансиски инструменти, вклучувајќи го специфицираниот минимум на обелоденувања во врска со кредитен ризик, ризик на ликвидност и пазарен ризик. Квалитативните обелоденувања ги опишуваат целите и политиките на менаџментот, како и процесите за управување со таквите ризици. Квантитативните обелоденувања обезбедуваат информации во врска со степенот на изложеност на ризик на ентитетот, врз основа на информации кои му биле обезбедени интерно на клучниот менаџерски персонал на ентитетот. Заедно, овие обелоденувања обезбедуваат преглед на користењето на финансиски инструменти од страна на ентитетот и изложеноста на ризик која што тие ја креираат.
- ВО6 Овој МСФИ во Додатокот Б вклучува задолжително упатство за примена кое објаснува како да се применат барањата на МСФИ. Овој МСФИ го придружува незадолжително упатство за имплементација кое опишува како ентитетот може да ги обезбеди обелоденувањата кои ги бара овој МСФИ.
- ВО7 Овој МСФИ го заменува МСС 30 и барањата за обелоденување на МСС 32. Барањата за презентирање на МСС 32 остануваат непроменети.
- ВО8 Овој МСФИ стапува во сила за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2007 година. Се препорачува и предвремена примена.

Меѓународен стандард за финансиско известување 7

Финансиски инструменти: обелоденувања

Цел

- 1 Целта на овој МСФИ е да бара од ентитетите да обезбедат обелоденувања во нивните финансиски извештаи кои ќе им овозможат на корисниците да ги вреднуваат:
 - (а) значајноста на финансиските инструменти за финансиската состојба и успешност на ентитетот; и
 - (б) природата и степенот на ризиците кои произлегуваат од финансиските инструменти на коишто е изложен ентитетот во текот на периодот и на датумот на известувањето, и како ентитетот управува со тие ризици.
- 2 Принципите во овој МСФИ ги надополнуваат принципите за признавање, мерење и презентирање на финансиски средства и финансиски обврски во МСС 32, *Финансиски инструменти: презентирање* и МСС 39, *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.

Делокруг

- 3 Овој МСФИ треба да го применуваат сите ентитети за сите видови на финансиски инструменти, освен:
 - (а) оние учества во подружници, придружени претпријатија и заеднички вложувања кои се евидентирани во согласност со МСС 27, *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи*, МСС 28, *Вложувања во придружени претпријатија* или МСС 31, *Вложувања во заеднички вложувања*. Меѓутоа, во некои случаи, МСС 27, МСС 28 или МСС 31 му дозволуваат на ентитетот да го евидентира учеството во подружница, придружено претпријатие или заедничко вложување користејќи го МСС 39; во тие случаи, ентитетите треба да ги применуваат барањата за обелоденување на МСС 27, МСС 28 или МСС 31, покрај оние на овој МСФИ. Ентитетите, исто така, треба да го применуваат овој МСФИ за сите деривативи кои се поврзани со учества во подружници, придружени претпријатија и заеднички вложувања, освен доколку деривативот ја задоволува дефиницијата за сопственички инструмент во МСС 32.
 - (б) правата и обврските на вработените кои произлегуваат од плановите за користи за вработени, за кои се применува МСС 19, *Користи за вработените*.
 - (в) договори за неизвесни надоместоци кај деловните комбинации (види МСФИ 3, *Деловни комбинации*). Овој исклучок се однесува само на стекнувачот.

- (г) договори за осигурување како што се дефинирани во МСФИ 4, *Договори за осигурување*. Меѓутоа, овој МСФИ се однесува на деривативи кои се вградени во договори за осигурување доколку МСС 39 бара од ентитетот да ги евидентира одделно.
- (д) финансиски инструменти, договори и обврски според трансакции за плаќање врз основа на акции за кои се применува МСФИ 2, *Плаќање врз основа на акции*, освен тоа што овој МСФИ се применува кај договори во рамките на делокругот на точките од 5 до 7 на МСС 39.
- 4 Овој МСФИ се однесува на признаени и непризнаени финансиски инструменти. Признаени финансиски инструменти вклучуваат финансиски средства и финансиски обврски кои се во рамките на делокругот на МСС 39. Непризнаени финансиски инструменти вклучуваат некои финансиски инструменти кои, иако се надвор од делокругот на финансиски средства и финансиски обврски кои се во рамките на делокругот на МСС 39, се во рамките на делокругот на овој МСФИ (како што се некои превземени обврски по основ на заеми).
- 5 Овој МСФИ се применува кај договори за купување или продавање на нефинансиски ставки кои се во рамките на делокругот на МСС 39 (види ги точките 5–7 на МСС 39).

Класи на финансиски инструменти и ниво на обелоденување

- 6 Кога овој МСФИ бара обелоденувања според класа на финансиски инструмент, ентитетот треба да ги групира финансиските инструменти во класи кои се соодветни на природата на обелоденетата информација и кои ги земаат предвид карактеристиките на тие финансиски инструменти. Ентитетот ќе обезбеди достатни информации за да се овозможи усогласување на линиските ставки коишто се презентирани во билансот на состојба.

Значајност на финансиски инструменти за финансиската состојба и успешност

- 7 Ентитетот ќе обелоденува информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ја вреднуваат значајноста на финансиските инструменти за неговата финансиска состојба и успешност.

Биланс на состојба

Категории на финансиски средства и финансиски обврски

- 8 Сметководствените вредности на секоја од следните категории, како што е дефинирано во МСС 39, треба да се обелоденат во текстот на билансот на состојба или во белешките:

- (а) финансиски средства според објективна вредност преку добивка или загуба, одделно прикажани (i) оние кои се назначени како такви по почетното признавање и (ii) оние кои се класифицирани дека се чуваат за тргување во согласност со МСС 39.
- (б) вложувања кои се чуваат до доспевање;
- (в) заеми и побарувања;
- (г) финансиски средства расположиви за продажба;
- (д) финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба, одделно прикажани како (i) оние кои се назначени како такви по почетното признавање и (ii) оние кои се класифицирани дека се чуваат за тргување во согласност со МСС 39; и
- (ѓ) финансиски обврски кои се мерат според амортизирана набавна вредност.

Финансиски средства или финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба

9 Доколку ентитетот назначил заем или побарување (или група на заеми или побарувања) дека е според објективната вредност преку добивка или загуба, тогаш ентитетот треба да ги обелодени:

- (а) максималната изложеност на *кредитен ризик* (види точка 36(а)) на заемот или побарувањето (или група на заеми или побарувања) на датумот на известување.
- (б) износот за којшто сите поврзани кредитни деривативи или слични инструменти ја ублажуваат таа максимална изложеност на кредитен ризик.
- (в) износот на промена, во текот на периодот и кумулативно, на објективната вредност на заемот или побарувањето (или група на заеми или побарувања), којшто може да се припише на промените во кредитниот ризик на финансиските средства утврдена:
 - (i) како износот на промена во неговата објективна вредност која не може да се припише на промените во пазарните услови од кои произлегува *пазарен ризик*; или
 - (ii) користејќи алтернативна метода ентитетот верува дека поверно го претставува износот на промената во неговата објективна вредност која може да се припише на промените на кредитниот ризик на средството.

Промени на пазарните услови од кои произлегува пазарен ризик вклучуваат промени во забележливата (основна) каматна стапка, цена на артикал, девизен курс или индекс на цени или стапки.

- (г) износот на промената во објективната вредност на сите поврзани кредитни деривативи или слични инструменти кои се случиле во

текот на периодот и кумулативно од назначувањето на заемот или побарувањето.

- 10 Доколку ентитетот назначил финансиска обврска според објективна вредност преку добивка или загуба во согласност со точка 9 на МСС 39, тогаш ентитетот треба да ги обелодени:

- (а) износот на промена, во текот на периодот и кумулативно, во објективната вредност на финансиската обврска која може да се припише промените на кредитниот ризик на таа обврска утврдена како:
 - (i) износот на промена во нејзината објективна вредност која не може да се припише на промените во пазарните услови од кои произлегува пазарен ризик (види Додаток Б, точка Б4); или
 - (ii) користејќи алтернативна метода ентитетот верува дека поверно го претставува износот на промената во неговата објективна вредност која може да се припише на промените на кредитниот ризик на обврската.

Промените во пазарните услови од кои произлегува пазарен ризик ги вклучуваат промените во основните пазарни стапки, цената на финансиски инструмент на друг ентитет, цена на артикал, девизен курс или индекс на цени или стапки. За договори кои вклучуваат карактеристика на поврзување на единици, промени во пазарните услови вклучуваат промени во успешноста на поврзаниот внатрешен или надворешен вложувачки фонд.

- (б) разликата помеѓу сметководствената вредност на финансиската обврска и износот којшто според договорот ентитетот ќе треба да му го плати на имателот на обврската при доспевање.
- 11 Ентитетот треба да ги обелодени:
- (а) методата која била користена за да биде во согласност со барањата во точките 9(в) и 10(а).
 - (б) доколку ентитетот верува дека даденото обелоденување за да биде во согласност со барањата во точките 9(в) и 10(а) не ја претставува верно промената во објективната вредност на финансиското средство или финансиската обврска, која може да се припише на промените во нивниот кредитен ризик, причините за доаѓањето до тој заклучок и факторите за кои ентитетот верува дека се релевантни.

Рекласификација

- 12 Доколку ентитетот го рекласифицирал средството како средство мерено:
- (а) според набавна вредност или амортизирана набавна вредност, наместо според објективна вредност; или

- (б) според објективна вредност, наместо според набавна вредност или амортизирана набавна вредност,

ентитетот треба да го обелодени износот којшто е рекласифициран во и од секоја категорија, како и причината за таа рекласификација (види точки 51–54 на МСС 39).

Депризнавање

- 13 Ентитетот може да ги пренел финансиските средства на таков начин што дел или сите финансиски средства не се квалификуваат за депризнавање (види точки 15–37 на МСС 39). Ентитетот за секоја класа на такви финансиски средства треба да ги обелодени:

- (а) природата на средствата;
- (б) природата на ризиците и наградите од сопственоста на коишто ентитетот останува да биде изложен;
- (в) кога ентитетот продолжува да ги признава сите средства, сметководствените вредности на средствата и на поврзаните обврски; и
- (г) кога ентитетот продолжува да ги признава средствата до степенот на неговата континуирана вклученост, вкупната сметководствена вредност на првобитните средства, износот на средствата коишто ентитетот продолжува да ги признава и сметководствената вредност на поврзаните обврски.

Колатерал

- 14 Ентитетот треба да ги обелодени:

- (а) сметководствената вредност на финансиските средства коишто ги заложил како колатерал за обврски или неизвесни обврски, вклучувајќи ги износите кои биле рекласифицирани во согласност со точка 37(а) на МСС 39; и
- (б) роковите и условите поврзани со неговиот залог.

- 15 Кога ентитетот чува колатерал (на финансиски или нефинансиски средства) и му е дозволено да го продаде или повторно да го заложува колатералот во отсуство на неизвршување на плаќање од страна на сопственикот на колатералот, ентитетот треба да ги обелодени:

- (а) објективната вредност на чуваниот колатерал;
- (б) објективната вредност на сите такви продадени или повторно заложени колатерали, и дали ентитетот има обврска да ги врати; и
- (в) роковите и условите коишто се поврзани со користење на колатералот.

Сметка за исправка за кредитни загуби

- 16 Кога финансиските средства се оштетени преку кредитни загуби и ентитетот го евидентира оштетувањето на одделна сметка (на пр., сметка за исправка која се користи за евидентирање на поединечни оштетувања или слична сметка која се користи за евидентирање на збирно оштетување на средства) наместо директно намалување на сметководствената вредност на средството, ентитетот треба да го обелодени усогласувањето на промените во таа сметка во текот на периодот за секоја класа на финансиски средства.

Сложени финансиски инструменти со повеќекратни вградени деривативи

- 17 Доколку ентитетот издал инструмент којшто содржи и компонента на обврска и сопственичка компонента (види ја точка 28 на МСС 32) и инструментот има повеќекратни вградени деривативи чии вредности се меѓузависни (како што е отповиклив конвертибилен должнички инструмент), ентитетот треба да го обелодени постоењето на тие својства.

Неизвршувања и прекршувања

- 18 За *обврски по основ на заеми* кои се признаени на датумот на известување, ентитетот треба да обелодени:
- (а) детали за било какви неизвршени плаќања во текот на периодот на главница, камата, фонд за исплата на долгови, или рокови за откуп на тие обврски по основ на заеми;
 - (б) сметководствената вредност на обврските по основ на заеми за кои не биле извршени плаќања до известувачкиот датум; и
 - (в) дали неизвршеното плаќање било поправено, или роковите на обврските по основ на заеми биле предоговорени, пред финансиските извештаи да бидат овластени за издавање.
- 19 Доколку, во текот на периодот, постоеле прекршувања на роковите од договорот за заем кои се поинакви од оние коишто се опишани во точка 18, ентитетот треба да ја обелодени истата информација како што се бара според точка 18 доколку тие прекршувања му дозволиле на заемодавателот да бара забрзана отплата (освен доколку прекршувањето не било поправено, или роковите на заемот биле предоговорени, на или пред известувачкиот датум).

Биланс на успех и главнина

Ставки на приход, расход, добивки или загуби

- 20 Ентитетот треба да ги обелодени следните ставки на приход, расход, добивки или загуби во текстот на финансиските извештаи или во белешките:

- (а) нето добивки или загуби од:
- (i) финансиски средства или финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба, покажувајќи ги одделно оние од финансиски средства или финансиски обврски коишто се назначени како такви по почетното признавање, и оние од финансиски средства или финансиски обврски кои се класифицирани дека се чуваат за тргување во согласност со МСС 39;
 - (ii) финансиски средства расположиви за продажба, покажувајќи го одделно износот на добивки и загуби признаени директно во главнината во текот на периодот и износот отстранет од главнината и признаен во добивката или загубата за периодот;
 - (iii) вложувања кои се чуваат до доспевање;
 - (iv) заеми и побарувања; и
 - (v) финансиски обврски мерени според амортизирана набавна вредност;
- (б) вкупниот приход од камата и вкупниот расход за камата (пресметан користејќи ја методата на ефективна камата) за финансиски средства или финансиски обврски кои не се според објективна вредност преку добивка или загуба;
- (в) приходи и расход од надоместоци (кои не се во вклучените износи при утврдувањето на ефективната каматна стапка) кои произлегуваат од:
- (i) финансиски средства или финансиски обврски кои не се според објективна вредност преку добивка или загуба; и
 - (ii) трустови и други старателски активности кои резултираат во чување или вложување на средства во име на поединци, трустови, планови за користи при пензионирање и други институции;
- (г) приход од камата на оштетени финансиски средства разграничени во согласност со точка УП93 на МСС 39; и
- (д) износот на секоја загуба од оштетување за секоја класа на финансиско средство.

Други обелоденувања

Сметководствени политики

- 21 Во согласност со точка 108 на МСС 1, *Презентирање на финансиски извештаи*, ентитетот во прегледот на значајни сметководствени политики ги обелоденува основата (или основите) на мерењето којашто била користена за подготвување на финансиските извештаи и другите користени сметководствени политики коишто се релевантни за разбирање на финансиските извештаи.

Сметководство за хеџинг

- 22 Ентитетот треба да го обелодени следното за секој вид на хеџинг опишан во МСС 39 (на пр., хеџинг на објективна вредност, хеџинг на парични текови и хеџинг на нето вложувања во работа со странство):
- (а) опис на секој вид на хеџинг;
 - (б) опис на финансиски инструменти назначени како хеџинг инструменти и нивните објективни вредности на известувачкиот датум; и
 - (в) природата на ризиците кои се хеџирани.
- 23 За хеџинг на паричен тек, ентитетот треба да обелодени:
- (а) периодите кога се очекува да се случат паричните текови и кога се очекува тие влијаат на добивката или загубата;
 - (б) опис на сите проектирани трансакции за кои претходно било користено сметководство за хеџинг, но кои повеќе не се очекува да се случат;
 - (в) износот кој бил признаен во главнината во текот на периодот;
 - (г) износот кој бил отстранет од главнината и бил вклучен во добивката или загубата за периодот, покажувајќи го износот вклучен во секоја линиска ставка во билансот на успех; и
 - (д) износот кој бил отстранет од главнината во текот на периодот и бил вклучен во почетната набавна вредност или друга сметководствена вредност на нефинансиското средство или нефинансиската обврска чие стекнување или настанување било хеџирана многу веројатна проектирана трансакција.
- 24 Ентитетот треба одделно да обелодени:
- (а) кај хеџинг на објективна вредност, добивки или загуби:
 - (i) од хеџинг инструментот; и
 - (ii) од хеџираната ставка која може да се припише на хеџираниот ризик.
 - (б) неефективноста признаена во добивката или загубата која произлегува од хеџинг на паричен тек; и
 - (в) неефективноста признаена во добивката или загубата која произлегува од хеџинг на нето вложување во работа со странство.

Објективна вредност

- 25 Освен како што е дадено во точка 29, за секоја класа на финансиски средства и финансиски обврски (види точка 6), ентитетот треба да ја обелодени објективната вредност на таа класа на средства и

обврски на начин којшто дозволува таа да биде споредена со нивната сметководствена вредност.

- 26 При обелоденување на објективни вредности, ентитетот треба да ги групира финансиските средства и финансиските обврски во класи, но ќе ги пребие само до степенот до кој нивните сметководствени вредности се пребиени во билансот на состојба.
- 27 Ентитетот треба да ги обелодени:
- (а) методите и, кога се користи техника на вреднување, претпоставките кои биле применети при утврдување на објективните вредности на секоја класа на финансиски средства или финансиски обврски. На пример, доколку е применливо, ентитетот обелоденува информации во врска со претпоставките кои се однесуваат на стапките на предплата, стапките на проценетите кредитни загуби, и каматните стапки или дисконтните стапки.
 - (б) дали објективните вредности се утврдени, целосно или делумно, директно повикувајќи се на објавени котирања на цени на некој активен пазар или се проценети користејќи техники за вреднување (види точки УП71-УП79 на МСС 39).
 - (в) дали објективните вредност коишто се признаени или обелоденети во финансиските извештаи се утврдени, целосно или делумно, користејќи техники за вреднување засновани на претпоставки кои не се поткрепени со цени од видливи тековни пазарни трансакции на истиот инструмент (на пр., без модификација или препакување) и не се засновани на расположиви видливи пазарни податоци. За објективни вредности кои се признаени во финансиските извештаи, доколку се промени една или повеќе од тие претпоставки до разумно можни алтернативни претпоставки тогаш значајно би се променила објективната вредност, ентитетот ќе го наведе овој факт и ќе го обелодени ефектот од тие промени. За оваа цел, значајноста ќе биде определена од аспект на добивка или загуба, и вкупни средства или вкупни обврски, или, кога промените во објективната вредност се признаени во главнината, вкупна главнина.
 - (г) доколку се применува (в), вкупниот износ на промената на објективната вредност проценета користејќи техника за вреднување којашто била признаена во добивката или загубата за време на периодот.
- 28 Доколку пазарот за финансискиот инструмент не е активен, ентитетот ја утврдува неговата објективна вредност користејќи техники за вреднување (види точки УП74 – УП79 на МСС 39). Сепак, најдобар доказ за објективната вредност при почетното признавање е цената на трансакција (на пр., објективната вредност на даден или примен надоместок), освен доколку се задоволени условите опишани во точка УП 76 на МСС 39. Тоа доаѓа од

можноста да постои разлика помеѓу објективната вредност при почетното признавање и износот кој би бил утврден на тој датум користејќи техника на вреднување. Доколку постои таква разлика, ентитетот треба, според класа на финансиски инструмент, да ги обелодени:

- (а) сметководствената политика за признавање на таа разлика во добивката или загубата за да се одрази промената во факторите (вклучувајќи време) коишто учесниците на пазарот би ги земале предвид при определување на цена (види точка УП76А на МСС 39); и
- (б) збирната разлика која треба да се признае во добивката или загубата на почетокот и на крајот на периодот и усогласување на промените во салдото на оваа разлика.

29 Не се бараат обелоденувања на објективната вредност:

- (а) кога сметководствената вредност е разумно приближна на објективната вредност, на пример, за финансиски инструменти како што се краткорочни побарувања од купувачите или обврски кон добавувачите;
- (б) за вложување во сопственички инструменти кои немаат котирана пазарна цена на активен пазар, или деривативи поврзани со таквите сопственички инструменти, кое се мери според набавната вредност во согласност со МСС 39 бидејќи неговата објективна вредност не може веродостојно да се измери; или
- (в) за договор кој содржи карактеристика на дискретно учество (како што е опишано во МСФИ 4) доколку објективната вредност на таа карактеристика не може веродостојно да се измери.

30 Во случаите опишани во точка 29(б) и (в), ентитетот треба да обелодени информации кои ќе им помогнат на корисниците на финансиските извештаи да прават свои сопствени расудувања за степенот на можните разлики помеѓу сметководствената вредност на тие финансиски средства или финансиски обврски и нивната објективна вредност, вклучувајќи:

- (а) фактот дека информациите за објективната вредност не биле обелоденети за овие инструменти бидејќи нивната објективна вредност не може веродостојно да се измери;
- (б) опис на финансиските инструменти, нивната сметководствена вредност и објаснување за тоа зошто објективната вредност не може веродостојно да се измери;
- (в) информации за пазарот на инструментите;
- (г) информации за тоа дали и како ентитетот има намера да ги отуѓи финансиските инструменти; и
- (д) доколку се депризнаваат финансиските инструменти чија објективна вредност претходно не можела да биде веродостојно измерена, тогаш тој факт, нивната сметководствена вредност во

време на депризнавањето и износот на признаената добивка или загуба.

Природа и степен на ризици кои произлегуваат од финансиски инструменти

- 31 Ентитетот треба да обелодени информации кои им овозможуваат на корисниците на неговите финансиски извештаи да ја оценат природата и степенот на ризици коишто произлегуваат од финансиски инструменти на кои е изложен ентитетот на известувачкиот датум.
- 32 Обелоденувањата кои се бараат во точките 33 – 42 се фокусираат на ризиците кои произлегуваат од финансиски инструменти и како се управува со нив. Овие ризици вообичаено вклучуваат, но не се ограничени на, кредитен ризик, *ризик на ликвидност* и пазарен ризик.

Квалитативни обелоденувања

- 33 За секој вид на ризик кој произлегува од финансиски инструменти, ентитетот треба да ги обелодени:
- (а) изложеностите на ризик и од каде произлегуваат;
 - (б) неговите цели, политики и процеси за управување со ризик и методите користени за да се измери ризикот; и
 - (в) сите промени во (а) или (б) од претходниот период.

Квантитативни обелоденувања

- 34 За секој вид на ризик кој произлегува од финансиски инструменти, ентитетот треба да ги обелодени:
- (а) вкупните квантитативни податоци за неговата изложеност на тој ризик на известувачкиот датум. Ова обелоденување ќе се заснова на информациите коишто му се интерно обезбедени на клучниот менаџерски персонал на ентитетот (како што е дефинирано во МСС 24, *Обелоденувања за поврзани странки*), на пример одборот на директори или главниот извршен директор на ентитетот.
 - (б) обелоденувањата кои се бараат со точките 36–42, до степенот кој не е даден во (а), освен доколку ризикот не е материјален (види ги точки 29–31 на МСС 1 за дискусија за материјалноста).
 - (в) концентрациите на ризик доколку не е очигледно од (а) и (б).
- 35 Доколку обелоденетите квантитативни податоци на известувачкиот датум не ја претставуваат изложеноста на ризик на ентитетот за време на периодот, ентитетот ќе обезбеди понатамошни информации коишто ја претставуваат изложеноста на ризик.

Кредитен ризик

36 Ентитетот треба да обелодени, според класа на финансиски инструмент:

- (а) износот којшто најдобро ја претставува неговата максимална изложеност на кредитен ризик на известувачкиот датум без да се зема предвид било кој чуван колатерал или други кредитни зголемувања (на пр., договори за умрежување кои не се квалификуваат за пребивање во согласност со МСС 32);
- (б) во поглед на обелоденетиот износ во (а), опис на колатералот кој се чува како обезбедување и други кредитни зголемувања;
- (в) информации за кредитниот квалитет на финансиските средства кои не се ниту *доспеани* ниту оштетени; и
- (г) сметководствената вредност на финансиските средства кои поинаку би биле доспеани или оштетени, но чии рокови биле предоговорени.

Финансиски средства кои се доспеани или оштетени

37 Ентитетот треба да обелодени, според класа на финансиско средство:

- (а) анализа на староста на финансиските средства кои се доспеани на известувачкиот датум, но не се оштетени;
- (б) анализа на финансиски средствата за кои поединечно е утврдено дека се оштетени на известувачкиот датум, вклучувајќи ги факторите кои ентитетот ги земал предвид при утврдувањето дека се оштетени; и
- (в) за износите обелоденети во (а) и (б), опис на колатералот кој ентитетот го чува како обезбедување и другите кредитни зголемувања и, освен доколку е непрактично, проценка на нивната објективна вредност.

Колатерал и други добиени кредитни зголемувања

38 Кога ентитетот добива финансиски или нефинансиски средства за време на периодот преку земање на владетелство над колатерал којшто го чува како обезбедување или повикување на други кредитни зголемувања (на пр., гаранции), и таквите средства ги задоволуваат критериумите за признавање во другите стандарди, ентитетот треба да обелодени:

- (а) природата и сметководствената вредност на добиените средства; и
- (б) кога средствата не се лесно конвертибилни во пари, неговите политики за отуѓување на такви средства или за нивно користење во работењето.

Ризик на ликвидност

39 Ентитетот треба да обелодени:

- (а) анализа на доспевањето на финансиските обврски која ги покажува преостанатите договорни доспевања; и
- (б) опис на тоа како управува со ризикот на ликвидност кој се подразбира во (а).

Пазарен ризик***Анализа на чувствителност***

40 Освен доколку ентитетот се придржува кон точка 41, ентитетот треба да обелодени:

- (а) анализа на чувствителноста на секој вид на пазарен ризик на којшто е изложен ентитетот на известувачкиот датум, покажувајќи како добивката или загубата и главнината би биле засегнати од промените на променливата величина на релевантниот ризик кои биле разумно можни на тој датум;
- (б) методите и претпоставките кои биле користени при подготвување на анализата на чувствителност; и
- (в) промени од претходниот период во користените методи и претпоставки, и причините за таквите промени.

41 Доколку ентитетот подготвува анализа на чувствителност, како што е вредност изложена на ризик, која ги одразува меѓузависностите помеѓу променливите величини на ризик (на пр., каматни стапки и девизни курсеви) и ја користи за да управува со финансиските ризици, ентитетот може да ја користи анализата на чувствителност наместо анализата специфицирана во точка 40. Ентитетот исто така треба да обелодени:

- (а) објаснување за користената метода при подготвување на таква анализа на чувствителност и за главните параметри и претпоставки на кои се засноваат обезбедените податоци; и
- (б) објаснување за целта на користената метода и за ограничувањата кои може да резултират во информации кои не ја одразуваат целосно објективната вредност на засегнатите средства и обврски.

Други обелоденувања на пазарниот ризик

42 Кога анализата на чувствителност којашто е обелоденета во согласност со точка 40 или 41 не го претставува ризикот кој е вграден во финансискиот инструмент (на пример, бидејќи изложеноста на крајот на годината не ја одразува изложеноста во текот на годината), ентитетот треба да го обелодени тој факт и причината заради која верува дека анализатата на чувствителност не го претставува ризикот.

Датум на стапување во сила и транзиција

- 43 Ентитетот треба да го применува овој МСФИ за годишните периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2007 година. Се препорачува и предвремена примена. Доколку ентитетот го применува овој МСФИ за поранешен период, треба да го обелодени тој факт.
- 44 Доколку ентитетот го применува овој МСФИ за годишни периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2006 година, тогаш ентитетот не треба да презентира компаративни информации за обелоденувањата кои се бараат според точките 31–42 во врска со природата и степенот на ризици кои произлегуваат од финансиските инструменти.

Повлекување на МСС 30

- 45 Овој МСФИ го заменува МСС 30, *Обелоденувања во финансиските извештаи на банките и слични финансиски институции*.

1608.

Врз основа на член 2, став 2 од Законот за сметководството за буџетите и буџетските корисници („Службен весник на РМ“ број 61/02, 98/02 и 81/05), министерот за финансии донесе

П РА В И Л Н И К ЗА ПРИМЕНА НА МЕЃУНАРОДНИТЕ СМЕТКОВОДСТВЕНИ СТАНДАРДИ ЗА ЈАВНИОТ СЕКТОР НА ГОТОВИНСКА ОСНОВА

Член 1

Со овој правилник се пропишуваат сметководствените стандарди што се применуваат при водењето на сметководството за буџетите и буџетските корисници.

Член 2

Сметководствените стандарди кои се применуваат во Република Македонија, се Меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор на готовинска основа утврдени од Одборот за Меѓународни сметководствени стандарди (IASB) и истите се составен дел на овој правилник.

Член 3

Овој правилник влегува во сила со денот на објавувањето во „Службен весник на Република Македонија“, а ќе се применува од 1 јануари 2006 година..

Бр. 11-38037/1
28 декември 2005 година
Скопје

Министер за финансии,
м-р **Никола Поповски**, с.р.

Финансиско известување според сметководство на готовинска основа

Овој Стандард беше усвоен од страна на Комитетот за јавен сектор на Меѓународната федерација на сметководители

Информации во врска со Меѓународната федерација на сметководители и примероци на овој Стандард можат да се најдат на интернет страницата, <http://www.ifac.org>.

Усвоениот текст на овој Стандард е текстот што е објавен на англиски јазик. Авторско право © 2003 и припаѓа на Меѓународната федерација на сметководители. Сите права се заштитени. Ниту еден дел од оваа публикација не може да биде репродуциран, чуван во систем на исправување или пренесуван, во било каква форма или со било какви средства, електронски, механички, или со фотокопирање, снимање или на друг начин, без претходна писмена дозвола од Меѓународната федерација на сметководители.

ИСБН: 1-887464-98-0

International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017
United States of America
Web site: <http://www.ifac.org>

ВОВЕД

Сметководствени стандарди за јавниот сектор

Меѓународната федерација на сметководители - Комитет за јавен сектор (Комитет) развива сметководствени стандарди за субјектите во јавниот сектор познати како Меѓународни сметководствени стандарди во јавниот сектор (МССЈС). Комитетот ги признава значајните користи од добивање на конзистентни и споредливи финансиски информации низ различни законодавства и верува дека МССЈС ќе имаат клучна улога при остварување на овие користи. Усвојувањето на МССЈС од страна на владите допринесува за унапредување на квалитетот, како и на споредливоста на финансиските информации презентирани од страна на субјектите во јавниот сектор ширум светот.

МССЈС се изготвени со цел нивно применување од страна на субјектите кои водат сметководство на пресметковната основа и од страна на субјектите кои водат сметководство на готовинскаоснова.

Комитетот го признава правото на владите и на оние кои ги изготвуваат националните стандарди да воспостават сметководствени стандарди и да направат упатства за финансиско известување. Комитетот смета дека овој Стандард е значаен чекор напред во унапредување на конзистентноста и споредливоста на финансиското известување според сметководство на готовинскаоснова и го препорачува усвојувањето на овој Стандард. Се вели дека финансиските извештаи се подготвени според МССЈС, само доколку се во согласност со сите барања наведени во Дел 1 од овој Стандард.

Комитетот им препорачува на владите да го унапредуваат својот сметководствен систем во насока на сметководство на пресметковна основа и да ги хармонизираат националните барања со МССЈС подготвени со цел нивна примена од страна на субјектите кои водат сметководство на пресметковна основа. Субјектите кои имаат намера да го имплементираат сметководството на пресметковната основа во иднина можат да најдат и други корисни публикации на Комитетот, особено Студијата 14 Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities (Премин кон сметководство на пресметковна основа: Насоки за Влади и Владини субјекти).

МЕЃУНАРОДЕН СМЕТКОВОДСТВЕН СТАНДАРД ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР

Финансиско известување според сметководство на готовинска основа

СТРУКТУРА НА СТАНДАРДОТ

Овој Стандард опфаќа два дела:

- Делот 1 е задолжителен. Во него се утврдени барањата кои се применливи кај сите субјекти кои подготвуваат финансиски извештаи за општи цели според сметководство на готовинска основа. Во овој дел се дефинира сметководството на готовинска основа, се одредуваат барањата за обелоденување на информации во финансиските извештаи и во белешките кон финансиските извештаи и се третираат бројни специфични прашања во врска со известувањето. Субјектите кои тврдат дека известуваат според Меѓународниот сметководствен стандард во јавен сектор за *Финансиско известување според сметководство на готовинска основа* мора да ги почитуваат и применуваат барањата содржани во овој дел на Стандардот.
- Делот 2 не е задолжителен. Во него се идентификуваат дополнителни сметководствени политики и обелоденување на информации кои е пожелно субјектот да ги усвои и применува со цел да ја зајакне својата финансиска одговорност и транспарентноста на финансиски извештаи. Овој дел вклучува и објаснувања на алтернативните методи за презентирање на одредени информации.

СОДРЖИНА

Финансиско известување според сметководство на готовинска основа	1
ВОВЕД	2
СТРУКТУРА НА СТАНДАРДОТ	3
ДЕЛ 1: БАРАЊА	7
Цел	7
1.1 Делокруг на барањата 1.1.1-1.1.7	8
1.2 Готовинска основа 1.2.1-1.2.9	9
Дефиниции 1.2.1 - 1.2.9	9
Сметководство на готовинска основа 1.2.2	10
Еквиваленти на парични средства 1.2.3-1.2.5	10
Контрола на парични средства од страна на субјектот кој известува 1.2.6-1.2.9	11
1.3 Барања за презентирање и прикажување 1.3.1-1.3.38	12
Дефиниции 1.3.1-1.3.3	12
Финансиски извештаи 1.3.4 - 1.3.11	13
Информации кои треба да се презентираат во извештајот за парични приливи и одливи 1.3.12-1.3.29	15
Класификација 1.3.17	16
Ставки, наслови и подзборови 1.3.18	17
Известување на нето основа 1.3.19-1.3.23	17
Исплати од страна на трети странки во име на субјектот 1.3.24-1.3.29	18
Сметководствени политики и образложенија 1.3.30-1.3.38	21
Структура на образложенијата 1.3.30-1.3.31	21
Избор и прикажување на сметководствените политики 1.3.32-1.3.38	22
1.4 Општи одредби 1.4.1-1.4.25	23
Период на известување 1.4.1-1.4.3	23
Благовременост 1.4.4	24
Датум на одобрување 1.4.5-1.4.6	24
Информации во врска со субјектот 1.4.7-1.4.8	25

Ограничувања на паричните салда и пристап кон позајмувањата 1.4.9-1.4.12	25
Конзистентност во презентирањето 1.4.13-1.4.15	26
Споредбени информации 1.4.16-1.4.20	27
Идентификување на финансиски извештаи 1.4.21-1.4.25	28
1.5 Исправање на грешки 1.5.1-1.5.5	29
1.6 Консолидирани финансиски извештаи 1.6.1-1.6.21	30
Дефиниции 1.6.1-1.6.4	30
Економски Субјект 1.6.2-1.6.4	31
Обем на консолидираните финансиски извештаи 1.6.5-1.6.15	31
Постапки при консолидирање 1.6.16-1.6.19	33
Презентирање при консолидирање 1.6.20	35
Преодни одредби 1.6.21	35
1.7 Странска валута 1.7.1-1.7.8	35
Дефиниции 1.7.1	35
Третман на парични приливи, одливи и салда во странски валути 1.7.2-1.7.8	36
1.8 Ден на стапување во сила на Делот 1 и Преодни одредби 1.8.1-1.8.3	37
Ден на стапување во сила 1.8.1	37
Преодни одредби - Консолидирани финансиски извештаи 1.8.2-1.8.3	37
Прилог 1: Илустрација на барањата содржани во Делот 1 од Стандардот	37

ДЕЛ 2: ДОПОЛНИТЕЛНИ ПРИКАЖУВАЊА КОИ СЕ ПРЕПОРАЧУВААТ

2.1 Дополнителни прикажувања кои се препорачуваат	
2.1.1-2.1.59	53
Дефиниции 2.1.1-2.1.2	53
Идни економски користи и потенцијални услуги 2.1.2	54
Континуитет 2.1.3-2.1.5	55

Вонредни ставки 2.1.6-2.1.14	56
Различни од редовните активности 2.1.8	56
Не се очекува да се повторуваат во догледна иднина 2.1.9	56
Надвор од контрола или влијание на субјектот 2.1.10	57
Идентификување на вонредните ставки 2.1.11-2.1.14	57
Управувани трансакции 2.1.15-2.1.22	58
Наплата на приходи 2.1.18-2.1.20	59
"Транзитни" парични текови 2.1.21	60
Трансферни плаќања 2.1.22	61
Презентирање на главните групи на парични текови 2.1.23-2.1.30	61
Прикажување на поврзани странки 2.1.31-2.1.32	63
Презентирање на средствата, обврските и споредба со буџетот 2.1.33-2.1.36	63
Споредба со буџетот 2.1.36	64
Консолидирани финансиски извештаи 2.1.37-2.1.44	65
Стекнување и отуѓување на контролирани субјекти и други оперативни единици 2.1.40-2.1.44	66
Заеднички вложувања 2.1.45-2.1.46	67
Финансиско известување во хиперинфлаторни економии 2.1.47-2.1.69	67
Повторно пресметување на износите на финансиските извештаи 2.1.49-2.1.54	68
Споредбени информации 2.1.55	69
Консолидирани финансиски извештаи 2.1.56-2.1.57	70
Избор и употреба на општ индекс на цени 2.1.58-2.1.59	70
2.2 Власти и други субјекти во јавниот сектор кои имаат намера да преминат кон сметководство на пресметковна основа 2.2.1-2.2.5	71
Презентирање на извештај за парични приливи и одливи 2.2.1-2.2.2	71
Делокруг на консолидираните извештаи - исклучувања од економскиот субјект 2.2.3-2.2.5	71
ПРИЛОГ 2 - Илустрација на одредени прикажувања препорачани во Делот 2 од Стандардот	73
ПРИЛОГ 3 -Презентирање на извештај за парични приливи и одливи во образец кој се бара според МССЈС 2 Извештај за паричните текови	79
ПРИЛОГ 4 - Квалитативни карактеристики на финансиското известување	84

ПРИЛОГ 5 - Воспоставување контрола врз друг субјект за целите на финансиското известување _____ 87

МЕЃУНАРОДЕН СМЕТКОВОДСТВЕН СТАНДАРД ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР

Финансиско известување според сметководство на готовинска основа

ДЕЛ 1: БАРАЊА

Во Делот 1 од овој Стандард се наведени барањата за известување според сметководство на готовинска основа.

Стандардите, напишани со полуцрни букви во курсив, треба да се читаат во контекст на коментираниите точки во овој Стандард, кои се напишани со обични букви и во контекст на "Предговорот на меѓународните сметководствени стандарди во јавниот сектор". Меѓународните сметководствени стандарди во јавниот сектор не се применуваат на незначјни ставки.

Цел

Целта на овој Стандард е да се опише начинот на кој финансиските извештаи за општи цели треба да се презентираат според сметководството на готовинска основа.

Информациите во врска со паричните приливи, паричните одливи и паричните салда на секој субјект се неопходни за отчетноста и одговорноста и обезбедуваат корисни податоци за оценување на способноста на секој субјект во иднина да создава соодветни парични средства и погодни извори, како и за користењето на паричните средства. Во донесувањето и процената на одлуките за алокација на паричните ресурси и за одржливоста на активностите на субјектот, корисниците бараат разбирање за времето и извесноста на паричните приливи и паричните одливи.

Усогласеноста со барањата и препораките на овој Стандард ќе ја зголеми сеопфатноста и транспарентноста на финансиското известување за паричните приливи и паричните одливи за паричните салда на субјектот. Исто така, ова ќе ја зголеми споредливоста со финансиските извештаи на субјектот од претходните периоди и со финансиските извештаи на други субјекти кои го прифатиле сметководството на готовинска основа.

1.1 Делокруг на барањата

1.1.1 *Субјектот кој подготвува и презентира финансиски извештаи според сметководството на сопствинска основа како што е дефинирана во овој Стандард, во презентирањето на своите годишни финансиски извештаи за општи цели треба да ги применува барањата од Дел 1 од овој Стандард.*

1.1.2 Финансиските извештаи за општи цели се извештаи наменети да ги задоволат потребите на корисниците кои не се во состојба да бараат извештаи подготвени на начин кој ги задоволува нивните специфични потреби за информации. Како корисници на финансиските извештаи за општи цели се вклучуваат даночните обврзници, законодавните тела, доверителите, добавувачите, медиумите и вработените. Во финансиските извештаи за општи цели се вклучуваат оние извештаи коишто се презентираат посебно или во некој друг јавен документ како што е годишниот извештај.

1.1.3 Овој Стандард важи подеднакво и за финансиските извештаи за општи цели на секој поединечен субјект и за консолидираните финансиски извештаи за општи цели на економски субјект како што е владата во целина. Стандардот бара подготвување на извештај за парични приливи и одливи кој ги признава парите контролирани од страна на субјектот кој известува и прикажување на сметководствените политики и образложенија кои содржат објаснување. Исто така, стандардот бара износите исплатени од страна на трети страни во име на субјектот кој известува да бидат презентирани во текстот на извештајот за паричните приливи и одливи.

1.1.4 *Субјектите чии финансиски извештаи се усогласени со барањата наведени во Дел 1 од овој Стандард треба што јасно да го истакнат. Доколку финансискиите извештаи не се усогласени со сите барања во Делот 1 на овој Стандард, тогаш не може да се каже дека финансискиите извештаи се во согласност со овој Стандард.*

1.1.5 *Овој Стандард се применува кај сите субјекти во јавниот сектор, освен во државните деловни препријатија (јавните препријатија).*

1.1.6 Во Предговорот на Меѓународните Стандарди за финансиско известување издаден од Одборот за Меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС) се објаснува дека Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) се изготвени да се применуваат за финансиските извештаи за општи цели во сите профитно ориентирани

субјекти. Државните деловни претпријатија (ДДП) дефинирани подолу во точката 1.2.1 се профитно ориентирани субјекти и според тоа, финансиското известување на овие субјекти треба да биде во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) и Меѓународните сметководствени стандарди (МСС).

- 1.1.7 Одборот за Меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС) е основан во 2001 година како замена за Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди (КМСС). МСС издадени од КМСС остануваат на сила се додека не се изменат или укинат од страна на ОМСС.

1.2 Готовинска основа

Дефиниции

- 1.2.1 Во овој Стандард се користаат термини со следново значење:

Под пари се подразбираат готовина, побарување по основ на дејоци или по видување и парични еквиваленти.

Готовинска основа е основа во сметководството според која се признаваат трансакции и други настани само кога се платени или применени парично.

Парични еквиваленти се краткорочни, високо ликвидни вложувања кои можат лесно да се конвертираат во познати износи на пари и кои имаат незначителен ризик од промена на вредноста.

Парични тексови се приливи и одливи на парични средства.

Парични исплати се одливи на пари.

Парични улоги се приливи на пари.

Контрола на пари настанува кога субјектот може да ги користи парично или на друг начин да има корист од исплатите настанувајќи да ги остварува своите цели, и кога може да го исклучи или да го регулира притокот на други субјекти кон нивните користы.

Државно деловно претпријатие е субјект кој ги има сите подолу наведени карактеристики:

- (а) може да склучува договори во свое име;
- (б) дадени му се финансиски и оперативни овластувања да врши деловни активности (бизнис);

- (в) *продава производи или услуги, како редовна активност од своето работење на други субјекти со добивка и целосен надоместок на трошоците;*
- (г) *не е зависен од континуирано владино финансирање за да најредува во работењето (освен набавки на производи како заинтересирана страна); и*
- (д) *контролиран е од страна на друг субјект во јавниот сектор.*

Сметководство на готовинска основа

1.2.2 Во сметководството на готовинска основа се признаваат трансакциите и настаните само кога парите (вклучувајќи ги и паричните еквиваленти) се примени или исплатени од страна на субјектот. Финансиските извештаи подготвени според сметководство на готовинска основа обезбедува информации за: изворите на пари создадени во соодветниот временски период, целите за кои парите биле употребени и салдото на пари на датумот на известување. Фокусот во финансиските извештаи е на салдата на пари и нивните промени. Белешките кон финансиските извештаи можат да обезбедат дополнителни информации во врска со обврските, какви што се обврските спрема добавувачите и позајмувањата и за некои непарични средства, какви што се побарувањата, вложувањата во недвижности и недвижности, постројки и опрема.

Парични еквиваленти

1.2.3 Паричните еквиваленти се чуваат со цел да се задоволат краткорочни договорни обврски наместо за вложувања или за некои други цели. За да едно вложување се квалификува како паричен еквивалент мора да е лесно конвертибилно во познат износ на парични средства и да има незначителен ризик од промена во вредноста. Според тоа, едно вложување се квалификува како паричен еквивалент само кога има краток рок на доспевање, на пример три месеци или помалку од денот на стекнувањето. Вложувањата во акции не се сметаат како парични еквиваленти, освен ако тие не се во суштина парични еквиваленти.

1.2.4 Позајмувањата од банка општо земено се смета дека предизвикуваат зголемување на паричните приливи. Меѓутоа, во некои законодавства негативните салда во банката кои се отплатуваат по барање, се дел од управувањето со паричните средства кај субјектот. Во ваквите околности, негативните салда во банката се вклучуваат како компоненти на пари. Карактеристика на таквите банкарски аранжмани е дека салдото во банката често флукуира од позитивно во негативно.

1.2.5 Паричните текови ги исклучуваат движењата помеѓу ставките кои ги сочинуваат парите, бидејќи овие компоненти се дел од управувањето со парите на субјектот, а не претставуваат зголемување или

намалување на парите кои ги контролира субјектот. Управувањето со парични средства го вклучува вложување на вишок на пари во парични еквиваленти.

Контрола на парични средства од страна на субјектот кој известува

1.2.6 Контрола на парите од страна на субјектот постои кога тој субјект може да ги користи парите за остварување на своите цели или за стекнување на поинаква корист од парите, и исклучува или го регулира пристапот на други субјекти за стекнување на таа корист. Парите наплатени од субјектот, или издвоени за посебна намена, односно се дадени на субјектот кои тој може да ги користи за финансирање на своитередовни активности, за стекнување на капитални средства или за отплата на долгови, се контролирани од страна на субјектот.

1.2.7 Износите депонирани на банкарска сметка на субјектот се контролираат од страна на истиот субјект. Во некои случаи парите кои владин субјект:

- (а) ги наплатува во име на Владата (или во име на друг субјект), се депонираат на банкарска сметка на субјектот, пред да се пренесат на сметка за консолидирана наплата на приходи или на друга општа владина сметка; и
- (б) треба да ги трансферира на трета странка во име на Владата, првин се депонираат на банкарска сметка на субјектот пред да се пренесат на овластениот примац;

Во вакви случаи, субјектот ќе ги контролира парите само додека тие се на неговата банкарска сметка пред да бидат пренесени на сметката за консолидирана наплата на приходи или на друга банкарска сметка контролирана од страна на Владата, или на сметка на трети странки. Во точката 1.4.9 се бара прикажување на сите парични салда на субјектот на датумот на известување кои не се расположиви за користење од страна на субјектот или се предмет на надворешни ограничувања. Дополнително упатство за третманот на паричните текови со кои управува еден субјект во име на други субјекти е вклучено во точките 2.1.15 до 2.1.22 во Делот 2 од овој Стандард.

1.2.8 Во некои законодавства, Владата управува со расходите на министерства и другите субјекти преку централизирана трезорска функција или како што често се нарекува управување врз основа на единствена трезорска сметка. Притоа, министерствата и другите субјекти не ги контролираат своите банкарски сметки, туку со владините пари управува централен субјект преку единствена владина сметка или збир на сметки. Централниот субјект врши исплати во име на министерствата и другите субјекти по претходно соодветно

овластување и документација. Од ова произлегува дека министерства и другите субјекти не ги контролираат парите кои наменски им биле доделени или на поинаков начин добиле овластување да ги користат. Во ваквите случаи, расходите направени од страна на министерствата и други субјекти ќе бидат презентирани во одделна колона под наслов "трезорска сметка" (или во колона обележана на сличен начин) во извештајот за парични приливи и одливи во согласност со барањата во точката 1.3.24(a).

- 1.2.9 Во некои случаи, централизираната трезорска функција се врши од страна на субјект кој ја (ги) контролира банкарската (ски) сметка (и) од која (и) се вршат исплати во име на министерства и на други субјекти. Во вакви случаи, трансферите на и исплатите од овие банкарски сметки всушност претставуваат парични приливи и одливи со кои управува централниот субјект во име на поединечните министерства и другите субјекти. Во точката 1.3.13 е специфицирано дека паричните приливи и одливи кои произлегуваат од трансакциите со кои управува субјектот во име на други субјекти и кои се признаваат во основните финансиски извештаи, можат да бидат презентирани на нето основа. Во точката 1.4.9 се бара прикажување на паричните салда на субјектот на датумот до кој се однесуваат финансиските извештаи, а кои не се расположиви за употреба од страна на субјектот или се предмет на надворешни ограничувања.

1.3 Барања за презентирање и обелоденување

Дефиниции

- 1.3.1 Во овој Стандард се користаат следниве термини со следново значење:

Сметководствени политики се специфични принципи, основи, конвенции, правила и практики усвоени од страна на субјект кои се користаат за подготвување и презентирање на финансиски извештаи.

Значајност: информациите се значајни доколку нивноот проуштање или неточно прикажување може да влијае врз одлуките или проценките на корисниците донесени или направени врз основа на финансиските извештаи. Значајноста зависи од природата или големината на ставката или од грешката оценета во контекст на посебни околности на проуштање или неточно прикажување.

Датум на извештавање е датумот на последниот ден од периодот за кој се однесуваат финансиските извештаи.

Економски субјект означува група на субјекти составена од субјектот кој врши контрола и од еден или повеќе контролирани субјекти.

- 1.3.2 Финансиските извештаи резултираат од процесирање на голем број на трансакции структурирани по пат на нивно интегрирање или групирање во соодветни групи во зависност од нивната природа или функција. Крајната фаза во процесот на интегрирање и класифицирање е презентацијата на сумирани и класифицирани податоци кои формираат ставки било во текстот на финансиските извештаи или пак во образложенијата. Доколку една ставка сама по себе не е значајна, таа се интегрира со други ставки во текстот на финансиските извештаи или пак во белешките кон финансискиот извештај. Ставката која не е доволно значајна за да се прикаже одделно во текстот на финансиските извештаи, може да има доволно големо значење за да се прикаже посебно во белешките кон финансискиот извештај.
- 1.3.3 Принципот на значајност осигурува дека барањата за посебно обелоденување според Меѓународните сметководствени стандарди во јавниот сектор не би биле задоволени доколку добиените информации не се значајни.

Финансиски извештаи

1.3.4 Субјектот треба да подготвува и презентира финансиски извештаи за омишлени цели кои ги вклучуваат следните компоненти:

- (а) извештај за годишни приливи и одливи во кој:
- (и) се признаваат сите годишни приливи, годишни одливи и годишните салда контролирани од страна на субјектот;
 - (ии) одделно се идентификуваат исцлашките извршени од страна на претходните години во име на субјектот во согласност со точката 1.3.24 од овој Стандард; и
- (б) сметководствениот политики и образложенија со објаснувања.

1.3.5 Кога субјектот се определил да прикаже информации подготвени на сметководствена основа која е различна од сметководство на гошовинска основа како што е дефинирано во овој Стандард или поинаку како што се бара според точката 1.3.4(а), таквите информации треба да бидат прикажани во белешките кон финансискиот извештај.

1.3.6 Финансиските извештаи за општи цели ги опфаќаат: извештајот за парични приливи и одливи и другите извештаи со кои се презентираат дополнителни информации во врска со паричните приливи, одливи и салдата контролирани од страна на субјектот, сметководствените политики и образложенија. Во согласност со барањата од точката 1.3.4(а)(и) само паричните приливи, паричните одливи и паричните салда контролирани од страна на субјектот кој известува треба да бидат признаени како такви во извештајот за парични приливи и одливи или во други извештаи кои се подготвуваат.

1.3.7 Во точката 1.3.24 на овој Стандард се бара во текстот на извештајот за паричните приливи и одливи да бидат обелоденети одредени исплати извршени од страна на трети странки во име на субјектот кој известува. Исплатите извршени од страна на трети странки не ја задоволуваат дефиницијата за пари, парични приливи и парични одливи како што се дефинирани во точката 1.2.1 од овој Стандард и затоа овие исплати не треба да бидат презентирани како парични приливи и одливи контролирани од страна на субјектот кој известува во извештајот за парични приливи и одливи или во другите извештаи кои се подготвуваат од страна на субјектот кој известува.

1.3.8 Белешките кон финансиските извештаи вклучуваат описи или подетални табели или анализи на износите прикажани во текстот на финансиските извештаи, како и дополнителни информации. Белешките вклучуваат информации чие обелоденување се бара и препорачува со овој Стандард и можат да вклучуваат други информации кои се сметаат за неопходни за објективно презентирање и за зајакнување на одговорноста.

1.3.9 Овој Стандард не го спречува субјектот во финансиски извештаи за општи цели да вклучи и други извештаи покрај извештајот за парични приливи и одливи како што е наведено во погоре во точка 1.3.4. Според тоа финансиските извештаи за општи цели можат да вклучат извештаи со кои на пример се,:

- (а) известува за паричните приливи, паричните одливи и паричните салда за главните категории на средства како што се консолидираните извори на приходи; или
- (б) обезбедуваат дополнителни информации за изворите на позајмувања и за природата и видот на паричните одливи.

Во согласност со барањата од точка 1.3.5, било какви дополнителни извештаи ќе се однесуваат само на паричните приливи, одливи и салда контролирани од страна на субјектот.

1.3.10 Субјектите кои известуваат според сметководство на готовинска основа честопати собираат информации за ставки кои не се признаваат

според сметководството на готовинска основа. Примери на видови информации кои можат да се соберат вклучуваат детали за:

- (а) побарувања, обврски, позајмувања и други обврски, непарични средства и пресметани приходи и расходи;
- (б) преземени обврски и неизвесни обврски; и
- (в) показатели за успешноста во работењето и остварувањето на поставените цели за давање на услуги.

1.3.11 Субјектите кои подготвуваат финансиски извештаи за општи цели во согласност со овој Стандард во обелоденувањата на финансиските извештаи можат да презентираат такви информации кои веројатно би им биле корисни на корисниците на извештаите. Доколку се презентираат вакви информации тогаш тие треба да бидат јасно опишани и лесно разбирливи. Доколку споредбите со буџетот не се презентирани во самите финансиски извештаи, тогаш тие можат да се вклучат во образложенијата. Делот 2 од овој Стандард препорачува во финансиските извештаи за општи цели да бидат вклучени информации во врска со непаричните средства и обврски, како и споредба со буџетот.

Информации кои треба да се презентираат во извештајот за парични приливи и одливи

1.3.12 Во извештајот за парични приливи и одливи за период за кој се врши извештајувањето треба да се прикажат следниот износ:

- (а) вкупни парични приливи на субјектот искажувајќи одвоено подкласификација на вкупните парични приливи корисејќи основа за класификација соодветна на работењето на субјектот;
- (б) вкупните парични одливи на субјектот искажувајќи одвоено подкласификација на вкупните парични одливи корисејќи основа за класификација соодветна на работењето на субјектот; и
- (в) почетните и заклучните парични салда на субјектот.

1.3.13 Вкупните парични приливи и вкупните парични одливи, и паричните приливи и паричните одливи за секоја подкласификација на парични приливи и парични одливи, треба да бидат прикажани на бруто основа. Паричните приливи и одливи можат да се прикажуваат на нето основа кога:

- (а) *тие произлегуваат од трансакции со кои субјектот управува во име на други страни и кои се признаваат во извештајот за парични приливи и одливи; или*
- (б) *тие се однесуваат на ставки во кои обротот е брз, износите се големи и досегањето е кратко.*

1.3.14 *Ставкиите, насловиите и подзбировиите треба да се презентираат во извештајот за парични приливи и одливи кога таквото презентирање е неопходно за објективно презентирање на паричните приливи, паричните одливи и паричните салда на субјектот.*

1.3.15 Со овој Стандард се бара сите субјекти да презентираат извештај за парични приливи и одливи со кој се прикажуваат почетните и крајните парични салда на субјектот, вкупните парични приливи и вкупните парични одливи во текот на периодот на известување како и главните подкласификации на истите. Со тоа ќе се осигури дека финансиските извештаи обезбедуваат сеопфатни и разбирливи информации во врска со паричните салда на субјектот и за промените во паричните салда за време на периодот за кој се известува во облик кој им е пристапен и разбирлив на корисниците.

1.3.16 Обелоденувањето на информации за прашања какви што се паричните салда на субјектот, без оглед на тоа дали парите се од даноци, казни, такси и/или позајмување и дали тие се потрошени за надоместување на оперативните трошоци, за стекнување на капитални средства или за отплата на долг, ќе ја подобри транспарентноста и одговорноста на финансиското известување. Исто така, обелоденувањето на вакви информации ќе придонесе за правење на анализи врз основа на побројни информации, го олеснува процесот на проценка за тековните парични извори на субјектот и потенцијалните извори и за одржување на идните парични приливи.

Класификација

1.3.17 Подкласификациите (или групите) на вкупните парични приливи и одливи кои ќе бидат прикажани во согласност со точките 1.3.12 и 1.3.14 се прашање на професионално расудување. Ова расудување ќе биде применувано во контекст на целта и на квалитативните карактеристики на финансиското известување според сметководство на готовинска основа. Во Прилогот 4 на овој Стандард сумирани се квалитативните карактеристики на финансиското известување. Вкупните парични приливи можат да се класифицираат, за да на пример, одвоено се идентификуват паричните приливи од: оданочување или наменско користење на средства; грантови и донации; задолжувања; приноси од отуѓување на недвижности, постројки и опрема; и други тековни активности за давање на услуги и трговски

активности. Вкупните парични одливи можат да се класифицираат за да, на пример, одвоено се идентификуваат паричните одливи во врска со: тековните активности за давање на услуги вклучувајќи ги и трансферите кон други владини нивоа, други влади или субјекти; програми за намалување на долговите; набавка на недвижности, постројки и опрема; и други трговски активности. Исто така, можни се и алтернативни презентирања како што е соодветно, на пример: вкупните парични приливи можат да се класифицираат поаѓајќи од нивните извори и паричните одливи можат да се класифицираат поаѓајќи според видот на одливите или според нивната функција, или програма во рамките на субјектот.

Ставки, наслови и подзборови

1.3.18 Факторите кои треба да бидат земени во предвид при утврдувањето кои ставки, наслови и подзборови треба да бидат презентирани во рамките на секоја подкласификација во согласност со барањата во точката 1.3.14 вклучуваат: проценка на веројатната значајност на прикажувањата за корисниците; и степенот до кој се направени неопходните објаснувања и обелоденувања во белешките кон финансиските извештаи. Во точките 2.1.23 до 2.1.30 од Делот 2 на овој Стандард се наведени дополнителни објаснувања кои се препорачуваат субјектот да ги направи во белешките кон финансиските извештаи или во самите финансиски извештаи. Веројатно дека во многу, но не и во сите случаи, прикажувањата ќе ги задоволат барањата од точката 1.3.12.

Известување на нето основа

1.3.19 Во овој Стандард се бара известување на бруто основа за паричните приливи, одливи и салда, освен во околностите идентификувани во точката 1.3.13. Точките 1.3.20 до 1.3.21 наведени подолу, ги елаборираат околностите во кои може да биде оправдано известување на нето основа.

1.3.20 Владата и владините министерства и другите владини субјекти можат да управуваат со трансакциите и на друг начин да дејствуваат како посредници во име на други субјекти. Овие управувани и посреднички трансакции може да опфаќаат наплата на приходи во име на друг субјект, трансфер на средства на соодветни корисници или чување пари во име на други владини нивоа. Примери за ваквите активности се:

- (а) наплата на даноци од страна на едно ниво на владата за друго ниво на владата, не вклучувајќи ги даноците кои се наплатени од страна на владата за нејзината употреба согласно договорите за поделба на даноците ;
- (б) примање и отплата на депозити по видување на финансиска институција;

- (в) средства кои се чуваат за клиенти од страна на инвестиционен или ополномоштен субјект;
- (г) закупнини наплатени во име на сопственици на недвижности или платени на сопственици на недвижности;
- (д) трансфери од страна на владино министерство на трети странки во согласност со законските прописи или според други владини овластувања; и
- (ѓ) средства управувани од страна на централен субјект врз основа на единствена сметка за управување со владините расходи (како што е наведено во точката 1.2.8).

1.3.21 Во многу случаи, со парите кои ги прима субјектот од трансакциите со кои управува како посредник за други, ќе ги депонира на сметки на повереници, или директно на банкарска сметка на крајниот примател на парите. Во вакви случаи, субјектот не ги контролира паричте кои ги прима од трансакциите со кои управува, и овие парични текови не се дел од паричните приливи, паричните одливи и паричните салда на субјектот. Меѓутоа, во други случаи примените парични средства ќе бидат депонирани на банкарски сметки контролирани од страна на субјектот кој дејствува како посредник и приливот и трансферот на тие пари ќе бидат прикажани во извештајот за парични приливи и одливи на субјектот.

1.3.22 Во некои случаи износите на паричните текови кои произлегуваат од управувани трансакции кои само поминуваат преку банкарската сметка на субјектот кој известува, можат да бидат поголеми од сопствените трансакции на субјектот а контролата може да се врши само кратко време пред износите да бидат пренесени на крајните приматели. Ова исто така може да биде случај и за други парични текови вклучувајќи ги, на пример дадените аванси и отплатите за:

- (а) купување и продажба на вложувања; и
- (б) други краткорочни позајмувања, на пример, оние коишто имаат период на доспевање од три месеци или помалку.

1.3.23 Признавањето на овие трансакции на бруто основа може да ја намали можноста финансиските извештаи на некои влади и владини субјекти да презентираат информации за парични приливи и парични одливи кои произлегуваат од сопствените активности на субјектот. Според тоа, во овој Стандард се дозволува паричните приливи и паричните одливи да бидат пребиени и да се презентираат на нето основа во извештајот за парични приливи и одливи во околности кои се наведени во точката 1.3.13.

Исплати од страна на трети страни во име на субјектот

1.3.24 Кога за време на период на известување, претста срана директно исплаќува обврски на еден субјект или купува производи и услуги во корист на субјектот, тогаш субјектот треба да ги прикаже во посебна колона во текстот на извештајот за парични приливи и одливи:

- (а) вкупните исплати извршени од срана на претсти срани кои се дел од економскиот субјект на кој му припаѓа субјектот кој известува, покажувајќи одвоено една подкласификација на изворите и на употребите на вкупните одливи, пришоа користејќи основа на класификација која е соодветна на работењето на субјектот; и**
- (б) вкупните исплати извршени од срана на претсти срани кои не се дел од економскиот субјект на кој му припаѓа субјектот кој известува, покажувајќи ја одвоено подкласификација на изворите и на употребите на вкупните одливи користејќи основа за класификација која е соодветна на работењето на субјектот.**

Таквите обелоденувања треба да се прават само кога за време на период на известување субјектот бил формално известен од срана на претстата срана или од срана на примателот дека таквата исплата била извршена или кога исплата била верифицирана на друг начин .

1.3.25 Кога владата управува со расходите на своите министерства и другите владини органи преку централни трезорски функции или врз основа на единствена сметка, исплатите се вршат во име на министерствата и другите владини органи од страна на централниот субјект по претходно соодветно одобрување и документација на министерството. Во вакви случаи, министерството или друг владин орган не ги контролираат паричните приливи, паричните одливи и паричните салда. Меѓутоа, тие имаат корист од исплатите кои се вршат во нивно име, и информацијата за износот на овие исплати е релевантна за корисниците при идентификувањето на паричните средства кои владата ги искористила за активностите на субјектот за периодот за кој се известува. Соодветно на точката 1.3.24(а) министерството или друг владин орган во одвоени колони во текстот на извештајот за парични приливи и одливи известува за износот на исплатите извршени од страна на централниот субјект во негово име, и за изворите и за употребата на потрошениот износ подкласифициран според основа која е соодветна за министерството или за друг владин орган. Обелоденувањето на овие информации ќе им овозможи на корисниците да го идентификуваат вкупниот износ на извршените исплати, целите за кои исплатите биле извршени и дали, на пример, исплатите биле извршени за наменски средства или алоцирани износи

од општите приходи, од средства одвоени во посебни фондови или пак од други извори.

1.3.26 Во некои законодавства, владините министерства или други субјекти можат да имаат банкарски сметки и да контролираат одредени парични приливи, одливи и парични салда. Исто така, во овие законодавства, Владата со давање на насоки или инструкции може да побара едно министерство или друг орган на владата да исплати одредени обврски на друго министерство или орган, или да купи одредени производи или услуги во име на друго министерство или владин орган. Соодветно на точката 1.3.24(а) субјектот кој известува ги презентира износот, изворите и употребата на таквите расходи извршени во негово име во периодот за кој се известува, во одвоени колони во текстот на извештајот за парични приливи и одливи. Тоа ќе им помогне на корисниците да ги идентификуваат вкупните парични ресурси на економскиот субјект кои биле употребени за активностите на субјектот за периодот на известување, како и изворите и употребата на тие парични ресурси.

1.3.27 Во некои случаи, трети странки кои не се дел од економскиот субјект на кој му припаѓа субјектот кој известува, купуваат производи или услуги во име на субјектот или плаќаат обврски на субјектот. На пример, за време на периодот за кој се известува националната влада може да финансира здравствена или образовна програма на независна регионална или локална влада по пат на директно плаќање на давателите на услуги и да ги купува и да ги пренесува на други нивоа на влади неопходните материјали. Слично на ова, националната влада или независна агенција за помош може директно да и плати на една градежна компанија за изградба на пат за некоја влада наместо да обезбедува средства директно на самата влада. Овие исплати можат да се извршат преку грантови или друга помош, или по пат на заем кој треба да се отплатува. Во вакви случаи, регионалната или локалната влада не прима парични средства (вклучувајќи ги парични еквиваленти) директно од друг субјект, нема контрола на банкарска сметка за овие средства, ниту пак има слична можност која би и била дадена од другиот субјект. Според тоа износот исплатен во нејзино име не претставува парично средство како што е дефинирано во овој Стандард. Но, како и да е, владата има корист од паричните исплати извршени во нејзино име.

1.3.28 Во точката 1.3.24(б) се бара во текстот на извештајот за парични приливи и одливи субјектот да известува во одделна колона за износот, изворите и употребата на расходите извршени од трети страни кои не се дел на економскиот субјект на кој му припаѓа субјектот кој известува. Тоа ќе им овозможи на корисниците да ги идентификуваат вкупните пари употребени за активностите на

субјектот за периодот на известување, и степенот до кој овие средства се обезбедени од субјекти кои се или кои не се дел од владата на која и припаѓа субјектот кој известува. Во некои случаи, до датумот на известување субјектот може да не биде запознаен дека биле извршени исплати во негово име од страна на трети странки за време на периодот на известување. Ова може да се случи кога субјектот не бил формално известен за плаќањето од третата страна или кога не може на друг начин да верификува, да провери дека се случила очекуваната исплата. Во точката 1.3.24 се бара исплатите направени од третите странки да бидат прикажани само во текстот на извештајот за парични приливи и одливи само кога за време на периодот на известување субјектот бил формално известен дека таквите исплати биле извршени или на друг начин биле верификувани

- 1.3.29 Подкласификацијата (или класите) на средства и употребата на исплатите на третите странки кои ќе бидат прикажани во согласност со точките 1.3.24(а) и 1.3.24(б) се прашања на професионално расудување. Факторите кои ќе бидат земени во предвид при ова расудување се наведени во точка 1.3.17.

Сметководствени политики и објаснувачки белешки

Структура на белешките

1.3.30 Белешките кон финансиските извештаи на еден субјект треба:

- (а) да прикажат информации за основата според која се подготвуваат финансиските извештаи и за специфичните сметководствени политики кои се избрани и применети за значајните трансакции и другите настани; и***
- (б) да обезбедат доволниелни информации кои не се презентирани во текстовиот на финансиските извештаи, но се неопходни за објективно прикажување на паричните приливи, паричните одливи и паричните салда на субјектот.***

- 1.3.31 Образложенијата во финансиски извештаи треба да се презентираат на систематски начин. Секоја ставка во текстовиот на извештајот за парични приливи и одливи и во другите финансиски извештаи треба да укажуваат на соодветни информации во белешките.***

Избор на обелоденување на сметководствените политики

1.3.32 Финансиските извештаи за општи цели треба да презентираат информации кои се:

- (а) разбирливи;**
- (б) релевантни за употребите на корисниците за донесување одлуки и за отчитаноста и одговорноста на субјектот кој известува ;**
- (в) веродостојни што значи:**
 - (i) висштиното да ги претставуваат паричните приливи, паричните одливи и паричните салда на субјектот и другите обелоденети информации;**
 - (ii) објективни, односно се презентирани без пристрастност ; и**
 - (iii) се целосни во секој аспект на значајност и во секое прашање.**

1.3.33 Квалитетот на информациите презентирани во финансиските извештаи за општи цели определува колку извештајот ќе биде корисен за корисниците. Во точката 1.3.32 се бара развојот на сметководствените политики да осигури дека финансиските извештаи обезбедуваат информации кои задоволуваат одреден број на квалитативни карактеристики. Прилогот 4 на овој Стандард ги сумира квалитативните карактеристики на финансиското известување. Исто така, во Прилогот се наведува дека благовременоста на информациите може да влијае на релевантноста како и на веродостојноста на финансиските информации. Водеење на комплетна и точна сметководствена евиденција во текот на периодот кој е предмет на известување е значајно за благовремено изготвување на финансиските извештаи за општи цели.

1.3.34 Делот од обелоденувањата кон финансиските извештаи кој се однесува на сметководствениот политики треба да ја опфаќа секоја специфична сметководствена политика која е неопходна за правилно разбирање на финансиските извештаи, вклучувајќи го и системот до кој субјектот применил било каква преодна одредба во овој Стандард.

1.3.35 Несоодветни сметководствени политики не се исправаат ниту со обелоденување на корисените сметководствени политики, ниту во белешките или друг материјал кој содржи објаснувања.

1.3.36 При одлучувањето дали одредена сметководствена политика треба да биде обелоденета, менаџментот разгледува дали обелоденувањето ќе

им помогне на корисниците да го разберат начинот на кој трансакциите и настаните се рефлектирани во паричните приливи, одливи и салдата презентирани во извештаите. Сметководствената политика може да биде значајна дури и кога прикажаните износи за тековниот и за претходните периоди не се значајни. Точката 1.3.4 од овој Стандард специфицира дека финансиските извештаи за општи цели вклучуваат сметководствени политики и објаснувачки белешки. Соодветно на тоа, барањата во точката 1.3.34 важат и за белешките кон финансиските извештаи.

1.3.37 *Кога субјектот одлучил во своите финансиски извештаи да вклучува и обелоденување на информации преорачани во Делот 2 на овој Стандард, тие обелоденувања треба да се усогласени со барањата во точката 1.3.32.*

1.3.38 Во Делот 2 на овој Стандард се препорачува прикажување на дополнителни информации во белешките кон финансиските извештаи. Притоа, ваквите презентирања треба да бидат разбирливи и да ги задоволуваат другите квалитативни карактеристики на финансиски информации.

1.4 Општи одредби

Период на известување

1.4.1 *Финансиски извештаи за општи цели треба да се подготвуваат барем еднаш годишно. Кога во исклучителни околности се менува датум на известување и годишните финансиски извештаи се презентираат за период подолг или пократок од една година, покрај тоа што е веќе објавено со финансиските извештаи за периодот на известување субјектот треба и:*

- (а) *да ја наведе причината или причините поради кои се известува за друг период, а не за период од една година; и*
- (б) *да наведе дека компаративните износи може да не бидат споредливи.*

1.4.2 Датум на известување е датум на последниот ден од период на известување за кој се однесуваат финансиските извештаи. Во исклучителни околности може да биде побарано од субјектот, или тој самиот да одлучи да се промени датумот на известување за да на пример, циклусот на известување се усогласи со буџетскиот циклус. Во вакви случаи, е значајно да се наведе и причината за настанатата

промена на датумот на известување и корисниците да бидат свесни дека искажаните износи за тековниот период и споредбените износи не се споредливи.

- 1.4.3 Обично финансиските извештаи се конзистентно подготвени да покриваат период од една година. Меѓутоа, некои субјекти од практични причини му даваат предност на известувањето, на пример, за период од 52 недели. Овој Стандард не ја спречува оваа практика, бидејќи резултатите кои произлегуваат во финансиските извештаи веројатно не ќе бидат значајно различни од оние коишто би биле презентирани за период од една година.

Благовременост

- 1.4.4 Корисноста на финансиските извештаи се намалува доколку не им се достапни, односно не се расположиви за корисниците во разумен период по датумот на известувањето. Субјектот треба да биде во состојба да ги издаде финансиските извештаи не подоцна од шест месеци по датумот на известување, иако за издавање на финансиските извештаи најпрепорачлив е временски период од најмногу три месеци. Одредени фактори како што е сложеноста на работењето на субјектот не се доволна причина за ненавремено известување. Поспецифични рокови се третираат во законите и регулативите во многу законодавства.

Датум на одобрување

- 1.4.5 Субјектот треба да го обелодени датумот кога било одобрено издавањето на финансиските извештаи и треба да објави кој го одобрил издавањето. Доколку некој друг орган има моќ да ги менува финансиските извештаи по нивното издавање, тогаш субјектот кој известува треба да го објави, односно презентира тој факт.*

- 1.4.6 Датум на одобрување е датумот на кој финансиските извештаи се одобрени од страна на поединец или орган овластени за подготовка и финализирање на финансиските извештаи за објавување, односно издавање. За корисниците е значајно да го знаат датумот кога финансиските извештаи биле одобрени за издавање, бидејќи финансиските извештаи не презентираат настани кои се случиле по тој датум. Исто така, за корисниците е значајно да ги знаат ретките околности во кои било кои лица или органи имаат овластување да ги менуваат финансиските извештаи по нивното издавање. Такви поединци или органи кои би можеле да имаат моќ да ги менуваат финансиските извештаи по нивното издавање се министри, владата на која и припаѓа субјектот, парламентот или некое избрано тело со

претставници. Доколку се прават промени, изменетите финансиски извештаи претставуваат нов комплет на финансиски извештаи.

Информации во врска со субјектот

1.4.7. Субјектот треба да го презентира следниво доколку тоа не е презентирано на друго место во информациите објавени со финансиските извештаи:

- (а) седиштето и законска форма на субјектот и законодавството во чии рамки тој работи;**
- (б) опис на видот на работењето на субјектот и главните активности;**
- (в) да ја објави, односно да ја посочи соодветната регулатива (доколку постои таква) според која субјектот управува со работењето; и**
- (г) име на контролниот субјект и субјектот кој ја врши крајната контрола на економскиот субјект (во случаи каде е применливо и доколку има такви субјекти).**

1.4.8 Обелоденувањето на информации кои се бараат според точка 1.4.7 ќе им овозможи на корисниците да го идентификуваат видот и природата на работењето на субјектот и да стекнат разбирање за законското и институционалното опкружување во чии рамки истиот работи. Ова е неопходно цели на отчетност и одговорност која ќе им помогне на корисниците да ги разберат и оценат финансиските извештаи на субјектот.

Ограничувања на паричните салда и пристап кон позајмувањата

1.4.9 Во обелоденувањата кон финансиските извештаи заедно со коментар, субјектот треба да ги презентира видот и износот на:

- (а) значајните парични салда кои не се расположиви за користење од страна на субјектот;**
- (б) значајните парични салда кои се предмет на надворешни ограничувања; и**
- (в) неискористените можности за позајмувања кои можат да бидат расположиви за идни оперативни активности и за исплата на календарни договорни обврски, покажувајќи при тоа било какви ограничувања за користење на овие можности.**

1.4.10 Паричните салда кои ги чува субјектот не би биле расположиви за користење од страна на субјектот кога, на пример, контролираниот

субјект работи во земја каде се применуваат контроли на странски валути или некои други законски ограничувања, и салдата не се расположиви за општа употреба од страна на контролниот субјект или од другите контролирани субјекти.

- 1.4.11 Паричните салда контролирани од страна на субјектот може да бидат предмет на ограничувања со кои се лимитира намената или времето на нивно користење. Честопати постои ваква ситуација кога субјектот добива грант или донација кои мора да бидат употребени за определени цели. Исто така, вакви случаи постојат и кога на датумот на известување субјектот има на своите банкарски сметки парични средства кои ги наплатил за други странки вршејќи функција на овластен посредник, но кои сеуште не се пренесени на тие странки. Иако овие салда се контролираат од субјектот и се презентираат како како парични салда на субјектот, сепак посебното обелоденување на износот на овие ставки е од корист за читателите на финансиските извештаи.
- 1.4.12 Неискористени можности за позајмувања претставуваат потенцијални извори на парични средства на субјектот. Обелоденувањето на износите на овие можности по значајни видови им дозволува на читателите да ја проценат расположивоста на тие парични средства и висината до која субјектот ги искористил за време на периодот на известување.

Конзистентност во презентирањето

1.4.13 Презентирањето и класификација на ставките во финансиските извештаи треба да се задржат од еден период до нареден период освен:

- (а) кога значајна промена на видот на работењето на субјектот или кога преиспитувањето на презентирањето на финансиските извештаи покажува дека промената ќе резултира во несоодветно презентирање на настаниите или трансакциите; и
- (б) кога со идни измени на овој Стандард се бараат промени во презентирањето.

- 1.4.14 Значајни промени или реструктурирања на договори за испорака на услуги; создавање на нов, или укинување на главен постоечки владин субјект; значајни набавки, купувања или отуѓување; или преиспитување на целосното презентирање на финансиските извештаи за општи цели на субјектот, може да сугерираат дека треба поинаку да се презентираат извештајот за паричните приливи и одливи или

другите поединечни финансиски извештаи. На пример, владата може да отуѓи некоја владина банка која се занимава со штедни влогови и која претставува еден од најзначајни субјекти контролирани од владата, а останатиот дел од економскиот субјект да врши воглавно административни советодавни услуги. Во овој случај, презентирањето на финансиските извештаи во кои е наведена една финансиска институција како главна активност на Владата, не би било релевантно.

- 1.4.15 Субјектот треба да го менува презентирањето на своите финансиски извештаи само доколку е веројатно дека ревидираната структура ќе продолжи, односно ќе се задржи, или доколку е јасна користа од поинакво презентирање. Кога се направени таквите промени во презентирањето, субјектот ги рекласифицира своите компаративни информации во согласност со точката 1.4.19. Кога субјектот е усогласен со овој Меѓународен сметководствен стандард за јавниот сектор, дозволена е промена во презентирањето со цел усогласување со националните барања само ако ревидираната презентација е конзистентна со барањата на овој Стандард.

Споредбени информации

- 1.4.16 Освен во случај ако некоја одредба на овој Стандард дозволува или бара поинаку, споредбените информации треба да бидат презентирани во однос на претходниот период за сите нумерички информации кои со овој Стандард се бара да бидат обелоденети во финансиските извештаи, освен во врска со финансиските извештаи за периодот на известување за кој овој Стандард е најпрво применет. Споредбените информации треба да се вклучат во описни информации кога тоа е релевантно за разбирање на финансиските извештаи од тековниот период.*

- 1.4.17 Овој Стандард бара презентирање на извештајот за парични приливи и одливи и специфицира одредени прикажувања кои е потребно да се направат во самиот извештај и во белешките кон финансискиот извештај. Овој Стандард не спречува подготовка на дополнителни финансиски извештаи. Во Делот 2 од овој Стандард се препорачуваат одредени дополнителни обелоденувања. Кога покрај извештајот за парични приливи и одливи се подготвени и финансиски извештаи или се направени обелоденувања кои се препорачуваат во Делот 2 од овој Стандард, пожелно е и обелоденување на споредбени информации.

- 1.4.18 Во некои случаи, описните информации презентирани во финансиските извештаи за претходниот период(и) се релевантни и за тековниот период. На пример, детали за судски спорови чиј исход бил неизвесен до последниот датум на известување и кои допрва треба да се разрешуваат, може да бидат презентирани и во тековниот период. За корисниците се корисни сознанијата дека постоела неизвесност до

последниот датум на известување, и за мерките превземени во текот на периодот за решање на неизвесноста.

1.4.19 *Кога е изменето презентирањето и класификацијата на ставките кои треба да бидат обелоденети во финансиските извештаи, споредбениот износ треба да бидат рекласифицирани (освен ако ова е неизводливо), за да се осигури споредливост со тековниот период, и треба да бидат јасно наведени природата, видот, и износот, како и причината за било каква рекласификација. Кога е неизводливо да се рекласифицираат споредбениот износ, субјектот треба да ја наведе причината зошто не е направена рекласификација и да ги обелодени природата и видот на промените кои што би биле направени доколку износите биле рекласифицирани.*

1.4.20 Постојат околности кога е неизводливо да се рекласифицираат споредбени информации за да се постигне споредливост со тековниот период. На пример, можеби во претходниот период(и) податоците не биле добиени на начин кој дозволува рекласификација, и можеби не е изводливо повторно креирање на информациите. Во вакви околности, се обелоденува видот на прилагодувањата и исправките на споредбените износи кои би биле направени.

Идентификување на финансиски извештаи

1.4.21 *Финансиските извештаи треба јасно да бидат идентификувани и да се разликуваат од другите информации во исти објавен документи.*

1.4.22 Овој Стандард се однесува само за финансиските извештаи, а не и за другите информации презентирани во годишен извештај или во друг документ. Поради тоа, значајно е корисниците да можат да ги разликуваат информациите подготвени во согласност и со користење на овој Стандард од другите информации кои можат да им користат на корисниците, но не се предмет на овој Стандард.

1.4.23 *Секој дел на финансиските извештаи треба јасно да биде идентификуван. Покрај тоа, следните информации треба да бидат истакнати и поврзувани кога е тоа неопходно за правилно разбирање на презентираниите информации:*

- (а) *име на субјектот кој известува или други податоци за идентификување на субјектот;*
- (б) *информации за тоа дали финансиските извештаи офаќаат поединечен субјект или економски субјект;*

- (в) *дашум на известување или период оџфаџен со финансискиџе извешџаи (се наведува она шџо џовеџе одџовара за соодвеџниот дел од финансискиџе извешџаи);*
- (џ) *валуџа на известување (валуџа коџа се корисџи во финансискиџе извешџаи; и*
- (д) *ниво на џреџизносџ, односно џочносџ во џрезенџирање на џифриџе во финансискиџе извешџаи.*

1.4.24 Барањата во точката 1.4.23 се задоволуваат со презентирање на наслови на страните и со скратени наслови на колоните на секоја страна од финансиските извештаи. Определувањето на најдобриот начин за презентирање на таквите информации е работа на проценка. На пример, кога финансиските извештаи се читаат електронски, одделни страници не можат да се користат. Во такви случаи ставките идентификувани во точка 1.4.23 се презентираат доволно често за да се осигури правилно разбирање на дадените информации.

1.4.25 Честопати финансиските извештаи се поразбирливи доколку информациите се презентирани во илјади или во милиони единици на валутата коџа се користи при известувањето. Ова е прифатливо само ако е јасно наведено нивото на точноста во презентирањето, и ако со тоа не се губат релевантните информации.

1.5 Исправање на грешки

1.5.1 *Коџа џе се јави џрешка во врска со џаричниџе салда искажани во финансискиџе извешџаи, износот на џрешкаџа коџа се однесува на џреџходниџе џериоди џреба да биде џрезенџиран со исџравка на џаричниџе средсџва на џочешџокоџ на џодинаџа. Сџоредбениџе информации џреба да бидат исџравени, освен во случаи коџа не е изводливо да се џосџаџи џака.*

1.5.2 *Во образложенијаџа на финансискиџе извешџаи субјекџот џреба да џо наведе следното:*

- (а) *видот на џрешкаџа;*
- (б) *износот на исџравкаџа; и*
- (в) *факџот дека сџоредбениџе информации биле исџравени или џак дека не било изводливо да се исџрават информациџе.*

1.5.3 Грешки во подготвувањето на финансиските извештаи за еден или повеќе претходни периоди може да се откријат во тековниот период. Грешки можат да се случат како резултат на математички грешки, грешки во примена на сметководствени политики, погрешно толкување на факти, измама или пропусти. Кога џе се открие грешка

која се однесува на претходен период, почетното салдо на парични средства се исправа за да се корегира грешката и финансиските извештаи, вклучувајќи ги и споредбените информации и од претходните периоди, се презентираат како грешката да била коригирана во периодот во кој настанала. Објаснување на грешката и нејзината исправка се прикажува во белешките кон финансискиот извештај.

- 1.5.4 Повторното прикажување на споредбените информации не значи и исправка на финансиските извештаи кои биле усвоени од страна на управувачкиот орган или регистрирани или архивирани кај надзорните органи. Меѓутоа, според националните закони може да се бара таква исправка на финансиските извештаи.
- 1.5.5 Според овој Стандард се бара презентирање на извештај за паричните приливи и одливи и не се спречува презентирање на други финансиски извештаи. Кога покрај извештајот за парични приливи и одливи, се презентираат и други финансиски извештаи, за тие извештаи исто така важат барањата за исправки на грешки наведени во точките 1.5.1 и 1.5.2.

1.6 Консолидирани финансиски извештаи

Дефиниции

1.6.1 Во овој Стандард се користаат следниве термини со следново значење:

Консолидирани финансиски извештаи се финансиски извештаи на економски субјект презентирани како што се и оние кај поединечниот субјект.

Контрола на субјект е моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на друг субјект така што да се остварува корист од неговите активности.

Контролиран субјект е субјект кој е под контрола на друг субјект (познат како субјект кој контролира).

Контролен субјект е субјект кој контролира еден или повеќе субјекти.

Економски субјект значи група на субјекти кои опфаќаат еден контролиран субјект и еден или повеќе контролирани субјекти.

Економски Субјект

- 1.6.2 Терминот "економски субјект" во овој стандард се користи за да се дефинира, за целите на финансиското известување, група на субјекти која ги опфаќа контролниот субјект и контролираните субјекти.
- 1.6.3 Другите термини кои понекогаш се користат за економскиот субјект се: административен субјект, субјект кој е обврзан да подготвува финансиски извештај "консолидиран субјект" и "група".
- 1.6.4 Економскиот субјект може да вклучи субјекти кои имаат одредени цели во областа на социјалната политика, како и комерцијални цели. На пример, владино министерство во чија надлежност се прашања во врска со станбен простор може да биде економски субјект кој вклучува субјекти кои обезбедуваат станбен простор според номинални трошоци, како и субјекти кои обезбедуваат сместување на комерцијална основа.

Субјекти опфатени во консолидираните финансиски извештаи

- 1.6.5 ***Контролниот субјект, освен контролиран субјект идентификуван во точките 1.6.7 и 1.6.8, треба да издава консолидирани финансиски извештаи кои ги консолидираат сите контролирани субјекти, странски и домашни, освен оние кои се наведени во точката 1.6.6.***
- 1.6.6 ***Контролиран субјект треба да се исклучи од консолидација кога работи под строги надворешни долгорочни ограничувања кои го спречуваат контролниот субјект да остварува користи од неговите активности.***
- 1.6.7 ***Контролен субјект, кој е контролиран и е целосно во нечија сопственост, не треба да презентира консолидирани финансиски извештаи доколку не постојат корисници на такви финансиски извештаи или доколку нивните потреби за информации се задоволени со консолидираниот финансиски извештаи на контролниот субјект.***
- 1.6.8 ***Контролен субјект кој всушност е во целост во нечија сопственост не треба да презентира финансиски извештаи доколку контролниот субјект обезбедил одобрување од сопствениците на минимално учество во сопственоста.***
- 1.6.9 Корисниците на финансиски извештаи на владата или друг контролен субјект од јавниот сектор обично се заинтересирани и имаат потреба да бидат информирани за парите контролирани од страна на

економскиот субјект како целина. Оваа потреба се задоволува со консолидирани финансиски извештаи кои претставуваат финансиски информации на економскиот субјект како единствен субјект без оглед на законските пречки на одвоените правни субјекти.

- 1.6.10 Во точката 1.3.4 на овој Стандард се бара субјектот кој известува да подготви извештај за паричните приливи и одливи. Соодветно на барањата од точка 1.6.5, извештајот за паричните приливи и одливи подготвен од страна на владата или друг субјект од јавниот сектор кој известува кој е контролен субјект, ќе ги консолидира паричните приливи, паричните одливи и паричните салда на сите субјекти кои ги контролира. Презентирањето на образложенијата кои се бараат во Делот 1 од овој Стандард, исто така треба да биде на консолидирана основа. Во Прилог 5 на овој Извештај се илустрира примената на концептот на контрола во утврдување на субјектот кој го врши финансиското известување.
- 1.6.11 Овој Стандард не спречува подготвување на финансиски извештаи покрај извештајот за паричните приливи и одливи. Овие дополнителни извештаи можат, на пример, да презентираат дополнителни информации за приливите и одливите кои се поврзани со одредени групи на средства или да обезбедуваат дополнителни детали за одредени видови на парични текови. Делот 2 на овој Стандард идентификува дополнителни презентирања кои се препорачуваат субјектот да ги направи. Со дополнителните извештаи и обелоденувања исто така ќе се објавуваат консолидирани информации каде што тоа е соодветно.
- 1.6.12 За целите на финансиското известување, субјект кој известува (субјект кој врши финансиско известување) може да се состои од одреден број на консолидирани субјекти вклучувајќи ги владините министерства, агенции и државни деловни претпријатија (ДДП). Утврдувањето на обемот на субјектот кој врши финансиско известување може да биде тешко поради големиот број на потенцијални субјекти. Поради тоа, субјектите кои вршат финансиско известување често се законски определени. Во некои случаи, субјектот кој врши финансиско известување дефиниран со овој Стандард, може да се разликува од субјект кој известува дефиниран со закон и може да бидат неопходни дополнителни обелоденувања за да се задоволат законските барања за известување.
- 1.6.13 Од контролен субјект кој е целосно во сопственост на друг субјект (на пример, владина агенција која е во целост во сопственост на владата) не се бара да презентира консолидирани финансиски извештаи кога такви извештаи не се бараат од страна на субјектот кој го контролира, и потребите на други корисници можат најдобро да бидат задоволени со консолидирани финансиски извештаи на неговиот

контролен субјект. Меѓутоа, во јавниот сектор, многу контролни субјекти кои се целосно во нечија сопственост или пак субјекти кои спроведуваат и работат според владините политики и процедури, а во дел од сопственоста учествува и субјект од приватниот сектор, претставуваат клучни сектори или активности на владата. Во ваквите случаи потребите за информации на одредени корисници може да не бидат задоволени со презентирање на консолидирани финансиски извештаи само на ниво на владата како целина, и целта на овој Стандард не е да ги из земе, односно ослободи таквите субјекти од подготвување на консолидирани финансиски извештаи. Во многу законодавства владите го осознале ова и имаат воведено законски барање за финансиско известување од страна на ваквите субјекти.

- 1.6.14 Во некои законодавства контролен субјект кој спроведува и работи според владините политики и процедури, а во дел од сопственоста учествува и субјект од приватниот сектор (како што е на пример претпријатие во сопственост на владата со малцинско учество во сопственоста на приватниот сектор) е измено од обврската за презентирање на консолидирани финансиски извештаи доколку контролниот субјект обезбеди согласност од сопствениците со малцинско учество. Всушност, се смета дека субјект кој контролира е оној кој поседува 90% или повеќе од гласачката моќ на субјектот. За целите на овој Стандард, малцинско учество е оној дел од контролираниот субјект кој не е во сопственост, директно или индиректно преку контролирани субјекти на контролниот субјект.
- 1.6.15 Во некои случаи, еден економски субјект вклучува одреден број на посреднички контролни субјекти. На пример, додека министерството за здравство може да биде контролен субјект може да постојат и посреднички контролни субјекти на локално или регионално ниво во областа на здравството. Барањата за отчетност и за известување во таквите законодавства може да определат од кои субјекти се бара (или кои субјекти се ослободени од барањата) да подготвуваат консолидирани финансиски извештаи. Кога не постои барање за посредничкиот контролен субјект да подготвува консолидирани финансиски извештаи, но има корисниците на финансиските извештаи за општи цели на економскиот субјект, посредничките контролни субјекти можат да подготвуваат и објавуваат таков извештај.

Постапки при консолидирање

1.6.16 При консолидирање се применуваат следниве политики:

- (а) *взаимните салда и взаимните трансакции помеѓу субјектите во рамките на економскиот субјект треба да се елиминираат во целост;*

- (б) кога финансискиите извештаи кои се користаат при консолидирање се направени до различни датуми на известување, треба да се направат усогласувања за ефективноста на значајните парични трансакции кои се случиле помеѓу нивните датуми и датумот на финансискиите извештаи на контролниот субјект. Во секој случај, разликата помеѓу датумите на известување не треба да биде поголема од три месеци; и*
- (в) консолидираниите финансиски извештаи треба да бидат подготвени користејќи единствени сметководствени политики за слични парични трансакции. Доколку не е изводливо да се користаат единствени сметководствени политики во подготвувањето на консолидирани финансиски извештаи, тој факт треба да се обелодени заедно со ставките од консолидираниите финансиски извештаи за кои биле применети различни сметководствени политики.*

1.6.17 Постапките при консолидирање наведени во точката 1.6.16 даваат основа за подготвување на консолидирани финансиски извештаи за сите субјекти во рамките на економскиот субјект како единствена економска единица.

1.6.18 Консолидираните финансиски извештаи треба да ги презентираат трансакциите само помеѓу економскиот субјект и другите надворешни субјекти кои не се дел од економскиот субјект. Според тоа, трансакциите помеѓу субјектите во рамките на економскиот субјект се елиминираат за да се избегне дуплирање на износите на трансакциите. На пример, владино министерство може да продава некое постојано средство на друго владино министерство. Бидејќи, нето ефектот на паричте на субјектот кој известува на ниво на владата како целина е нула, оваа трансакција треба да се елиминира за да се избегне преценување на паричните приливи и паричните одливи на субјектот кој известува за владата како целина. Субјект на владата може да чува средства во финансиска институција во јавниот сектор. Овие салда би биле елиминирани на ниво на владата како целина, бидејќи тие претставуваат салда во рамките на економскиот субјект. Слично на тоа, јавно претпријатие кое работи во странство може да изврши исплати на владино министерство што останува како преодно на датумот на известување. Во овој случај, пропустот да се елиминира оваа трансакција би резултирал во потценување на паричното салдо на економскиот субјект и преценување на паричните одливи.

1.6.19 Поединечни субјекти во рамките на економскиот субјект можат да усвојат различни политики за класификација на паричните приливи и паричните одливи и за презентирање на своите финансиски извештаи. Паричните приливи и паричните одливи кои произлегуваат од слични

трансакции се класифицираат и презентираат на единствен начин во консолидираните финансиски извештаи кога е тоа изводливо.

Презентирање при консолидирање

1.6.20 Во консолидираниите финансиски извештаи треба да се презентираат:

- (а) список на значајните контролирани субјекти вклучувајќи го името, законската регулатива според која работат контролираните субјекти (кога тоа се разликува од онаа на контролните субјекти); и**
- (б) причина за неконсолидирање на контролираните субјекти.**

Преодни одредби

1.6.21 Контролните субјекти кои го усвоиле овој Стандард може да имаат голем број на контролирани субјекти со значаен обем на трансакции помеѓу тие субјекти. Според тоа, може да биде тешко да се идентификуваат сите трансакции и салда кои треба да бидат елиминирани при подготвување на консолидирани финансиски извештаи на економскиот субјект. Поради ова, според точката 1.8.2 овозможено е ослободување, за време на преодниот период, од барањето да се елиминираат сите парични салда и трансакции помеѓу субјектите во рамките на економскиот субјект. Меѓутоа, во точката 1.8.3 се бара субјектите кои ги применуваат преодните одредби да го обелоденат фактот дека не биле елиминирани сите салда и трансакции помеѓу субјектите во рамките на економскиот субјект.

1.7 Странска валута

Дефиниции

1.7.1 Во овој Стандард се користат следниите термини со следново значење:

Заклучен курс е валутиен курс на датум на известување.

Курсна разлика е разлика која произлегува од известување на исти број на единици од странска валута во валута во која се известува, по различни валутини курсеви.

Валутиен курс е односот во размената на две валути.

Странска валута е друга валута, освен валута во која субјектот известува.

Валуџа за извесџување е валуџа која се корисџи во презенџирањето на финансискиџе извешџаи.

Третман на парични приливи, одливи и салда во странски валути

- 1.7.2** *Паричниџе џриливи и одливи кои џпроизлеџувааџ од џтрансакџии во сџтранска валуџа џреба да бидаџ искажани во валуџаџа на субјекџоџ кој извесџува со џримена на валуџен курс џомеџу валуџаџа за извесџување и сџтранскаџа валуџа на даџумоџ на џриливиџе и одливиџе.*
- 1.7.3** *Паричниџе салда кои се чувааџ во сџтранска валуџа џреба да се извесџувааџ корисџејќи џо заклучниоџ курс.*
- 1.7.4** *Паричниџе џриливи и џаричниџе одливи на сџтрански конџтролиран субјекџ џреба да се џреџвораџ сџоред валуџниоџ курс џомеџу валуџаџа за извесџување и сџтранскаџа валуџа на даџумоџ на џриливиџе и одливиџе.*
- 1.7.5** *Субјекџоџ џреба да џо обелодени износоџ на курсниџе разлики вклучени како сџавки за џорамнување џомеџу џочейниџе и заклучниџе џарични салда за џериодоџ.*
- 1.7.6** *Коџа валуџаџа за извесџување се разликува од валуџаџа во домиџилнаџа земја на субјекџоџ, џреба да биде обелоденџа џричинаџа за корисџење на различна валуџа. Исџо џака, џреба да биде обелоденџа и џричинаџа за каква било џромена на валуџаџа за извесџување.*
- 1.7.7** *Владата и владините субјекти може да имаат трансакџии во странска валута како што е позајмување во странска валута или купување производи или услуги при што куповната цена е определена во странска валута. Тие, исто така, можат да имаат активности во странство и да трансферираат пари за тие активности и да примаат пари од тие активности во странство. Со цел да се вклучат во финансиските извештаи трансакџиите во странска валута и трансакџиите кои произлегуваат од активностите во странство субјектот мора да ги искаже износите на паричните приливи, одливи и салдата во валута за известување.*
- 1.7.8** *Нереализирани добивки и загуби кои произлегуваат од промени во странските валутни курсеви, односно курсните разлики, не претставуваат парични приливи и одливи. Меѓутоа, ефектот на промените на валутниот курс врз паричните средства кои се чуваат во странска валута се прикажува во извештајот за парични приливи и одливи со цел да се порамнат парите на почетокот и на крајот на периодот. Овој износ се прикажува одвоено од паричните приливи и*

одливи и ги вклучува разликите (ако ги има) кои би настанале доколку овие парични приливи, одливи и салда би биле прикажани според валутните курсеви на крајот на периодот.

1.8 Ден на стапување во сила на Делот 1 и Преодни одредби

Ден на стапување во сила

1.8.1 Делот 1 од овој Меѓународен сметководствен стандард за јавниот сектор стапува во сила и ќе се применува за годишните финансиски извештаи за идните периоди почнувајќи од 1 јануари 2004 година. Се препорачува корисење на Стандардот и пред овој датум.

Преодни одредби - Консолидирани финансиски извештаи

1.8.2 Од субјектите не се бара да се усогласат со барањата во точката 1.6.16 (а) која се однесува на елиминирање на паричните салда и трансакциите помеѓу субјектите во рамките на економскиот субјект за периодите на извештавање кои почнуваат на некој датум во рамки на првите три години по датумот на првото усвојување на Стандардот.

1.8.3 Кога субјектите ја применуваат преодната одредба во точката 1.8.2 треба да го обелоденат податокој дека сите салда и трансакции помеѓу субјектите во рамките на економскиот субјект не биле елиминирани.

Прилог 1: Илустрација на барањата содржани во Делот 1 од Стандардот

Овој прилог е само илустративен и не препредставува дел од стандардите. Со него се илустрира само Делот 1 на овој Стандард. Целта на прилогот е да го појасни значењето на стандардите со илустрирање на нивната примена во подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи за описаните цели според сметководство на гојовинска основа за

- (а) Влада;*
- (б) Субјект на Владата има своја банкарска сметка; и*
- (в) Владино министерство кое работи според системот на единствена резервска сметка при што постои централен субјект кој управува со паричните приливи и одливи во име на министерството.*

Прилог 1а - Влада

КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ЗА ВЛАДАТА X **КОНСОЛИДИРАН ИЗВЕШТАЈ ЗА ПАРИЧНИ ПРИЛИВИ И ОДЛИВИ** **ЗА ГОДИНАТА КОЈА ЗАВРШУВА ЗАКЛУЧНО СО 31 ДЕКЕМВРИ 200X** **ГОДИНА**

(во илјади единици на валутата)				← 200X →		← 200X-1 →	
				Приливи/ (Одливи) контроли- рани од субјектот	Одливи од страна на трети страни	Приливи/ (Одливи) контроли- рани од субјектот	одливи од страна на трети страни
Приливи							
Даноци							
	Данок од добивка			X	-	X	-
	Данок на додадена вредност			X	-	X	-
	Данок на недвижности			X	-	X	-
	Останати даноци			X	-	X	-
				X	-	X	-
Грантови и помош							
	Меѓународни агенции			X	X	X	X
	Други грантови и помош			X	X	X	X
				X	X	X	X
Позајмувања							
	Приливи од позајмување	3		X	X	X	X
Капитални приливи							
	Приливи од отуѓување на постројки и опрема			X	-	X	-
Трговски активности							
	Приливи од трговски активности			X	-	X	-
	Други приливи	4		X	X	X	X
Вкупно приливи				X	X	X	X
Одливи							
Активности							

продолжува

(во илјади единици на валутата)

		200X		200X-1	
		Приливи/ (Одливи) контроли- рани од субјектот	Одливи од страна на трети странки	Приливи/ (Одливи) контроли- рани од субјектот	Одливи од страна на трети странки
Наемнини, плати и придонеси од вработените		(X)	(X)	(X)	(X)
Ситен инвентар и потрошен материјал		(X)	(X)	(X)	(X)
		(X)	(X)	(X)	(X)
Трансфери					
Грантови		(X)	-	(X)	-
Други трансфери		(X)	-	(X)	-
		(X)	-	(X)	-
Кайиџални издајоци					
Купување/изградба на постројки и опрема		(X)	(X)	(X)	(X)
Купување на финансиски инструменти		(X)	-	(X)	-
		(X)	-	(X)	(X)
Оџилаџа на заеми и камаџи					
Отплата на позајмувања		(X)	-	(X)	-
Плаќање на камати		(X)	-	(X)	-
		(X)	-	(X)	-
Други одливи		(X)	(X)	(X)	(X)
Вкупно одливи		(X)	(X)	(X)	(X)
Зголемување/(намалување) на париите		X	X	X	X
Пари на почетокот на годината		X	Н/П*	X	Н/П
Зголемување (намалување) на париите		X	Н/П	X	Н/П
Пари на крајот на годината		X	Н/П	X	Н/П

* Н/А -значи не е применливо

ДОПОЛНИТЕЛНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ (ОПЦИОНАЛНИ)

Дополнителни финансиски извештаи можат да се подготвуваат за да се обезбедат детали за износите вклучени во консолидираниот извештај за парични приливи и одливи; на пример, да се презентираат информации за главните групи на извори на средства или да се презентираат расходите по главните функции или програми, или да се обезбедат детали за изворите на позајмувања. Исто така, овие извештаи може да вклучуваат и колони за буџетските износи.

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПАРИЧНИТЕ ПРИЛИВИ СПОРЕД КЛАСИФИКАЦИЈАТА НА СРЕДСТВА

<i>(во илјади единица на валута)</i>	200X Приливи контролирани од субјектот	200X-1 Одливи контролирани од субјектот
Приливи		
Консолидирани средства	X	X
Посебни средства	X	X
Трговски средства	X	X
Заеми	X	X
Вкупни приливи	X	X

ПРИЛИВИ ОД ПОЗАЈМУВАЊА

Забелешка <i>(во илјади единици на валута)</i>	200X		200X-1	
	Парични приливи контролир ани од субјектот	Кои резултираат од исплати од страна на трети странки	Парични приливи контролир ани од субјектот	Кои резултираат од исплати од страна на трети странки
ПОЗАЈМУВАЊА				
Домашни комерцијални институции	X	-	X	-
Надворешни комерцијални институции	X	-	X	-
Банки за развој и слични агенции за заеми	X	X	X	X

Вкупно позајмување	3	X	X	X	X

**ИЗВЕШТАЈ ЗА ОДЛИВИ СПОРЕД
ПРОГРАМИ/АКТИВНОСТИ/ФУНКЦИИ НА ВЛАДАТА**

<i>(во илјади единица на валута)</i>	← 200X →		← 200X-1 →	
	Одливи контролирани од субјектот	Одливи од страна на трети странки	Одливи контролирани од субјектот	Одливи од трети странки
ОДЛИВИ/РАСХОДИ - сметка за тековни работи				
Образовни услуги	X	X	X	X
Здравствени услуги	X	X	X	X
Социјално осигурување и социјална заштита	X	-	X	-
Одбрана	X	-	X	-
Јавен ред и сигурност	X	X	X	X
Рекреација, култура и религија	X	X	X	X
Економски услуги	X	-	X	-
Останато	X	X	X	X
Вкупни одливи/расходи	X	X	X	X
ОДЛИВИ/РАСХОДИ - Капитална сметка				
Образовни услуги	X	X	X	X
Здравствени услуги	X	X	X	X
Социјално осигурување и социјална заштита	X	-	X	-
Одбрана	X	-	X	-
Јавен ред и сигурност	X	X	X	X
Рекреација, култура и религија	X	X	X	X
Останато	X	X	X	X
Вкупни одливи/расходи	X	X	X	X
Вкупно (сметка за тековни работи и капитални сметки)	X	X	X	X

СУБЈЕКТ ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР - ВЛАДАТА ВО ЦЕЛИНА

Образложенија на финансиските извештаи

1. Сметководствени политики

Основи за подготвка

Финансиските извештаи се подготвени во согласност со МССЈС според сметководство на готовинска основа - *Финансиско известување според сметководство на готовинска основа.*

Сметководствените политики се применувани конзистентно во текот на целиот период.

Субјект кој известува

Финансиските извештаи се за националната влада на земјата А. Финансиските извештаи се однесуваат за субјектот кој известува како што е наведен во соодветните законски прописи (Закон за јавни финансии 20xx). Ова ги опфаќа:

- (i) Централните владини министерства; и
- (ii) Јавните претпријатија и вонбуџетските фондови кои се под контрола на субјектот.

Консолидираните финансиски извештаи ги вклучуваат сите контролирани субјекти во текот на годината. Списокот на значајните субјекти е искажан во Образложението 7 во финансиските извештаи.

Исплати од страна на третите страни

Владата исто така остварува корист од производи и услуги набавени во текот на периодот во нејзино име како резултат на парични одливи извршени од страна на трети страни по пат на заеми и вложувања. Исплатите извршени од трети страни не претставуваат парични приливи или одливи од страна на владата, но и носат корист на владата. Тие се презентираат во колоната за *Одливи од третите страни* во консолидираниот извештај за парични приливи и одливи и во другите финансиски извештаи.

Валута за известување

Валута за известување е (валутата на земјата А).

2. Пари

Париите опфаќаат готовина во касата, депозити по видување и парични еквиваленти. Депозитите по видување и паричните еквиваленти се состојат од салда во банките и вложувања во краткорочни парични пазарни инструменти.

Париите вклучени во извештајот за парични приливи и одливи ги опфаќа следните износи:

(во илјади единици на валутата)	200X	200X-1
Готовина во касата и салда во банките	X	X
Краткорочни вложувања	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Во погоренаведениот износ вклучени се X валутни единици обезбедени од страна на меѓународната агенција XX кои се строго наменети за изградба на патна инфраструктура.

3. Позајмувања

Позајмувањата ги опфаќаат паричните приливи од банките, слични агенции за земање на заеми и комерцијалните институции, и износите на долг од непаричната помош обезбедена од трети странки.

4. Други приливи

Во другите приливи се вклучени такси, казни и разни приливи.

5. Други одливи/издатоци

Во други одливи/издатоци вклучени се дивидендите, исплатената распределба, законски исплати по судски спорови и разни исплати.

6. Неискористени можности за позајмувања

(во илјади единици на валута)	200X	200X-1
Движење на неискористените можности за позајмување		
Неискористени можности за позајмување	X	X
Дополнителни можности за заем	X	X
Вкупно можности за позајмување	<u>X</u>	<u>X</u>
Искористен износ	(X)	(X)
Затворени/поништени можности	(X)	(X)
Неискористени можности за позајмување на 31.12.0X	<u>X</u>	<u>X</u>

(во илјади единици на валутата)	200X	200X-1
Неискористени можности за позајмување		
Мултилатерална банка за развој А	X	X
Мултилатерална банка за развој Б	X	X
Регионална банка за развој	X	X
Комерцијални финансиски институции	X	X
Вкупно неискористени можности за позајмување	<u>X</u>	<u>X</u>

Неискористените можности за позајмувања го вклучуваат износот XX од Мултилатералната банка за развој А и УУ од Мултилатералната банка за развој Б наменет за социјален развој на инфраструктурата. Детали за ограничувањата:(наведи ги деталите).

7. Значајни контролирани субјекти

Субјект	Законодавство
Субјект А	X
Субјект Б	X
Субјект В	X
Субјект Г	X

8. Датум на одобрување

Финансиските извештаи се одобрени за издавање во месец X 200X+1 од страна на господинот УУ, раководител на Трезор на земјата А.

Прилог 16 - СУБЈЕКТ НА ВЛАДАТА АБ

(Овој субјект контролира и има своја банкарска сметка и исто така остварува корист од исплати од трети странки)

КОНСОЛИДИРАН ИЗВЕШТАЈ ЗА ПАРИЧНИ ПРИЛИВИ И ОДЛИВИ ЗА ГОДИНАТА КОЈА ЗАВРШУВА НА 31 ДЕКЕМВРИ 200X ГОДИНА

Забелешка (во илјади единици на валути/аиџа)	200X			200X-1		
	Приливи/ (одливи) контроли- рани од субјектот	Одливи од други субјекти на владата	Одливи од надворе- шни трети страни	Приливи/ (одливи) контроли- рани од субјектот	Одливи од други субјекти на владата	Одливи од надворе- шни трети страни
ПРИЛИВИ						
Одобрени алокации/наменски средства	X	X	-	X	X	-
Други приливи	X	-	-	X	-	-
Грантови/Помош	-	-	X	-	-	X
Вкупно приливи	X	X	X	X	X	X
ОДЛИВИ						
Плати, намени и придонеси на вработените	(X)	-	-	(X)	-	-
Закупнини	(X)	(X)	-	(X)	(X)	-
Капитални издатоци	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Трансфери 3	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Вкупно одливи	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Зголемување/(намалување) на парите	X	X	(X)	X	X	X
Пари на почетокот на годината	X	Н/П*	Н/П	X	Н/П	Н/П
Зголемување/(намалување) на пари	X	Н/П	Н/П	X	Н/П	Н/П
Пари на крајот на годината 2	X	Н/П	Н/П	X	Н/П	Н/П

* Н/П значи не е применливо

ДОПОЛНИТЕЛНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ (ОПЦИОНИ)

Дополнителни финансиски извештаи можат да се подготвуваат за да на пример, се обелоденат буџетските информации по главните групи на фондови доколку тоа е применливо или да се презентираат издатоците според главните функции. Подолу е презентиран пример на извештај според функции.

ИЗВЕШТАЈ ЗА ОДЛИВИТЕ СПОРЕД ФУНКЦИЈАТА

Забелешка (во илјади единица на валута)	200X			200X-1		
	Одливи контроли- рани од субјектот	Одливи од други субјекти на владата	Одливи од надворе- шни трети странки	Одливи контроли- рани од субјектот	Одливи од други субјекти на владата	Одливи од надворе- шни трети странки
ОДЛИВИ/ИЗДАТОЦИ						
Програм I	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Програм II	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Програм III	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Програм IV	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Други одливи/издатоци	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Вкупно одливи/издатоци	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

СУБЈЕКТ НА ВЛАДАТА АБ

Образложенија на финансиските извештаи

1. Сметководствени политики

Основи за подготвка

Финансиските извештаи се подготвени во согласност со МССЈС за сметководство на готовинска основа *Финансиско извештување според сметководство на готовинска основа.*

Сметководствените политики се применувани конзистентно низ целиот период.

Субјект кој извештува

Финансиските извештаи се за субјект од јавниот сектор (субјект на владата АБ). Финансиските извештаи го опфаќаат субјектот кој известува како што е наведено во соодветната законска регулатива (во Законот за јавни финансии 20xx). Ова подразбира субјект на владата АБ и неговите контролирани субјекти. Субјектот на владата АБ е контролиран од страна на националната влада во земјата А.

Главна активност на субјектот на владата АБ е да обезбедува (наведи вид на) услуги за други владини нивоа. Субјектот ја контролира својата банкарска сметка. Наменските средства и другите парични приливи се депонираат на неговата банкарска сметка.

Исплати од страна на другиите субјекти на владата

Субјектот остварува корист од исплатите извршени во негово име од страна на неговиот контролен субјект (Владата А) и другите субјекти на владата.

Исплати од страна на надворешни третии страни

Субјектот, исто така остварува корист од исплатите за производи и услуги извршени од страна на надворешни трети страни (субјекти надвор од економскиот субјект). Овие исплати не претставуваат парични приливи или одливи на субјектот, но сепак субјектот остварува корист. Овие исплати се прикажуваат во колоната за *Исплати од страна на надворешни третии страни* во извештајот за парични приливи и одливи и во другите финансиски извештаи.

Валута за извештување

Валута за известување (валутата на земјата А).

2. Пари

Париите ги опфаќат готовина во касата, депозитите по видување и паричните еквиваленти. Депозитите по видување и паричните еквиваленти се состојат од салда во банките и од вложувања во краткорочни инструменти на пазарот на пари.

Износот на наменски средства на субјектот се депонира на негова сметка во банка и се контролира од страна на субјектот. Сите позајмувања се направени од страна на централен финансиски субјект.

Приливите од трансакциите при размена се депонираат на сметките на вонбуџетски фондови контролирани од страна на субјектот. Тие се пренесуваат на консолидираните приходи на крајот на годината.

Паричните средства вклучени во извештајот за парични приливи и одливи ги опфаќаат следните износи:

(во илјади единици на валутата)	200X	200X-1
Готовина во касата и салда во банките	X	X
Краткорочни вложувања	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

3. Трансфери

Износите се трансферираат на соодветни приматели во согласност со законското работење и овластување на субјектот.

4. Значајни контролирани субјекти

Субјект	Законодавство
Субјект А	X
Субјект Б	X

5. Датум на одобрување

Финансиските извештаи се одобрени за издавање на месец XX 200X+1 година, од страна на господинот УУ, министер за XXXXXXXXX за субјектот АБ.

ПРИЛОГ 1в -ВЛАДИНО МИНИСТЕРСТВО НА АВ

(Владата работи според систем на централизирана единствена сметка
(трезорска сметка-субјектот не ги контролира наменските средсрва кои му се
доделени за користење.)

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПАРИЧНИ ПРИЛИВИ И ОДЛИВИ ЗА ГОДИНАТА КОЈА ЗАВРШУВА НА 31 ДЕКЕМВРИ 200X ГОДИНА

Забелешка (во илјади единици на валутиа)		200X		200X-1	
		Трезорска сметка/ Единствена контролна сметка	Одливи од надворе- шни трети страни	Трезорска сметка/ Единствен а контролна сметка	Одливи од надворе- шни трети страни
ПРИЛИВИ					
Алокации/наменски средства	2	X	-	X	-
Други приливи		X	-	X	-
Помош		-	X	-	X
Вкупно приливи		X	X	X	X
ОДЛИВИ					
Надоместоци, плати и придонеси на вработените		(X)	-	(X)	-
Закупнини		(X)	-	(X)	-
Капитални издатоци	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Трансфери		(X)	(X)	(X)	(X)
Вкупно одливи		(X)	(X)	(X)	(X)

ДОПОЛНИТЕЛНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ (ОПЦИОНИ)

Дополнителни финансиски извештаи можат да се подготвуваат за да на пример, се презентираат буџетските информации според главните групи на средства доколку е тоа изводливо, или да се прикажат расходите по главни функции или исплати. Подолу е прикажан пример на извештај според функции.

ИЗВЕШТАЈ ЗА ИСПЛАТИТЕ СПОРЕД ФУНКЦИЈАТА

Забелешка (во илјади единици на валута/и/или)	← 200X →		← 200X-1 →	
	Трезорска сметка/ единствена контролна сметка	Исплати од надворе- шни трети страни	Трезорска сметка/ единствена контролна сметка	Исплати од надворе- шни трети страни
ИСПЛАТИ				
Програм I	X	X	X	X
Програм II	X	X	X	X
Програм III	X	X	X	X
Програм IV	X	X	X	X
Други исплати	X	X	X	X
Вкупно исплати	X	X	X	X

ВЛАДИНО МИНИСТЕРСТВО АВ

Образложенија на финансиските извештаи

1. Сметководствени политики

Основи за подготвка

Финансиските извештаи се подготвени во согласност со МССЈС според сметководство на готовинска основа *Финансиско известување според сметководство на готовинска основа*.

Сметководствените политики се доследно применети во текот на целиот период.

Субјект кој известува

Финансиските извештаи се однесуваат на субјект во јавниот сектор: Владино министерство АВ. Финансиските извештаи го опфаќаат субјект кој известува како што е дефинирано во соодветната регулатива (Закон за јавни финансии 20xx). Ова го вклучува и владиното министерство АВ. Владиното министерство АВ е контролирано од страна на националната влада во земјата А.

Главна активност на владиното министерство АВ е да обезбедува услуги за конституенците (други владини нивоа).

Владиното Министерство АВ не работи со своја сопствена банкарска сметка. Владата има централизирана трезорска функција преку која се управува со расходите направени од сите министерства во текот на финансиската година. Одливите направени од трезорската сметка во врска со Министерството се презентирани во колоната Трезорска сметка во извештајот за парични приливи и одливи и во другите финансиски извештаи.

Искажи од страна на надворешни претпријати

Владиното министерство АВ остварува корист од производите и услугите набавени во нејзино име како резултат на парични одливи извршени од трети странки кои не се во рамки на Владата за време на периодот на известување. Извршените одливи од страна на третите страни не претставуваат парични приливи или одливи на Министерството, но му користат на Министерството. Тие се презентираат во колоната *Одливи од страна на надворешни претпријати* во извештајот за парични приливи и одливи и во другите финансиски извештаи.

Валута за известување

Валута за известување (валутата на земјата А).

2. Наменски средства

Наменските средства на владиното министерство АВ се управуваат преку централна сметка управувана од страна на Трезорот . Овие износи не се контролирани од страна на министерството АВ, но се одобруваат во име на министерството од страна на субјектот кој управува со единствената трезорска сметка, по претходно авторизирање и приложување на соодветна документација. Сите позајмувања се вршат од страна на централниот финансиски субјект. Износот што е презентираан како алокација/наменски средства во извештајот за парични приливи и одливи е износот што Трезорот го потрошил во корист на министерството АВ (износ искористен за трошење).

3. Трансфери

Износите се трансферираат на соодветни приматели во согласност со законското работење и овластување на министерството АВ.

4. Датум на одобрување

Финансиските извештаи се одобрени за издавање на XX месец 200X+1 година од страна на господинот УУ, министер за XXXXXXXX во владиното министерство АВ.

ДЕЛ 2: ДОПОЛНИТЕЛНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА КОИ СЕ ПРЕПОРАЧУВААТ

Овој Дел на Стандардот не е задолжителен. Во него се наведени дополнителни обелоденувања за известување според сметководство на готовинска основа кои се препорачува субјектот да ги направи. Овој дел треба да се чита заедно со Делот 1 на овој Стандард, во кој се наведени барањата за известување според сметководство на готовинска основа. Препорачаните обелоденувања наведени во курсив, треба да се читаат во контекст на коментариите наведени во овој дел на Стандардот наведени во обичен текст.

Дел 2 - Финансиско известување според сметководство на готовинска основа: дополнителни обелоденувања кои се препорачуваат

2.1 Дополнителни обелоденувања кои се препорачуваат

Дефиниции

2.1.1 Во овој Стандард се користат следните термини со следново значење:

Пресметковна основа значи основа во сметководството според која трансакциите и другите настани се признаваат кога тие се случуваат (а не само кога паричните или паричните еквиваленти се применени или се платени). Според тоа, трансакциите и настани се евидентираат во сметководствената евиденција и се признаваат во финансиските извештаи во периодот за кој тие се однесуваат. Според сметководството на пресметковна основа се признаваат средствата, обврските, нето средствата/акционерската главнина, приходите и расходите.

Средства се ресурси контролирани од страна на еден субјект како резултат на минати настани и од кои се очекува субјектот да оствари приливи од идни економски користи или потенцијални услуги.

Трошоци на позајмување се камати и други расходи направени од страна на еден субјект како резултат на позајмување на средства.

Заклучен курс е валутиен курс на датумот на известување.

Распределба на сопствениците значи идни економски користи или потенцијални услуги распределени од страна на субјектот на сите

или на некои од неговите соопственици, било како приход на вложувањето или приход од вложувањето.

Расходи се намалување на економските користи или потенцијалните услуги за време на периодот на извештување во форма на одливи и трошења на средствата или во настаните обврски кои резултираат со намалување на нејо средствата/акционерската главнина, освен оние поврзани со распределбата на соопствениците.

Вонредни стапки се (за целите на овој Стандард) парични текови кои настануваат од настани и трансакции кои се јасно различни од редовните активности на субјектот, не се очекува често или редовно да се повторуваат и се надвор од контрола или влијание на субјектот.

Финансиско средство е какво било средство кое претставува:

- (а) пари;
- (б) договорно право да се примат пари или друго финансиско средство од друг субјект;
- (в) договорно право да се разменат финансиски инструменти со друг субјект според услови кои се потенцијално поволни; или
- (г) инструменти на главнина (учество во сопственоста) на друг субјект.

Обврски се сегашни обврски на субјектот кои произлегуваат од минатите настани чие плаќање се очекува да резултира во одлив на средства на субјектот кои вклучуваат економски користи или потенцијални услуги.

Редовни активности се сите активности кои се превземаат од страна на еден субјект како резултат на давање на услуги или на трговски активности. Редовните активности вклучуваат такви поврзани активности во кои субјектот се ангажира во унапредување на сите, кои се постојани или произлегуваат од сите активности.

Приход е бруто прилив на економски користи или потенцијални услуги за време на период на извештување кога овие приливи резултираат во зголемување на нејо средствата/акционерската главнина, освен зголемувањата поврзани со вложувањата на соопствениците.

Термините дефинирани во Дел 1 од овој Стандард се користат во овој дел на Стандардот со дефинираното значење.

Идни економски користи и потенцијални услуги

- 2.1.2 Средствата, вклучувајќи ги и парите и другите ресурси, обезбедуваат начини субјектите да ги остварат своите цели. Средствата кои се користат за испорака на производи и услуги во согласност со целите на субјектот, но кои директно не создаваат парични приливи често се опишуваат како средства кои вклучуваат "потенцијални услуги". Средствата кои се користат за генерирање, односно создавање на нето парични приливи често се опишуваат како средства кои вклучуваат "идни економски користи". За да се опфатат сите намени за кои средствата можат да се користат, во овој стандард се користи терминот идни економски користи или потенцијални услуги за да се опише основната карактеристика на средствата.

Континуитет

- 2.1.3 *Кога се подготвуваат финансиски извештаи на еден субјект, се препорачува оние што се одговорни за подготвување на финансиски извештаи да направат проценка на можноста субјектот да продолжи да работи во континуитет. Кога одговорните за подготвување на финансиските извештаи се свесни, при управењето на проценката, за значајните неизвесности поврзани со настани или услови кои можат да предизвикаат значајно сомневање за можноста на субјектот да продолжи да дејствува според принципот на континуитет, тогаш се препорачува обелоденување на тие неизвесности.*
- 2.1.4 Утврдувањето дали еден субјект дејствува во континуитет е порелевантно за поединечните субјекти отколку за владата како целина. За поединечните субјекти, во проценката дали субјектот дејствува во континуитет, оние што се одговорни за подготвување на финансиските извештаи:
- (а) ќе треба да ги земат предвид сите расположиви информации за во догледно време кое ќе вклучува, но не и неопходно ќе се ограничи на дванаесет месеци од денот на усвојување на финансиските извештаи; и
 - (б) треба да го земат во предвид широкиот спектар на фактори кои влијаат на тековната и на очекуваната успешност во работењето, потенцијалните и најавените реструктурирања на организационите единици, проценка на приливите или на веројатноста за континуираното финансирање од владата и потенцијалните извори на средства како замена на финансирање, пред да биде соодветно да се заклучи дали субјектот дејствува во континуитет.
- 2.1.5 Може да постојат околности кога вообичаените тестови за континуитетот за ликвидноста и солвентноста какви што се применуваат за деловните претпријатија да се покажат како

неповолни, но други фактори да сугерираат дека субјектот сепак работи во континуитет. На пример:

- (а) при проценката дали владата дејствува според принципот на континуитет, моќта да наметне давачки или даноци може да им овозможи на некои субјекти да се сметаат дека работат во континуитет и покрај тоа што во последователни периоди нивните парични одливи ги надминуваат паричните приливи ; и
- (б) за поединечен субјект, проценката на неговите парични текови за периодот на известување може да сугерира дека субјектот нема да дејствува во континуитет. Меѓутоа, може да постојат повеќегодишни договори за финансирање со владата што ќе обезбеди континуирано работење на субјектот.

Вонредни ставки

2.1.6 *Се приорачува субјектот одделно да ги обелодени видот и износот на секоја вонредна ставка. Презентирањето може да се направи во текот на извештајот за парични приливи и одливи или во другиите финансиски извештаи, или во бележките кон финансиските извештаи.*

2.1.7 Вонредните ставки се карактеризираат со фактот дека произлегуваат од настани или трансакции кои се различни од редовните активности на субјектот, не се очекува често или редовно да се повторуваат и се надвор од контрола или влијание на субјектот. Според тоа, вонредните ставки се ретки, невообичаени и значајни.

Различни од редовните активности

2.1.8 Дали еден настан или трансакција јасно се разликуваат од редовните активности на субјектот се утврдува според видот на настанот или трансакцијата поврзана со активностите кои редовно се извршуваат од субјектот, а не според честотата со која се очекува таквите настани да се случат. Еден настан или трансакција може да биде вонредна за еден субјект или за едно ниво на влада, но да не биде вонредна за друг субјект или за друго ниво на влада, поради разликите помеѓу нивните соодветни редовни активности. Во контекст на владата како целина известувањето за вонредните ставки ќе биде екстремно ретко.

Не се очекува да се повторуваат во догледна иднина

2.1.9 Настанот или трансакцијата треба да биде од таков вид што разумно не би се очекувало да се повтори во догледна иднина, земајќи ги предвид околностите во кои работи субјектот. Видот на вонредните ставки е таков што тие обично не би се предвиделе на почетокот на период на известување поради тоа што не би биле вклучени во буџетот.

Вклучувањето на една ставка во буџетот навестува дека случувањето на ставката е предвидливо и поради тоа таа не е вонредна.

Надвор од контрола или влијание на субјектот

2.1.10 Настанот или трансакцијата ќе биде надвор од контрола или влијание на субјектот. Трансакција или настан се претпоставува дека е надвор од контрола или влијание на субјектот доколку одлуките или определбите на субјектот нормално не влијаат врз случувањето на трансакцијата или настанот.

Идентификување на вонредните ставки

2.1.11 Дали една ставка е или не е вонредна треба да се разгледува во контекстот на оперативното опкружување на субјектот и на нивото на владата во чии рамки работи субјектот. Во двата случаи се применува лично расудување.

2.1.12 Примери на парични текови поврзани со настани или трансакции кои можат, иако не и неопходно, да предизвикаат појава на вонредни ставки кај некои субјекти од јавниот сектор или нивоа на владата се:

- (а) краткорочни парични текови поврзани со давање услуги на бегалци каде што потребата за такви услуги била непредвидена во почетокот на периодот, и е надвор од редовниот делокруг на активностите на субјектот и вон контрола на субјектот. Доколку таквите услуги биле предвидливи или се случувале во повеќе од еден период на известување, обично тие не би се класифицирале како вонредни; и
- (б) парични текови поврзани со обезбедување услуги поради природна несреќа или несреќа предизвикана од луѓе, на пример, обезбедување засолниште на луѓе кои ги изгубиле домовите како последица на земјотрес. Со цел земјотресот да се квалификува како вонреден настан би требало истиот да биде со јачина која нормално не би била очекувана ниту во географското подрачје во кое се случил, ниту во географското подрачје поврзано со субјектот, и обезбедувањето на вонредни, итни услуги или обновувањето на основните услуги би требало да биде надвор од делокругот на редовните активности на субјектот. Кога субјектот е одговорен за обезбедување помош на оние кои се засегнати со природна несреќа, тогаш трошоците поврзани со оваа активност обично не би ја задоволиле дефиницијата за вонредна ставка.

2.1.13 Реструктурирање на активности е пример на настан кој нормално не би бил вонреден ниту за поединечен субјект во јавниот сектор, ниту за субјектот на владата како целина кој го вклучува тоа владино тело. Сите три критериуми на дефиницијата за вонредна ставка мораат да

бидат задоволени пред да може една ставка да се класифицира како вонредна. Реструктурирање може јасно да се разликува од редовните активности на еден субјект. Меѓутоа, на ниво на владата како целина, може често да се случува реструктурирање. Уште поважно реструктурирањето обично е во рамките на контрола или влијание на субјектот на владата како целина. Само во оние околности кога се наметнува реструктурирање од страна на друго ниво на владата или од страна на надворешен регулативен фактор или друга надворешна власт, тој да може да се класифицира како надвор од контрола или влијание на субјектот на владата земена како целина.

- 2.1.14 Презентирањето на видот и износот на секоја вонредна ставка може да се прави во текстот на извештајот за паричните приливи и одливи или во другите финансиски извештаи кои можат да се подготвуваат или во образложенијата во тие финансиските извештаи. Субјектот, исто така, може да одлучи да го презентира само вкупниот износ на вонредните ставки во текстот на извештајот за паричните приливи и одливи, а деталите да ги презентира во образложенијата.

Администрирање на трансакции

- 2.1.15 Се препорачува во белешките кон финансиските извештаи субјектот да ги презентира износот и видот на паричните текови и паричните салда кои резултираат од трансакциите администрирани од страна на субјектот како посредник во име на други кога овие износи се надвор од контрола на субјектот.

- 2.1.16 Парични текови поврзани со трансакции администрирани од страна на субјектот кој работи како посредник во име на други може да не минуваат преку банкарска сметка контролирана од страна на субјектот кој известува. Во вакви случаи, субјектот не може да ги употребува, или на друг начин да има корист од парите кои ги администрира, за остварувањето на своите цели. Овие парични текови не се контролираат од страна на субјектот поради што не се вклучуваат во вкупните зборови искажани во текстот на извештајот за паричните приливи и одливи или во другите финансиски извештаи кои можат да се подготвуваат. Меѓутоа, пожелно е презентирање на главните видови на овие трансакции по износ и природа бидејќи тоа обезбедува корисни информации за делокругот на активности на субјектот, и е релевантно за оценување на успешноста на работењето на субјектот.

- 2.1.17 Кога таквите парични приливи и одливи минуваат преку банкарска сметка контролирана од субјектот, тие се третираат како парични текови и салда на самиот субјект и се вклопуваат во зборовите искажани во текстот на извештајот на паричните приливи и одливи. Точката 1.3.13(а) во Делот 1 на овој Стандард дозволува известувањето на такви приливи и одливи да се врши на нето основа. Во точките

2.1.18 до 2.1.22 се дава упатство за паричните приливи, одливи и салда кои:

- (а) можат да се контролираат од страна на владата или субјект на владата и ќе бидат презентирани во извештајот за парични приливи и одливи во согласност со Делот 1 од овој Стандард; и
- (б) се управувани трансакции кои не ќе бидат вклучени во текстот на извештајот за парични приливи и одливи или во другите финансиски извештаи кои би можело да се подготвуваат, и чие обелоденување се препорачува.

Наплата на приходи

2.1.18 Субјектите во јавниот сектор можат да ги контролираат парите или да ги администрираат истите во име на владата или други влади или субјекти на владата. На пример, владиното министерство надлежно за оданочување (или Агенцијата за наплата за приходи) може да биде основано со своја банкарска сметка и да му бидат доделени наменски средства за финансирање на неговото работење. Работењето на министерството ќе вклучува управување со одредени аспекти од Законот за оданочување и може да опфати наплата на даноци во име на владата.

2.1.19 Министерството надлежно за оданочување може да ги користи парите кои му се доделени и да ги депонира на банкарска сметка која ја контролира, за остварување на своите оперативни цели и може да ги исклучи другите од употреба или користење на тие пари. Во вакви случаи министерството ќе ги контролира парите кои му се доделени за негова употреба. Меѓутоа, парите кои министерството ги наплатува во име на владата преку неговите активности за наплата на даноци обично се депонираат во определен владин фонд или се пренесуваат на банкарска сметка управувана од страна на Трезорот или сличен владин орган. Во вакви околности, наплатените парични средства не може да се користат за остварување на целите на министерството надлежно за оданочување или да се прераспределат поинаку според дискреционото право на менаџментот на министерството без специфично соодветно или друго овластување дадено од владата или од друго релевантно тело. Според тоа, наплатените пари не се контролираат од страна на министерството надлежно за оданочување и не претставуваат дел од паричните приливи или парични салда на министерството. Со одлука на владата, одреден дел од наплатените износи може да се доделат или на друг начин да се распределат за употреба на министерството надлежно за оданочување. Меѓутоа, владината одлука за одобрување на расходите

од средствата на министерството за оданочување ја определува контролата, а не наплатата на паричните средства.

- 2.1.20 Слични околности можат да се јават кога една влада, на пример републичка влада или локална управа, наплатува пари во име на друга влада (каква што е националната влада). Во вакви случаи, владата дејствува како посредник на други за наплата на парични средства. Пари кои се резултат на управувањето со трансакции како посредник за други субјекти, обично не би биле депонирани на банкарска сметка на посредникот кој наплатува и поради тоа не би формирале дел од паричните приливи, парични одливи и паричните салда на субјектот кој известува.

"Транзитни" парични текови

- 2.1.21 Во некои случаи постоечките административни аранжмани за активностите за наплата на приходи кои владата или владин субјект ги превземаат како посредник за друга странка, може да предвидуват наплатените пари да бидат иницијално депонирани на банкарска сметка на субјектот пред да бидат пренесени на крајниот примател. Паричните текови кои произлегуваат како последица на овие трансакции понекогаш се нарекуваат транзитни парични текови. Во вакви случаи, субјектот:

- (а) ќе ги контролира парите, кои ги наплатува соодветно на своите можности како посредник, за периодот (обично се работи за краток период) додека средствата се депонирани на банкарска сметка на субјектот пред да бидат пренесени на трети странки;
- (б) обично ќе оствари корист од каква било камата која произлегува од износите депонирани на сметките кои носат камати пред да бидат пренесени на други субјекти; и
- (в) има обврска да ги пренесе наплатените пари на третите страни во согласност со законските барања или административните аранжмани.

Кога паричните приливи од трансакциите кои се администрирани преминуваат преку банкарска сметка контролирана од страна на субјектот кој известува, паричните приливи, паричните одливи и паричните салда кои произлегуваат од активностите за наплата ќе бидат вклучени во извештајот за парични приливи и одливи на субјектот во согласност со точката 1.3.4(а)(и) на Дел 1 од овој Стандард. Во точката 1.3.13(а) на Делот 1 од овој Стандард се специфицира дека за паричните приливи и одливи кои произлегуваат од трансакции со кои управува субјектот во име на други страни и

кои се признаваат во финансиските извештаи, може да се известува на нето основа.

Трансферни плаќања

2.1.22 Согласно со целите на владата и со законската регулатива или со друго овластување, износите на наменските средства на субјектот на владата (министерство, агенција или слично) може да вклучат износи кои треба да се пренесат на трети страни во врска со, на пример, надоместоци за невработеност, старосни или инвалидски пензии, додатоци за семејства и други надоместоци за социјална и општествена сигурност. Во некои случаи овие износи ќе поминат преку банкарска сметка контролирана од субјектот. Во вакви случаи субјектот ќе ги признае парите наменети за трансфер за време на период на известување како паричен прилив, износите трансферирани за време на тој период на известување како парични одливи и износите кои остануваат на крајот период на известување а ќе се трансферираат во иднина, субјектот ќе ги признае како дел од крајното салдо на пари.

Обелоденување на главните групи на парични текови

2.1.23 Се препорачува субјектот да обелодени, било во текстови на извештајот за паричните приливи и одливи било во другите финансиски извештаи или во белешките кон нив извештаи:

- (а) анализа на вкупните парични приливи и одливи од страна на претпријатијата корисејќи класификација заснована било според видот на исцластување било според нивната функција во рамките на субјектот, како што е соодветно; и
- (б) приливи од позајмувања. Покрај тоа, износот на позајмувањата може понатаму да се класифицира според видот и износот.

2.1.24 Подкласификацијата чија презентација се препорачува во точката 2.1.23(а) може да се презентира во текстот на извештајот за парични приливи и одливи во согласност со барањата во точките 1.3.12 и 1.3.24 во Делот 1 на овој Стандард. Кога во извештајот за парични приливи и одливи е усвоена различна основа за класификација, во точката 2.1.23(а) се препорачуваат дополнителни расчленети презентирања било како одвоен извештај било како белешка.

2.1.25 Ставките на парични приливи и одливи од страна на трети страни може да бидат понатаму подкласифицирани со цел да се истакнат трошоците и надоместоците на трошоците на посебните програми, активности или други релевантни сегменти на субјектот кој известува. Се препорачува

субјектот да ги презентира овие информации барем на еден од следните два начина.

- 2.1.26 Првата метода често се нарекува метода по вид на одливи. Одливите се собираат во извештајот за парични приливи и одливи според нивниот вид (на пример, купување материјали, транспортни трошоци, плати и надоместоци) и не се прераспределуваат помеѓу различни функции во рамките на субјектот. Како пример за класификација користејќи ја методата по видот на одливите може да послужи следново:

	Парични одливи	Исплати од страна на трети страни
Надоместоци и плати	(X)	(X)
Транспортни трошоци	(X)	(X)
Капитални набавки	(X)	(X)
Трошоци за позајмување	(X)	(X)
Останато	(X)	(X)
Вкупни одливи	(X)	(X)

- 2.1.27 Според втората метода, која се нарекува функционална метода на класификација, одливите се класифицираат според програмата или целта за која тие биле извршени. Презентирањето често обезбедува порелевантни информации за корисниците, иако алокацијата на одливите според функции може да биде произволна и може да вклучува значајно лично расудување. Како пример на функционална класификација на парични одливи може да послужи следново:

	Парични одливи	Исплати од страна на трети страни
Здравствени услуги	(X)	(X)
Образовни услуги	(X)	(X)
Капитални набавки	(X)	(X)
Трошоци за позајмување	(X)	(X)
Останато	(X)	(X)
Вкупни одливи	(X)	(X)

- 2.1.28 Според оваа метода, паричните одливи поврзани со главните функции превземени од страна на субјектот се искажани одделно. Според овој пример, субјектот врши функции поврзани со обезбедување на здравствени услуги и образовни услуги. Субјектот презентира ставки за парични одливи за секоја од овие функции.

- 2.1.29 Се препорачува субјектите кои ги класифицираат одливите според функциите да презентираат дополнителни информации за видот на

одливите вклучувајќи ги одливите извршени за плати и другите надоместоци на вработените.

2.1.30 Во точката 1.3.12 од Делот 1 на овој Стандард се бара презентирање на вкупните парични приливи на субјектот со кои одделно се искажува подкласификацијата на вкупните парични приливи користејќи ја основата за класификација која е соодветна на работењето на субјектот. Подкласификацијата на паричните приливи заснована на соодветни групи ќе зависи од големината, видот и функцијата на вклучените износи. Покрај презентирањето на износот на приливите од позајмувањата, следната подкласификација може исто така да биде соодветна:

- (а) приливи од оданочување (овие можат понатаму да се подкласифицираат според видовите на даноците);
- (б) приливи од надоместоци, казни и лиценци;
- (в) приливи од трансакции за размена вклучувајќи ги уплатите од продажба на производи и услуги и од наплата од корисниците (кога овие се класифицираат како трансакции за размена);
- (г) приливи од грантови, трансфери или буџетски наменски средства (можна е и класификација според изворите);
- (д) приливи од камати и дивиденди; и
- (ѓ) приливи од подароци и донации.

Обелоденување на трансакции со поврзани страни

2.1.31 Се препорачува субјектот да обелодени во бележките кон финансиските извештаи информации базирани на Меѓународниот сметководствен стандард во јавниот сектор МССЈС 20 Обелоденувања за поврзани страни.

2.1.32 МССЈС 20 обелоденувањата за поврзаниите страни во серијата на МССЈС на пресметковна основа ги дефинира поврзаните страни и другите релевантни термини, бара презентирање на односите со поврзаните страни каде постои контрола и бара презентирање на извесни информации во врска со трансакциите на поврзаните страни, вклучувајќи ги информациите за збирното наградување на клучниот персонал.

Обелоденување на средствата, обврските и споредба со буџетот

2.1.33 Се препорачува субјектот да обелодени во бележките кон финансиските извештаи:

(а) информации во врска со средствата и обврските на субјектите;
и

(б) споредба со буџетот

2.1.34 Владата и субјектите на владата контролираат покрај парите и други значајни ресурси кои ги ангажираат со цел испорака на услуги. Тие исто така, позајмуваат за да ги финансираат своите активности, прават други долгови и обврски во текот на нивното работење и прават договорни обврски за идно трошење на средства за стекнување на капитални средства. Сепак, средствата и обврските нема да бидат презентирани во текстот на извештајот за парични приливи и одливи или другите финансиски извештаи кои би можеле да се подготвуваат според сметководството на готовинска основа. Меѓутоа, владата води евиденција за, и ги надгледува и управува со нивните долгови и другите обврски и нивните непарични средства. Обелоденувањето на информации во врска со средствата и обврските и трошоците за посебните програми и активности ќе ја подобри одговорноста која се поттикнува во овој Стандард.

2.1.35 Се препорачува на субјектите кои прават такви обелоденувања да ги идентификуваат средствата и обврските според видот, на пример по пат на класифицирање на:

(а) средствата како побарувања, вложувања или недвижности, постројки и опрема; и

(б) обврските како обврски спрема добавувачите, позајмувања според видот или изворот и други обврски.

Додека ваквите прикажувања може првично да не бидат сеопфатни, се препорачува субјектите прогресивно да ги развиваат и да ги надградуваат. Со цел да се усогласат со барањата во точките 1.3.5 и 1.3.37 од Делот 1 на овој Стандард, овие презентирања ќе треба да се усогласат со квалитативните карактеристики на финансиските информации и треба да бидат опишани јасно и да бидат лесно разбирливи. МССЈС на пресметковната основа вклучувајќи ги и МССЈС 13 Наеми, МССЈС 17 Недвижности, постројки и опрема и МССЈС 19 Резерви, неизвесни обврски и неизвесни средства можат да им дадат корисно упатство на субјектите за презентирање на дополнителни информации во врска со средствата и обврските.

Споредба со буџетот

2.1.36 Субјектите во јавниот сектор се типично предмет на буџетски ограничувања во форма на определување на наменски средства или други буџетски овластувања кои имаат законска сила преку овластена легислатива. Една од целите на финансиското известување од страна на субјектите во јавниот сектор е да се известува дали парите биле

обезбедени и употребени во согласност со законски усвоениот буџет. Во некои законодавства ова барање е вклучено во регулативата. Во овој Стандард се препорачува обелоденување на споредби на фактичките со буџетските износи за периодот на известување. Известувањето за споредба со буџетот може да се презентира на различни начини вклучувајќи:

- (а) подготвување на белешки со одвоени колони за буџетските износи и фактичките износи. Исто така, заради комплетност може да се презентира една колона за искажување какво било отстапување од буџетот или наменските средства; и
- (б) извештај според поединец(и), одговорен за подготвувањето на финансиските извештаи дека буџетските износи не биле пречекорени. Доколку какви било буџетски износи или наменски средства биле пречекорени, или биле извршени исплати несоодветно без намена или друг облик на одобрување, тогаш во образложенијата можат да бидат обелоденети деталите на релевантната ставка во финансиските извештаи.

Консолидирани финансиски извештаи

2.1.37 Се препорачува субјектот да обелодени во белешките кон финансиските извештаи:

- (а) дел од сопственичкото учество во контролираниот субјект и дали тоа учество е во форма на акции, гласачката моќ која ја поседува (само кога таа е различна од пропорционалното сопственичко учество);
- (б) кога е применливо:
 - (и) име на секој контролиран субјект во кој контролниот субјект поседува сопственичко учество и/или гласачки права од 50% или помалку заедно со објаснување каква контрола постои; и
 - (ии) назив на секој субјект во кој се поседува сопственичко учество повеќе од 50%, но кој не е контролиран субјект, заедно со објаснување зошто не постои контрола; и
- (в) опис на корисената метода во одвоениот финансиски извештај на контролниот субјект за да се офаќаат контролираниот субјект.

2.1.38 Контролниот субјект кој не презентира консолидиран извештај за паричните улоги и исплати се препорачува да ги обелодени причините зошто консолидираниот финансиски извештај не се презентирани заедно со основните според кои биле офаќени контролираниот субјект во одвоениот финансиски извештај. Исто така, се препорачува контролниот субјект кој ги објавува

консолидираниите финансиски извештаи, да го објави и мејто и главната адреса на контролираниот субјект. 2.1.39 Во точката 1.6.20(б) од Делот 1 на овој Стандард се бара да се наведат причините за неконсолидација на контролираниот субјект. Во точките 1.6.7 и 1.6.8 на Делот 1 од овој Стандард исто така, се обезбедува дека контролниот субјект кој е и самиот во целосна сопственост на друг субјект или контролен субјект кој е во сопственост на владата, но мал дел сопственичко учество поседува и приватниот сектор, не треба да презентира консолидирани финансиски извештаи. Во вакви случаи, се препорачува презентирање на информации според точката 2.1.38.

Стекнување и отуѓување на контролирани субјекти и други оперативни единици

2.1.40 Се препорачува субјектот да ги презентира збирните парични текови кои произлегуваат од стекнување и од отуѓување на контролирани субјекти и други оперативни единици.

2.1.41 Се препорачува субјектот во белешките кон финансиските извештаи, а во врска со стекнувањето и отуѓувањето како на контролирани субјекти така и на другите оперативни единици во текот на периодот на извештајување збирно да ги презентира следниве податоци:

- (а) вкупната набавка или најлајшено отуѓување (вклучувајќи пари или други средства);
- (б) дел од набавката или најлајшеното отуѓување со пари; и
- (в) износот на пари во контролираниот субјект или стекнатата или отуѓената оперативна единица.

2.1.42 Одделното презентирање на ефектите од паричните текови од стекнување и отуѓување на контролирани субјекти и други активности, заедно со одвоено обелоденување на износите на средствата и обврските стекнати или отуѓени, помага да се разликуваат овие парични текови од паричните приливи и одливи кои произлегуваат од други активности на субјектот. За да им овозможи на корисниците да ги идентификуваат ефектите од стекнувањата и отуѓувањата, ефектите на паричните текови од отуѓувањата не треба да се одземат од оние на стекнувањата.

2.1.43 Збирниот износ на платените или примените пари кои произлегуваат од набавка или наплатена продажба, се искажуваат нетирано во извештајот за парични приливи и одливи.

2.1.44 Во точката 2.1.33 се препорачува обелоденување на средствата и обврските на субјектот. Средствата и обврските освен париите на контролираниот субјект или оперативната единица, стекнати или отуѓени, можат исто така одвоено да се презентираат, сумирани по секоја главна категорија. Во согласност со барањето во точката 1.3.37 во Делот 1 на овој Стандард, кога се прави такво обелоденување, средствата и обврските треба јасно да се идентификуваат и да се објасни основата на која тие се признаени и мерени.

Заеднички вложувања

2.1.45 Се препорачува субјектот да ги ги обелодени заедничките вложувања кои се неопходни за објективно презентирање на паричните приливи и одливи на субјектот за време на периодот на известување и паричните салда под дајумот на известување.

2.1.46 Многу субјекти во јавниот сектор прават заеднички вложувања за да превземаат разни активности. Видот на овие активности се движи од комерцијални претприемништва до давање услуги на заедницата без надоместок. Условите за заедничкото вложување се утврдени со договор или друг обврзувачки аранжман и обично ги специфицираат почетните вложувања на секој учесник во заедничкото вложување и учествата во приходите или другите користи (доколку има) и расходите на секој учесник во заедничкото вложување. Субјектите кои известуваат на готовинска основа обично ќе ги известуваат:

- (а) како парични одливи, париите потрошени во стекнување на учество во заедничкото вложување и во тековното работење на заедничкото вложување; и
- (б) како парични приливи, париите примени од заедничкото вложување.

Обелоденувањата во врска со заедничките вложувања може да вклучат список и опис на учествата во значајните заеднички вложувања. Меѓународниот сметководствен стандард во јавниот сектор МССЈС 8 Финансиско известување за учеството во заеднички вложувања во серии на пресметковна основа на МССЈС, дава упатство за различните форми и структури на заедничките вложувања и дополнителни обелоденувања кои можат да се направат.

Финансиско известување во хиперинфлаторни економии

2.1.47 Во една хиперинфлаторна економија не е корисно презентирање на финансиските извештаи во локална валута без повторни пресметки на износите презентирани во овие извештаи. Во такви услови парите ја губат куповната моќ со таква брзина и сила што споредбата на износите на трансакциите и другите настани кои се

случиле во различно време, честотиот дури и во рамките на истиот сметководствен период може да доведе до заблуда.

2.1.48 Во овој Стандард не се идентификува некоја апсолутна стапка според која се смета дека расте хиперинфлацијата. Прашање е на проценка кога повторното пресметување на износите на финансиските извештаи во согласност со препораките во овој Стандард станува неопходно. На состојба од хиперинфлацијата укажуваат карактеристиките на економско опкружување во земјата кое го вклучува, но не се ограничува на следното:

- (а) населението претпочитува да го чува својот имот во немонетарни средства или во релативно стабилна странска валута. Износите задржани во домашната валута веднаш се вложуваат за да се одржува куповната моќ;
- (б) населението не ги пресметува монетарните износи во домашна валута, туку во релативно стабилна странска валута. Цените можат да се определуваат во таа валута;
- (в) продажби и купувања на кредит се вршат по цени кои ги компензираат очекуваните загуби на куповната моќ за време на периодот на кредитирање дури и кога тој период е краток.
- (г) каматните стапки, платите и цените се поврзани со индексот на цени; и
- (д) кумулативната стапка на инфлација во текот на три години достигнува или надминува 100%.

Повторно пресметување на износите во финансиските извештаи

2.1.49 Субјектот кој извештува во валута на хиперинфлаторната економија се препорачува да:

- (а) направи повторна пресметка на износите во својот извештај за годишни приливи и одливи и во другите финансиски извештаи во тековна мерна единица на датумот на извештување;
- (б) направи повторна пресметка на споредбените информации од преходниот период и секоја информација во врска со поранешните периоди во тековна мерна единица на датумот на извештување; и
- (в) го користи оптичниот индекс на цени кој ги рефлектира промените на оптичната куповна моќ. Пожелно е сите субјекти кои извештуваат во валута на иста економија да користат исти индекс.

2.1.50 Се препорачува субјектот да го прикаже следново:

- (а) фактот дека извештајот за годишни приливи и одливи и другите финансиски извештаи и соодветните цифри во преходниот

период биле повторно пресметувани за промените во општата куповна моќ на валутата на известување и како резултат се искажани во тековната мерна единица на датумот на известување; и

(б) нивоите на индексите на цени на датумот на известување и движењето на индексите за време на тековниот и на претходниот период на известување.

- 2.1.51 Во текот на времето цените се менуваат како резултат на разни политички, економски и социјални сили. Одредени сили какви што се промените во понудата, побарувачката и технолошките промени можат да доведат до значително зголемување или намалување на поединечните цени независно една од друга. Покрај тоа, општите економски сили можат да резултираат во промени на општото ниво на цените, па оттаму и во општата куповна моќ на парите.
- 2.1.52 Во хиперинфлаторна економија, корисноста на финансиските извештаи значително се зголемува доколку тие се изразени во тековна мерна единица на датумот на известување. Како резултат на тоа, се препорачуваат постапките и прикажувањата наведени во точките 2.1.49 и 2.1.50. Презентирањето на овие информации се препорачува како основно презентирање наместо како додаток на финансиските извештаи во кои износите не се повторно пресметани. Не е пожелно одделно презентирање на извештајот за парични приливи и одливи и другите финансиски извештаи пред износите во нив да бидат повторно пресметани.
- 2.1.53 Сите ставки во извештајот за парични приливи и одливи треба да бидат изразени во тековна единица на датумот на известување. Поради тоа, износите вклучувајќи ги и сите исплати од страна на трети странки прикажани во текстот на извештајот за парични приливи и одливи или во другите финансиски извештаи, треба да бидат повторно пресметани со примена на промената во општиот индекс на цените на датумот кога приливите и одливите биле првично евидентирани.
- 2.1.54 Многу субјекти во јавниот сектор во нивните финансиски извештаи вклучуваат соодветни буџетски информации, за да се олесни споредбата со буџетот. Во вакви случаи овој Стандард препорачува повторно пресметување на износите содржани во буџетските информации во согласност со овој Стандард.

Споредбени информации

- 2.1.55 За да бидат значајни споредбите со претходните периоди, износите на споредбените информации за претходниот период на известување треба да бидат повторно пресметани со примена на општиот индекс на цени, така што споредбените финансиски извештаи се презентираат во

во мерна единица што важи на крајот на период на известување. Информациите кои се презентираат во врска со претходните периоди исто така, се изразуваат во мерна единица што важи на крајот на периодот на известување.

Консолидирани финансиски извештаи

2.1.56 Контролен субјект кој известува во валута на хиперинфлаторната економија може да има контролирани субјекти кои исто така известуваат во валута на хиперинфлаторни економии. Доколку извештајот за парични приливи и одливи и другите финансиски извештаи треба да бидат подготвени на конзистентна основа, износите во финансиските извештаи на секој таков контролиран субјект треба повторно да се пресметуваат со примена на општиот индекс на цени во земјата во чија валута тој субјект известува пред тие да бидат вклучени во консолидираните финансиски извештаи издадени од страна на неговиот контролен субјект. Кога таквиот контролиран субјект е странски контролиран субјект, неговите финансиски извештаи со повторно пресметувани износи се преведуваат според заклучни курсеви.

2.1.57 Доколку се консолидираат финансиски извештаи со различни датуми на известување сите ставки, било немонетарни било монетарни, треба повторно да се пресметат во мерна единица што се применува на датумот на консолидираниот финансиски извештај.

Избор и употреба на општ индекс на цени

2.1.58 Повторно пресметување на износите во финансиските извештаи во согласност со пристапот што се препорачува со овој Стандард бара употреба на општ индекс на цени кој ги рефлектира промените во општата куповна моќ. Пожелно е сите субјекти кои известуваат во валута на иста економија да користат ист индекс.

2.1.59 Со презентирањата што се препорачуваат со овој Стандард се настојува да се појасни основата за справување со ефектите на хиперинфлацијата во финансиските извештаи. Исто така, целта е со нив да се обезбедат други информации неопходни за правилно разбирање на основата на добиените износи.

2.2 Власти и други субјекти во јавниот сектор кои имаат намера да преминат кон сметководство на пресметковна основа

Презентирање на извештај за парични приливи и одливи

2.2.1 *Субјектот кој има намера да премине кон сметководството на пресметковна основа се препорачува да презентира извештај за парични приливи и одливи на истиот обрзец каков што се бара според Меѓународниот сметководствен стандард во јавниот сектор МССЈС 2 Извештај за парични текови.*

2.2.2 Во МССЈС 2 Извештај за парични текови дадено е упатство за класифицирање на паричните текови на оперативни, финансиски и вложувачки, и вклучува барања за подготвување на извештај за парични текови со кои за овие групи се известува одвоено во текстот на извештајот. Во Прилогот 3 е вклучено резиме на клучните аспекти на МССЈС 2 и упатство за нивната примена за финансиското известување според Стандардот. Во Делот 2 на овој Стандард се препорачува презентирање на информации покрај оние според МССЈС 2. Субјектите кои го усвоиле форматот од МССЈС 2 за презентирање на извештај за парични приливи и одливи исто така се препорачува да прават дополнителни обелоденувања идентификувани во Делот 2 на овој Стандард.

Делокруг на консолидираните извештаи - исклучувања од економскиот субјект

2.2.3 Кога субјектот ја усвојува пресметковната основа во сметководството во согласност со МССЈС на пресметковна основа, тој не ги консолидира субјектите кои времено ги контролира, бидејќи контролираниот субјект е стекнат и се чува исклучиво со цел за отуѓување во блиска иднина. Времена контрола постои кога на пример, националната влада има намера да го пренесе своето учество на некој контролиран субјект на локалната управа.

2.2.4 Во Делот 1 на овој Стандард не се предвидува ваквите субјекти да бидат исклучени од консолидираните финансиски извештаи подготвени според сметководство на готовинска основа бидејќи:

- (а) парите на времено контролираниот субјект може да се употребуваат за остварување на корист на економскиот субјект за време на периодот на времената контрола; и

- (б) потенцијалните сложени прилагодувања во консолидацијата кои би биле неопходни според пресметковната основа, не би се јавиле според готовинска основа.

- 2.2.5 За да ова иземање од консолидација се применува според МССЈС на пресметковна основа, контролниот субјект мора јасно со формален план да се обврзе да го продаде, или повеќе да не го контролира субјектот кој е предмет на времена контрола. За да се примени ова иземање за повеќе од еден последователни датуми на известување, контролниот субјектот мора да покаже цврста намера да го продаде, или повеќе да не контролира, субјект кој е предмет на времена контрола. Субјектот е јасно обврзан да го продаде, или повеќе да не контролира другиот субјект кога тој има формален план тоа да го направи и нема реални можности да се повлече од тој план.
- 2.2.6 Субјектите кои се подготвуваат да преминат кон пресметковна основа треба да бидат свесни за овие разлики во барањата за консолидација според МССЈС на пресметковна основа и на готовинска основа и да утврдат дали контролата е времена за сите контролирани субјекти вклучени во консолидираниот извештај за парични приливи и одливи.

ПРИЛОГ 2 - Илустрација на одредени прикажувања препорачани во Делот 2 од Стандардот

Овој Прилог е само илустративен. Неговата цел е да ја илустрира причината за дадениите препораки и да помогне во појаснувањето на нивното значење.

Извадок од образложенијата на финансиските извештаи на Субјектот АБВ

Управувани трансакции (шочка 2.1.15)

Управуваните трансакции ги опфаќаат паричните текови кои резултираат од управувани трансакции од страна на субјектот како посредник во име на владата и на одредени владини тела. Сите парични средства кои субјектот ги наплатува во рамки на своите можности како посредник се додаваат на средствата на консолидирани приходи и/или се депонираат на сметка на специјален фонд (назив на сметката), доколку е соодветно. Овие сметки не се контролираат од страна на субјектот и субјектот не може да ги користи депонираните парични средства без посебно овластување од страна на релевантно владино тело.

(во илјади единици на валутата)	Вид на трансакцијата	200X		200X-1	
Наплатени парични средства во име на Извршната/Crown Агенцијата ЕФ	Наплатени даноци Наплатена провизија од комунални услуги	X		X	
		X	X	X	X
Парични средства пренесени на соодветни субјекти			(X)		(X)
			-		-

Трансакции на поврзаниите страни (шочка 2.1.31)

Главниот менаџерски тим (како што е дефиниран во меѓународниот сметководствен стандард за јавниот сектор МССЈС 20 Презентирања на поврзани страни) на субјектот АБВ се министерот, членовите на управниот орган и членовите на раководната менаџерска група. Управниот орган се состои од членови именувани од владата А. Главниот раководен функционер и главниот финансиски функционер присуствуваат на состаноците на управниот орган, но не се негови членови. Министерот не добива плата од страна на субјектот АБВ. Збирниот износ за плати на членовите на управниот орган и бројот на членовите утврдени врз основа на еквивалентно полно работно време кои се плаќаат во рамките на оваа категорија се

Збирен износ на плати

АХ милиони

Број на лица

АУ лица

Раководната менаџерска група се состои од главниот извршен функционер на субјектот, главниот финансиски функционер и раководители на оддели. Збирниот износ на плати на членовите на раководната менаџерска група и бројот на менаџерите утврдени врз основа на еквивалентно полно работно време кои се плаќаат во рамките на оваа категорија се:

Збирен износ на плати	АП милиони
Број на лица	АК лица

Извадок од образложенијата на финансиските извештаи на владата X

Средства и обврски (тачка 2.1.33(a))

Недвижности, постројки и опрема

Владата го започнала процесот на идентификување и вреднување на главните групи на нејзините недвижности, постројки и опрема. Средствата се искажани според набавната вредност или проценка. Проценката е извршена од страна на независен професионален проценител. Основата користена за проценка на секоја група на средства е како што следува:

Постројки и опрема	Набавна вредност
Земја	Тековна вредност
Згради	Набавна вредност или пазарна вредност

(Извадок од образложенијата во финансиските извештаи на владата X: Средства и обврски (тачка 2.1.33(a)) продолжува) -

(во илјади единици на валутата)	200X	200X-1
Постројки и опрема	X	X
Земја и згради		
Недвижности во рамки на градските ограничувања	X	X
Згради според набавна вредност	X	X
Згради според проценка	X	X
	X	X

Позајмувања

Списокот на позајмувањата на владата се наведени подолу:

(во илјади единици на валутата)	200X	200X-1
Салдо на почетокот на годината	X	X
ПРИНОСИ		
Домашни комерцијални институции	X	X
Надворешни комерцијални институции	X	X
Банки за развој и слични агенции за давање на заеми	X	X

Вкупно позајмувања	X	X
<i>ОТПЛАТИ</i>		
Домашни комерцијални институции	(X)	(X)
Надворешни комерцијални институции	(X)	(X)
Банки за развој и слични агенции за давање на заеми	(X)	(X)
Вкупно отплати	(X)	(X)
Салдо на крајот на годината	X	X

(Извадок од образложенијата во финансискиот извештај на Владата X,
продолжува)

Споредба со буџетот (точка 2.1.33(б))

(во илјади единици на валутата)	Фактички	Планирано со Буџетот	Разлика
ПРИЛИВИ			
Даноци			
Даноци од добивка	X	X	X
Данок на додадена вредност	X	X	(X)
Данок за недвижности	X	X	X
Други даноци	X	X	(X)
	X	X	X
Дојдовори за помош			
Меѓународни агенции	X	X	-
Други грантови и помош	X	X	=
	X	X	-
Позајмувања			
Приноси од позајмувања	X	X	(X)
Капитални приливи			
Приноси од отуѓување на постројки и опрема	X	X	X
Трговски активности			
Приливи од трговски активности	X	X	X
Други приливи	X	X	X
Вкупно приливи	X	X	X
ОДЛИВИ			
Работење			
Наменини, плати и придонеси на вработените	(X)	(X)	(X)
Материјали и потрошувачка	(X)	(X)	(X)
	(X)	(X)	(X)
Трансфери			
Грантови	(X)	(X)	-
Други трансфери	(X)	(X)	=
	(X)	(X)	-
Капитални расходи			
Купување/изградба на постројки и опрема	(X)	(X)	(X)
Купување на финансиски инструменти	(X)	(X)	=
	(X)	(X)	(X)

Заеми и оџилаџа на камаџи				
Отплата на позајмување	(X)	(X)	-	
Исплата на камати	(X)	(X)	-	
	(X)	(X)	-	
Други одливи	(X)	(X)	X	
Вкупно одливи	(X)	(X)	(X)	
НЕТО ПРИЛИВИ/(ОДЛИВИ)	X	X	X	

Извадок од образложенијата во финансиските извештаи на Субјектот XYZ

Конџиролирани субјекџи (џочки 2.1.37, 2.1.40 и 2.1.41)

Субјектот XYZ има моќ да управува со финансиските и оперативните политики за да остварува корист од активностите на други субјекти. Тие се контролирани субјекти. Сите контролирани субјекти се вклучени во консолидираните финансиски извештаи. (Во точката 1.6.20(a) во Делот 1 на овој Стандард се бара да се прикаже списокот на значајните контролирани субјекти).

Контролата на владините субјекти произлегува од статут или друга законска регулатива. Контролата на државните деловни претпријатија произлегува од статутот, а во случајот на Претпријатието В и Г произлегува од сопственото учество. Субјектот XYZ ја одржува контролата преку законско овластување иако поголемиот дел од акционерскиот капитал на Претпријатието Д е продадено на приватни вложувачи.

Претпријатие	Сопствено учество (%)	Гласчка моќ (%)
Претпријатие Д	XX	XX

Сџекнување на конџиролирани субјекџи оџеративни единици

Назив на стекнатите претпријатија	Дел на стекнати акции %	Наплата на купувањето (во илјади единици на валутата)	Готовински дел на наплатата за набавка (во илјади единици на валутата)	Парично салдо стекнато (во илјади единици на валутата)
Претпријатие В	XX	X	X	X
Претпријатие Г	XX	X	X	X
		X	X	X

(Извадок од образложенијата во финансискиот извештаи на Субјектот XYZ, продолжува)

Отуѓување на контролирани субјекти и други оперативни единици

Назив на отуѓените претпријатија	Дел на отуѓени акции %	Наплата на отуѓувањето (во илјади единици на валутата)	Готовински дел на отуѓувањето (во илјади единици на валутата)	Парично салдо на отуѓувањето (во илјади единици на валутата)
Претпријатие Г	XX	X	X	X

Значајни заеднички вложувања (точка 2.1.45)

Име на заедничкото вложување	Главна активност	Учество во производството	
		200X %	200X-1 %
Регионален одбор за вода	Снабдување со вода	XX	XX
Регионален одбор за струја	Снабдување со комунални услуги	XX	XX

ПРИЛОГ 3 -Презентирање на извештај за парични приливи и одливи во образец кој се бара според МССЈС 2 Извештај за паричните текови

Во поочката 2.2.1 на Делото 2 на овој Стандард се препорачува субјектот кој има намера да премине кон сметководство на пресметковна основа да презентира извештај за парични приливи и одливи на ист образец каков што се бара во МССЈС 2 Извештај за паричните текови. МССЈС 2 се применува од страна на субјектот кој известува според сметководство на пресметковна основа во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди во јавниот сектор.

Во овој прилог се дава резиме на клучните аспекти на МССЈС 2 и улогата за нивната примена во финансискиот известување според сметководство на годинска основа како што се бара според овој Стандард. Субјектите кои имаат намера да презентираат извештај за парични приливи и одливи во согласност со барањата во МССЈС 2 се додека тоа е соодветно ќе треба да се повикаат на тој МССЈС.

Презентирање на образецот кој се бара според МССЈС 2 Извештај за паричните текови

1. Во МССЈС 2 Извештај за паричните текови се бара субјектот кој подготвува и презентира финансиски извештаи според сметководство на пресметковна основа да подготвува Извештај за парични текови со кој се известува за паричните текови за време на периодот на известување, класифицирани како оперативни, вложувачки и финансиски активности, кои што се дефинирани подолу:

Дефиниции

2. Финансиски активности се активности кои резултираат во промени на големијата и составот на улогата календар и застапувањата на субјектот.

Вложувачки активности се стекнување и отуѓување на долгорочни средства и други вложувања кои не се вклучени во еквивалентите.

Оперативни активности се активности кои не се ниту вложувачки ниту финансиски активности.

Делови на финансиски извештаи

3. При презентирањето на извештајот за парични приливи и одливи во овој формат може да биде неопходно да се класифицираат паричните текови кои произлегуваат од една трансакција на различни начини. (Изразот извештај за парични текови се користи во преостанатиот дел на овој Прилог за извештајот за парични приливи и одливи презентираан на ист образец како и образецот кој се бара според МССЈС 2). На пример, кога паричната отплата на еден заем вклучува камата и капитал, каматата може да се класифицира како оперативна активност, а капиталот може да се класифицира како финансиска

активност. Субјектот кој презентира информации со извештај за парични текови ги презентира паричните текови од оперативни, вложувачки и финансиски активности на начин кој е најсоодветен на неговите активности.

4. Извештајот за паричните текови ќе ги вклучи ставките кои ги презентират следните износи:

- (а) вкупните приливи од оперативните активности;
- (б) вкупните одливи од оперативните активности;
- (в) нето парични текови од оперативните активности;
- (г) нето парични текови од вложувачките активности;
- (д) нето парични текови од финансиските активности;
- (ѓ) почетни и завршни салда на пари;
- (е) нето зголемување или намалување на парите.

Дополнителни ставки и подзбирови ќе се презентираат, исто така во текстот на извештајот кога таквото презентирање е неопходно за објективно презентирање на паричните текови на субјектот.

5. Субјектот ќе ги презентира во текстот на извештајот за паричните текови или во образложенијата:

- (а) главните групи на бруто паричните приливи и бруто паричните одливи кои произлегуваат од оперативни, вложувачки и финансиски активности, освен до висината до која во точката 1.3.13 на Делот 1 во овој Стандард се дозволува известување на нето основа;
- (б) подкласификацијата на вкупните парични приливи од работењето на начин соодветен на работењето на субјектот; и
- (в) анализа на одливите за оперативните активности користејќи класификација заснована било на видот на одливите било на нивната функција во рамките на субјектот, како што е соодветно.

Посебно прикажување на одливите направени за стекнување на капитал и за камата и дивиденди е исто така конзистентно со барањата во МССЈС 2.

6. Обелоденување на информации во врска со прашања какви што се дали парите добиени од даноци, казни, такси (оперативни активности), продажба на капитални средства (вложувачки активности) и/или позајмувања (финансиски активности) и дали тие се потрошени за да се подмират оперативните трошоци за стекнување на капитални средства (вложувачки активности) или за отплата на долг (финансиски активности) ќе ја унапреди транспарентноста и отчетноста од финансиските извештаи. Исто така, овие прикажувања, ќе допринесат за правење на анализи и проценки за тековните парични извори на средства и на потенцијалните извори, како и за одржливоста на идните парични приливи, засновани на квалитетни информации. Според тоа, со овој Стандард е препорачливо сите субјекти да ги обелоденат овие информации во финансиските извештаи и/или во соодветните белешки.

Оперативни активности

7. Износот на нето паричните текови кои произлегуваат од оперативни активности е клучен показател за степенот на финансирање на работењето на субјектот:

- (а) по пат на даноци (директно и индиректно); и
- (б) од приматели на производи и услуги обезбедени од страна на субјектот.

Прикажувањето на износот на нето паричните текови од оперативните активности, исто така помага во идентификување на степенот до кој активностите на субјектот генерираат пари кои може да се користат за отплата на обврски, плаќање на дивиденда/распределба на сопствениците, како и за нови вложувања без користење на надворешни извори за финансирање. Консолидираните оперативни парични текови на владата како целина покажуваат до кој степен владата ги финансира своите тековни активности преку оданочување и давачки. Информациите во врска со специфичните делови на минатите оперативни парични текови поврзани и со други информации се корисни за проекција на идните оперативни парични текови.

8. Паричните текови од оперативните активности главно произлегуваат од главните активности на субјектот кои генерираат парични средства. Примери за парични текови од оперативните активности се:

- (а) парични приливи од даноци, такси и казни;
- (б) парични приливи од наплати за производи и услуги обезбедени од субјектот;
- (в) парични приливи од грантови или трансфери и други наменски средства или буџетски овластувања дадени од страна на централната влада или други субјекти од јавниот сектор, вклучувајќи ги и оние за стекнување на капитални средства;
- (г) парични приливи и одливи од тантиеми, такси и провизии;
- (д) парични приливи на други субјекти во јавниот сектор за финансирање на нивното работење (не вклучувајќи ги заемите и уплатите во акционерски капитал);
- (ѓ) парични одливи кон добавувачите за производи и услуги;
- (е) парични одливи на и во име на вработените;
- (ж) парични приливи и парични одливи на осигурителен субјект во јавниот сектор за премии и побарувања по основ на анuitети и други користи според полиси за осигурување;
- (з) парични одливи за локални даноци за недвижности или други даноци на приходи (каде што е соодветно) во врска со оперативните активности;
- (с) парични приливи и одливи според договори за деловни или трговски цели;
- (и) парични приливи и одливи од прекини во работењето; и
- (ј) парични приливи и одливи во врска со судски парници.

9. Субјектот може да држи хартии од вредност или заеми за деловни или трговски цели, во кој случај тие се слични на залихите кои се специјално стекнати со цел нивна препродажба. Поради тоа, паричните текови кои произлегуваат од купување и продажба на деловни или хартии од вредност наменети за тргување, се класифицираат како оперативни активности. На сличен начин паричните аванси и заеми на јавните финансиски институции обично се класифицираат како оперативни активности, бидејќи тие се однесуваат на главната активност која генерира пари за субјектот.
10. Во некои законодавства владата или други субјекти во јавниот сектор даваат наменски средства или овластуваат средства на субјектите за финансирање на работењето на субјектот и при распределбата и располагањето со овие средства не се прави јасна разлика помеѓу тековните активности, капиталните работи и уплатен капитал. Таму каде што субјектот не може посебно да ги идентификува наменските средства или буџетските овластувања како тековни активности, капитални работи (оперативни активности) и уплатен капитал (вложувачки активности), МССЈС 2 објаснува дека субјектот треба да ги класифицира наменските средства или буџетските овластувања како парични текови од работењето и овој факт треба да биде обелоденет во белешките кон извештајот за парични текови.

Вложувачки активности

11. Посебното обелоденување на паричните текови кои произлегуваат од вложувачки активности ја идентификува висината до која се направени паричните одливи за средства наменети да придонесат за давање на идни услуги на субјектот. Примери на парични текови кои произлегуваат од вложувачки активности се:
- (а) парични одливи за стекнување на недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и други долгорочни средства. Овие плаќања ги вклучуваат оние одливи кои се однесуваат на капитализираните трошоци за развој и изградба на недвижности со сопствени средства, постројки и опрема;
 - (б) парични приливи од продажба на недвижности, постројки и опрема, нематеријални средства и други долгорочни средства;
 - (в) парични одливи за купување на акции или должнички инструменти на други субјекти и учество во заеднички вложувања (освен примањата за оние инструменти кои се сметаат како парични еквиваленти или кои се чуваат за деловни и комерцијални цели);
 - (г) парични приливи од продажба на акции или должнички инструменти на други субјекти и учества во заеднички вложувања (освен приливите за оние инструменти кои се сметаат за парични еквиваленти и оние кои се чуваат за деловни или трговски цели);
 - (д) парични аванси и заеми дадени на други странки (освен авансите и заемите кои што ги дава јавна финансиска институција);
 - (ѓ) парични приливи и одливи од отплати на аванси и заеми дадени на други странки (освен авансите и заемите на некоја јавна финансиска институција);

(е) парични одливи за идни договори, термински договори, опциони договори и swop договори, освен оние договори наменети за деловни или комерцијални цели, или исплати кои се класифицираат како финансиски активности; и

(ж) парични приливи од идни договори, термински договори, опциони договори и swop договори, освен кога договорите се однесуваат за деловни и комерцијални цели, или кога приливите се класифицираат како финансиски активности.

Кога намената на договорите е осигурување од загуба на некоја позиција што може да се идентификува, паричните текови од договорот се класифицираат на истоветен начин како и паричните текови на позицијата за која се врши осигурување од загуба.

Финансиски активности

12. Посебното обелоденување на паричните текови кои произлегуваат од финансиски активности е значајно за предвидување на побарувањата на идните парични приливи од оние кои обезбедуваат капитал за субјектот. Примери за парични текови кои произлегуваат од финансиски активности се:

- (а) парични приливи од емисија на акции, од заеми, меници, обврзници, хипотеки и други краткорочни или долгорочни позајмувања;
- (б) парични отплати на позајмени суми; и
- (в) парични одливи од страна на закупецот направени со цел намалување на неподмирени обврски за финансиски закуп; и
- (г) парични одливи поврзани со издавање и откуп на валута.

Камати и дивиденди

13. Со МССЈС 2 се бара прикажување на паричните текови од примени и платени камати и дивиденди. Исто така, во МССЈС 2 се бара таму каде што се прикажани овие парични текови да бидат класифицирани на конзистентен начин од период во период, било како оперативни, вложувачки, или пак како финансиски активности.

14. Вкупниот износ на платените и примените камати и дивиденди за време на периодот се прикажува во извештајот на паричните текови. Платените и примените камати и дивиденди обично се класифицираат како оперативни парични текови во јавните финансиски институции. Меѓутоа, не постои консензус за класификација на паричните текови поврзани со примените и платените камати и дивиденди за други субјекти. Платените и примените камати и дивиденди можат да се класифицираат како оперативни парични текови, или пак, платените камати и дивиденди и примените камати и дивиденди може да бидат класифицирани како финансиски парични текови и вложувачки парични текови респективно, бидејќи тие се трошоци за добивање на финансиски средства или заработка од инвестирањето.

Известување за главните групи на приливи и одливи

15. Подкласификацијата на приливите зависи од големината, видот и функцијата на износите. Во зависност од видот на субјектот, следната подкласификација може да биде соодветна:
- (а) приливи од оданочување (овие понатаму можат да бидат подкласифицирани според видот на даноците);
 - (б) приливи од даноци, такси и казни;
 - (в) приливи од трансакции за размена вклучувајќи ги приливите од продажба на производи и услуги и давачки од корисниците (таму каде што се класифицирани како трансакции за размена);
 - (г) приливи од грантови, трансфери или буџетски наменски средства (по можност класифицирани според извор); и
 - (д) приливи од камати и дивиденди.
16. Ставките на одливи се подкласифицираат со цел да се истакнат трошоците и надоместокот на трошоците на посебни програми, активности или други релевантни сегменти на субјектот кој известува. Примери на класификацијата на одливи според видот и функцијата се вклучени во Делот 1 на овој Стандард.

ПРИЛОГ 4 - Квалитативни карактеристики на финансиското известување

Во точка 1.3.32 на Делот 1 на овој Стандард се бара финансиските извештаи да обезбедат информации кои задоволуваат одреден број квалитативни карактеристики. Во овој прилог се сумирани квалитативните карактеристики на финансиското известување.

Квалитативните карактеристики се својства кои ги прават информациите дадени во финансиските извештаи корисни за корисниците. Тие се применливи во финансиските извештаи без оглед на сметководствената основа користена за подготвување на финансиските извештаи. Четирите главни квалитативни карактеристики се разбирливост, релевантност, веродостојност и споредливост.

Разбирливост

Информациите се разбирливи кога корисниците можат разумно да очекуваат дека ќе го сфатат нивното значење. За оваа цел се претпоставува дека корисниците имаат разумно познавање на активностите на субјектот и опкружувањето во кои тие работат и дека се заинтересирани да ги проучуваат информациите.

Информациите во врска со сложените прашања не треба да бидат исклучени од финансиските извештаи само поради ставот дека би им било многу тешко на одредени корисници да ги разберат.

Релевантност

Информациите се релевантни за корисниците доколку тие можат да се користат за проценка на минати, сегашни или идни настани или за

потврдување или корегирање на минати проценки. Со цел да бидат релевантни, информациите исто така мораат да бидат благовремени.

Значајност

Релевантноста на информациите е под влијание на нивниот вид и значајност.

Информациите се значајни доколку нивното изостанување или неточно прикажување може да влијае врз одлуките на корисниците или оценките направени врз основа на финансиските извештаи. Значајноста зависи од видот и големината на една ставка или грешното оценување во одделни околности на нејзиното изостанување или погрешно прикажување. Така, значајноста обезбедува праг или точка на прекин наместо да биде примарна карактеристика која информациите мораат да ја имаат за да бидат корисни.

Веродостојност

Веродостојните информации не содржат значајни грешки и предрасуди, и корисниците можат да сметаат дека верно претставуваат она што укажува дека претставуваат или што е разумно да се очекува дека претставуваат.

Верно претставување

За да можат информациите верно да ги претставуваат трансакциите и другите настани, тие треба да бидат презентирани во согласност со суштината на трансакциите и другите настани, а не во главно врз нивната законска форма.

Суштина пред формата

Доколку информациите треба верно да ги претставуваат трансакциите и другите настани за кои тие укажуваат дека ги претставуваат, неопходно е тие да се изготвуваат и презентираат според нивната суштина и економската реалност, а не главно спрема нивната законска форма. Суштината на трансакцијата или другите настани не е секогаш конзистентна со нивната законска форма.

Неутралност

Информациите се неутрални доколку се ослободени од предрасуди. Финансиските извештаи не се неутрални, ако информациите кои ги содржат биле одбрани или презентирани на начин креиран да влијае врз донесување одлуки или просудување за да се оствари претходно утврден резултат или исход.

Препознатливост

Препознатливост е вклучување на одреден степен на внимателност во расудувањата потребни при правење на бараните проценки во услови на неизвесност, така што средствата или приходите да не бидат преценети, а обврските и расходите да не бидат потценети.

Пополност

Информациите во финансиските извештаи треба да бидат потполни во рамките на границите на значајноста и трошоците.

Споредливост

Информациите во финансиските извештаи се споредливи кога корисниците можат да ги идентификуваат сличностите и разликите помеѓу тие информациите и информациите во други извештаи.

Споредливоста се применува кај:

- споредбите на финансиските извештаи на различни субјекти; и
- споредбите на финансиските извештаи на ист субјект за временски периоди.

Значајна импликација од карактеристиката споредливоста е дека корисниците треба да бидат информирани за политиките применети во подготвувањето на финансиските извештаи, промените во тие политики и ефектите на тие промени.

Бидејќи корисниците сакаат да го споредуваат работењето на субјектот во текот на времето, значајно е финансиските извештаи да искажуваат коресподентни информации за претходните периоди.

Ограничувања за релевантните и веродостојните информации

Благовременост

Доколку постои прекумерно одложување во известувањето информациите можат да ја изгубат својата релевантност. За да се обезбедат навремени информации може честопати да е неопходно да се известува пред да бидат познати сите аспекти на трансакцијата, со што би се намалила веродостојноста. Спротивно на ова, доколку известувањето се одлага додека сите аспекти не бидат познати, информациите можат да бидат мошне релевантни, но сепак од мала корист на корисниците кои во меѓувреме морале да донесат одлуки. За да се постигне рамнотежа помеѓу релевантноста и веродостојноста, најголемо внимание треба да се посвети на тоа како најдобро да се задоволат потребите на корисниците за донесување на одлуки.

Рамнотежа помеѓу користи и трошок

Рамнотежата помеѓу користа и трошоците е значајно ограничување. Користите кои произлегуваат од информациите треба да ги надминат трошоците за нивното обезбедување. Но, проценката на користите и трошоците е всушност прашање на расудување. Понатаму, трошоците не се секогаш на товар на оние корисници кои ги уживаат користите. Користите исто така можат да ги уживаат корисници за кои информациите не се подготвувани. Од овие причини тешко е да се примени трошок-корист тестот (cost-benefit test) за секој поединечен случај. Сепак, подготвувачите на стандардите, како и оние кои се одговорни за подготвување на финансиски извештаи и корисниците на финансиски извештаи треба да бидат свесни за ова ограничување.

Рамнотежа помеѓу квалитативните карактеристики

Во пракса понекогаш е неопходно балансирање или правење на одредени отстапки помеѓу квалитативните карактеристики. Општо земено целта е да се постигне соодветна рамнотежа помеѓу карактеристиките со цел да се задоволат целите на финансиските извештаи. Релативната важност на карактеристиките во различни случаи е прашање на професионално расудување.

ПРИЛОГ 5 - Воспоставување контрола врз друг субјект за целите на финансиското известување

1. Дали субјектот контролира друг субјект за целите на финансиското известување е прашање на лично расудување засновано на дефиницијата за контрола во овој Стандард и на посебните околности за секој поединечен случај. Тоа значи дека е неопходно да се проучи видот на односот помеѓу двата субјекта. Треба посебно да се разгледаат двата елементи на дефиницијата за контрола во овој Стандард. Тоа се елементот на моќ (моќ да се управува со оперативните и финансиските политики на друг субјект) и елементот на корисноста (која претставува можност на контролниот субјект да има корист од активностите на другиот субјект).
2. Со цел да се воспостави контрола, контролниот субјект треба да остварува корист од активностите на другиот субјект. На пример, субјектот може да има корист од активностите на друг субјект во поглед на распределбата на неговите вишоци (каква што е дивидендата) и е изложен на ризик од потенцијална загуба. Во други случаи, субјектот може да не остварува никакви финансиски користи од друг субјект, но може да има корист од неговата способност да го насочува другиот субјект да работи со него за остварување на своите цели. Исто така, тоа може да му овозможи на субјектот да оствари и финансиски и нефинансиски користи од активностите на другиот субјект. На пример, државните деловни претпријатија (ДДП) може да му даваат дивиденда на контролен субјект и истовремено да му овозможат да оствари некоја од своите цели на социјална политика.

Контрола за целите на финансиското известување

3. За целите на финансиското известување, контролата произлегува од моќта да се управува со финансиските и оперативните политики на друг субјект и не се бара задолжително субјектот да има мнозинство на акции или друго учество во капиталот на другиот субјект. Моќта да се контролира мора да биде веднаш применлива. Тоа значи, субјектот мора веќе да ја има моќта која му е дадена со закон или со некој формален договор. Силата да се контролира не е веднаш применлива доколку таа бара промена на регулативата или повторни преговори за да договорите стапат во сила. Ова треба да се разликува од фактот дека постоењето на моќ да се контролира друг субјект не зависи од веројатноста таа моќ да биде применета.
4. Слично на ова, постоењето на контрола не бара од субјектот да има одговорност за управувањето со (или инволвирањето во) секојдневното работење на другиот субјект. Во многу случаи, субјектот може само да ја спроведува својата моќ на контрола над друг субјект каде што постои неисполнување или поништување на некој договор помеѓу контролираниот субјект и неговиот контролниот субјект.
5. На пример, владино министерство може да има сопствено учество во Управата на железниците која работи како ДДП. На Управата на железниците и е дозволено да работи автономно и не е поврзана со

Владата за финансирање, но обезбедува капитал преку значајни позајмувања за кои како гарант се јавува владата. Управата на железниците не распределила дивиденда на владата неколку години. Владата има моќ да го именува или да го повлекува мнозинството на членови во управното тело на Управата на железниците. Владата никогаш не ја применувала моќта да повлекува членови на управувното тело и би одбила тоа да го прави поради чувствителноста на избирачите имајќи го предвид претходното инволвирање на Владата во работата на железничката мрежа. Во овој случај, моќта да се контролира може веднаш да се примени, но според постојниот однос помеѓу контролираниот субјект и контролниот субјектот не се случил настан со кој ќе се оправда контролниот субјект да ја примени својата моќ врз контролниот субјект. Според тоа, контролата постои бидејќи моќта да се контролира е доволна и покрај тоа што контролниот субјект може да одлучи да не ја применува таа моќ.

6. Постоенето на посебни законски регулирани видови на моќ само по себе не спречува еден субјект да биде контролиран од друг субјект. На пример, Заводот за статистика при владата обично има статутарна моќ да работи независно од владата. Тоа значи, Заводот за статистика може да има моќ да добива информации и да известува за своите наоди без да се обраќа на владата или на било какво друго тело. Постоенето на контрола не бара од субјектот да има одговорност за секојдневното работење на друг субјект или за начинот на кој субјектот ги извршува професионалните функции.
7. Моќта на еден субјект да управува со донесувањето на одлуки во врска со финансиските и оперативните политики на друг субјект сама по себе е недоволна да осигури постоење на контрола како што е дефинирана во овој Стандард. Контролниот субјект треба да биде во можност да управува со донесувањето на одлуки за да може да остварува корист од неговите активности, на пример со овозможување на другиот субјект да работи со него како дел од економскиот субјект во остварувањето на неговите цели. Ефектот од ова би бил исклучување од дефинициите за "контролниот субјект" и "контролираниот субјект" на односите кои не се ништо повеќе од на пример, оние на ликвидатор и субјект кој се ликвидира, и нормално би исклучил и односот на позајмувач и лице кое добива заем. Слично на ова, еден управувачко тело чиј однос со управуваниот субјект не е повеќе од нормалните одговорности на управувачкото тело не би се сметале како контрола врз управуваниот субјект за целите на овој Стандард.

Регулативна и куповна моќ

8. Владата и нејзините субјекти имаат сила да го регулираат однесувањето на многу субјекти по пат на употреба на нивните независна или законски моќ. Регулативната и куповната моќ не ја претставуваат контролата за целите на финансиско известување. За да се осигури дека финансиското известување на субјектот во јавниот сектор ги вклучува само оние средства (пари, вклучувајќи и парични еквиваленти) кои тој ги контролира и може од нив да имаат корист, значењето на контролата за целите на овој Стандард не се проширува на:

- (а) моќта на законодавството да воспостави регулативна рамка во чиј делокруг субјектите работат и да наложи услови или санкции за нивното работење. Таквата моќ не претставува контрола од страна на субјектот во јавниот сектор врз средствата развиени од страна на субјектите. На пример, авторитетот за контрола на загадувањето може да има моќ да го исклучи работењето на субјектите кои не се усогласени со законската регулатива за животна средина. Сепак, оваа моќ не претставува контрола, бидејќи авторитетот за контрола на загадувањето единствено има право да регулира; или
- (б) субјектите кои се економски зависни од субјект во јавниот сектор. Тоа значи, таму каде што субјектот задржува дискреционо право да одлучува дали да зема средства за финансирање од, или да обавува деловни односи со некој субјект во јавниот сектор, тој субјект ја има крајната моќ да управува со своите финансиски или оперативни политики и согласно со тоа не е контролиран од страна на субјект во јавниот сектор. На пример, владино министерство може да биде во состојба да влијае врз финансиските и оперативните политики на еден субјект чие финансирање зависи од министерството (како на пример добротворни институции) или на профитно ориентиран субјект кој е економски зависен од работењето со министерството. Согласно на ова, владиното министерство има некоја моќ како купувач, но не и да управува со финансиските и оперативните политики на субјектот.

Утврдување дали постои контрола за целите на финансиско известување

- 9. Субјектите во јавниот сектор можат да создаваат други субјекти за да остварат некои од нивните цели. Во некои случаи може да биде јасно дека субјектот е контролиран и поради тоа треба да биде консолидиран. Во други случаи тоа може да не е јасно. Точките 10 и 11 даваат упатство за да помогнат при утврдувањето дали постои или не постои контрола за целите на финансиското известување.
- 10. При испитувањето на односот помеѓу два субјекта, се претпоставува дека постои контрола барем во еден од следните услови на моќ и постои една од следните користи, освен доколку нема јасен доказ дека контролата и припаѓа на друг субјект.

Услови на моќ

- (а) Субјектот има, непосредно или посредно преку контролираниот субјект, сопственост на мнозинството гласови во друг субјект.
- (б) Субјектот има моќ, дадена од страна на законодавството или пак применувана во рамките на постојната регулатива, да го именува или да го повлекува мнозинството на членовите на управното тело на друг субјект.
- (в) Субјектот има право да го отпушти, или да го регулира отпуштањето на мнозинството на гласови кои веројатно треба да се отпуштат на генералното собрание на другиот субјект.
- (г) Субјектот има моќ да го отпушти мнозинството на гласови на состаноците на одборот на директори или соодветното управно тело.

Услови за остварување на користи

- (а) Субјектот има моќ да распушти друг субјект и да обезбеди значајно ниво на останатите економски користи или пак да сноси значајни обврски. На пример, користен услов може да има доколку еден субјект има одговорност за остатокот на обврските на друг субјект.
 - (б) Субјектот има моќ да извлече од распределба на средства од друг субјект и/или може да биде одговорен за одредени обврски на друг субјект.
11. Кога една или повеќе околности наведени во точката 10 не постојат, веројатно е дека следните фактори, било поединечно било колективно ќе укажуваат на постоењето на контрола.

Индикатори за моќ

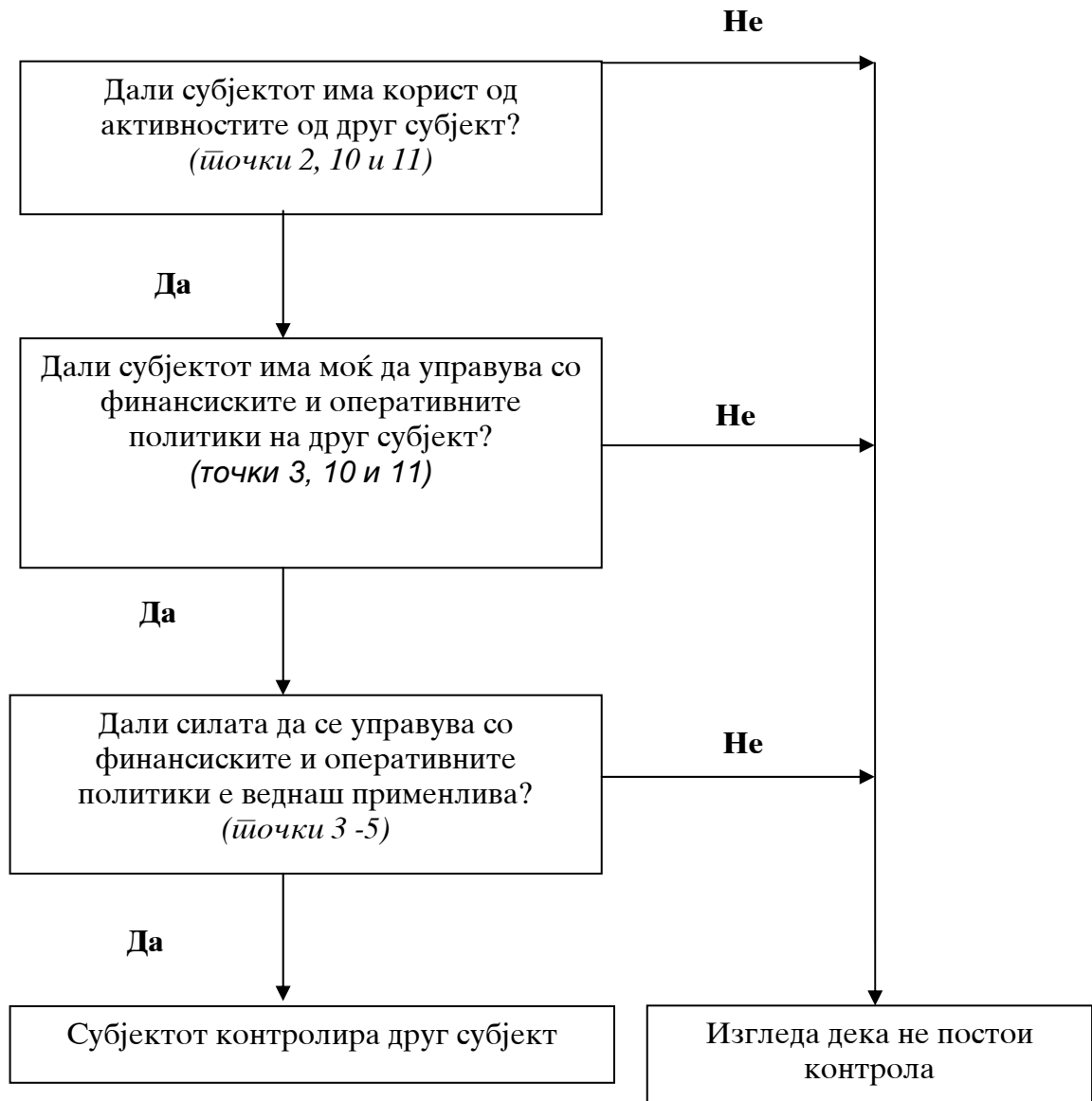
- (а) Субјектот има можност да стави вето на оперативниот и капиталниот буџет на друг субјект.
- (б) Субјектот има можност да стави вето, да ги одбие или да ги модифицира одлуките на управното тело на субјектот.
- (в) Субјектот има можност да усвојува вработување, отпуштање и преместување на клучниот персонал на друг субјект.
- (г) Мандатот на друг субјект се востановува и ограничува со регулатива.
- (д) Субјектот го поседува "контролниот пакет на акции"¹ (или еквивалентот) во друг субјект што му дава право да управува со финансиските и оперативните политики на тој друг субјект.

Индикатори за користи

- (а) Субјектот поседува непосредно или посредно право на сопственост на нето средствата/главнината на друг субјект со постоечко право на пристап кон нив.
 - (б) Субјектот има право на значајно ниво на нето средствата/главнината на друг субјект во случај на ликвидација или дистрибуција која не е ликвидација.
 - (в) Субјектот е во можност да насочува друг субјект да соработува во остварувањето на своите цели.
 - (г) Субјектот е изложен на останатите обврски на друг субјект.
12. Следниот дијаграм ги покажува основните постапки вклучени во воспоставувањето на контрола на друг субјект. Тој треба да се чита заедно со точките 1 до 11 на овој прилог.

¹ "Контролен пакет на акции" значи група на акции кои го овластуваат имателот со специфична сила или права кои општоземено ги надминуваат оние коишто се нормално поврзани со учеството во сопственоста на имателот или претставување во управувачкото тело.

Воспоставување контрола врз друг субјект за целите на финансиското известување



13. Понекогаш контролираниот субјект е исклучен од консолидацијата кога неговите активности не се слични со оние на другите субјекти во рамките на економскиот субјект, на пример консолидација на ДДП со субјекти во буџетски сектор. Исклучувањата од овие причини не се оправдани, бидејќи подобри информации би се обезбедиле со консолидација на такви контролирани субјекти и прикажувањето на дополнителни информации во консолидираните финансиски извештаи за различните активности на контролираните субјекти.



www.slvesnik.com.mk
contact@slvesnik.com.mk

Издавач: ЈП СЛУЖБЕН ВЕСНИК НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА, ц.о.-Скопје
бул. "Партизански одреди" бр. 29. Поштенски фах 51.
Директор и одговорен уредник - Борис Тренески.
Телефони: +389-2-3298-860.
Телефакс: +389-2-3112-267.

Претплатата за 2005 година изнесува 9.200,00 денари.
„Службен весник на Република Македонија“ излегува по потреба.
Рок за рекламации 15 дена.
Жиро-сметка: 300000000188798. Број за ДДВ МК: 4030987108771.
Депонент: Комерцијална банка, АД - Скопје.
Печат: Графички центар КМ Креатив - Скопје.