

МИНИСТАРСТВА

2627

На основу члана 3. ст. 2. и 4. Закона о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС”, бр. 46/06 и 111/09)
Министар финансија доноси

РЕШЕЊЕ

о утврђивању превода основних текстова Међународних рачуноводствених стандарда, односно Међународних стандарда финансијског извештавања

1. Утврђује се превод основних текстова Међународних рачуноводствених стандарда (МРС), односно Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ) који је одшампан уз ово решење и чини његов саставни део.

2. Основне текстове МРС односно МСФИ из тачке 1. овог решења чине МРС, односно МСФИ издати од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде до 1. јануара 2009. године, као и тумачења издате од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда до 1. јануара 2009. године у облику у којем су издати, односно усвојени, и који не укључују основе за закључивање, илуструјуће примере, смернице, коментаре, супротна мишљења, разрађене примере и други допунски објашњавајући материјал који може да се усвоји у вези са стандардима, односно тумачењима, осим ако се изричито не наводи да је он саставни део стандарда, односно тумачења.

3. Превод основних текстова МРС, односно МСФИ из тачке 1. овог решења достављен је као званична верзија на српском језику од стране Фондације Комитета за Међународне рачуноводствене стандарде (IASCF), на основу Споразума закљученог између IASCF и Министарства финансија број CS-SR-WVR-VR-2005-000036-FN.

4. Сагласно Споразуму из тачке 3. овог решења, ауторска права на превод припадају IASCF-у и превод се не може прештампати и објављивати без сагласности IASCF-а.

5. Ставља се ван снаге Решење министра финансија и економије број 011-00-738/2003-01 од 30. децембра 2003. године („Службени гласник РС”, број 133/03), Решење министра финансија и економије број 392-00-2/2004 од 16. јануара 2004. године („Службени гласник РС”, број 6/04), Решење министра финансија број 401-00-11/2008-16 од 18. јануара 2008. године („Службени гласник РС”, број 16/08) и Решење министра финансија број 401-00-1456/2008-16 од 17. децембра 2008. године („Службени гласник РС”, број 116/08), осим у делу који се односи на Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја.

6. Ово решење ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”.

Број 401-00-1380/2010-16
У Београду, 5. октобра 2010. године

Министар,
др Диана Драгутиновић, с.р.

Међународни рачуноводствени стандард 1 Презентација финансијских извештаја

Циљ

1 Циљ овог стандарда јесте прописивање основе за презентацију финансијских извештаја опште намене, како би се обезбедила њихова упоредивост са финансијским извештајима ентитета из претходних периода и финансијским извештајима других ентитета. Да би се постигао тај циљ, овај стандард поставља опште захтеве у вези са презентацијом финансијских извештаја, смернице у вези са њиховом структуром и минималне захтеве у погледу њиховог садржаја.

Делокруг

2 Овај стандард треба применити на све финансијске извештаје опште намене, који се састављају и презентују у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

3 У другим IFRS се постављају захтеви признавања, одмеравања и обелодањивања за конкретне трансакције и друге догађаје.

4 Овај стандард се не примењује на структуру и садржај сажетих периодичних финансијских извештаја, који се састављају у складу са IAS 34 *Периодично финансијско извештавање*. Међутим, параграфи 15–35 примењују се на такве финансијске извештаје. Овај стандард се подједнако примењује на све ентитете, укључујући оне који презентују консолидоване финансијске извештаје и оне који презентују засебне финансијске извештаје, као што је дефинисано у IAS 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*.

5 Овај стандард користи терминологију која је прикладна за ентитете чији је циљ остваривање добити, укључујући ентитете који послују у јавном сектору. Ентитети који обављају недобитне активности у приватном, јавном или државном сектору, а који намеравају да примене овај стандард ће можда требати да измене описе који се користе за одређене линијске ставке у финансијским извештајима, као и за саме финансијске извештаје.

6 Слично, ентитети који немају капитал као што је дефинисано у IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* (нпр. неки заједнички фондови), и ентитети чији акцијски капитал није и његов сопствени капитал (нпр. неки кооперативни ентитети) ће можда требати да измене презентацију у финансијским извештајима учешћа чланова или учешћа лица која су инвестирала у инвестициони фонд.

Дефиниције

7 У овом Стандарду се користе следећи термини са наведеним значењем:

Финансијски извештаји опште намене (који се често називају „финансијски извештаји”) су извештаји намењени задовољавању потреба корисника који нису у позицији да захтевају од ентитета да саставља извештаје намењене њиховим одређеним информационим потребама.

Неизводљиво Примена неког захтева је неизводљива када га ентитет не може применити и после свих разумних напора да то учини.рф

Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) су Стандарди и Тумачења усвојени од стране Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Они обухватају:

- (а) Међународне стандарде финансијског извештавања;
- (б) Међународне рачуноводствене стандарде; и
- (ц) Тумачења које је донео Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRIC) или ранији Стални комитет за тумачења (SIC).

Материјално значајан Изостављања или погрешна исказивања ставки су материјално значајна ако би она, појединачно или заједно, могла да утичу на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја. Материјални значај зависи од величине и природе изостављене или погрешно исказане ставке која се процењује у конкретним околностима. Величина и природа ставке, или њихова комбинација, могу бити одлучујући фактор.

Процена да ли изостављање или погрешно исказивање може утицати на економске одлуке корисника, и због тога бити материјално значајно, захтева разматрање карактеристика ових корисника. *Оквир за састављање и презентацију финансијских извештаја* у параграфу 25 наводи да „се претпоставља да корисници поседују разумно знање о послу, економској активности и рачуноводству и да су вољни да информације проучавају са дужном пажњом.” Због тога, процена треба да узме у обзир колико је оправдано очекивати да ће корисници са таквим карактеристикама бити под овим утицајем приликом доношења својих економских одлука.

Напомене садрже допунске информације у односу на информације презентоване у извештају о финансијској позицији, извештају о укупном резултату, засебном билансу успеха (ако се презентује), извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине. Напомене садрже наративне описе или рашчлањавања ставки обелодањених у овим извештајима као и информације о ставкама које се нису квалификовале за признавање у овим извештајима.

Укупни остали резултат сачињавају ставке прихода и расхода (укључујући и рекласификацију услед кориговања) које нису признате у добитку или губитку / билансу успеха како се захтева или дозвољава према другим IFRS.

Компоненте укупног осталог резултата обухватају:

(а) промене ревалоризационих резерви (видети IAS 16 *Некретности, постројења и опрема* и IAS 38 *Нематеријална имовина*);

(б) актуарске добитке и губитке од планова дефинисаних примања признатих у складу са параграфом 93А IAS 19 *Примања запослених*;

(ц) добитке и губитке који настају од превозиња финансијских извештаја иностраног пословања (видети IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*);

(д) добитке и губитке од поновног одмеравања финансијских средстава расположивих за продају (видети IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*);

(е) ефективни део добитка и губитка од инструмената хединга у хедингу токова готовине (видети IAS 39).

Власници су имаоци инструмената класификованих као капитал.

Добитак или губитак представља укупне приходе умањене за укупне расходе, искључујући компоненте укупног осталог резултата.

Рекласификација услед кориговања су износи рекласификовани у добитак или губитак у текућем периоду који су били признати у осталом укупном резултату у текућем или претходном периоду.

Укупни збирни резултат представља промену капитала током периода која је резултат трансакција и других догађаја, осим оних промена које су резултат трансакција са власницима који делују у својству власника.

Укупни збирни резултат сачињавају све компоненте „биланса успеха” и „укупног осталог резултата”.

8 Мада се у овом стандарду користе термини „укупни остали резултат”, „биланс успеха” и „укупни збирни резултат”, ентитет може да користи друге термине за описивање укупних износа уколико је значење јасно. На пример, ентитет може да користи термин „нето резултат” за описивање „добитка или губитка”.

8А Следећи термини су описани у IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација* и користе се у овом стандарду са значењем описаним у IAS 32:

(а) финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту класификовани као капитални инструменти (описани у параграфима 16А и 16Б стандарда IAS 32)

(б) инструмент који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији и који је класификован као инструмент капитала (описани у параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32).

Финансијски извештаји **Сврха финансијских извештаја**

9 Финансијски извештаји, структурно заступљено, представљају финансијску позицију и финансијске резултате ентитета. Циљ финансијских извештаја опште намене јесте да се обезбеде информације о финансијској позицији, финансијском успеху и токовима готовине ентитета, које су корисне за доношење економских одлука широког круга корисника. Финансијски извештаји такође показују резултате које је остварило руководство у управљању ресурсима који су му поверени. Да би се остварио овај циљ, финансијски извештаји ентитета пружају информације о:

- (а) имовини;
- (б) обавезама;
- (ц) капиталу;
- (д) приходима и расходима, укључујући добитке и губитке;
- (е) доприносима од расподела власницима који делују у својству власника; и
- (ф) токовима готовине ентитета.

Ове информације, заједно са осталим информацијама у напоменама помажу корисницима финансијских извештаја у предвиђању будућих токова готовине ентитета, нарочито у погледу временског одређивања и извесности.

Потпуни низ финансијских извештаја

10 Потпуни сет финансијских извештаја укључује:

- (а) извештај о финансијској позицији на крају периода;
- (б) извештај о укупном резултату за период;
- (ц) извештај о променама на капиталу за период;
- (д) извештај о токовима готовине за период; и
- (е) напомене, које чини кратак преглед значајних рачуноводствених политика и друга објашњења; и

(ф) извештај о финансијској позицији на почетку најранијег упоредног периода када ентитет примењује рачуноводствену политику ретроспективно или врши ретроспективно исправљање ставки у финансијским извештајима, или када рекласификује ставке у финансијским извештајима.

Ентитет може, осим назива датих у овом стандарду, да користи и друге називе за ове извештаје.

11 Ентитет презентује са једнаком важношћу све финансијске извештаје из комплетног низа финансијских извештаја.

12 Како дозвољава параграф 81, ентитет може да презентује компоненте добитка или губитка или као део једног извештаја о укупном резултату или у засебном билансу успеха. Када се презентује биланс успеха, он чини део комплетног низа финансијских извештаја и приказује се непосредно пре извештаја о укупном резултату.

13 Многи ентитети презентују, ван финансијских извештаја, и финансијски преглед од стране руководства у којем се описују и објашњавају главна обележја финансијског успеха и финансијске позиције ентитета, као и главне неизвесности са којима се он суочава. Такав извештај може обухватити преглед:

(а) најважнијих чинилаца и утицаја који одређују финансијски успех, укључујући промене окружења у ком ентитет послује, одговор ентитета на ове промене и њихов утицај, као и политике инвестирања ентитета ради одржања и повећања успеха, укључујући и његову политику расподеле дивиденди;

(б) извора финансирања ентитета, и одређени коефицијент обавезе / капитал; и

(ц) ресурса ентитета који нису признати у извештају о финансијској позицији у складу са IFRS.

Општа обележја **Фер презентација и усаглашеност са IFRS**

15 Финансијски извештаји треба истинито (фер) да прикажу финансијску позицију, финансијски успех и токове готовине ентитета. Фер презентација захтева верно приказивање ефеката трансакција, других догађаја и услова у складу са дефиницијама и критеријима за признавање имовине, обавеза, прихода и расхода, изнетим у *Оквиру*. Претпоставља се да примена IFRS, заједно са додатним обелодањивањем када је то неопходно, има за резултат финансијске извештаје у којима се постиже фер презентација.

16 Ентитет чији су финансијски извештаји усаглашени са IFRS треба ту усаглашеност да обелодани у напоменама као експлицитну и безрезервну чињеницу. Финансијски извештаји се не описују као они који су усаглашени са IFRS, ако они нису усаглашени са свим захтевима IFRS.

17 У скоро свим околностима, фер презентација се постиже уз примењене IFRS. Фер презентација такође од ентитета захтева:

(а) да изабере и примени рачуноводствене политике у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и зрешке*. У IAS 8 се наводи редослед меродавних упутстава, које руководство разматра у недостатку IFRS који се посебно примењују на неку ставку.

(б) да презентује информације, укључујући рачуноводствене политике на начин који обезбеђује релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве информације.

(ц) да обезбеди додатна обелодањивања када је усаглашавање са специфичним захтевима у IFRS недовољно да омогући корисницима да разумеју утицај одређених трансакција, других догађаја и услова на финансијску позицију и финансијски успех ентитета.

18 Неодговарајуће рачуноводствене политике се не исправљају ни обелодањивањем коришћених рачуноводствених политика нити напоменама или образложењима.

19 У врло ретким околностима у којима руководство закључи да би усаглашавање са захтевом у IFRS могло бити толико погрешно да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, ентитет одступа од тог захтева на начин изнет у параграфу 20, ако одговарајући регулаторни оквир захтева, или на други начин не забрањује, такво одступање.

20 Када ентитет одступа од захтева IFRS у складу са параграфом 19, он обелодањује:

(а) да је руководство закључило да финансијски извештаји фер приказују финансијску позицију, финансијски успех и токове готовине ентитета;

(б) да је усаглашен са свим применљивим IFRS, осим одступања од одређеног захтева да би се постигла фер презентација;

(ц) назив IFRS од кој је ентитет одступио, природу тог одступања, укључујући и поступак који би се захтевао према том IFRS, разлог због којег би тај поступак био толико погрешан у датим околностима да би био противречан циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, као и усвојени поступак; и

(д) за сваки приказани период, финансијски утицај одступања на сваку ставку у финансијским извештајима која би била извештавана да је усаглашена са датим захтевом.

21 Ако је ентитет у претходном периоду одступио од захтева IFRS и ако то одступање утиче на износе признате у финансијским извештајима за текући период, ентитет врши обелодањивања наведена у параграфу 20(ц) и (д).

22 Параграф 21 се примењује, на пример, када је ентитет у претходном периоду одступио од захтева IFRS који се односи на одмеравање имовине или обавезе, а то одступање утиче на одмеравање промена у имовини и обавезама признатим у финансијским извештајима текућег периода.

23 У врло ретким околностима, када руководство закључи да би усаглашавање са захтевом неког IFRS било толико погрешно да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, али релевантни регулаторни оквир забрањује одступање од тог захтева, ентитет, у највећој могућој мери, ентитет треба да смањи уочене погрешне аспекте усаглашавања са тим захтевом, обелодањивањем:

(а) назива IFRS о којима је реч, природе захтева и разлога зашто је руководство закључило да би усаглашавање са тим захтевом било толико погрешно у датим околностима да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*; и

(б) за сваки презентовани период, кориговања свих ставки у финансијским извештајима за које је руководство закључило да су неопходне да би се постигла фер презентација.

24 За сврхе параграфа 19–23, нека информација би била противречна циљу финансијских извештаја када не би верно представљала трансакције, друге догађаје и услове које или тврди да представља или би се могло разумно очекивати да их представља и, као последица тога, било би вероватно да она утиче на економске одлуке које доносе корисници финансијских извештаја. Приликом процењивања да ли би усаглашавање са одређеним захтевом неког IFRS било толико погрешно, да би било противречно циљу финансијских извештаја изнетом у *Оквиру*, руководство разматра:

(а) због чега циљ финансијских извештаја није постигнут у одређеним околностима; и

(б) колико се околности у којима се налази ентитет разликују од околности у којима се налазе други ентитети који су усагласили са тим захтевом. Ако су други ентитети у сличним околностима усагласили са одређеним захтевом, постоји претпоставка која се може оповргнути да усаглашавање ентитета са тим захтевом не би било толико погрешно да би било противречно циљу финансијских извештаја, изнетом у *Оквиру*.

Начело сталности пословања

25 Када припрема финансијске извештаје, руководство процењује способност ентитета да настави да трајно послује у смислу сталности пословања. Финансијски извештаји се састављају на основу начела сталности пословања, осим ако руководство не намерава да ликвидира ентитет или да престане да послује, односно ако нема реалну алтернативу да поступи другачије. Када је руководство, приликом процењивања, свесно материјалних неизвесности везаних за догађаје или услове који могу бацити значајну сумњу на способност ентитета да настави да послује у неограниченом трајању, те неизвесности се обелодањују. Када се финансијски извештаји не састављају на основу начела сталности пословања, та чињеница се обелодањује, заједно са основом према којој се финансијски извештаји састављају и разлогом због којег се сматра да ентитет нема сталност пословања.

26 У процењивању да ли је претпоставка сталности пословања прикладна, руководство узима у обзир све доступне информације о будућности за најмање, тај период није ограничен, дванаест месеци од краја извештајног периода. Степен разматрања зависи од чињеница у сваком појединачном случају. Ако је пословање ентитета у прошлости било профитабилно и ако је постојао непосредан приступ финансијским ресурсима, до закључка да је прикладна рачуноводствена основа начела сталности пословања, се може доћи и без детаљне анализе. У другим случајевима, руководство треба да размотри широк спектар фактора који се односе на садашњу и очекивану профитабилност, распореде отплате дуга и

потенцијалне изворе замене финансирања, пре него што закључи да је примена начела сталности пословања прикладна.

Обрачунска основа рачуноводства

27 Ентитет саставља своје финансијске извештаје, осим информација о токовима готовине, коришћењем начела узрочности прихода и расхода.

28 Када се користи начело узрочности прихода и расхода, ставке се признају као имовина, обавезе, капитал, приходи и расходи (елементи финансијских извештаја) када они задовољавају дефиниције и критеријуме признавања ових елемената из *Оквира*.

Материјални значај и груписање

29 Свака материјално значајна група сличних ставки се презентује засебно у финансијским извештајима. Ставке које су различите природе или функције се презентују засебно осим ако нису безначајне / нематеријалне.

30 Финансијски извештаји настају као резултат обраде великог броја трансакција или других догађаја који су груписани према својој природи или функцији. Коначну фазу у процесу груписања и класификације представља приказивање сажетих и класификованих података, који чине линијске ставке у финансијским извештајима. Уколико нека линијска ставка није сама по себи материјално значајна, она се групише са другим ставкама или у тим извештајима или у напоменама. Ставка која није довољно материјално значајна да би оправдала засебно приказивање у обрасцу финансијских извештаја може ипак бити довољно значајна за засебно презентовање у напоменама.

31 Ентитет не мора да испуни одређени захтев у погледу обелодањивања у складу са IFRS ако информација није материјално значајна.

Пребијање

32 Имовина, обавезе, приходи и расходи се не пребијају осим ако то не захтева или не дозвољава неки IFRS.

33 Важно је да се о имовини и обавезама, приходима и расходима извештава засебно. Пребијања, у извештају о укупном резултату или извештају о финансијској позицији или у засебном билансу успеха (ако се презентује), осим када пребијање одражава суштину трансакције или другог догађаја, умањује способност корисника и да разумеју настале трансакције, друге догађаје или услове и да процене будуће токове готовине ентитета. Одмеравање имовине у нето износу односно умањено за исправку вредности – на пример, исправка вредности застарелих залиха и исправка вредности сумњивих и спорних потраживања – се не сматрају „пребијањем”.

34 IAS 18 *Приходи*, дефинише термин приход и захтева да се он одмерава по фер вредности примљене накнаде или потраживања, узимајући у обзир износ свих трговачких или количинских попушта које одобрава ентитет. Ентитет врши, у оквиру својих редовних активности, и друге трансакције које не стварају приход већ представљају споредне трансакције у односу на главне активности које стварају приход. Резултати таквих трансакција се презентују, када ова презентација одражава суштину трансакције или другог догађаја, пребијањем свих прихода са расходима у вези са њима који настају из исте трансакције. На пример:

(а) добици и губици од отуђења сталне имовине, укључујући инвестиције и пословну имовину, исказују се тако што се од прилива од отуђења одузимају књиговодствена вредност имовине и одговарајући трошкови продаје; и

(б) издатак који се односи на резервисање признато у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, а за које је извршена надокнада на основу уговора са трећом страном (на пример, споразум о гаранцијама добављача), пребија се према накнади на коју се односи.

35 Поред тога, о добицима и губицима који настају из групе сличних трансакција, извештава се на нето основи, на пример, добици и губици настали по основу трансакција у инострану валути или добици и губици који се односе на финансијске инструменте који се држе за трговање. Међутим, уколико су такви добици и губици материјално значајни, о њима се извештава засебно.

Учесталост извештавања

36 Ентитет треба да презентује комплетан низ финансијских извештаја (укључујући упоредне информације) бар једном

годишње. Када ентитет промени крај извештајног периода и презентује финансијске извештаје за период који је дужи или краћи од једне године, ентитет треба да обелодани, поред периода који покривају финансијски извештаји и:

- (а) разлог за коришћење дужег или краћег периода, и
- (б) чињеницу да износи презентовани у финансијским извештајима нису у потпуности упоредиви.

37 Обично ентитет конзистентно саставља финансијске извештаје за период од једне године. Међутим, из практичних разлога, неки ентитети преферирају извештавање, на пример, за период од 52 недеље. Овај стандард не искључује ову праксу.

Упоредне информације

38 За све износе који су дати у финансијским извештајима текућег периода се обелодањују упоредне информације о претходном периоду, осим када IFRS дозвољавају или захтевају другачије. Упоредне информације се укључују и за наративне и описне информације, када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја за текући период.

39 Ентитет који обелодањује упоредне информације треба да презентује, као минимум, два извештаја о финансијској позицији, два извештаја из сваке групе других извештаја и напомене у вези са њима. Када ентитет примењује рачуноводствену политику ретроспективно или врши ретроспективно преправљање ставки у финансијским извештајима или када рекласификује ставке у финансијским извештајима, он треба да презентује, као минимум, три извештаја о финансијској позицији, два из сваке групе других извештаја и напомене у вези са њима. Ентитет презентује извештаје о финансијској позицији на:

- (а) крају текућег периода,
- (б) крају претходног периода (који је исти као и почетак текућег периода), и
- (ц) почетку најранијег упоредног периода.

40 У одређеним случајевима наративне информације дате у финансијским извештајима претходног(их) периода, настављају да буду релевантне и у текућем периоду. На пример, детаљи правног спора, чији је исход био неизвестан на крају извештајног периода који је непосредно претходио и који још увек није решен, обелодањују се у текућем периоду. Корисници имају корист од информације да је неизвесност постојала на крају извештајног периода који је непосредно претходио и о корацима предузетим током тог периода за отклањање неизвесности.

41 Када се мења презентација или класификација ставки у финансијским извештајима, потребно је рекласификовање и упоредних износа, осим ако та рекласификација није изводљива. Када се врши рекласификација упоредних износа, ентитет треба да обелодани:

- (а) природу рекласификације;
- (б) износ сваке ставке или групе ставки које се рекласификују; и
- (ц) разлог рекласификације.

42 Ако није изводљиво да се упоредни износи рекласификују, ентитет треба да обелодани:

- (а) разлоге због којих износи нису рекласификовани; и
- (б) природу кориговања које би требало спровести да су износи рекласификовани.

43 Повећавањем упоредивости информација у међупериоду помаже се корисницима у доношењу економских одлука, нарочито омогућавањем процена трендова финансијских информација у сврху предвиђања. У одређеним околностима, није изводљиво рекласификовање упоредних информација за одређени претходни период, да би се постигла упоредивост са текућим периодом. На пример, у претходном периоду(има) подаци можда нису били прибављени на начин који омогућава рекласификацију, а можда није изводљиво да се информација поново добије.

44 IAS 8 се бави кориговањима упоредних информација које се захтевају када ентитет мења рачуноводствену политику или коригује одређену грешку.

Доследност презентације

45 Презентација и класификација ставки у финансијским извештајима се задржава од претходног до следећег периода, осим:

- (а) ако је очигледно, на основу значајне промене природе послова ентитета или прегледа његових финансијских извештаја, да би другачија презентација или класификација била прикладнија, имајући у виду критеријуме за избор и примену рачуноводствених политика из IAS 8; или
- (б) ако IFRS захтевају измену презентације.

46 На пример, значајно стицање или отуђење, или преглед презентације финансијских извештаја, би могао да укаже на то да финансијски извештаји треба да се презентују другачије. Ентитет мења презентацију својих финансијских извештаја само ако измењена презентација пружа информације које су поуздане и релевантне за кориснике финансијских извештаја и ако је вероватно да ће се наставити измењена структура, тако да упоредивост није нарушена. Када врши такве измене презентације, ентитет рекласификује своје упоредне информације у складу са параграфима 41 и 42.

Структура и садржај

Увод

47 У овом Стандарду се захтевају одређена обелодањивања у извештају о финансијској позицији или извештају о укупном резултату, у засебном билансу успеха (ако се презентује) или у извештају о променама на капиталу и захтева се обелодањивање осталих линијских ставки, било на обрасцима ових извештаја или у напоменама. У IAS 7 *Извештаји о токовима готовине* се наводе захтеви за презентацију информација о токовима готовине.

48 У овом Стандарду се понекад користи термин „обелодањивање” у ширем смислу, који подразумева ставке презентоване у финансијским извештајима. Обелодањивање се такође захтевају и другим IFRS. Осим ако није наведено супротно на другом месту у овом Стандарду, или у неком другом IFRS, таква обелодањивања могу да се врше у финансијским извештајима.

Утврђивање финансијских извештаја

49 Финансијски извештаји треба да буду јасно утврђени тако да се разликују од других информација у истом објављеном документу.

50 IFRS се примењују само на финансијске извештаје, а не на друге информације приказане у годишњем извештају или неком другом документу. Због тога је важно да корисници могу да разликују информације припремљене коришћењем IFRS од других информација, које могу бити корисне за њих, али нису предмет ових захтева.

51 Ентитет треба јасно да утврди сваки финансијски извештај и напомену. Поред тога, следеће информације треба да буду посебно истакнуте и поновљене када је то неопходно за правилно разумевање презентованих информација:

- (а) назив ентитета о коме се извештава или друго средство идентификације, као и све промене тих информација од краја претходног извештајног периода;
- (б) да ли се финансијски извештаји односе на појединачни ентитет или групу ентитета;
- (ц) датум краја извештајног периода или периода који покрива сет финансијских извештаја или напомена;
- (д) назив валуте за презентацију, као што је дефинисано у IAS 21; и
- (е) степен заокруживања коришћен за приказивање износа у финансијским извештајима.

52 Захтеви из параграфа 51 обично се испуњавају тако што се на свакој страни финансијских извештаја напишу заглавља и скраћена заглавља у колонама. При одређивању најбољег начина приказивања таквих информација, користи се просуђивање. На пример, када се финансијски извештаји приказују електронским путем, не користе се увек засебне странице; онда се претходно наведена заглавља наводе довољно често како би се обезбедило правилно разумевање информација укључених у финансијске извештаје.

53 Финансијски извештаји су често разумљивији ако се информације прикажу у хиљадама или милионима јединица валуте за презентацију. Ово је прихватљиво све док се степен заокруживања презентовања обелодањује и док се не изостављају материјално значајне информације.

Извештај о финансијској позицији

Информације које треба да буду презентоване у извештају о финансијској позицији

54 Као минимум, извештај о финансијској позицији обухвата линијске ставке које презентују следеће износе:

- (а) некретнине, постројења и опрему;
- (б) инвестиционе некретнине;
- (ц) нематеријална имовина;
- (д) финансијска средства (искључујући износе приказане под (е), (х) и (и));

- (е) инвестиције које се обрачунавају коришћењем метода удела;
- (ф) биолошка средства;
- (г) залихе;
- (х) потраживања од купаца и друга потраживања;
- (и) готовину и готовинске еквиваленте;
- (ј) укупну имовину класификовану као имовину која се држи ради продаје и имовину укључену у групе за отуђење класификовану као имовину која се држи ради продаје у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*;
- (к) обавезе према добављачима и остале обавезе;
- (л) резервисања;
- (м) финансијске обавезе (искључујући износе приказане под (к) и (л));
- (н) текуће пореске обавезе и средства, као што је дефинисано у IAS 12 *Порез на добитак*;
- (о) одложене пореске обавезе и одложена пореска средства, као што је дефинисано у IAS 12;
- (п) обавезе укључене у групе за отуђење класификоване као оне које се држе за продају у складу са IFRS 5;
- (љ) учешћа без права контроле, исказана у оквиру капитала; и
- (р) емитовани капитал и резерве који се могу приписати власницима матичног ентитета.

55 Додатне линијске ставке, заглавља и међузбирови се приказују у извештају о финансијској позицији, када је такво приказивање релевантно за разумевање финансијске позиције ентитета.

56 Када ентитет у извештају о финансијској позицији, као засебне класификације, исказује обртну и сталну имовину и краткорочне и дугорочне обавезе, он не класификује одложена пореска средства (обавезе) класификују као текућа средства (обавезе).

57 Овај Стандард не прописује редослед ни облик у ком треба да буду презентоване позиције. Параграф 54 једноставно даје листу ставки које се довољно разликују по својој природи или функцији, да им је потребно засебно приказивање у извештају о финансијској позицији. Поред тога:

(а) линијске ставке се укључују када су величина, природа или функција ставке или групе сличних ставки такви да је њихова засебна презентација релевантна за разумевање финансијске позиције ентитета; и

(б) коришћени описи и редослед ставки или група сличних ставки се могу изменити у складу са природом ентитета и његовим трансакцијама, с циљем пружања информација релевантних за разумевање финансијске позиције ентитета. На пример, финансијска институција може да измени претходно наведене описе да би обезбедила информације које су релевантне за пословање финансијске институције.

58 Одлука о томе да ли додатне ставке треба приказивати засебно се заснива на процени:

- (а) природе и ликвидности средстава;
- (б) функције средстава у оквиру ентитета; и
- (ц) износа, природе и временског распореда обавеза.

59 Коришћење различитих основа за одмеравање различитих група средстава указује на то да се њихова природа или функција разликују, те да због тога оне треба да буду презентоване као засебне линијске ставке. На пример, различите групе некретнина, постројења и опреме могу се водити по набавној вредности или по ревалоризованом износу, у складу са IAS 16.

Разликовање обртних (краткорочних) / сталних (дугорочних) ставки

60 Ентитет презентује обртну и сталну имовину, као и краткорочне и дугорочне обавезе, као засебне позиције у извештају о финансијској позицији, у складу са параграфима 66–76, осим када презентација на основу ликвидности пружа информације које су поузданије и релевантније. Када се примењује овај изузетак, сва имовина и обавеза се презентују према својој ликвидности.

61 Који год метод презентације да је прихваћен, ентитет обелодањује износ за који се очекује да ће се надокнадити или измирити после више од дванаест месеци, за сваку линијску ставку имовине и обавеза, који представља збирни износ за који се очекује да ће се надокнадити или измирити:

- (а) не касније од дванаест месеци после извештајног периода и
- (б) касније од дванаест месеци после извештајног периода.

62 Када ентитет врши снабдевање робом или услугама у оквиру јасно утврдивог пословног циклуса, засебна класификација

обртне и сталне имовине и краткорочних и дугорочних обавеза у извештају о финансијској позицији пружа корисне информације прављењем разлике између нето имовине која стално циркулише као обртни капитал и нето имовине која се користи у дугорочном пословању ентитета. На овај начин се такође истиче имовина за коју се очекује да ће бити реализована у оквиру текућег пословног циклуса и обавезе које доспевају за измирење у оквиру истог периода.

63 За неке ентитете, као што су финансијске институције, презентација имовине и обавеза према опадајућој или растућој ликвидности, пружа информације које су поуздане и релевантније од презентације на принципу краткорочно/дугорочно, зато што ентитет не врши снабдевање робом или услугама у оквиру јасно утврдивог пословног циклуса.

64 Приликом примене параграфа 60, ентитету је дозвољено да један део своје имовине и обавеза презентује користећи класификацију обртна (краткорочна)/стална (дугорочна), а други део према њиховој ликвидности, када тиме пружа информације које су поуздане и релевантније. Потребна за комбиновањем основа за презентацију може настати када се ентитет бави различитим пословима.

65 Информације о очекиваним датумима реализације имовине и обавеза корисне су приликом процењивања ликвидности и солвентности ентитета. IFRS 7 Финансијски инструменти: обелодањивања захтева обелодањивање датума доспећа финансијских средстава и финансијских обавеза. Финансијска средства обухватају потраживања од продаје и друга потраживања, а финансијске обавезе обухватају дуговања према добављачима и остала дуговања. Информације о очекиваном датуму надокнаде или измирења немонетарних средстава и обавеза, као што су залихе и резервисања, такође су корисне, независно до тога да ли је имовина класификована као обртна или стална тј. обавеза као краткорочне или дугорочне. На пример, ентитет обелодањује износ залиха за које се очекује да ће се надокнадити у периоду дужем од дванаест месеци после извештајног периода.

Обртна имовина

66 Имовина се класификује као обртна ако испуњава неки од следећих критеријума:

- (а) ако се очекује да ће бити реализована, или се држи за трговање или потрошњу, у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;
- (б) ако се држи првенствено за трговање;
- (ц) ако се очекује да ће бити реализована у року од дванаест месеци после извештајног периода; или
- (д) ако се ради о готовини или о готовинском еквиваленту (као што је дефинисано у IAS 7), осим када је ограничена његова размена или коришћење за измирење обавезе током најмање дванаест месеци после извештајног периода.

Сва остала имовина се класификује као стална имовина.

67 У овом Стандарду се користи термин „стална” да би обухватио материјална, нематеријална и финансијска средства дугорочне природе. Стандард не забрањује коришћење алтернативних описа све док је значење јасно.

68 Пословни циклус ентитета јесте временски период између стицања имовине и њене реализације у готовину или у готовински еквивалент. Када се уобичајени пословни циклус ентитета не може јасно утврдити, претпоставља се да траје дванаест месеци. Обртна имовина обухвата имовину (као што су залихе и потраживања од купаца) која је продата, потрошена или реализована као део уобичајеног пословног циклуса, чак и када се не очекује да буде реализована у року од дванаест месеци после извештајног периода. Обртна имовина такође обухвата и средства намењена првенствено трговању (примери укључују нека финансијска средства класификована као средства која се држе за трговање у складу са IAS 39), као и обртни део сталних финансијских средстава.

Краткорочне обавезе

69 Обавеза се класификује као краткорочна ако она задовољава неки од следећих критеријума:

- (а) очекује се да ће бити измирена у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;
 - (б) држи се првенствено за трговање;
 - (ц) доспева за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода; и
 - (д) ентитет нема безусловна право да одложи измирење обавезе за најмање дванаест месеци после извештајног периода.
- Све остале обавезе се класификују као дугорочне обавезе.

70 Одређене краткорочне обавезе, као што су обавезе према добављачима, обрачунате, а неизмирене обавезе према запосленима и други трошкови пословања, чине део обртног капитала који се користи у уобичајеном пословном циклусу ентитета. Овакве пословне ставке се класификују као краткорочне обавезе, чак и кад доспевају за измирење после више од дванаест месеци након извештајног периода. Приликом класификације имовине и обавеза ентитета примењује се исти уобичајени пословни циклус. Када се уобичајени пословни циклус ентитета не може јасно утврдити, претпоставља се да траје дванаест месеци.

71 Остале краткорочне обавезе се не измирују као део уобичајеног пословног циклуса, али доспевају за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода или се држе првенствено за трговање. Примери су: финансијске обавезе класификоване као оне које се држе за трговање у складу са IAS 39, прекорачења на банкарским рачунима и краткорочни део дугорочних финансијских обавеза, обавезе за дивиденде, обавезе за порез на добитак и остале обавезе које не проистичу из редовних пословних активности. Финансијске обавезе којима се обезбеђује финансирање на дугорочној основи (тј. које не чине део обртног капитала који се користи у уобичајеном пословном циклусу) и које не доспевају за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода, представљају дугорочне обавезе, које су предмет параграфа 74 и 75.

72 Ентитет класификује своје финансијске обавезе као краткорочне када доспевају за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода, чак и ако је:

(а) првобитни рок за њихово измирење био период дужи од дванаест месеци; и

(б) уговор о рефинансирању, или репрограм отплате дуга, на дугорочној основи, истекао после извештајног периода, а пре него што су финансијски извештаји одобрени за објављивање.

73 Ако ентитет очекује, и има дискреционо право, да рефинансира или продужи рок доспећа обавезе, за најмање дванаест месеци после извештајног периода, ова обавеза се класификује као дугорочна, чак и када би иначе доспела у крајем периоду. Међутим, када рефинансирање или продужења рока доспећа обавезе није дискреционо право ентитета (на пример, не постоји уговор о рефинансирању) могућност рефинансирања се не разматра, а обавеза се класификује као краткорочна.

74 Када ентитет прекрши обавезу из уговора о дугорочном кредиту, на крају или пре краја извештајног периода, због чега обавеза постаје платива на захтев, та обавеза се класификује као краткорочна, чак и ако после краја извештајног периода а пре одобравања финансијских извештаја за објављивање, поверилац пристане да не захтева наплату као последицу оваквог кршења. Обавеза се класификује као краткорочна јер, на крају извештајног периода, ентитет нема безусловно право да одложи њено измирење за најмање дванаест месеци после тог датума.

75 Међутим, обавеза се класификује као дугорочна ако поверилац до краја извештајног периода пристане да одобри грејс период који се завршава најмање дванаест месеци после извештајног периода, у ком року ентитет може испунити неиспуњену обавезу и током ког поверилац не може тражити тренутну исплату.

76 Што се тиче кредита класификованих као краткорочне обавезе, ако између краја извештајног периода и датума када су финансијски извештаји одобрени за објављивање настану следећи догађаји, ти догађаји се обелодањују као догађаји за које се не врши кориговање у складу са IAS 10 Догађаји после извештајног периода:

(а) рефинансирање на дугорочној основи;

(б) исправљање кршења уговора о дугорочном кредиту и

(ц) добијање грејс периода од повериоца, који се завршава најмање дванаест месеци после извештајног периода, како би се исправило кршење уговора о дугорочном кредиту.

Информације које треба да буду презентоване у извештају о финансијској позицији или у напоменама

77 Ентитет треба да обелодани, или у извештају о финансијској позицији или у напоменама, даљу поткласификацију приказаних линијских ставки, које су класификоване на начин који одговара пословању ентитета.

78 Детаљи који су дати у поткласификацијама зависе од захтева IFRS и од величине, природе и функције износа о којима је реч. Приликом одлучивања о основу поткласификацију такође се

користе и чиниоци који су дефинисани у параграфу 58. Обелодањивања се разликују за сваку ставку, на пример:

(а) ставке некретнина, постројења и опреме се разврставају на групе у складу са IAS 16;

(б) потраживања се разврставају на износе потраживања од купаца, потраживања од повезаних страна, исплате пре рока и остале износе;

(ц) залихе се разврставају, у складу са IAS 2 Залихе, у групе као што су трговачка роба, производне сировине, материјал, недовршена производња и готови производи;

(д) резервисања се разврставају на резервисања за примања запослених и остале ставке; и

(е) уплаћени капитал и резерве се разврставају на различите групе, као што су емитован и потпуно уплаћени капитал, премија на акцију и резерве.

79 Ентитет обелодањује следеће, или у извештају о финансијској позицији или у напоменама:

(а) За сваку класу акцијског капитала:

(i) број одобрених акција;

(ii) број емитованих и у потпуности уплаћених акција, као и број емитованих акција које нису у потпуности уплаћене;

(iii) номиналну вредност акције, или чињеницу да акције немају номиналну вредност;

(iv) усклађивање броја акција у оптицају на почетку и на крају периода;

(v) права, повластице и ограничења која се односе на ту класу акција укључујући ограничења у расподели дивиденди и исплати капитала;

(vi) акције у ентитету које држи тај ентитет или његови зависни или придружени ентитети; и

(vii) акције резервисане за емитовање на основу опција и уговора за продају акција, укључујући услове и износе; и

(б) опис природе и намене сваке резерве у оквиру капитала.

80 Ентитет без акцијског капитала, као што су ортакчко друштво или труст (повереничка компанија), обелодањује информације еквивалентне информацијама које се захтевају у параграфу 79(а), које приказују промене у току периода за сваку категорију учешћа у капиталу, као и права, повластице и ограничења која се односе на сваку категорију учешћа у капиталу.

80А Уколико је ентитет рекласификовао:

(а) финансијски инструмент са правом поновне продаје емитенту класификован као инструмент капитала; или

(б) инструмент који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији и који је класификован као инструмент капитала између финансијских обавеза и капитала, он обелодањује износе рекласификоване у и ван сваке категорије (финансијске обавезе и капитал), и време и разлоге рекласификације.

Извештај о укупном резултату

81 Ентитет треба да презентује све ставке прихода и расхода признате за тај период:

(а) у једном извештају о укупном резултату, или

(б) у два извештаја: извештају који приказује компоненте добитка или губитка (засебном билансу успеха) и другом извештају који почиње са добитком или губитком и приказује компоненте укупног осталог резултата (извештај о укупном резултату).

Информације које треба да буду презентоване у извештају о укупном резултату

82 Као минимум, извештај о укупном резултату обухвата линијске ставке које приказују следеће износе за период:

(а) приходе;

(б) трошкове финансирања;

(ц) удео у добитку или губитку зависних ентитета и заједничких подухвата, који се обрачунава коришћењем метода удела;

(д) пореске расходе; и

(е) један износ који се састоји од збира

(i) добитка или губитка од прекинутих пословања утврђеног после опорезивања и

(ii) добитка или губитка утврђеног после опорезивања признатог после одмеравања према фер вредности умањеној за трошкове продаје или после отуђења средстава или групе(а) за отуђење која чини прекинуто пословање; и

(ф) добитак или губитак;

(г) сваку компоненту укупног осталог резултата класификовану по њеној природи (искључујући износе под (х));

(х) удео у осталом укупном резултату зависних ентитета и заједничких подухвата, који се обрачунава коришћењем метода удела; и

(и) укупни збирни резултат.

83 Следеће ставке се обелодањују у извештају о укупном резултату, као расподела за тај период:

(а) добитак или губитак који се може приписати:

(i) учешћима без права контроле, и

(ii) власницима матичног ентитета.

(б) укупни збирни резултат за период који се може приписати:

(i) учешћима без права контроле, и

(ii) власницима матичног ентитета.

84 Ентитет може да презентује у засебном билансу успеха (видети параграф 81) линијске ставке из параграфа 82(а)-(ф) и обелодањивања из параграфа 83(а).

85 Додатне линијске ставке, заглавља и међузбирови се приказују у извештају о укупном резултату и засебном билансу успеха (ако се презентује), када је такво приказивање релевантно за разумевање финансијских перформанси ентитета.

86 Пошто се ефекти различитих активности, трансакција и других догађаја у ентитету разликују по учесталости, потенцијалу за стварање добитка или губитка и предвидљивости, обелодањивање компонената финансијских перформанси помаже у разумевању остварених финансијских перформанси и предвиђању будућих резултата. Додатне ставке се укључују у извештај о укупном резултату, а коришћени описи и редослед ставки могу бити измењени када је то потребно за објашњење елемената финансијских перформанси. Фактори које треба узети у обзир обухватају материјални значај, природу и функцију компонената прихода и расхода. На пример, финансијска институција може да измени описе да би обезбедила информације које су релевантне за пословање финансијске институције. Ставке прихода и расхода се не пребијају, осим када су испуњени критеријуми из параграфа 32.

87 Ентитет не презентује ниједну ставку прихода и расхода као ванредну ставку, било у извештају о укупном резултату или у засебном билансу успеха (ако се презентује), или у напоменама.

Добитак или губитак за период

88 Све ставке прихода и расхода које су признате у току периода се укључују у добитак или губитак, осим ако неки IFRS не захтева другачије.

89 Неки IFRS одређују околности када ентитет признаје одређене ставке ван прихода и расхода у текућем периоду. IAS 8 одређује две такве околности: корекцију грешака и ефекте промена рачуноводствених политика. Остали IFRS захтевају или дозвољавају да се компоненте укупног осталог резултата, које задовољавају дефиницију прихода или расхода из Оквира, искључе из добитка или губитка (видети параграф 7).

Укупни остали резултат за период

90 Ентитет треба да обелодани износ пореза на добитак који се односи на сваку компоненту укупног осталог резултата, укључујући рекласификацију услед кориговања, или у извештају о укупном резултату или у напоменама.

91 Ентитет може да презентује компоненте укупног осталог резултата или:

(а) нето порески ефекат у вези са њима, или

(б) пре пореских ефеката у вези са њима, приказује збирни износ пореза на добитак који се односи на те компоненте.

92 Ентитет треба да обелодани рекласификације услед кориговања које се односе на компоненте укупног осталог резултата.

93 У другим IFRS се одређује да ли и када се износи претходно признати у осталом укупном резултату рекласификују у добитак или губитак. Такве рекласификације се у овом стандарду називају рекласификације услед кориговања. Рекласификација услед кориговања се укључује уз повезану компоненту укупног осталог резултата у периоду да би се кориговање рекласификовало у добитак или губитак. На пример, добици реализовани од отуђења финансијских средстава расположивих за продају се укључују у добитак или губитак текућег периода. Ови износи могу бити признати у осталом укупном резултату као нереализовани добици у текућем или претходном периоду. Ови нереализовани добици морају да се

одузму од укупног осталог резултата у периоду у ком су реализовани добици рекласификовани у добитак или губитак да би се избегло њихово укључивање у укупни збирни резултат два пута.

94 Ентитет може да презентује рекласификацију услед кориговања у извештају о укупном резултату или у напоменама. Ентитет који презентује рекласификацију услед кориговања у напоменама презентује компоненте укупног осталог резултата после свих рекласификација услед кориговања које су са њим повезане.

95 Рекласификација услед кориговања настаје, на пример, после отуђења иностраног пословања (видети IAS 21), после престанка признавања финансијских средстава доступних за продају (видети IAS 39) и када предвиђена трансакција која је предмет хедџинга утиче на добитак или губитак (видети параграф 100 IAS 39 у вези са хедџингом токова готовине).

96 Рекласификације услед кориговања не настају од промена ревалоризационих резерви признатих у складу са IAS 16 или IAS 38 или од актуарских добитака или губитака од планова дефинисаних примања у складу са параграфом 93А у IAS 19. Ове компоненте се признају у осталом укупном резултату и не рекласификују се у добитак или губитак у наредним периодима. Промене ревалоризационих резерви могу да се пренесу на нераспоређену добит у наредним периодима када се имовина користи или када престане да се признаје (видети IAS 16 и IAS 38). Актуарски добици и губици се извештавају у нераспоређеној добити у периоду у ком су признати као укупни остали резултат (видети IAS 19).

Информације које треба да буду презентоване у извештају о укупном резултату или у напоменама

97 Када су ставке прихода и расхода материјално значајне, њихова природа и износ се обелодањују засебно.

98 Околности које могу довести до засебног обелодањивања неке ставке прихода и расхода укључују:

(а) отпис залиха до нето продајне вредности или отпис некретнина, постројења и опреме до надокнадивог износа, као и укидање таквих отписа;

(б) реструктурирање активности ентитета и укидање резервисања за трошкове реструктурирања;

(ц) отуђење некретнина, постројења и опреме;

(д) отуђење инвестиција;

(е) прекинута пословања;

(ф) измирење трошкова судских спорова; и

(г) остала укидања резервисања.

99 Ентитет приказује анализу расхода користећи класификацију засновану било на њиховој природи или њиховој функцији у оквиру ентитета, у зависности од тога која од њих обезбеђује поузданије и релевантније информације.

100 Ентитети се подстичу да приказују анализу из параграфа 99 у извештају о укупном резултату или у засебном билансу успеха (ако се презентује).

101 Даља поткласификација расхода врши се да би се нагласиле компоненте финансијских перформанси које се могу разликовати по учесталости, њиховом потенцијалу за стварање добитка или губитка и предвидљивости. Ова анализа се врши на један од два наведена начина.

102 Први начин анализе се односи на метод природе расхода. Расходи се групишу у билансу успеха према својој природи (на пример, амортизација, трошкови материјала, трошкови транспорта, примања запослених и трошкови рекламе) и не распоређују се на различите функције у оквиру ентитета. Овај метод може бити једноставан за примену, јер није потребно распоређивати трошкове на класификације према функцијама. Пример класификације коришћењем метода природе трошкова дат је у наставку:

Приход	X
Остали приходи	X
Промена вредности залиха готових производа и недовршене производње	X
Трошкови сировина и потрошног материјала	X
Трошкови примања запослених	X
Трошкови амортизације	X
Остали расходи	X
Укупни расходи	(X)
Добитак пре опорезивања	X

103 Други начин анализе се односи на функцију расхода или на метод „трошкова продаје”, при чему се расходи класификују

према њиховој функцији као део трошкова продаје или, на пример, трошкова дистрибуције или административних трошкова. Као минимум, ентитет обелодањује своје трошкове продаје засебно од осталих расхода. Овај метод може обезбедити релевантније информације за кориснике од класификације расхода по њиховој природи, међутим распоређивање трошкова према функцији може захтевати произвољна распоређивања и укључивати значајан степен расуђивања. Пример класификације коришћењем метода функције расхода дат је у наставку:

Приход	X
Трошкови продаје	(X)
Бруто добитак	X
Остали приходи	X
Трошкови продаје	(X)
Административни трошкови	(X)
Остали расходи	(X)
Добитак пре опорезивања	X

104 Ентитет који класификује расходе према функцији обелодањује додатне информације о природи расхода, укључујући и трошкове депресијације и амортизације и трошкове примања запослених.

105 Избор између метода функције расхода и метода природе расхода зависи од историјских фактора делатности ентитета, као и природе његовог пословања. Оба метода пружају сазнања о оним трошковима који би могли да се, директно или индиректно, мењају са променом нивоа продаје или производње ентитета. Пошто сваки метод приказивања има предности за различите врсте ентитета, овај Стандард захтева од руководства да изабере најрелевантнију и најпоузданију презентацију. Међутим, пошто су информације о природи расхода корисне за предвиђање будућих токова готовине, потребна су додатна обелодањивања када се користи класификација према функцији расхода. У параграфу 104, “примања запослених” имају исто значење као и у IAS 19.

Извештај о променама на капиталу

106 Ентитет презентује извештај о променама на капиталу и у самом обрасцу исказује:

(а) укупан збирни резултат за тај период, засебно приказујући укупне износе који се могу приписати власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле;

(б) за сваку компоненту капитала, ефекте ретроспективне примене или ретроспективног преправљања признате у складу са IAS 8; и;

(ц) (избрисан)

(д) за сваку компоненту капитала, сравњивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, засебно обелодањујући промене које су резултат:

(i) добитка или губитка;

(ii) сваке ставке укупног осталог резултата; и

(iii) трансакције са власницима који делују у својству власника, приказујући засебно улагања власника и расподеле власницима и промене власничких интереса у зависним ентитетима чија последица није губитак контроле.

107 Ентитет такође презентује, било у самом обрасцу извештаја о променама на капиталу, или у напоменама, износ дивиденди признатих као расподеле власницима током периода, као и са њима повезане износе по акцији.

108 У параграфу 106, компоненте капитала обухватају, на пример, сваку класу уплаћеног капитала, акумулирани биланс сваке класе укупног осталог резултата и нераспоређене добити.

109 Промене на капиталу ентитета, између почетка и краја извештајног периода, одражавају повећање или умањење нето средстава у току периода. Осим промена које проистичу из трансакција са власницима капитала који делују у својству власника капитала (као што су улагања у капитал и поновно стицање инструмената сопственог капитала ентитета и дивиденди), и трошкова трансакција који су директно повезани са тим трансакцијама, укупна промена капитала током периода представља укупан износ прихода и расхода, укључујући добитке и губитке, насталих активностима ентитета током тог периода.

110 IAS 8 захтева ретроспективно кориговање ефеката промена рачуноводствених политика, у мери у којој је то изводљиво, осим у случајевима када прелазне одредбе другог IFRS не захтевају другачије. IAS 8 такође захтева да се изврши ретроспективно исправљање грешака, у мери у којој је то изводљиво. Ретроспективно кориговање и ретроспективне исправке се врше на салду нераспоређене добити,

осим у случајевима када неки IFRS захтева ретроспективно кориговање осталих компонената капитала. Параграф 106(б) захтева да се у извештају о променама на капиталу, обелодане укупна кориговања за сваку компоненту капитала, при чему се засебно исказују кориговања проистекла из промене рачуноводствених политика од оних насталих услед корекције грешака. Ова кориговања се обелодањују за сваки претходни период и почетак периода.

Извештај о токовима готовине

111 Информације о токовима готовине пружају корисницима финансијских извештаја основ за процену способности ентитета да ствара готовину и готовинске еквиваленте и потреба ентитета да користи ове токове готовине. IAS 7 дефинише захтеве везане за презентацију извештаја о токовима готовине и обелодањивања у вези са њима.

Напомене Структура

112 Напомене треба да:

(а) пруже информације о основима за састављање финансијских извештаја и о специфичним рачуноводственим политикама коришћеним у складу са параграфима 117–124;

(б) обелодане информације које захтевају IFRS, а које нису приказане у финансијским извештајима; и

(ц) пруже додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су релевантне за њихово разумевање.

113 Напомене, све док је то изводљиво, се приказују на систематски начин. Свака ставка приказана у извештају о финансијској позицији и укупном резултату, засебном билансу успеха (ако се презентује), извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине, треба да има ознаку која упућује на информације у вези са њом у напоменама.

114 Напомене се обично приказују према следећем редоследу, који омогућује корисницима разумевање финансијских извештаја и њихово поређење са финансијским извештајима других ентитета:

(а) изјава о усаглашености са IFRS (видети параграф 16);

(б) кратак преглед значајних примењених рачуноводствених политика (видети параграф 117);

(ц) додатне информације о ставкама приказаним у извештају о финансијској позицији и укупном резултату, засебном билансу успеха (ако се презентује) и извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине, по редоследу по коме су сваки финансијски извештај и свака линијска ставка презентовани; и

(д) остала обелодањивања, укључујући:

(i) потенцијалне обавезе (видети IAS 37) и непризнате уговорне обавезе; и

(ii) нефинансијска обелодањивања, на пример циљеви и политике за управљање финансијским ризиком (видети IFRS 7).

115 У одређеним условима, може бити потребно или пожељно да се промени редослед одређених ставки у оквиру напомена. На пример, информације о променама фер вредности признатим у добитку или губитку могу се комбиновати са информацијама о доспећима финансијских инструмената, иако се прва обелодањивања односе на извештај о укупном резултату или засебни биланс успеха (ако се презентује), а друга на извештај о финансијској позицији. Ипак, све док је то изводљиво, задржава се систематска структура за напомене.

116 Напомене које пружају информације о основи за састављање финансијских извештаја и одређеним рачуноводственим политикама представљају засебну компоненту финансијских извештаја.

Обелодањивање рачуноводствених политика

117 У оквиру прегледа значајних рачуноводствених политика, ентитет обелодањује:

(а) основу (или основе) за одмеравање коришћену приликом састављања финансијских извештаја; и

(б) остале коришћене рачуноводствене политике, релевантне за разумевање финансијских извештаја.

118 За кориснике је веома важно да буду обавештени о основи или основама за одмеравање, коришћеним у финансијским извештајима (на пример, историјски трошак, текући трошак, нето остварива вредност, фер вредност или надокнадиви износ), јер основа у складу са којом се састављају финансијски извештаји значајно утиче на њихову анализу. Ако се у финансијским извештајима користи више од једне основе за одмеравање, на пример,

када је ревалоризована одређена група средстава, довољно је назначити категорије средстава и обавеза на које се свака основа за одмеравање примењује.

119 У одлучивању да ли треба обелоданити одређену рачуноводствену политику, руководство разматра да ли би то обелодањивање помогло корисницима у разумевању начина на који се трансакције, остали догађаји и околности, одражавају на финансијске перформансе и финансијску позицију у извештајима. За кориснике је нарочито корисно обелодањивање одређених рачуноводствених политика које су одабране као дозвољене алтернативе у IFRS. Пример за то је обелодањивање да ли учесник у заједничком улагању признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету коришћењем пропорционалног консолидовања или метода удела (видети IAS 31 *Учешћа у заједничким улагањима*). У неким IFRS се нарочито захтева обелодањивање одређених рачуноводствених политика, укључујући изборе руководства у погледу различитих политика које ови стандарди дозвољавају. На пример, IAS 16 захтева обелодањивање основа за одмеравање коришћених за групе некретнина, постројења и опреме.

120 Сваки ентитет узима у обзир природу свог пословања и политике за које би корисници његових финансијских извештаја очекивали да буду обелоданени за такву врсту ентитета. На пример, од ентитета који је обавезник пореза на добит, би се очекивало да обелодани своје рачуноводствене политике за порез на добит, укључујући и оне политике које се примењују за одложена пореска средства и обавезе. Када ентитет врши значајна инострана пословања или трансакције у страним валутама, очекивало би се обелодањивање рачуноводствених политика за признавање девизних добитака и губитака.

121 Рачуноводствена политика може бити значајна због природе пословања ентитета, чак и када износи у текућем и у претходним периодима нису материјално значајни. Такође је прикладно да се обелодани свака значајна рачуноводствена политика која није посебно захтевана неким од IFRS, него је одабрана и примењена у складу са IAS 8.

122 Ентитет обелодањује, у оквиру прегледа значајних рачуноводствених политика или у другим напоменама, оквирне процене, поред оних које укључују конкретне процене (видети параграф 125), које је руководство извршило у процесу примене рачуноводствених политика ентитета, а које имају најзначајнији ефекат на износе признате у финансијским извештајима.

123 У поступку примене рачуноводствених политика ентитета, руководство врши бројне оквирне процене, поред оних које укључују конкретне процене, које могу значајно утицати на износе признате у финансијским извештајима. На пример, руководство врши оквирно процењивање приликом утврђивања:

(а) да ли финансијска средства представљају инвестиције које се држе до њиховог доспећа;

(б) када се суштински сви значајни ризици и користи од власништва над финансијским средствима и средствима у лизингу преносе на друге ентитете;

(ц) да ли, у суштини, одређене продаје производа представљају финансијске споразуме и због тога не стварају приход; и

(д) да ли суштина везе између ентитета и ентитета са посебном наменом указује на то да ентитет контролише ентитет са посебном наменом.

124 Нека од обелодањивања дефинисана у складу са параграфом 122 захтевају се и другим IFRS. На пример, IAS 27 захтева од ентитета да обелодани разлоге због којих његов удео у власништву не обезбеђује контролу, у случају када ентитет у који се инвестира није зависни ентитет, иако он директно или индиректно преко зависних ентитета, поседује више од половине гласачких права или потенцијалну гласачку моћ. Када је тешко класификовати инвестиционе некретнине, IAS 40 *Инвестиционе некретнине* захтева обелодањивање критеријума које је ентитет утврдио за прављење разлике између инвестиционих некретнина код некретнина које се користе и од некретнина које се држе за продају у редовном пословном циклусу.

Главни извори неизвесности конкретних процена

125 Ентитет обелодањује у напоменама информације о кључним претпоставкама које се односе на будућност и осталим кључним изворима неизвесности конкретних процена на крају извештајног периода, код којих постоји значајан ризик да ће, у наредној финансијској години, проузроковати материјално значајна

кориговања књиговодствене вредности имовине и обавеза. У вези са овом имовином и обавезама, напомене обухватају детаље о:

(а) њиховој природи; и

(б) њиховој књиговодственој вредности на крају извештајног периода.

126 Утврђивање књиговодствене вредности имовине и обавеза захтева конкретну процену ефеката неизвесних будућних догађаја на ову имовину и обавезе на крају извештајног периода. На пример, у недостатку последњих познатих тржишних цена коришћених за одмеравање следеће имовине и обавеза, потребно је извршити конкретне процене које су усмерене према будућности, како би се одмерио надокнадиви износ група некретнина, постројења и опреме, ефекти технолошке застарелости залиха, резервисања за будуће исходе судских спорова који су у току, дугорочне обавезе за примања запослених, као што су обавезе за пензије. Ове конкретне процене укључују претпоставке о таквим ставкама, као што су токови готовине и коришћене дисконтне стопе у које је укалкулисан ризик, будуће промене зарада и будуће промене цена које утичу на остале трошкове.

127 Кључне претпоставке и остали кључни извори неизвесности конкретних процена обелоданени у складу са параграфом 125 односе се на конкретне процене које од руководства захтевају најтеже, субјективне или комплексне оквирне процене. Како се повећава број варијабли и претпоставки које утичу на могући будући исход неизвесности, ове оквирне процене постају субјективније и комплексније, а у складу са тим се обично повећавају и могућности материјално значајних кориговања књиговодствених вредности имовине и обавеза.

128 Обелодањивања из параграфа 125 се не захтевају за имовину и обавезе код којих постоји значајан ризик да би њихове књиговодствене вредности могле материјално значајно да се промене у наредној финансијској години, ако се, на крају извештајног периода, она одмеравају по фер вредности, на основу последњих познатих тржишних цена (њихове фер вредности би могле материјално значајно да се промене у наредној финансијској години, али до ових промена неће доћи због претпоставки или осталих извора неизвесности конкретних процена на крају извештајног периода).

129 Обелодањивања из параграфа 125 презентују се на начин који помаже корисницима финансијских извештаја да разумеју оквирне процене које руководство прави о будућности и о осталим кључним изворима неизвесности конкретних процена. Природа и обим информација се разликује у складу са природом претпоставке и осталим околностима. Примери ових врста обелодањивања су:

(а) природа претпоставки или осталих неизвесности конкретних процена;

(б) осетљивост књиговодствених вредности на методе, претпоставке и конкретне процене на којима се заснива њихово израчунавање, укључујући и разлоге за ту осетљивост;

(ц) очекивани исход неизвесности и обим разумно могућих исхода у наредној финансијској години у вези са књиговодственим вредностима имовине и обавеза које се налазе под њиховим утицајем; и

(д) објашњење измена извршених у ранијим претпоставкама, које се односе на ову имовину и обавезе, ако неизвесност и даље постоји.

130 Приликом обелодањивања из параграфа 125, није потребно обелодањивање буџетских информација или предвиђања.

131 Понекад није изводљиво обелоданити степен могућих ефеката кључних претпоставки или других кључних извора неизвесности конкретних процена, ентитет обелодањује да је прилично могуће, на основу постојећих сазнања, да се исходи у наредној финансијској години разликују од претпоставки, и да то може довести до материјално значајних кориговања књиговодствених вредности имовине или обавеза за које су вршене конкретне процене. У свим случајевима, ентитет обелодањује природу и књиговодствену вредност одређене имовине или обавеза (или група имовине или обавеза), под утицајем претпоставки.

132 Обелодањивања из параграфа 122 о одређеним оквирним проценама које руководство врши у процесу примене рачуноводствених политика ентитета нису у вези са обелодањивањима кључних извора неизвесности конкретних процена из параграфа 125.

133 Обелодањивање неких кључних претпоставки које би се иначе захтевало у складу са параграфом 125, прописано је и другим IFRS. На пример, IAS 37 захтева у одређеним околностима, обелодањивање главних претпоставки о будућим догађајима који утичу на групе резервисања. IFRS 7 захтева обелодањивање значајних претпоставки које се примењују приликом процењивања фер

вредности финансијских средстава и финансијских обавеза које се евидентирају по фер вредности. IAS 16 захтева обелодањивање значајних претпоставки које се примењују код процене фер вредности ревалоризованих ставки некретнина, постројења и опреме.

Капитал

134 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да процене циљеве, политике и процесе управљања капиталом тог ентитета.

135 Да би био у складу са параграфом 134, ентитет обелодањује следеће:

(а) Квалитативне информације о својим циљевима, политикама и процесима за управљање капиталом, укључујући и (али се не ограничавајући на):

(i) опис онога чиме се управља као капиталом;

(ii) када је ентитет предмет екстерно наметнутих захтева у погледу капитала, природу тих захтева и то како су ти захтеви интегрисани у управљање капиталом; и

(iii) како задовољава своје циљеве за управљање капиталом.

(б) Кратак преглед квантитативних података о ономе чиме се управља као капиталом. Неки ентитети сматрају неке финансијске обавезе (на пример, неке облике подређених дугова) делом капитала. Други ентитети посматрају искључујући неке компоненте капитала (на пример, компоненте које настају од хединга токова готовине).

(ц) Све промене под (а) и (б) из претходног периода.

(д) Да ли је током периода било усаглашавања са екстерно наметнутим захтевима у погледу капитала којима је ентитет подложен.

(е) Када ентитет није био у складу са таквим екстерно наметнутим захтевима у погледу капитала, последице такве неусклађености.

Ова обелодањивања треба да се заснивају на информацијама које се обезбеђују интерно кључним запосленима у руководству ентитета.

136 Ентитет може да управља капиталом на различите начине и да буде предмет одређеног броја различитих захтева у погледу капитала. На пример, конгломерат може да обухвата ентитете који се баве осигурањем и банкарством и ти ентитети такође могу да послују у неколико јурисдикција. Када укупна обелодањивања захтева у погледу капитала и то како се управља капиталом не би дала корисне информације или би нарушила разумевање корисника финансијских извештаја у погледу капиталних ресурса ентитета, ентитет обелодањује засебно информације за сваки захтев у погледу капитала који је заступљен у ентитету.

Финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту класификовани као капитал

136А За финансијске инструменте са правом поновне продаје емитенту класификоване као инструменте капитала, ентитет обелодањује (уколико није обелодањено на другом месту):

(а) збирне квантитативне податке о износима класификованим као капитал;

(б) своје циљеве, политике и процесе управљањем обавеза да откупи или надокнади инструменте када то захтева држалац инструмента, укључујући и промене у односу на претходни период;

(ц) очекивани одлив готовине услед надокнаде или откупа те класе финансијских инструмената; и

(д) информације о начину утврђивања очекиваног одлива готовине услед надокнаде или откупа.

Остала обелодањивања

137 Ентитет обелодањује у напоменама:

(а) износ дивиденди које су предложене и проглашене пре него што су финансијски извештаји одобрени за објављивање, али које нису признате као расподела власницима капитала у току периода, као и износ дивиденде по акцији; и

(б) износ укупних преференцијалних дивиденди које нису признате.

138 Ентитет обелодањује следеће, уколико то већ није обелодањено у оквиру информација објављених са финансијским извештајима:

(а) седиште и правни облик ентитета, земљу у којој је регистрован и адресу седишта (или место обављања основне делатности, уколико се оно разликује од седишта);

(б) опис природе пословања ентитета и његових основних активности;

(ц) назив матичног ентитета и крајњег матичног ентитета групе; и

(д) уколико је у питању ентитет са ограниченим периодом трајања, информацију о периоду трајања.

Датум ступања на снагу и прелазни период

139 Ентитет примењује овај Стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

139А IAS 27 (измењен 2008. године) је изменио параграф 106. Ентитет треба да примењује ту измену за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет примењује IAS 27 (измењен 2008. године) за ранији период, измена треба да се примењује за тај ранији период. Измена треба да се примењује ретроспективно.

139Б Објављивањем *Финансијских инструмената са правом поновне продаје емитенту и обавезе настале током ликвидације* (измене IAS 32 и IAS 1) у фебруару 2008. године, измењен је параграф 138 и додати параграфи 8А, 80А и 136А. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу и такође истовремено примењује повезане измене стандарда IAS 32, IAS 39, IFRS 7 и IFRIC 2 *Учешића чланова кооперативних ентитета и слични инструменти*.

139Ц Параграфи 68 и 71 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Повлачење IAS 1 (ревидираног 2003. године)

140 Овај стандард замењује IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* ревидиран 2003, а измењен 2005. године.

Међународни рачуноводствени стандард 2 Залихе

Циљ

1 Циљ овог стандарда је прописивање начина рачуноводственог обухватања залиха. Основно питање рачуноводственог евидентирања залиха је одређивање износа издатака које треба признати као средство и водити у евиденцијама до признавања повезаних прихода. У овом стандарду се дају смернице за утврђивање набавне вредности/цене коштања залиха и последично признавање као расхода, укључујући све евентуалне отписе вредности до нето оствариве вредности. У Стандарду се такође дају смернице у вези са методом набавне вредности/цене коштања, који се користи приликом приписивања трошкова залихама.

Делокруг

2 Овај стандард се примењује на све залихе, осим на:

(а) радове у току, у оквиру уговора о изградњи, укључујући директно повезане уговоре о пружању услуга (видети IAS 11 *Уговори о изградњи*);

(б) финансијске инструменте (видети IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација* и IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и мерење*); и

(ц) биолошка средства која се односе на пољопривредне делатности и пољопривредне производе – приносе у тренутку убирања (видети IAS 41 – *Пољопривреда*).

3 Овај стандард се не примењује на одмеравање залиха:

(а) произвођача пољопривредних и шумских производа, пољопривредних производа – приноса након њиховог убирања и минерала и минералних производа, у обиму у ком се одмеравају по нето остваривој вредности у складу са установљеном праксом у тим привредним гранама. Када се поменуте залихе одмеравају по нето остваривој вредности, промене те вредности се признају у оквиру добитка или губитка у периоду у ком је настала промена;

(б) трговаца посредника – који купују робу за даљу продају и који своје залихе одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје. Када се те залихе одмеравају по фер вредности

умањеној за трошкове продаје, промене фер вредности умањене за трошкове продаје се признају у оквиру добитка или губитка у периоду у ком је настала промена.

4 Залихе наведене у параграфу 3 (а) одмеравају се по нето остваривој вредности у одређеним фазама производње. До тога долази, на пример, када су пољопривредни усеви пожњевени или минерали извађени, а продаја је осигурана терминским уговором или државном гаранцијом, или кад постоји активно тржиште и присутан је занемарљив ризик од неизвршења продаје. На ове залихе се не примењују захтеви овог стандарда који се односе на одмеравање.

5 Трговци-посредници су трговци који се баве куповином или продајом робе за туђи или за сопствени рачун. Залихе наведене у параграфу 3(б) се, у принципу, стичу са циљем продаје у блиској будућности и остваривања добити по основу флукуација цене или марже. Када се те залихе одмеравају по фер вредности, умањеној за трошкове продаје, на њих се не примењују захтеви овог стандарда који се односе на одмеравање.

Дефиниције

6 У овом стандарду коришћени су следећи термини са одређеним значењем:

Залихе су средства:

(а) која се држе ради продаје у редовном пословању;

(б) у процесу производње таква се продају; или

(ц) у облику основног и помоћног материјала који се троши у производном процесу или приликом пружања услуга.

Нето остварива вредност је процењена цена продаје у оквиру редовног пословања умањена за процењене трошкове довршења и процењене трошкове неопходне за реализацију продаје.

Фер вредност је износ за који се средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

7 Нето остварива вредност представља нето износ који ентитет очекује да оствари од продаје залиха у редовном току пословања. Фер вредност одражава износ за који би се те исте залихе могле разменити између добро обавештених и вољних купаца и продаваца на тржишту. Прва вредност је везана за конкретан ентитет; друга није. Нето остварива вредност залиха не мора да буде једнака фер вредности умањеној за трошкове продаје.

8 Залихе обухватају набављена добра која се држе ради даље продаје, на пример, трговачку робу коју је купио трговац на мало и држи је са циљем даље продаје као и земљиште и друге некретности које се држе ради даље продаје. Залихе такође обухватају готове производе или недовршену производњу ентитета и основни и помоћни материјал који ће бити коришћен у процесу производње. Код услужних делатности, залихе укључују трошкове пружања услуга као што је описано у параграфу 19 за које ентитет још није признао одговарајуће приходе (видети IAS 18).

Одмеравање залиха

9 Залихе се одмеравају по нижој од следеће две вредности – набавној вредности/цени коштања или нето остваривој вредности.

Набавна вредност/цена коштања залиха

10 Набавна вредност/цена коштања залиха обухвата све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге трошкове настале у процесу довођења залиха на садашњу локацију и у садашње стање.

Трошкови набавке

11 Трошкови набавке залиха обухватају набавну цену, увозне царине и друге дажбине (осим оних које ентитет може касније да поврати од пореских власти) и трошкове превоза, манипулативне и друге трошкове који се могу директно приписати стицању готових производа, материјала и услуга. Трговачки попуст, рабати и друге сличне ставке се одузимају при одређивању трошкова набавке.

Трошкови конверзије

12 Трошкови конверзије залиха обухватају трошкове директно везане за јединице производње, као што је директан рад. Они такође обухватају систематски распоред фиксних и варијабилних општих трошкова производње, насталих приликом конверзије материјала у готове производе. Општи фиксни трошкови производње су

они индиректни трошкови производње који остају релативно исти, независно од обима производње, као што су амортизација и одржавање производних објеката и опреме и трошкови управљања и администрације који се односе на производњу. Варијабилни општи трошкови производње су индиректни трошкови производње који се мењају директно или готово су у директној зависности од обима производње, као што су индиректан материјал и индиректан рад.

13 Распоред општих фиксних трошкова производње на трошкове конверзије заснива се на уобичајеном капацитету производње. Уобичајени капацитет представља производњу, за коју се очекује да ће у просеку бити остварена у оквиру већег броја периода или сезона у уобичајеним условима, узимајући при том у обзир умањење капацитета производње услед планираног одржавања. Стварни ниво производње може се користити ако је приближан уобичајеном капацитету. Износ општих фиксних трошкова који се распоређује на сваку јединицу производње се не повећава услед нижег обима производње или неискоришћеног производног капацитета. Нераспоредени општи трошкови признају се као расход периода у ком су настали. У периодима неуобичајено велике производње износ општих фиксних трошкова смањује се по јединици, тако да се залихе не вреднују изнад своје цене коштања. Варијабилни општи трошкови производње распоређују се на сваку јединицу производње на основу стварног коришћења производних капацитета.

14 Резултат производног процеса може да буде већи број истовремено произведених производа. То се, на пример, дешава када се производе заједнички производи или кад постоји главни и споредни производ. Кад се трошкови конверзије за сваки производ не могу засебно идентификовати, распоређују се на производе на разумној и доследној основи. На пример, распоред се може заснивати на релативној продајној вредности сваког од производа, било у фази производног процеса, када се производи могу одвојено идентификовати или на завршетку производње. Највећи део споредних производа по својој природи није материјално значајан. Када је то случај, они се често одмеравају по нето остваривој вредности а та се вредност одузима од цене коштања главног производа. Као резултат наведеног, књиговодствена вредност главног производа не разликује се значајно од његове цене коштања.

Остали трошкови

15 Остали трошкови се укључују у набавну вредност/цену коштања залиха само до износа у ком су настали при довођењу залиха на њихову садашњу локацију и у садашње стање. На пример, у цену коштања залиха могу да се укључе и непроизводни општи трошкови или трошкови дизајнирања производа за одређеног купца.

16 Примери трошкова који се не укључују у цене коштања залиха и признају се као расход периода у ком су настали су:

(а) неуобичајено високи износи утрошеног материјала, рада и други производни трошкови;

(б) трошкови складиштења, осим ако су ти трошкови неопходни у производном процесу пре следеће фазе производње;

(ц) општи административни трошкови који не доприносе довођењу залиха на садашњу локацију и у садашње стање; и

(д) трошкови продаје.

17 У IAS 23 – *Трошкови позајмљивања* дефинишу се одређене околности у којима је дозвољено укључивање трошкова позајмљивања у набавну вредност/цену коштања залиха.

18 Ентитет може да купи залихе на одложено плаћање. Када такав аранжман суштински садржи елемент финансирања, тај елемент, на пример разлика између куповне цене при уобичајеним условима куповине на кредит и плаћеног износа, признаје се као расход камате током периода финансирања.

Набавна вредност/цена коштања залиха услужних делатности

19 Ентитети који се баве пружањем услуга, у обиму у коме имају залихе, одмеравају их по производној цени коштања. Та цена се првенствено састоји од трошкова рада и других трошкова особља директно ангажованог на пружању услуга, укључујући и надзорно особље и приписиве опште трошкове. Трошкови рада и други трошкови који су везани за продају и општи трошкови административног особља се не укључују, већ се признају као расход периода у ком су настали. Цена коштања залиха услужних делатности не укључује профитну маржу или неприпадајуће опште трошкове који се укључују у продајне цене које наплаћују пружаоци услуга.

Цена коштања пољопривредних производа од биолошких средстава

20 У складу са IAS 41 – *Пољопривреда*, залихе пољопривредних производа које је ентитет убрао као плод биолошких средстава одмеравају се, приликом почетног признавања, по фер вредности умањеној за процене трошкове продаје у време њиховог убирања. Ово је цена коштања залиха на тај датум за потребе примене овог стандарда.

Технике одмеравања набавне вредности/цене коштања

21 Технике одмеравања набавне вредности/цене коштања залиха, као што су стандардни метод цене коштања или малопродајни метод, могу се користити из практичних разлога само ако су добијени резултати приближни набавној вредности/цени коштања. Стандардни трошкови узимају у обзир уобичајени ниво коришћења основног и помоћног материјала, рада, ефикасности и капацитета. Они се редовно преиспитују и, ако је потребно, мењају у складу са текућим околностима.

22 Метод продаје на мало често се користи у трговини на мало, за одмеравање залиха великог броја ставки које имају брз обрт, сличне марже и за које је неизводљиво користити друге методе. Набавна цена/цена коштања залиха одређује се умањењем продајне вредности залиха за одговарајући проценат бруто марже. У проценат који се користи укључене су залихе чија је цена умањена испод њихове првобитне продајне цене. Обично се користи просечни проценат за свако малопродајно одељење.

Методи обрачуна излазне вредности залиха

23 Набавна вредност/цена коштања залиха ставки које уобичајено нису међусобно заменљиве, као и добара и услуга која су произведена и намењена за конкретне пројекте, утврђује се на основу јасне идентификације њихових појединачних трошкова.

24 Јасна идентификација трошкова подразумева алокацију тачно одређених трошкова на идентификоване ставке залиха. Ово је одговарајући поступак када се ради о ставкама које су раздвојене на конкретне пројекте, без обзира на то да ли су купљене или произведене. Међутим, јасна идентификација трошкова је неодговарајућа у случају великог броја ставки залиха које су обично међусобно заменљиве. У таквим околностима, метод избора ставки које остају на залихама може се користити да би се добили унапред утврђени ефекти на добитак или губитак.

25 Набавна вредност/цена коштања залиха, осим у случају залиха које су обрађене у параграфу 23, утврђује се применом FIFO метода („први улаз–први излаз”) или метода пондерисаног просечног трошка. Ентитет користи исти метод за све залихе које су сличне природе или које ентитет користи у сличне сврхе. Када су у питању залихе различите природе или употребе може да буде оправдана примена различитих метода обрачуна излазне вредности залиха.

26 На пример, намена залиха које ентитет користи у једном сегменту пословања може се разликовати од намене исте врсте залиха у другом сегменту пословања. Међутим, различитост географских локација залиха (или релевантних пореских прописа), сама по себи, не оправдава примену различитих метода обрачуна излаза залиха.

27 FIFO метод полази од претпоставке да се ставке залиха које су најраније набављене или произведене, прве и продају, из чега произилази да су ставке, које остају на залихама на крају периода, последње набављене или произведене. Према методу просечног пондерисаног трошка, обрачун излазне вредности сваке ставке одређује се на основу пондерисаног просека вредности сличних ставки на почетку периода и вредности сличних ставки купљених или произведених током датог периода. Просек се може израчунавати периодично или приликом примања сваке наредне испоруке, зависно од околности у самом ентитету.

Нето остварива вредност

28 Набавна вредност/цена коштања залиха можда неће моћи да се надокнади ако су залихе оштећене, ако су потпуно или делимично застареле или је дошло до пада њихових продајних цена. Немогућност надокнаде цене коштања такође може да се јави ако је дошло до повећања проценених трошкова довршења или проценених трошкова који ће настати да би се обавила продаја. Практично свођења залиха испод њихове набавне вредности/цене коштања до нето оствариве цене у складу је са принципом да имовина

не треба да се евидентира по износима вишим од износа чије се остварење очекује њеном продајом или употребом.

29 Залихе се обично своде на нето оствариву вредност по принципу ставка по ставка. Међутим, у неким околностима може да буде оправдано груписање сличних или повезаних ставки. То може бити случај са залихама артикала исте производне линије, са сличном наменом или крајном употребом, које се производе и продају на истом географском подручју, и не могу се процењивати одвојено од других ставки из те производне линије. Није прикладно да се свођење залиха врши на основу њихове класификације, на пример на готове производе или на све залихе у неком сегменту пословања. Пружаоци услуга обично кумулирају трошкове по појединим услугама за које ће постојати посебне продајне цене. Према томе, свака таква услуга обухвата се као посебна ставка.

30 При процени нето оствариве вредности полази се од најпоузданијих доказа расположивих у време процене о износу по којима се залихе могу реализовати. Ове процене узимају у обзир флукуације цена или трошкова директно повезаних са догађајима након завршетка периода у мери у којој такви догађаји потврђују околности које постоје на крају периода.

31 Приликом процене нето оствариве вредности такође се узима у обзир сврха држања залиха. На пример, нето остварива вредност залиха које се држе ради испуњења фиксних уговора о продаји или пружању услуга заснива се на уговорној цени. Ако се уговори о продаји односе на количину залиха која је мања од укупне количине залиха на стању, нето остварива вредност вишка залиха заснива се на општим продајним ценама. Резервисања могу настати по основу фиксних уговора о продаји количине која је већа од количине залиха које се држе или по основу фиксних уговора о набавци. Таква резервисања обухватају се у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

32 Основни и помоћни материјал који се држи ради коришћења у производњи залиха, не отписује се испод набавне вредности/цене коштања ако се очекује да ће се готови производи, у којима ће они бити садржани, продавати по цени која је једнака цени коштања или виша од ње. Међутим, када пад цене материјала указује на то да ће цена коштања готовог производа бити већа од нето оствариве вредности, материјал се отписује до нето оствариве вредности. У таквим околностима трошак замене материјала може бити најбоље расположиво мерило његове нето оствариве вредности.

33 У сваком наредном периоду врши се нова процена нето оствариве вредности. Кад више не постоје околности које су раније условљавале свођење залиха испод набавне вредности/цене коштања, или кад постоје јасни докази о повећању нето оствариве вредности услед промене економских околности, отписани износ се враћа (овакво враћање ограничено је на износ првобитног отписа) тако да је нова књиговодствена вредност једнака набавној вредности/цени коштања, или промене нето оствариве вредности, у зависности од тога која је нижа. Ово се дешава, на пример, када се ставка залиха која је исказана по нето оствариве вредности, због смањења њене продајне цене, још увек налази у складушту у наредном периоду, али је дошло до повећања продајне цене.

Признавање расхода

34 Када се залихе продају, њихова књиговодствена вредност се признаје као расход периода у ком се признаје и приход повезан са њима. Износ било ког отписа залиха на нето оствариву вредност и сви губици залиха се признају као расход у периоду у ком је настао отпис или губитак. Износ било ког поништавања отписа залиха, које се ради због повећања нето оствариве вредности, признаје се као умањење износа залиха признатих као расход у периоду у којем је поништавање извршено.

35 Неке залихе могу бити алоциране на рачуне других средстава, на пример, залихе коришћене као компоненте при изградњи некретнина, постројења или опреме у властитој режији. Залихе алоциране на друго средство на овај начин се признају као расход током корисног века трајања тог средства.

Обелодањивање

36 У финансијским извештајима се обелодањују:

(а) усвојене рачуноводствене политике за одмеравање залиха, укључујући и коришћени метод обрачуна излазне вредности залиха;

(б) укупна књиговодствена вредност залиха и књиговодствена вредност по одговарајућим класификацијама ентитета;

(ц) књиговодствена вредност залиха евидентираних по фер вредности умањеној за трошкове продаје;

(д) износ залиха признат као расход током периода;

(е) износ свих евентуалних отписа залиха признатих као расход током периода у складу са параграфом 34;

(ф) износ било ког укидања отписа залиха који је признат као смањење износа залиха признатог као расход у датом периоду у складу са параграфом 34;

(г) околности или догађаји који су довели до укидања отписа залиха у складу са параграфом 34; и

(х) књиговодствена вредност залиха заложених као гаранција за измирење обавеза.

37 Информације о књиговодственим вредностима које су садржане у различитим класама залиха и о обиму промена тих средстава су корисне за кориснике финансијских извештаја. Залихе се уобичајено класификују на: робу, залихе намењене производњи, материјал, производњу у току и готове производе. Залихе услужних ентитета могу се приказати као производња у току.

38 Износ залиха признат као расход током периода, који се често назива трошак продаје, састоји се од трошкова који су претходно били укључени при одмеравању залиха које су сада продате и нераспоређених општих трошкова производње као и неуобичајено високих трошкова производње залиха. Околности у којима ентитет послује могу такође оправдати укључивање других износа, као што су трошкови дистрибуције.

39 Неки ентитети примењују формат биланса успеха чији је резултат обелодањивање износа различитих од цене коштања залиха признатих као расход за дати период. У том формату ентитет презентује анализу расхода користећи класификацију која се заснива на природи трошкова. У том случају ентитет обелодањује трошкове признате као расход за сировине и потрошни материјал, трошкове рада и остале трошкове, заједно са нето износом промене залиха за тај период.

Датум ступања на снагу

40 Ентитети примењују овај Стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, та чињеница се обелодањује.

Повлачење претходних саопштења

41 Овај стандард замењује IAS 2 – *Залихе* (ревидиран 1993. године).

42 Овај стандард замењује SIC-1 *Доследност – различити методи утврђивања набавне вредности/цене коштања залиха*.

Међународни рачуноводствени стандард 7 Извештај о токовима готовине

Циљ

Информације о токовима готовине ентитета корисне су у пружању основе корисницима финансијских извештаја за процењивање способности ентитета да генерише готовину и еквиваленте готовине, и потребе ентитета да користи те токове готовине. За економске одлуке које корисници доносе потребна је процена способности ентитета да генерише готовину и еквиваленте готовине, као и временски период и извесност њиховог генерисања.

Циљ овог стандарда је да се успостави захтев пружања информација о историјским променама у готовини и еквивалентима готовине ентитета, путем Извештаја о токовима готовине, који токове готовине одређеног периода класификује као токове готовине из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања.

Делокруг

1 Ентитет припрема Извештај о токовима готовине у складу са захтевима овог стандарда, и презентује га као саставни део својих финансијских извештаја за сваки период за који се финансијски извештаји презентују.

2 Овај стандард замењује IAS 7, Извештај о променама финансијског положаја, који је одобрен јула 1977.

3 Корисници финансијских извештаја ентитета су заинтересовани за начин на који ентитет генерише и користи готовину и еквиваленте готовине. То важи без обзира на природу активности ентитета и без обзира на то да ли се готовина може сматрати

производом ентитета, што може бити случај код финансијске организације. Ентитетима треба готовина из суштински истих разлога колико год да се њихове главне активности којима се остварује приход могу разликовати. Готовина им треба за обављање свог пословања, за плаћање обавеза и за обезбеђење приноса својим инвеститорима. Према томе, овим стандардом се од свих ентитета захтева да презентују Извештаје о токовима готовине.

Користи од информација о токовима готовине

4 Извештај о токовима готовине, када се користи заједно са осталим финансијским извештајима, пружа информације које омогућавају корисницима да процене промене нето имовине ентитета, његову финансијску структуру (укључујући његову ликвидност и солвентност) и његову способност да утиче на износе и временско одређење токова готовине, како би се прилагодило променљивим околностима и могућностима. Информације о токовима готовине су корисне у процени способности ентитета да генерише готовину и еквиваленте готовине и омогућује корисницима да развију моделе за процену и поређење садашње вредности будућих токова готовине различитих ентитета. Оне такође повећавају упоредивост извештаја о пословној успешности различитих ентитета, јер елиминишу ефекте коришћења различитих рачуноводствених поступака за исте трансакције и пословне догађаје.

5 Информације о токовима готовине из претходних периода се често користе као показатељ износа, временског периода и извесности настанка будућих токова готовине. Такође су корисне и за проверу тачности ранијих процена о будућим токовима готовине и за испитивање везе између профитабилности и нето токова готовине и утицаја промене цена.

Дефиниције

6 У овом стандарду користе се следећи термини са наведеним значењима:

Готовина обухвата готовину и депозите по виђењу.

Еквиваленти готовине су краткорочне, високо ликвидне инвестиције које се могу брзо претворити у познате износе готовине и које нису под утицајем значајног ризика промене вредности.

Токови готовине су приливи и одливи готовине и еквивалента готовине.

Пословне активности су главне активности које стварају приходе ентитета и друге активности које нису инвестиционе активности или активности финансирања.

Инвестиционе активности су стицање и отуђивање дугорочних средстава (имовине) и других инвестиција које не спадају у еквиваленте готовине.

Активности финансирања су активности које резултују променама величине и састава капитала и задуживања ентитета.

Готовина и еквиваленти готовине

7 Еквиваленти готовине се држе за сврхе испуњења краткорочних готовинских обавеза а не за улагање или друге сврхе. Да би инвестиција испунила услов да буде еквивалент готовине мора бити могуће њено несметано претварање у познати износ готовине и она мора бити ван утицаја значајног ризика од промене вредности. Стога се инвестиција уобичајено карактерише као еквивалент готовине само када има кратак рок доспећа од, рецимо, три месеца или краћи, од датума стицања. Инвестиције у капитал су изузете из еквивалентности готовине, осим ако су по својој суштини еквиваленти готовине, на пример у случају стицања приоритетних акција које доспевају у кратком року и имају одређен датум откупа.

8 Банкарски зајмови се генерално сматрају активностима финансирања. Међутим, у неким земљама дозвољена прекорачења по банковним рачунима наплата по виђењу чине саставни део управљања готовином ентитета. У тим случајевима, дозвољена прекорачења по банковним рачунима се укључују као компонента готовине и еквивалентности готовине. Карактеристика таквих банкарских аранжмана је да банковни салдо често флукутира од позитивног салда до дозвољеног прекорачења.

9 У токове готовине не спадају кретања између ставки које чине готовину или еквиваленте готовине зато што су ове компоненте део управљања готовином ентитета, а не део његових пословних, инвестиционих активности и активности финансирања. Управљање готовином укључује улагање вишка готовине у готовинске еквиваленте.

Презентација извештаја о токовима готовине

10 У извештају о токовима готовине треба извештавати о токовима готовине у току датог периода, класификованим према пословним активностима, инвестиционим активностима и активностима финансирања.

11 Ентитет приказује своје токове готовине из пословних, инвестиционих активности и активности финансирања на најприкладнији начин за његово пословање. Класификација према активностима пружа информације које омогућавају корисницима да оцене утицај тих активности на финансијску позицију ентитета и на износе његове готовине и еквивалената готовине. Ове информације се такође могу користити за процену односа између тих активности.

12 Појединачна трансакција може обухватити токове готовине који се различито класификују. На пример, када готовинска отплата зајма садржи и камату и главницу, елемент камате се може класификовати као пословна активност, а елемент главница се класификује као активност финансирања.

Пословне активности

13 Износ токова готовине који настаје из пословних активности је кључни показатељ у којој мери су пословањем ентитета генерисани довољни токови готовине за отплату зајма, одржање пословне способности ентитета, плаћање дивиденди и остваривање нових инвестиција без коришћења спољних извора финансирања. Информације о посебним компонентама токова готовине из пословних активности претходних периода су корисне, заједно са другим информацијама, за предвиђање будућих токова готовине из пословних активности.

14 Токови готовине из пословних активности првенствено произилазе из главних активности ентитета које стварају приходе. Стога, они углавном произилазе из трансакција и других догађаја који се користе при одређивању добити или губитка. Примери токова готовине из пословних активности су:

- (а) Готовинска примања од продаје робе или пружања услуга;
- (б) Готовинска примања од тантијема, накнада, провизија и других прихода;
- (ц) Готовинске исплате добављачима за робу и услуге;
- (д) Готовинске исплате запосленима и за њихов рачун;
- (е) Готовинска примања и издавања осигуравајућег друштва за премије и одштетне захтеве, ануитете и друга права из полисе осигурања;
- (ф) Готовинска плаћања или повраћај пореза на добитак осим ако се могу идентификовати као активности финансирања и инвестиционе активности;
- (г) Готовински приливи и исплате по уговорима који се држе за сврхе препродаје или трговања.

Неке трансакције, као што су продаја постројења, могу довести до добитка или губитка који се укључује у признати добитак или губитак. Токови готовине у оквиру таквих трансакција су токови готовине из инвестиционих активности. Међутим, плаћања извршена у сврхе израде или стицања имовине која се држи за изнајмљивање другим странама и накнадно за продају као што је описано у параграфу 68А IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* су готовински токови из пословних активности. Готовински приливи по основу изнајмљивања и накнадне продаје такве имовине су такође токови готовине из пословних активности.

15 Ентитет може држати хартије од вредности и зајмове у сврхе препродаје или трговања и у том случају оне имају третман слично као и залихе које су прибављене специјално за даљу продају. Према томе, токови готовине који произилазе из куповине и продаје хартија од вредности намењених препродаји или трговању, класификују се као пословне активности. Слично томе, готовински аванси и зајмови дати од стране финансијских институција обично се класификују као пословне активности јер се односе на главну активност која ствара приход ентитета.

Инвестиционе активности

16 Одвојено обелодањивање токова готовине који настају из инвестиционих активности је значајно јер токови готовине представљају меру направљених издатака за ресурсе предвиђених за стварање будућег прихода и токова готовине. Примери токова готовине који произилазе из инвестиционих активности су:

- (а) Готовинске исплате за набавку некретнина, постројења и опреме, нематеријалне и друге сталне имовине. Ова плаћања обухватају и она које се односе на капитализоване трошкове развоја и изградњу некретнина, постројења и опрему у сопственој режији.

(б) Готовинска примања од продаје некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других сталних средстава;

(ц) Готовинске исплате за стицање инструмената капитала или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким подухватима (осим плаћања за инструменте који се сматрају еквивалентима готовине или за оне који се држе у сврхе трговања или препродаје);

(д) Готовинска примања од продаје инструмената капитала или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким подухватима (осим примања за оне инструменте који се сматрају еквивалентима готовине или за оне који се држе у сврхе препродаје или трговања);

(е) Готовински аванси и зајмови дати другим странама (осим аванса и зајмова које је дала финансијска институција);

(ф) Готовинска примања од отплате аванса и зајмова који су дати другим странама (осим аванса и зајмова од стране финансијске институције);

(г) Готовинске исплате за терминске уговоре, форварде, уговоре са опцијом и своп уговоре осим кад се ти уговори држе за сврхе трговања или пословања, или се плаћања класификују као финансијске активности; и

(х) Готовинска примања од фјучерса, форварда, уговора са опцијом и своп уговора, осим кад се ти уговори држе за сврхе препродаје или трговања или се примања класификују као активности финансирања.

Када се уговор рачуноводствено обухвата као хедџинг (заштита) препознатљиве ставке, токови готовине по основу уговора се класификују на исти начин као и токови готовине ставке хедџинга.

Активности финансирања

17 Одвојено обелодањивање токова готовине насталих од активности финансирања је важно због тога што је корисно за предвиђање права на будуће токове готовине страна које прибављају капитал ентитету. Примери токова готовине који произилазе из активности финансирања су:

- (а) Приливи готовине од емитовања акција или других инструмената капитала;
- (б) Готовинске исплате власницима ради стицања или откупа акција ентитета;
- (ц) Приливи готовине од емитовања обвезница, зајмова, записа, меница, хипотека и других краткорочних или дугорочних позајмљивања;
- (д) Готовинске отплате позајмљених износа; и
- (е) Готовинске исплате корисника лизинга за смањење неизмирене обавезе по основу финансијског лизинга.

Извештаји о токовима готовине из пословних активности

18 Ентитет извештава о токовима готовине из пословних активности користећи или:

- (а) директан метод којим се обелодањују главне класе бруто готовинских примања и исплата, или
- (б) индиректан метод којим се добитак или губитак коригује за ефекте неготовинских трансакција, одлагања или разграничења прошлих или будућих готовинских примања или издавања по основу пословних активности и ставки прихода или расхода повезаних са инвестиционим или финансијским токовима готовине.

19 Ентитети се подстичу да извештавају о токовима готовине из пословних активности применом директног метода. Директним методом се пружају информације које могу бити корисне у процени будућих токова готовине што индиректни метод не омогућује. Према директном методу, информације о главним класама бруто готовинских примања и бруто готовинска издавања могу се добити или:

- (а) из рачуноводствене евиденције ентитета; или
- (б) кориговањем прихода од продаје, трошкова продаје (камата и сличних прихода и расхода по основу камате и сличних трошкова финансијских институција) и других ставки извештаја о укупном резултату за:
 - (i) промене залиха и потраживања и обавеза из пословања током датог периода;
 - (ii) друге неготовинске ставке; и
 - (iii) друге ставке које узрокују готовинске токове из инвестиционих активности или активности финансирања.

20 Према индиректном методу, нето токови готовине из пословних активности утврђују се кориговањем нето добитка или губитка за ефекте:

(а) промена залиха и потраживања и обавеза из пословања током датог периода;

(б) неготовинских ставки као што су амортизација, резервизација, одложени порези, нереализовани добити и губити у иностраној валути, нераспоређени добитак придружених ентитета и;

(ц) свих других ставки које узрокују токове готовине из инвестиционих активности или активности финансирања.

Као алтернатива, нето ток готовине из пословних активности може се приказати индиректним методом, приказивањем прихода и расхода обелодањених у извештају о укупном резултату, као и промена залиха и потраживања и обавеза из пословања у датом периоду.

Извештавање о токовима готовине из инвестиционих активности и активности финансирања

21 Ентитет одвојено извештава о главним класама бруто готовинских примања и бруто готовинских исплата које произилазе из инвестиционих активности и активности финансирања, осим у мери којој се о токовима готовине описаним у параграфима 22 и 24, извештава у нето износу.

Извештавање о токовима готовине на нето основи

22 О токовима готовине који настају из следећих пословних, инвестиционих активности или активности финансирања се може извештавати на нето основи:

(а) готовинска примања и издавања за рачун купца када токови готовине одражавају активности купца, а не активности ентитета; и

(б) готовинска примања и издавања за ставке чији је обрт брз, износи велики, а рокови доспећа кратки.

23 Примери готовинских примања и издавања наведених у параграфу 22(а) су:

(а) примање и исплате депозита по виђењу банке;

(б) готовинска средства која за купце држи инвестициони ентитет; и

(ц) закупнине прикупљене за рачун власника некретнина и које су му исплаћене.

Примери готовинских примања и издавања наведених у параграфу 22(б) су дати аванси и отплата за:

(а) износ главнице дуга корисника кредитних картица;

(б) куповину и продају инвестиција; и

(ц) друге краткорочне позајмице, на пример, оне чији је рок доспећа три месеца или краћи.

24 О токовима готовине који произилазе из било које од следећих активности неке финансијске институције се може извештавати на нето основи:

(а) готовинска примања и издавања за прихватање и отплату депозита са утврђеним роком доспећа;

(б) пласмани депозита у друге финансијске институције и повлачења депозита из других финансијских институција; и

(ц) готовински аванси и зајмови дати купцима и отплата тих аванса и зајмова.

Токови готовине у иностраној валути

25 Токови готовине настали из трансакција у иностраној валути се евидентирају у функционалној валути ентитета тако што се на износ у иностраној валути примењује девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум тока готовине.

26 Токови готовине иностраног зависног ентитета се преводe по девизном курсу функционалне валуте и стране валуте на датум токова готовине.

27 Токови готовине исказани у иностраној валути се обелодањују на начин који је у складу са IAS 21 – *Ефекти промена девизних курсева*. Тиме се допушта употреба курса који је приближан стварном курсу. На пример, пондерисани просечни курс за одређени период може се користити за евидентирање трансакција у иностраној валути или за преводњење токова готовине иностраног зависног ентитета. Међутим, IAS 21 се не дозвољава употреба девизног курса на крају извештајног периода при преводњењу токова готовине иностраног зависног ентитета.

28 Нереализовани добити и губити услед промена девизних курсева нису токови готовине. Међутим, ефекат промена курсева на готовину и еквиваленте готовине који се држе или доспевају у иностраној валути обелодањује се у извештају о токовима готовине ради усклађивања готовине и еквиваленте готовине на почетку и на крају датог периода. Овај износ се приказује одвојено од токова готовине из пословних, инвестиционих и активности финансирања и обухвата разлике, које би постојале, да се о тим токовима готовине извештава по курсевима на крају периода.

29 [брисан]

30 [брисан]

Камате и дивиденде

31 Токови готовине од примљених и исплаћених камата и дивиденди се одвојено обелодањују. Камате и дивиденде се током периода класификују на доследан начин као пословне, инвестиционе активности или активности финансирања.

32 Укупан износ камате плаћене током неког периода се обелодањује у извештају о токовима готовине, било да је признат као расход у извештају о свеобухватном приходу или је капитализован у складу са IAS 23 – *Трошкови позајмљивања*.

33 Плаћене камате и примљене камате и дивиденде се обично класификују као токови готовине из пословних активности у случају финансијске институције. Међутим, не постоји сагласност око класификације тих токова готовине за друге ентитете. Плаћене камате и примљене камате и дивиденде се могу класификовати као токови готовине из пословних активности јер утичу на утврђивање нето добитка или губитка. Алтернативно, плаћене камате и примљене камате и дивиденде се могу класификовати као токови готовине из активности финансирања и токови готовине из инвестиционих активности јер представљају трошкове стицања финансијских ресурса или приноса на инвестиције.

34 Исплаћене дивиденде могу се класификовати као токови готовине из активности финансирања јер представљају трошкове стицања финансијских ресурса. Алтернативно, исплаћене дивиденде се могу класификовати као компонента токова готовине из пословних активности како би се помогло корисницима да утврде могућност ентитета да исплати дивиденде из токова готовине из пословних активности.

Порези на добитак

35 Токови готовине који произилазе из пореза на добитак обелодањују се одвојено и класификују као токови готовине из пословних активности, осим ако се не могу специфично повезати са активностима финансирања и инвестиционим активностима.

36 Порез на добитак настаје по основу трансакција које доводе до токова готовине који се у извештају о токовима готовине класификују као пословне, инвестиционе активности или активности финансирања. Док се порески расход можда може одмах поистоветити са инвестиционим активностима или активностима финансирања, повезане токове готовине по основу пореза је често немогуће идентификовати и могу настати у неком периоду различитог од периода настанка токова готовине повезане трансакције. Стога се плаћени порези углавном класификују као токови готовине из пословних активности. Међутим, када је могуће повезати токове готовине по основу пореза са појединачном трансакцијом, која доводи до токова готовине који се класификују као инвестиционе активности или активности финансирања, токови готовине по основу пореза се класификују као одговарајуће инвестиционе активности или активности финансирања. Кад се токови готовине по основу пореза распоређују на више врста активности, обелодањује се укупан износ плаћених пореза.

Улагања у зависне ентитете, придружене ентитете и заједничке подухвате

37 Када се при рачуноводственом обухватању инвестиција у зависне или придружене ентитете, користи equiу метод (метод удела) или метод набавне вредности, инвеститор у извештају о токовима готовине ограничава извештавање о токовима готовине између сопственог пословања и пословања у које је инвестирано, на пример, на дивиденде и авансе.

38 Ентитет који извештава о свом учешћу у заједнички контролисаном ентитету (видети IAS 31 – Учешћа у заједничким

подухватима) применом пропорционалне консолидације, укључује у свој консолидовани извештај о токовима готовине свој сразмерни удео у токовима готовине заједнички контролисаног ентитета. Ентитет које обелодањује такво учешће применом equity метода, у свој извештај о токовима готовине укључује токове готовине повезане са његовим улагањима у заједнички контролисани ентитет као и расподеле и друга плаћања и примања готовине између њега и заједнички контролисаног ентитета.

Промене власничких учешћа у зависним ентитетима и другим предузећима

39 Збирни токови готовине који настају по основу добијања и престанка контроле над зависним ентитетима или другим предузећима приказују се засебно и класификују се као инвестиционе активности.

40 Ентитет, у датом периоду, збирно обелодањује сваку од следећих ставки везаних за добијање и губитак контроле над зависним ентитетима или другим предузећима:

- (а) укупну исплаћену или примљену накнаду;
- (б) део накнаде који чине готовина и еквиваленти готовине;
- (ц) износ готовине и еквивалената готовине у зависним ентитетима или другим предузећима над којима је добијена или изгубљена контрола; и
- (д) износ средстава и обавеза, осим готовине и еквивалената готовине, у зависним ентитетима или другим предузећима над којима је добијена или изгубљена контрола, у збирном износу за сваку главну категорију.

41 Одвојено приказивање ефеката токова готовине по основу добијања или губитка контроле над зависним ентитетима или другим предузећима као појединачне линијске ставке, заједно са одвојеним обелодањивањем износа стечених или отуђених средстава и обавеза, помаже да се ти токови готовине одвоје од токова готовине који настају из пословних, инвестиционих активности и активности финансирања. Ефекти токова готовине по основу губитка контроле се не одузимају од ефеката добијања контроле.

42 О збирном износу готовине исплаћене или примљене као надокнаду за добијање или губитак контроле над зависним ентитетима или другим предузећима, извештава се у извештају о токовима готовине у износу умањеном за готовину и еквиваленте готовине стечене или отуђене у оквиру тих трансакција, догађаја или промена околности.

42А Токови готовине настали услед промена власничких учешћа у зависном ентитету које не узрокују губитак контроле, класификују се као токови готовине настали из активности финансирања.

42Б Промене власничких учешћа у зависном ентитету које не узрокују губитак контроле, као што је накнадна куповина или продаја инструмената капитала зависног ентитета од стране матичног ентитета, рачуноводствено се обухватају као капиталне трансакције (видети IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен 2008. године). Сходно томе, резултирајући токови готовине се класификују на исти начин као и друге трансакције са власницима описане у параграфу 17.

Неготовинске трансакције

43 Инвестиционе и финансијске трансакције које не захтевају употребу готовине или еквивалената готовине се искључују из извештаја о токовима готовине. Такве трансакције се обелодањују на неком другом месту у финансијским извештајима на начин којим се пружају све важне информације о тим инвестиционим активностима и активностима финансирања.

44 Многе инвестиционе активности и активности финансирања немају директан утицај на текуће токове готовине иако утичу на структуру капитала и имовине ентитета. Изузимање неготовинских трансакција из извештаја о токовима готовине је у складу са циљем извештаја о токовима готовине јер те ставке не обухватају токове готовине у текућем периоду. Примери неготовинских трансакција су:

- (а) стицање средстава било директним преузимањем обавезе или путем финансијског лизинга;
- (б) стицање ентитета путем емисије капитала;
- (ц) конверзија дуга у капитал.

Компоненте готовине и еквивалената готовине

45 Ентитет обелодањује компоненте готовине и еквивалената готовине и приказује усаглашавање износа датих у извештају о токовима готовине са еквивалентним ставкама које су обелодањене у извештају о финансијској позицији.

46 С обзиром на постојеће различите праксе управљања готовином и различите банкарске аранжмане у свету и у циљу испуњавања захтева IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја*, ентитет обелодањује политике које примењује за одређивање састава готовине и еквивалената готовине.

47 Ефекат било какве промене у политици одређивања компоненти готовине и еквивалената готовине, на пример, промене класификације финансијских инструмената који су раније сматрани за део портфеља инвестиција ентитета, обелодањују се у складу са IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Остала обелодањивања

48 Ентитет обелодањује, заједно са коментаром руководства, значајне износе готовине и еквивалената готовине које држи, а који нису на располагању групи за коришћење.

49 Постоје различите околности у којима готовинска салда и салда еквивалената готовине ентитета нису на располагању групи да их користи. Примери обухватају готовинска салда и салда еквивалената готовине зависног ентитета који послује у земљи где се примењују ограничења девизних трансакција или друга законска ограничења када салда нису на располагању за општу употребу од стране матичног ентитета или других зависних ентитета.

50 Додатне информације могу бити значајне корисницима за разумевање финансијске позиције и ликвидности ентитета. Обелодањивање ових информација, заједно са коментаром руководства, се препоручује и може обухватати:

(а) износ неискоришћених одобрених зајмова, који може бити расположив за будуће пословне активности и за подмирење капиталних обавеза, уз указивање на сва ограничења у вези са коришћењем тих зајмова.

(б) збирне износе токова готовине из свих пословних, инвестиционих активности или активности финансирања које су повезане са учешћима у заједничким подухватима о којима се извештава коришћењем пропорционалне консолидације;

(ц) збирни износ токова готовине који представљају увећање пословног капацитета, приказане одвојено од токова готовине који су неопходни за одржавање пословног капацитета; и

(д) износ токова готовине који настају из пословних, инвестиционих активности и активности финансирања сваког сегмента о коме се извештава (видети IFRS 8 – *Сегменти пословања*).

51 Одвојено обелодањивање токова готовине који представљају повећање пословног капацитета и токова готовине који се захтевају за одржавање пословног капацитета је корисно, јер омогућава корисницима да одреде да ли ентитет адекватно инвестира у одржавање свог пословног капацитета. Ентитет који не врши адекватна инвестирања ради одржавања свог пословног капацитета може угрозити будућу профитабилност због текуће ликвидности и расподела власницима.

52 Обелодањивање токова готовине по сегментима омогућава корисницима да боље разумеју однос између токова готовине пословања у целини и токова готовине саставних делова, као и расположивост и различитост токова готовине сегмената.

Датум ступања на снагу

53 Овај Стандард примењује се на финансијске извештаје за периоде који почињу 1. јануара 1994. или касније.

54 Објављивањем IAS 27 (измењеног 2008. године) су измењени параграфи 39-42 и додати параграфи 42 А и 42Б. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (измењен 2008. године) за неки ранији период, примењивање и измене за тај ранији период. Измене се примењују ретроактивно.

55 Параграф 14 је измењен услед *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује измене за неки ранији период, обелоданиће ту чињеницу и такође применити параграф 68А IAS 16.

Међународни рачуноводствени стандард 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке

Циљ

1 Циљ овог Стандарда је да пропише критеријуме за избор и промену рачуноводствених политика, као и за рачуноводствени поступак и обелодањивање промена рачуноводствених политика, промене рачуноводствених процена и корекције грешака. Стандардом се жели побољшати релевантност и поузданост финансијских извештаја ентитета и упоредивост финансијских извештаја самог ентитета са онима из претходних периода, као и њихова упоредивост са финансијским извештајима других ентитета.

2 Захтеви за обелодањивање рачуноводствених политика, узев оних који се односе на промене рачуноводствених политика, изложени су у IAS 1, *Презентација финансијских извештаја*.

Делокруг

3 Овај Стандард примењује се на избор и примену рачуноводствених политика, као и на рачуноводствено обухватање промена рачуноводствених политика, промена рачуноводствених процена и корекција грешака из претходних периода.

4 Порески ефекти корекција грешака из претходних периода и ретроспективних кориговања извршених у циљу примене промена рачуноводствених политика, рачуноводствено се евидентирају и обелодањују у складу са IAS 12 – *Порез на добитак*.

Дефиниције

5 Следећи изрази користе се у овом Стандарду у доле наведеном значењу:

Рачуноводствене политике су специфични принципи, основе, конвенције, правила и праксе које ентитет примењује при састављању и презентацији финансијских извештаја.

Промена рачуноводствене процене је кориговање књиговодствене вредности средства или обавезе или износа периодичног трошења средства, које произилази из процене садашњег стања, и повезаних очекиваних будућих користи и обавеза, средстава и обавеза. Промене рачуноводствених процена произилазе из нових информација или нових догађаја и у складу с тим не представљају исправке грешака.

Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) су стандарди и тумачења усвојени од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Они обухватају:

(а) Међународне стандарде финансијског извештавања;

(б) Међународне рачуноводствене стандарде; и

(ц) Тумачења које је разрадио Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRIC) или ранији Стални комитет за тумачења (SIC).

Материјално (значајно) Изостављања или погрешна исказивања ставки су материјална (значајна) ако би она, појединачно или заједно, могла да утичу на економске одлуке које корисници доносе на основу финансијских извештаја. Материјалност (значајност) зависи од величине и природе изостављене или погрешно исказане ставке која се процењује у конкретним околностима. Величина и природа ставке или њихова комбинација могу бити одлучујући фактор.

Грешке из претходног периода су изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извештаја ентитета за један или више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација које:

(а) су биле доступне када су финансијски извештаји за дате периоде били одобрени за издавање; и

(б) за које се могло разумно очекивати да буду добијене и узете у обзир при састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

У такве грешке убрајају се ефекти математичких грешака, грешака при примењивању рачуноводствених политика, погрешног тумачења чињеница, преваре или превида.

Ретроспективна примена представља примењивање нове рачуноводствене политике на трансакције, друге догађаје и околности као да је та политика била примењивана одувек.

Ретроспективно преправљање је исправљање признавања, одмеравања и обелодањивања износа елемената финансијских извештаја као да грешка из претходног периода никада није ни настала.

Неизводљивост Примена неког захтева је неизводљива ако га ентитет не може применити и после свих разумних напора да то учини. За одређени претходни период, сматра се да је неизводљиво извршити ретроспективну примену промене рачуноводствене политике или ретроспективно преправљање у циљу корекције грешке ако:

(а) се ефекти ретроспективне примене или ретроспективног преправљања не могу утврдити;

(б) ретроспективна примена или ретроспективно преправљање захтева претпоставке о томе какве су биле намере руководства у том периоду; или

(ц) ретроспективна примена, односно ретроспективно преправљање захтева значајне процене износа, при чему није могуће објективно разликовање информација о тим проценама које:

(i) пружају доказе о околностима које су постојале на датум(е) на које те износе треба признати, вредновати или обелоданити; и

(ii) су биле на располагању када су финансијски извештаји за тај период били одобрени за издавање од осталих информација.

Проспективна примена промене рачуноводствене политике односно признавања ефекта промене рачуноводствене процене је:

(а) примена нове рачуноводствене политике на трансакције, друге догађаје и околности које се појављују након датума промене политике; и

(б) признавање ефекта промене рачуноводствене процене у текућем и будућим периодима на које промена утиче.

6 Процена да ли би одређени изостављени или погрешно исказани подаци могли да утичу на економске одлуке корисника, и да тиме буду материјално значајни, захтева разматрање карактеристика тих корисника. Параграф 25 *Оквир за састављање и презентацију финансијских извештаја* каже да „се претпоставља да су корисници у разумној мери упознати са пословним и економским активностима и рачуноводством, као и да су вољни да проучавају информације са разумном пажњом”. Зато, приликом процене треба да узме у обзир у којој мери би се могло разумно очекивати утицање на економске одлуке корисника са таквим особинама.

Рачуноводствене политике

Избор и примена рачуноводствених политика

7 Када се неки IFRS конкретно примењује на одређену трансакцију, други догађај или околност, рачуноводствена политика или политике које се примењују на ту ставку се утврђују применом IFRS.

8 У IFRS се износе рачуноводствене политике за које је IASB закључио, што има за резултат да финансијски извештаји на које се оне примењују садрже релевантне и поуздане информације о трансакцијама, другим догађајима и околностима. Ове политике не морају да се примењују када је ефекат њихове примене безначајан/нематеријалан. Међутим, није прикладно намерно правити, или оставити неисправљена, безначајна/нематеријална одступања од IFRS да би се постигла одређена презентација финансијске позиције, финансијских перформанси или токова готовине ентитета.

9 IFRS прате смернице које ентитетима олакшавају примену захтева. За сваку од смерница је наглашено да ли је саставни део IFRS. Смернице које су саставни део IFRS имају обавезујући карактер. Смернице које нису саставни део IFRS не садрже захтеве у вези финансијских извештаја.

10 У недостатку конкретног IFRS који се примењује на одређену трансакцију, други догађај или околност, руководство користи сопствену процену (просуђивање) за утврђивање и примену рачуноводствене политике која ће за резултат имати информације које су:

(а) релевантне за потребе доношења економских одлука од стране корисника финансијских извештаја; и

(б) поуздане, у смислу да финансијски извештаји:

(i) верно представљају финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине ентитета;

(ii) одражавају економску суштину трансакција, других догађаја и околности, а не само њихов правни облик;

(iii) су неутрални, тј. лишени субјективности;

(iv) су “опрезни”, у смислу да не садрже непотребне ризике; и

(v) су потпуни у свим материјално значајним погледима.

11 При просуђивању које је поменуто у параграфу 10, руководство разматра применљивост следећих извора, према опадајућем редоследу важности:

(а) захтеве из IFRS који се баве сличним и сродним питањима; и

(б) дефиниција, критеријума за признавање и концепата одмеравања средстава, обавеза, прихода и расхода из *Оквир*.

12 При вршењу просуђивања поменутог у параграфу 10, руководство може такође да разматра најновија саопштења других тела која се баве доношењем Стандарда, а која користе сличан концептуални оквир за развијање рачуноводствених стандарда, другу рачуноводствену литературу и прихваћене праксе у делатностима, под условом да нису противречни изворима из параграфа 11.

Доследност рачуноводствених политика

13 Ентитет доследно одабира и примењује своје рачуноводствене политике за сличне трансакције, друге догађаје и околности, осим ако одређени IFRS посебно не захтева или дозвољава категоризацију ставки за које би могле бити адекватне различите политике. Ако IFRS захтева или дозвољава такву категоризацију, одговарајућа рачуноводствена политика се доследно бира и примењује за сваку категорију.

Промене рачуноводствених политика

14 Ентитет мења рачуноводствену политику само ако:

(а) је та промена прописана неким IFRS; или

(б) та промена доводи до тога да финансијски извештаји пружају поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, других догађаја или околности на финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине ентитета.

15 Корисници финансијских извештаја треба да буду у могућности да упореде финансијске извештаје одређеног ентитета током времена ради уочавања трендова његове финансијске позиције, финансијских перформанси и токова готовине. Због тога се исте рачуноводствене политике примењују у оквиру сваког периода као и у наредним периодима, осим ако промена рачуноводствених политика не задовољава један од критеријума из параграфа 14.

16 Под променом рачуноводствених политика не сматра се:

(а) примена рачуноводствене политике за трансакције, друге догађаје или околности који се суштински разликују од оних који су се појављивали раније; и

(б) примена нове рачуноводствене политике за трансакције, друге догађаје или околности који се раније нису појављивали или су били безначајни/нематеријални.

17 Почетна примена политике ревалоризације средстава у складу са IAS-ом 16 – *Некретнине, постројења и опрема* или IAS 38 – *Нематеријална имовина* је промена рачуноводствене политике коју треба третирати као ревалоризацију у складу са IAS 16 или IAS 38, а не у складу са овим Стандардом.

18 Параграфи 19–31 не примењују се на промену рачуноводствене политике описану у параграфу 17.

Примена промена рачуноводствених политика

19 Узимајући у обзир параграф 23:

(а) ентитет рачуноводствено евидентира промену рачуноводствене политике која произилази из почетне примене неког IFRS у складу са конкретним прелазним одредбама, ако их има, тог IFRS; и

(б) када ентитет промени рачуноводствену политику након почетне примене IFRS који не садржи прелазне одредбе које се примењују на ту промену, или када изврши добровољну промену рачуноводствене политике, он примењује промену ретроспективно.

20 За сврхе овог Стандарда, ранија примена IFRS не сматра се добровољном променом рачуноводствене политике.

21 У недостатку конкретног IFRS који се примењује на трансакцију, други догађај или околност, руководство може, у складу са параграфом 12, да примени рачуноводствену политику која је у складу са најновијим саопштењима других тела за доношење стандарда која користе сличан концептуални оквир за развијање рачуноводствених стандарда. Ако, следећи неку измену таквог саопштења, ентитет одабере да промени рачуноводствену политику, та промена се рачуноводствено евидентира и обелодањује као добровољна промена рачуноводствене политике.

Ретроспективна примена

22 Као предмет параграфа 23, када се промена рачуноводствене политике примени ретроспективно у складу са параграфом 19 (а) или (б), ентитет врши кориговање почетног стања сваке компоненте капитала на коју промена утиче и то за најранији презентовани претходни период и остале упоредне износе обелодањене за сваки презентовани претходни период као да је нова рачуноводствена политика била примењивана одувек.

Ограничења ретроспективне примене

23 Када параграф 19 (а) или (б) захтева ретроспективну примену, промена рачуноводствене политике ће се примењивати ретроспективно изузев ако је неизводљиво да се одреде ефекти који се односе на одређени период било кумулативни ефекат промене.

24 Када је неизводљиво утврдити ефекте промене рачуноводствене политике из одређеног периода на упоредне информације за један или више презентованих претходних периода, ентитет треба да примењује нову рачуноводствену политику на књиговодствене вредности средстава и обавеза од почетка најранијег периода за који је ретроспективна примена изводљива, што може бити текући период, као и да изврши одговарајуће кориговање почетног стања сваке компоненте капитала за тај период на коју се промена одражава.

25 Када је на почетку текућег периода неизводљиво утврдити кумулативни ефекат примене нове рачуноводствене политике на све претходне периоде, ентитет врши кориговање упоредних информација како би применио нову рачуноводствену политику унапред (проспективно) и то од најранијег датума за који је то изводљиво да се уради.

26 Када ентитет врши ретроспективну примену нове рачуноводствене политике, он примењује нову рачуноводствену политику на упоредне информације за претходне периоде онолико уназад (ретроспективно) колико је то изводљиво. Ретроспективна примена на претходни период није изводљива осим ако је изводљиво да се одреди кумулативни ефекат на износе и почетних и закључних извештаја о финансијској позицији за тај период. Износ кориговања који из тога произилази, а који се односи на периоде пре оног који је презентован у финансијским извештајима, се узима у обзир код почетног салда сваке компоненте капитала на коју промена утиче за најранији презентовани претходни период. Обично се врши кориговање нераспоређене добити. Међутим, може се извршити кориговање и других компоненти капитала (на пример, ради усаглашавања са IFRS). Било која друга информација о претходним периодима, као што су резимирани прегледи финансијских података из прошлих периода, се такође коригује онолико ретроспективно колико је то изводљиво.

27 Ако је вршење ретроспективне примене нове рачуноводствене политике за неки ентитет неизводљиво јер се не може утврдити кумулативни ефекат примењивања политике на све раније периоде, ентитет, у складу са параграфом 25, примењује нову политику унапред од почетка најранијег периода за који је то изводљиво. Оно стога занемарује део кумулативног кориговања средстава, обавеза и капитала који се јавља пре тог датума. Промена рачуноводствене политике је дозвољена чак и ако је неизводљива проспективна примена нове политике за било који претходни период. Параграфи 50–53 дају упутства везана за то када се сматра да је примена нове рачуноводствене политике на један или више периода неизводљива.

Обелодањивање

28 Када почетна примена IFRS има ефекат на текући период или било који претходни период, или би имала ефекат на тај период осим што је неизводљиво утврдити износ кориговања, или би могла да има ефекат на будуће периоде, ентитет обелодањује:

(а) назив IFRS;

(б) када је применљиво, да се промена рачуноводствене политике врши у складу са прелазним одредбама;

(ц) природу промене рачуноводствене политике;

(д) када је применљиво, опис прелазних одредби;

(е) када је применљиво, прелазне одредбе које би могле имати ефекта на будуће периоде;

(ф) за текући период и сваки презентовани претходни период, у мери у којој је то изводљиво, износ кориговања;

(и) за сваку линијску ставку финансијског извештаја на коју је промена утицала; и

(ii) за основне и разређене зараде по акцији, ако ентитет примењује IAS 33 – *Зараде по акцији*;

(г) износ кориговања које се односи на периоде пре оних који су презентовани, у мери у којој је то изводљиво; и

(х) ако је за одређени претходни период или за периоде пре презентованих, неизводљиво извршити ретроспективну примену у складу са параграфом 19 (а) или (б), околности које су довеле до те ситуације и опис како и од када се примењује промена рачуноводствене политике.

У финансијским извештајима у наредним периодима не морају да се понављају ова обелодањивања.

29 Када добровољна промена рачуноводствене политике има ефекат на текући период или било који претходни период, или би имала ефекат на тај период осим што је неизводљиво утврдити износ кориговања, или би могла да има ефекат на будуће периоде, ентитет обелодањује:

- (а) природу промене рачуноводствене политике;
- (б) разлоге због којих примена нове рачуноводствене политике пружа поузданије и релевантније информације;
- (ц) за текући период и сваки претходни презентовани период, у мери у којој је то изводљиво, износ кориговања;
- (i) сваке линијске ставке финансијских извештаја на коју је промена утицала; и
- (ii) основних и разређених зарада по акцији, ако ентитет примењује IAS 33;
- (д) износ кориговања који се односи на периоде пре оних који су презентовани, у мери у којој је то изводљиво, и
- (е) ако је ретроспективна примена неизводљива за одређени претходни период, или за периоде пре презентованих, околности које су довеле до те ситуације и опис како и од када се примењује промена рачуноводствене политике.

30 Када ентитет није применио нови IFRS који је објављен, али није још ступио на снагу, он обелодањује:

- (а) ту чињеницу; и
 - (б) познате или разумно процењиве информације релевантне за процењивање могућег утицаја који ће примена новог IFRS имати на финансијске извештаје ентитета у периоду почетне примене.
- 31 У складу са параграфом 30, ентитет разматра обелодањивање:
- (а) назива новог IFRS;
 - (б) природе предстојеће промене или промена рачуноводствене политике;
 - (ц) датума од кога почиње обавезна примена IFRS;
 - (д) датума од којег планира да почне са применом IFRS по први пут; и
 - (е) једног од следећег:
- (i) дискусије у вези утицаја који се очекује да ће почетна примена IFRS имати на финансијске извештаје ентитета; или
 - (ii) ако тај утицај није познат или разумно процењив, саопштења о том ефекту.

Промене рачуноводствених процена

32 Као резултат неизвесности својствених пословних активностима, многе ставке у финансијским извештајима се не могу прецизно одмерити, већ се само могу проценити. Процена подразумева просуђивање засновано на последњим доступним, поузданим информацијама. На пример, може се јавити потреба за процењивањем:

- (а) износа сумњивих и спорних потраживања;
- (б) износа застарелих залиха;
- (ц) фер вредности финансијских средстава или финансијских обавеза;
- (д) корисног века, или очекиваног распореда трошења будућих економских користи садржаних у средствима која се амортизују; и
- (е) обавеза по гаранцијама.

33 Коришћење разумних процена је суштински део процеса са-стављања финансијских извештаја и не умањује њихову поузданост.

34 Процена ће можда морати да се ревидира ако се измене околности на којима се процена заснивала или услед нових информација или накнадно стеченог искуства. По својој природи, ревидирање процене не односи се на претходне периоде и не представља корекцију грешке.

35 Промена примењене основе за одмеравање представља промену рачуноводствене политике, а не промену рачуноводствене процене. Када је тешко разликовати промену рачуноводствене политике од промене рачуноводствене процене, та промена се сматра променом рачуноводствене процене.

36 Признавање ефекта промене рачуноводствене процене, изузев промене на коју се примењује параграф 37, се врши унапред, њеним укључивањем у добитак или губитак у:

- (а) периоду промене, ако промена утиче само на тај период; или
- (б) периоду промене и наредним периодима, ако промена утиче на обоје.

37 У мери у којој промена рачуноводствене процене узрокује промену у средствима и обавезама, или се односи на неку ставку капитала, треба извршити њено признавање кориговањем књиго-водствене вредности одговарајуће ставке средства, обавезе или капитала у периоду промене.

38 „Признавање унапред” ефекта промене рачуноводствене политике значи да се промена примењује на трансакције, друге догађаје и околности од датума промене процене. Промена рачуноводствене процене може утицати само на добитак или губитак текућег периода, или на добитак или губитак и текућег периода и будућих периода. На пример, промена процене износа сумњивих и спорних потраживања утиче само на добитак или губитак текућег периода и зато се признаје само у текућем периоду. Међутим, промена процењеног корисног века, или очекиваног распореда трошења будућих економских користи садржаних у средствима која се амортизују, утиче на трошкове амортизације за текући период и за сваки будући период током преосталог корисног века тог средства. У оба случаја, ефекат промене који се односи на текући период се признаје као приход или расход текућег периода. Ефекат, ако га има, на будуће периоде, се признаје као приход или расход у тим будућим периодима.

Обелодањивање

39 Ентитет обелодањује природу и износ промене рачуноводствене процене која има ефекат на текући период или се очекује да ће имати ефекат на будуће периоде, изузев обелодањивања ефекта на будуће периоде када је процена тог ефекта неизводљива.

40 Ако се износ ефекта на будуће периоде не обелодањује јер није неизводљива његова процена, ентитет обелодањује ту чињеницу.

Грешке

41 Грешке се могу појавити везано за признавање, одмеравање, презентацију или обелодањивање елемената финансијских извештаја. Финансијски извештаји нису у складу са IFRS ако садрже било материјално значајне грешке било безначајне/нематеријалне грешке које су направљене намерно, у циљу постизања одређене презентације финансијске позиције, финансијских перформанси и токова готовине ентитета. Потенцијалне грешке текућег периода откривене у том периоду се исправљају пре него што финансијски извештаји буду одобрени за објављивање. Међутим, материјално значајне грешке се понекад открију тек у каснијем периоду, и те грешке из претходног периода се исправљају у упоредним информацијама презентованим у финансијским извештајима за тај каснији период (види параграфе 42–47).

42 Као предмет параграфа 43, ентитет врши ретроспективну корекцију материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извештаја одобреном за објављивање након откривања тих грешака тако што ће:

- (а) преправити упоредне износе за презентован(е) раније(е) период(е) у којем(има) су се грешке догодиле; или
- (б) ако се грешка догодила пре најранијег презентованог претходног периода, преправити почетна стања средстава, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни период.

Ограничења ретроспективног преправљања података

43 Грешка из претходног периода се исправља ретроспективним преправљањем података изузев ако је неизводљиво утврдити било ефекте који се односе на одређени период или кумулативни ефекат грешке.

44 Када је неизводљиво утврдити ефекте грешке из одређеног периода на упоредне информације за један или више презентованих претходних периода, ентитет преправља почетна стања средстава, обавеза и капитала за најранији период за који је ретроспективно преправљање података изводљиво (што може бити текући период).

45 Када је на почетку текућег периода неизводљиво утврдити кумулативни ефекат неке грешке на све претходне периоде, ентитет преправља упоредне информације како би се грешка исправила унапред од најранијег датума за који је то изводљиво.

46 Корекција грешке из претходног периода се искључује из добитка или губитка за период у којем је грешка откривена. Све презентоване информације из претходних периода, укључујући евентуалне резимиране прегледе финансијских података из прошлости, се преправљају у онолико ретроспективно колико је то изводљиво.

47 Када је неизводљиво утврдити износ грешке (нпр. грешка у примени рачуноводствене политике) за све претходне периоде, ентитет, у складу са параграфом 45, преправља упоредне информације унапред почевши од најранијег датума за који је то изводљиво. Он стога занемарује део кумулативног преправљања

износа средстава, обавеза и капитала који су постојали пре тог датума. Параграфи 50–53 дају упутства о томе када се корекције грешке за један или више периода сматрају неизводљивим.

48 Корекције грешака се разликују од промена рачуноводствених процена. Рачуноводствене процене су по својој природи приближни износи који ће се можда ревидирати како се буде долазило до нових информација. На пример, добитак или губитак који се признаје везано за исход непредвиђеног догађаја не представља корекцију грешке.

Обелодањивање грешака из претходног периода

49 При примени параграфа 42, ентитет обелодањује следеће:

- (а) природу грешке из претходног периода;
 - (б) за сваки презентовани период, у мери у којој је то изводљиво, износ корекције:
 - (i) сваке линијске ставке финансијских извештаја на коју исправка утиче; и
 - (ii) основних и разређених зарада по акцији, ако ентитет примењује IAS 33;
 - (ц) износ корекције на почетку најранијег презентованог претходног периода; и
 - (д) ако је за одређени претходни период неизводљиво извршити ретроспективно преправљање података, околности које су довеле до те ситуације и опис како и од када је грешка исправљена.
- У финансијским извештајима каснијих периода се не морају понављати ова обелодањивања.

Неизводљивост ретроспективне примене и ретроспективног преправљања података

50 У неким околностима је неизводљиво извршити кориговање упоредних информација за један или више претходних периода да би се остварила упоредивост са текућим периодом. На пример, може се десити да подаци из претходног(их) периода нису били прибављени на начин који омогућава било ретроспективну примену нове рачуноводствене политике (укључујући, за потребе параграфа 51–53, њену примену унапред на претходне периоде), било ретроспективно преправљање података да би се извршила корекција грешке из претходног периода, а може бити неизводљиво да се информације реконструишу.

51 Често је неопходно вршити процене при примени рачуноводствене политике на елементе финансијских извештаја признате или обелодањене везано за трансакције, друге догађаје или околности. Процењивање је по својој природи субјективно, а може се десити да се процене врше након извештајног периода. Вршење процена је потенцијално теже када се врши ретроспективна примена рачуноводствене политике или ретроспективно преправљање података у циљу исправљања грешке из неког претходног периода, због дужег временског раздобља које је протекло од настанка трансакције, другог догађаја или околности која је у питању. Међутим, циљ процена које се односе на претходне периоде остаје исти као и код процена које се врше за текући период, на име, да та процена одражава околности које су постојале када је настала трансакција, други догађај или околност.

52 Стога, ретроспективна примена нове рачуноводствене политике или корекције грешке из претходног периода захтева разликовање информација

- (а) које пружају доказе о околностима које су постојале на датум(е) када је настала трансакција, други догађај или околност, и
- (б) које би биле на располагању када су финансијски извештаји за тај претходни период били одобрени за објављивање од осталих информација. Код неких врста процена (на пример процена фер вредности која није заснована на евидентним ценама или уносима), неизводљиво је направити разлику између ових врста информација. Када би ретроспективна примена или ретроспективно преправљање захтевало вршење значајне процене за коју је немогуће направити разлику између ове две врсте информација, ретроспективна примена нове рачуноводствене политике или корекција грешке из претходног периода сматра се неизводљивом.

53 Касније стечена сазнања не би требало користити кад се примењује нова рачуноводствена политика, или коригују подаци, за претходни период, било код прављења претпоставки о томе какве су могле бити намере руководства у претходном периоду, било код процењивања износа који су признати, одмерени или обелодањени

у претходном периоду. На пример, када ентитет исправи грешку из претходног периода која се састојала у одмеравању финансијских средстава раније класификованих као улагања која се држе до доспећа у складу са IAS 39 – Финансијски инструменти: признавање и одмеравање, не мења се основа њиховог одмеравања за тај период, чак и ако је руководство касније одлучило да их не држи до доспећа. Такође, када ентитет исправи грешку из претходног периода при израчунавању своје обавезе за кумулативну накнаду за боловање за послених у складу са IAS 19 Примања запослених, он треба да занемари информације о необично јакој епидемији грипа током каснијег периода, које су се појавиле након што су финансијски извештаји за претходни период одобрени за објављивање. Чињеница да су често потребне значајне процене када се мењају упоредне информације презентоване за претходне периоде не спречава поуздано кориговање или корекцију упоредних информација.

Датум ступања на снагу

54 Ентитети примењују овај Стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или раније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет почне да примењује Стандард у неком периоду пре 1. јануара 2005, обелодањује ту чињеницу.

Повлачење претходних саопштења

55 Овим Стандардом укида се IAS 8 Нето добитак или губитак периода, фундаменталне грешке и промене рачуноводствених политика, ревидиран 1993. године.

56 Овим Стандардом укидају се следеће Тумачења:

- (а) SIC – 2 Доследност – капитализација трошкова позајмљивања; и
- (б) SIC – 18 Доследност алтернативне методе.

Међународни рачуноводствени стандард 10 Догађаји после извештајног периода

Циљ

1 Циљ овог Стандарда је прописивање:

- (а) случајева у којим ентитет треба да коригује своје финансијске извештаје по основу догађаја насталих после извештајног периода и
- (б) обелодањивање информација које ентитет врши о датуму када су финансијски извештаји одобрени за објављивање и о догађајима насталим након извештајног периода.

Овај стандард такође захтева да ентитет не саставља своје финансијске извештаје на основу начела сталности пословања, ако догађаји после извештајног периода укажу на то да претпоставка сталности пословања више није одговарајућа.

Делокруг

2 Овај стандард се примењује приликом рачуноводственог евидентирања и обелодањивања догађаја насталих после извештајног периода.

Дефиниције

3 У овом стандарду употребљавају се следећи изрази са наведеним значењем:

Догађаји после извештајног периода су повољни или неповољни догађаји који настају између краја извештајног периода и датума када су финансијски извештаји одобрени за објављивање. Могу се идентификовати две врсте ових догађаја:

- (а) догађаји који пружају доказ о околностима које су постојале на крају извештајног периода (корективни догађаји после извештајног периода); и
- (б) догађаји који указују на околности које су настале после извештајног периода (некорективни догађаји после извештајног периода).

4 Поступак одобравања финансијских извештаја за објављивање разликује се у зависности од управљачке структуре, законских захтева и поступака које треба примењивати приликом састављања и финализације финансијских извештаја.

5 У неким случајевима се захтева да ентитет достави финансијске извештаје својим акционарима на одобрење, после објављивања финансијских извештаја. У таквим случајевима, финансијски извештаји се одобравају за објављивање на датум њиховог

првог објављивања, а не на датум када су акционари одобрили финансијске извештаје.

Пример

Руководство ентитета је 28. фебруара 20X2. године завршило нацрт финансијских извештаја за годину која је завршена 31. децембра 20X1. Управни одбор је 18. марта 20X2. године прегледао финансијске извештаје и одобрио их за објављивање. Ентитет је 19. марта 20X2. године објавио износ добити и друге одговарајуће рачуноводствене информације. Финансијски извештаји су стављени на располагање акционарима и трећим лицима 1. априла 20X2. године. На годишњој скупштини одржаној 15. маја 20X2. године акционари су одобрили финансијске извештаје, а одобрени финансијски извештаји су 17. маја 20X2. године достављени надлежном органу. *Финансијски извештаји су одобрени за објављивање 18. марта 20X2. године (датум када их је Одбор одобрио за објављивање).*

6 У неким случајевима, од руководства ентитета се захтева да поднесе финансијске извештаје надзорном одбору (који је састављен искључиво од лица која нису извршни директори) за одобрење. У таквим случајевима, финансијски извештаји се одобравају за објављивање када их руководство одобри за подношење надзорном одбору.

Пример

18. марта 20X2. године, руководство ентитета је одобрило да се финансијски извештаји поднесу надзорном одбору. Надзорни одбор сачињавају искључиво лица која не учествују у управљању ентитетом, а може бити састављен и од представника запослених, као и од других спољних заинтересованих страна. Надзорни одбор је одобрио финансијске извештаје 26. марта 20X2. године. Финансијски извештаји су стављени на располагање акционарима и трећим лицима 1. априла 20X2. године. Годишња скупштина акционара одобрила је финансијске извештаје 15. маја 20X2. године, након чега су 17. маја 20X2. године одобрени финансијски извештаји достављени надлежном органу. *Финансијски извештаји су одобрени за објављивање 18. марта 20X2. године (датум када је руководство доставило финансијске извештаје надзорном одбору).*

7 Догађаји настали после извештајног периода обухватају све догађаје настале до датума када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, чак и ако ти догађаји настану после јавног објављивања добити или неких других одабраних финансијских података.

Признавање и одмеравање

Корективни догађаји после извештајног периода

8 Ентитет коригује износе који су већ признати у његовим финансијским извештајима, како би се одразили корективни догађаји после извештајног периода.

9 У наставку су дати примери кориговања догађаја насталих после извештајног периода, у оквиру којих се од ентитета захтева да коригује износе признате у финансијским извештајима или да призна ставке које раније нису биле признате:

(а) решење судског спора након извештајног периода, којим се потврђује да је ентитет имао садашњу обавезу на крају извештајног периода. Ентитет коригује сва претходно призната резервисања која се односе на тај судски спор, у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, или признаје ново резервисање. Није довољно да ентитет обелодани само потенцијалну обавезу, јер решење спора пружа додатни доказ који треба да буде разматран у складу са параграфом 16 IAS 37;

(б) пријем обавештења после извештајног периода, које указује на то да је постојало умањење вредности имовине на крају извештајног периода или да је износ претходно признатог губитка због умањења вредности те имовине потребно кориговати. На пример:

(i) стечај купца настао после извештајног периода обично потврђује да је губитак на рачуну потраживања већ постојао на крају извештајног периода и да ентитет треба да коригује књиговодствену вредност потраживања од купца; и

(ii) продаја залиха после извештајног периода може да пружи доказ о њиховој нето продајној вредности на крају извештајног периода;

(ц) утврђивање, после извештајног периода, набавне вредности имовине која је куљена пре извештајног периода, или утврђивање новчаних прилива од продаје имовине пре краја извештајног периода;

(д) утврђивање висине добити за расподелу или исплату накнада после извештајног периода, ако је ентитет на крају извештајног периода имао садашњу законску или изведену обавезу за сваку такву исплату као резултат догађаја насталих пре тог датума (видети IAS 19 *Примања запослених*) и

(е) откривање криминалних радњи или грешака које указују на то да су финансијски извештаји нетачни.

Некорективни догађаји после извештајног периода

10 Ентитет не коригује износе признате у његовим финансијским извештајима који одражавају некорективне догађаје настале након извештајног периода.

11 Пример некорективног догађаја насталог после извештајног периода је опадање тржишне вредности инвестиције између краја извештајног периода и датума на који су финансијски извештаји одобрени за објављивање. Пад тржишне вредности обично се не односи на стање инвестиције на крају извештајног периода, али одржава околности које настају у наредном периоду. Према томе, ентитет не коригује износе инвестиција признатих у његовим финансијским извештајима. Исто тако, ентитет не ажурира износе инвестиција обелодањених на крају извештајног периода, иако ће можда бити потребно додатно обелодањивање у складу са параграфом 21.

Дивиденде

12 Ако ентитет објави дивиденде за расподелу власницима инструментата капитала (као што је дефинисано у IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*) после извештајног периода, ове дивиденде не треба признати као обавезу на крају извештајног периода.

13 Ако су дивиденде објављене после извештајног периода, али пре него што су финансијски извештаји одобрени за објављивање, ове дивиденде се не признају као обавеза на крају извештајног периода, јер у то време није постојала обавеза. Такве дивиденде се обелодањују у напоменама уз финансијске извештаје, у складу са IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*.

Сталност пословања

14 Ентитет не саставља своје финансијске извештаје на основу начела сталности пословања, ако руководство после извештајног периода намерава да ликвидира ентитет, односно да престане са пословањем или сматра да нема ниједну другу реалну могућност осим да тако уради.

15 Погоршање пословних резултата и финансијске позиције након извештајног периода може да укаже на потребу да се размотри да ли је претпоставка сталности пословања још увек примерена. Ако претпоставка сталности пословања више није примерена, ефекат тога је толико свеобухватан, да овај стандард захтева фундаменталну промену рачуноводствене основе, а не кориговање износа признатих према првобитној рачуноводственој основи.

16 IAS 1 одређује захтевана обелодањивања ако:

(а) финансијски извештаји нису састављени према начелу сталности пословања; или

(б) руководство је свесно постојања материјално значајних неизвесности у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у могућност ентитета да настави сталност пословања. Догађаји или услови која захтевају обелодањивање могу да настану након извештајног периода.

Обелодањивање

Датум одобравања финансијских извештаја за објављивање

17 Ентитет обелодањује датум када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, као и то ко је дао то одобрење. Ако власници ентитета или друга лица имају овлашћење да мењају финансијске извештаје након њиховог објављивања, ентитет обелодањује ту чињеницу.

18 За кориснике је важно да знају када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, зато што финансијски извештаји не одражавају догађаје настале после тог датума.

Ажурирање обелодањивања о околностима на крају извештајног периода

19 Ако ентитет добије информације након извештајног периода о околностима које су постојале на крају извештајног периода, он ажурира обелодањивања која се односе на те околности, у светлу нових информација.

20 У неким случајевима, ентитет треба да ажурира обелодањивања у својим финансијским извештајима, да би биле узете у обзир информације које су добијене након извештајног периода, чак и ако те информације не утичу на износе које ентитет признаје у својим финансијским извештајима. Један од примера потребе за ажурирањем обелодањивања је када доказ о потенцијалној обавези која је постојала на крају извештајног периода постане доступан тек након извештајног периода. Поред разматрања да ли треба признати или изменити резервисање према IAS 37, ентитет ажурира своја обелодањивања о потенцијалној обавези у светлу тог доказа.

Некорективни догађаји после извештајног периода

21 Ако су некорективни догађаји после извештајног периода материјално значајни, њихово необелодањивање би могло утицати на економске одлуке које корисници доносе на основу финансијских извештаја. У складу са тим, ентитет обелодањује следеће информације, за сваку материјално значајну категорију некорективних догађаја после извештајног периода:

(а) природу догађаја; и
(б) процену његовог финансијског ефекта или напомену да се таква процена не може извршити.

22 У наставку су наведени примери некорективних догађаја после извештајног периода који би обично имали за резултат обелодањивање:

(а) важног пословног спајања након извештајног периода (IFRS 3 Пословне комбинације захтева одређена обелодањивања у таквим случајевима) или отуђивање главног зависног ентитета;

(б) објављивања плана за престанак пословања;

(ц) важних набавки имовине, класификовања имовине као оне која се држи за продају у складу са IFRS 5 – *Стална имовина намењена продаји и пословања која престају*, другог отуђивања имовине или експропријације имовине веће вредности од стране државе;

(д) уништења главног производног постројења у пожару, након извештајног периода;

(е) најаве, или почетка спровођења значајног реструктурирања (видети IAS 37);

(ф) важних трансакција са обичним акцијама и потенцијалних трансакција са обичним акцијама после извештајног периода (IAS 33 *Зарада по акцији* захтева од ентитета да обелодани опис таквих трансакција, осим оних које се односе на капитализацију и бонусну доделу акција, уситњавање и укрупњавање акција, код којих се према IAS 33 захтева кориговање);

(г) неуобичајено великих промена цена имовине или девизних курсева после извештајног периода;

(х) промена пореских стопа или пореских закона који су ступили на снагу или су најављени после извештајног периода, а који значајно утичу на садашња и одложена пореска средства и обавезе (видети IAS 12 *Порез на добитак*);

(и) преузимања значајних обавеза или потенцијалних обавеза, на пример, објављивање значајних гаранција; и

(ј) почетка судске парнице који настаје искључиво ради догађаја насталих после извештајног периода.

Датум ступања на снагу

23. Ентитет треба да примењује овај Стандард за годишње периоде који почињу од 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2005. године, ту чињеницу треба да обелодани.

Повлачење IAS 10 (ревидираног 1999)

24 Овај стандард замењује IAS 10 *Догађаји после извештајног периода* (ревидиран 1999. године).

Међународни рачуноводствени стандард 11 Уговори о изградњи

Циљ

Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствено евидентирање прихода и трошкова који се односе на уговоре о изградњи. Због природе активности предузетих према уговорима о изградњи, датум на који је уговорна активност започета и датум када је активност завршена обично падају у различите обрачунске периоде. Према томе, прва ствар у рачуноводственом обухватању уговора о изградњи јесте алокација уговорног прихода и уговорних трошкова на обрачунске периоде у којима се обавља изградња. У овом стандарду се користе критеријуми признавања успостављени у *Оквиру за припремање и презентацију финансијских извештаја* да би се одредило када се уговорни приход и уговорни трошкови признају као приходи и расходи у извештају о укупном резултату. Такође се пружају практична упутства за примењивање ових критеријума.

Делокруг

1 Овај стандард се примењује у рачуноводственом обухватању уговора о изградњи у финансијским извештајима извођача радова.

2 Овај стандард замењује IAS 11 – *Рачуноводствено обухватање уговора о изградњи*, одобрен 1978. године.

Дефиниције

3 У овом стандарду користе се следећи термини са наведеним значењима:

Уговор о изградњи је уговор посебно закључен за изградњу једног средства или комбинације средстава која су тесно међусобно повезана или међузависна у смислу њиховог пројектовања, технологије и функције или крајње намене или употребе.

Уговор по фиксној цени је уговор о изградњи по коме извођач радова прихвата фиксну уговорну цену или фиксну стопу по јединици учинка која је у неким случајевима предмет клаузула о повећању трошкова.

Уговор са накнадним увећањем трошка је уговор о изградњи према коме се извођачу радова надокнађују одобрени или другачије дефинисани трошкови увећани за проценат ових трошкова или фиксну накнаду.

4 Може се закључити уговор о изградњи само једног средства као што је мост, зграда, брана, цевовод, пут, брод или тунел. Предмет уговора о изградњи такође може бити и изградња неколико средстава која су тесно међусобно повезана или међузависна у смислу пројектовања, технологије и функције или крајње намене или употребе; примери таквих уговора су уговори за изградњу рафинерија и других сложених делова постројења или опреме.

5 За сврхе овог стандарда, уговори о изградњи обухватају:

(а) уговоре за пружање услуга које су директно повезане са изградњом датог средства, на пример, уговоре који за пружање услуга руководиоца пројеката и архитеката; и

(б) уговоре о рушењу или обнови средстава и обнови околине после рушења средстава.

6 Уговори о изградњи формулишу се на бројне начине који се за сврхе овог стандарда класификују као уговори по фиксној цени и уговори са накнадним увећањем трошкова. Неки уговори о изградњи могу садржати карактеристике и уговора по фиксној цени и уговора са накнадним увећањем трошка, на пример у случају уговора са накнадним увећањем трошка са договореном максималном ценом. У таквим околностима извођач треба да размотри све услове изложене у параграфима 23 и 24 да би одредио када да призна уговорни приход и расход.

Спајање и подела уговора о изградњи

7 Захтеви овог стандарда обично се примењују одвојено на сваки појединачни уговор о изградњи. Међутим, у одређеним околностима неопходно је применити овај стандард на одвојене препознатљиве компоненте једног појединачног уговора или заједно на групу уговора да би се сагледала суштина неког уговора или групе уговора.

8 Када уговор обухвата неколико средстава, изградња сваког средства се третира као засебан уговор о изградњи када:

(а) су поднете засебне понуде за свако средство,

(б) је свако средство било предмет засебног закључивања уговора и извођач и купац су у могућности да прихвате или одбаце тај део уговора који се односи на свако средство; и

(ц) трошкови и приходи сваког средства се могу идентификовати.

9 Група уговора, било са једним појединачним купцем или са више купаца се третира се као један појединачни уговор о изградњи када:

(а) се група уговора закључује као један пакет,

(б) су уговори тако тесно међусобно повезани да су, у ствари, део јединственог пројекта са укупном маржом добити; и када

(ц) се уговори изводе истовремено или у континуираном низу.

10 Уговор може предвидети изградњу додатног средства према избору купца или може бити допуњен тако да обухвати изградњу додатног средства. Изградња додатног средства се третира као одвојени уговор о изградњи када:

(а) се средство значајно разликује по пројекту, технологији или функцији од дела средстава или делова средстава обухваћених основним уговором; или

(б) је цена средства уговорена без обзира на цену у основном уговору.

Приход по основу уговора

11 Приход по основу уговора обухвата:

- (а) почетни износ прихода договорен уговором; и
- (б) варијације уговореног рада, захтеве и финансијске стимулације:

- (i) у мери у којој је вероватно да ће резултирати приходом; и
- (ii) када их је могуће поуздано мерити.

12 Приход по основу уговора се одмерава по фер вредности примљене или потраживане накнаде. На одмеравање уговорног прихода делује много неизвесности које зависе од исхода будућих догађаја. Процене често треба ревидирати када се догађаји десе и неизвесности разрешавају. Према томе, износ прихода по основу уговора се може увећати или умањити из једног периода у наредни. На пример:

(а) извођач и купац могу договорити варијације или захтеве који увећавају или умањују приход по основу уговора у периоду након периода у ком је уговор иницијално закључен,

(б) износ прихода договорен уговором по фиксној цени се може увећати као резултат клаузула о повећању трошкова,

(ц) износ прихода по основу уговора се може умањити као резултат казни због кашњења извођача са завршавањем радова; или

(д) када уговор по фиксној цени подразумева фиксну цену по јединици учинка, приход по основу уговора се увећава у складу са повећањем броја јединица.

13 Варијација је упутство купца за промену обима радова које треба обавити према датом уговору. Варијација може водити увећању или умањењу уговорног прихода. Примери варијација су промене спецификација или пројекта средства и промене трајања уговора. Варијација се укључује у приход по основу уговора када:

(а) је вероватно да ће купац одобрити варијацију и износ прихода који настаје као резултат те варијације; и

(б) се износ прихода може поуздано одмеравати.

14 Потраживање (захтев) је износ који извођач покушава да наплати од купца или друге стране као надокнаду за трошкове који нису обухваћени уговорном ценом. Потраживање (захтев) може настати услед, на пример, кашњења која је изазвао купац, грешака у спецификацијама или пројекту и спорних варијација у уговорном раду. Код одмеравања износа прихода који се остварује потраживањима (захтевом) постоји висок ниво неизвесности и мерење често зависи од исхода преговора. Према томе, потраживања се укључују у приход по основу уговора само када:

(а) су преговори дошли у толико поодмаклу фазу да је вероватно да ће купац прихватити то потраживање; и

(б) се износ, који ће купац вероватно прихватити, може поуздано измерити.

15 Финансијске стимулације су додатни износи исплаћени извођачу уколико су дефинисани стандарди извођења задовољени или премашени. На пример, уговором се може дозволити стимулација извођачу за извршење уговора пре рока. Стимулације су обухваћене приходом када:

(а) је реализација уговора довољно поодмакла да је вероватно да ће дефинисани стандарди извођења бити задовољени или премашени; и

(б) се износ стимулације може поуздано одмеравати.

Трошкови по основу уговора

16 Трошкови по основу уговора обухватају:

- (а) трошкове који се директно односе на конкретан уговор,
- (б) трошкове који су приписиви уговорним активностима уопште и могу се алоцирати датом уговору; и

(ц) други трошкови за које се купац посебно терети према условима уговора.

17 Трошкови неког конкретног уговора подразумевају:

(а) трошкове радне снаге на градилишту, укључујући надзор градилишта;

(б) трошкове материјала употребљеног у изградњи;

(ц) амортизацију постројења и опреме коришћених у вези са уговором;

(д) трошкове доношења постројења, опреме и материјала на градилиште и њиховог одношења са градилишта;

(е) трошкове изнајмљивања постројења и опреме;

(ф) трошкове пројектовања и техничке подршке директно повезане са уговором;

(г) процењене трошкове поправке и рада по основу гаранције, укључујући очекиване трошкове гаранције; и

(х) потраживања трећих лица.

Ови трошкови се могу умањити сваким споредним приходом који није обухваћен приходом по основу уговора, на пример приходом од продаје вишка материјала и отуђивања постројења и опреме по реализацији уговора.

18 Трошкови који могу бити приписиви уговорним активностима уопште и који се могу алоцирати конкретним уговорима укључују:

(а) осигурање,

(б) трошкове пројектовања и техничке помоћи директно повезане са уговором; и

(ц) режијске трошкове изградње.

Такви трошкови се алоцирају уз коришћење систематичних и рационалних метода који се примењују доследно на све трошкове са сличним карактеристикама. Алокација се заснива на уобичајеном нивоу активности изградње. Фиксни трошкови изградње обухватају трошкове као што су припремање и обрада платног списка особља које ради на изградњи. Трошкови који се могу приписивати уговорним активностима уопште и алоцирати на конкретне уговоре обухватају и трошкове позајмљивања.

19 Трошкови за које се купац посебно терети према условима уговора могу обухватити неке опште административне трошкове и трошкове развоја, чија је накнада дефинисана условима уговора.

20 Трошкови који се не могу приписати уговорним активностима или се не могу алоцирати неком уговору, искључују се трошкове уговора о изградњи. Такви трошкови обухватају:

(а) опште трошкове извођења пројекта чија накнада није дефинисана уговором;

(б) трошкове продаје,

(ц) трошкове истраживања и развоја чија накнада није дефинисана уговором; и

(д) амортизацију неупосленог постројења и опреме који се не користе у вези са датим уговором.

21 Трошкови по основу уговора обухватају трошкове приписиве уговору за период од датума сачињавања уговора до коначног извршења уговора. Међутим, трошкови који су директно повезани са уговором и који су настали при сачињавању уговора такође се обухватају као део уговорних трошкова уколико се могу одвојено идентификовати и поуздано одмеравати и када је вероватно да ће уговор бити сачињен. Када се трошкови, настали при сачињавању уговора, признају као расход за период у ком су настали, они се не обухватају трошковима по основу уговора када се уговор сачињава у неком наредном периоду.

Признавање прихода и расхода по основу уговора

22 Када се исход уговора о изградњи може поуздано проценити, приход по основу уговора и трошкови повезани са уговором о изградњи се признају као приходи и расходи, односно у зависности од степена извршења уговора на крају извештајног периода. Очекивани губитак од уговора о изградњи се истовремено признаје као расход, у сагласности са параграфом 36.

23 У случају уговора са фиксном ценом, исход уговора о изградњи може се поуздано проценити када су задовољени сви следећи услови:

(а) укупан приход по основу уговора се може поуздано одмерити,

(б) вероватно је да ће економске користи од уговора приспети у ентитет,

(ц) и трошкови извршавања уговорних радова и степен завршености радова на крају извештајног периода могу се поуздано одмерити; и

(д) уговорни трошкови приписиви уговору могу се јасно утврдити и поуздано одмерити да би се стварни трошкови по основу уговора могли поредити са ранијим проценама.

24 У случају уговора са накнадним увећањем трошка, исход уговора о изградњи може се поуздано процењивати када су задовољени сви следећи услови:

(а) вероватно је да ће економске користи повезане са уговором приспети у ентитет; и

(б) уговорни трошкови приписиви уговору, без обзира на то да ли се посебно наклађују или не, могу се јасно утврдити и поуздано одмерити.

25 Признавање прихода и расхода упућивањем на фазу у извршењу уговора до које се дошло, често се назива метод процента извршења. Према тој методи, приход по основу уговора је усклађен са трошковима по основу уговора насталим током долажења

до дате фазе извршења радова, што резултује извештавањем о приходу, расходима и добити, који се могу приписати сразмерно завршеним радовима. Овим методом се пружају корисне информације о обиму извршења активности и учинка током одређеног периода.

26 Методом процента извршења, приход по основу уговора се признаје као приход у губитку или добитку у обрачунским периодима у којима је посао обављен. Трошкови по основу уговора се обично признају као расход у губитку или добитку у обрачунским периодима у којима је обављен посао са којим су повезани. Међутим, свако очекивано прекорачење укупних трошкова по основу уговора у односу на укупни приход по основу датог уговора истовремено се признаје као расход у сагласности са параграфом 36.

27 Извођач је могао направити уговорне трошкове који су повезани са активностима које су према уговору предвиђене за неки будући период. Такви уговорни трошкови се признају као средство под условом да је вероватно да ће они бити надокнађени. Такви трошкови представљају износ који купац дугује и често се класификују као уговорни радови у току.

28 Исход уговора о изградњи се може поуздано процењивати само када је вероватно да ће економске користи повезане са уговором приспети у ентитет. Међутим, када се јави неизвесност око наплативости износа већ укљученог у приход по основу уговора и већ признатог у добитку или губитку, ненаплативи износ или износ чија наплативост је престала да буде извесна, признаје се пре као расход а не као кориговање износа прихода по основу уговора.

29 Ентитет је начелно способан за вршење поузданих процена по давању сагласности са уговором којим се утврђује:

- (а) извршена права сваке стране везана за средство које треба изградити;
- (б) накнада коју треба извршити; и
- (ц) начин и услови измирења.

Обично је неопходно и да ентитет има ефективан интерни систем планирања буџета и извештавања. Ентитет прегледа и, по потреби, ревидира процене прихода по основу уговора и трошкове по основу уговора у току извођења радова. Потреба за таквим ревидирањем није нужно знак да се исход уговора не може поуздано проценити.

30 Степен извршења уговора се може утврдити на различите начине. Ентитет користи метод којим се поуздано мери обављени посао. У зависности од природе уговора, методи могу обухватати:

- (а) пропорцију трошкова по основу уговора направљених за посао обављен до датог датума у односу на процењене укупне уговорне трошкове,
- (б) преглед обављеног посла; или
- (ц) завршавање физичког обима уговорних радова.

Плаћања у ратама и аванси примљени од купца често нису одраз обављеног посла.

31 Када се степен извршења одређује према трошковима насталим до датог датума, у трошкове настале до датог датума се укључују само они уговорни трошкови који одражавају обављени посао. Примери трошкова по основу уговора који се искључују су:

- (а) трошкови по основу уговора који се односе на будућу активност из уговора, као што су трошкови материјала испоручених на градилиште или одвојени за коришћење по уговору, али који још нису монтирани, употребљени или примењени у оквиру извршавања уговора, осим ако ти материјали нису произведени специјално за тај уговор; и
- (б) авансна плаћања подизвођачима за послове које требају да изврше према подуговору.

32 Када се исход уговора о изградњи не може поуздано проценити:

- (а) приход се признаје само за оне настале трошкове по основу уговора за које је вероватно да ће се надокнадити; и
- (б) трошкови по основу уговора се признају као расход у периоду у ком су настали.

Очекивани губитак од уговора о изградњи се неодложно признаје као расход у сагласности са параграфом 36.

33 Током првих фаза уговора се често исход уговора не може поуздано проценити. Ипак, може постојати вероватноћа да ће ентитет повратити настале трошкове по основу уговора. Стога се приход по основу уговора признаје само за настале трошкове за које се очекује да ће бити наплативи. Пошто се исход уговора не може поуздано проценити, не признаје се никаква добит. Међутим, иако се исход уговора не може поуздано проценити, може постојати вероватноћа да ће укупни трошкови по основу уговора премашити укупне приходе по основу уговора. У таквим случајевима,

свако очекивано прекорачење укупних трошкова по основу уговора у односу на укупни уговорни приход признаје се неодложно као расход у сагласности са параграфом 36.

34 Трошкови по основу уговора за које није вероватно да ће бити надокнађени, признају се неодложно као расход. Примери околности у којима надокнада насталих трошкова по основу уговора није вероватна и у којима трошкове по основу уговора треба неодложно признати као расход укључују уговоре:

- (а) који се не могу у потпуности спровести, то јест њихова пуноважност је озбиљно доведена у питање;
- (б) чије извршење зависи од исхода парнице или закона чије се разрешавање или доношење чекају;
- (ц) који се односе на некретнине за које је вероватно да ће бити проглашене неупотребљивим или експроприсане;
- (д) код којих купац није у могућности да измири своје обавезе; и
- (е) код којих извођач није у могућности да изврши уговор или на други начин испуни своје уговорне обавезе.

35 Када више не постоје неизвесности које су спречавале да се исход уговора поуздано процени, приход и расходи повезани са уговором о изградњи признају се у сагласности са параграфом 22 а не у сагласности са параграфом 32.

Признавање очекиваних губитака

36 Када је вероватно да ће укупни трошкови по основу уговора прекорачити укупни приход по основу уговора, очекивани губитак се неодложно признаје као расход.

37 Износ таквог губитака утврђује се без обзира на:

- (а) то да ли су започети радови по уговору или не;
- (б) на степен извршења уговорене активности или
- (ц) износ добити које се очекују од других уговора који се не третирају као јединствен уговор о изградњи у сагласности са параграфом 9.

Промене процена

38 Метода процента извршења примењује се кумулативно у сваком обрачунском периоду на текуће процене прихода по основу уговора и трошкова по основу уговора. Према томе, ефекат промене процене уговорног прихода или трошкова по основу уговора или ефекат промене процене резултата уговора, рачуноводствено се обухвата као промена рачуноводствене процене (видети IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*). Промене процене се користе за утврђивање износа прихода и расхода признатих у добитку или губитку у периоду у коме је промена учињена и у наредним периодима.

Обелодањивање

39 Ентитет обелодањује:

- (а) износ прихода по основу уговора признатог као приход у датом периоду;
- (б) методе коришћене за утврђивање прихода по основу уговора у датом периоду; и
- (ц) методе коришћене за одређивање степена извршења уговора у току.

40 Ентитет обелодањује сваки од следећих података за уговор у току на крају извештајног периода:

- (а) збирни износ насталих трошкова и признатих добити (умањених за признате губитке) до датог датума;
- (б) износ примљених аванса; и
- (ц) износ задржаних исплата.

41 Задржане исплате су износи испостављених рачуна који се неће исплатити до испуњења уговором дефинисаних услова за исплату таквих износа или док се не исправе недостаци. Испостављени рачуни су износи фактурисани за обављени посао по уговору, без обзира на то да ли их је купац платио или не. Аванси су износи које прими извођач пре обављања датог посла.

42 Ентитет приказује:

- (а) бруто износ дуга купаца за уговорни посао као средство; и
 - (б) бруто износ дуга купцима за уговорни посао као обавезу.
- 43 Бруто износ дуга купаца за уговорни посао јесте нето износ:
- (а) насталих трошкова увећаних за признате добити, мање
 - (б) збир признатих губитака и испостављених рачуна,
- за све уговоре у току код којих настали трошкови увећани за признати добитак (умањени за признате губитке) прекорачују испостављене рачуне.

44 Бруто износ који се дугује купцима за уговорни посао је нето износ:

(а) насталих трошкова увећаних за признати добитак, мање
(б) збир признатих губитака и испостављених рачуна,
за све уговоре у току код којих испостављени рачуни према-
шују настале трошкове увећане за признате добитке (умањене за
признате губитке).

45 Ентитет обелодањује све потенцијалне обавезе и потен-
цијална средства у складу са IAS 37 – *Резервисања, потенцијалне
обавезе и потенцијална имовина*. Потенцијалне обавезе и потен-
цијална средства могу бити резултат ставки као што су трошкови
гаранција, потраживања, казне или могући губици.

Датум ступања на снагу

46 Овај стандард ступа на снагу за финансијске извештаје за
периоде који почињу 1. јануара 1995. године или касније.

Међународни рачуноводствени стандард 12 Порези на добитак

Циљ

Циљ овог Стандарда је прописивање рачуноводственог трет-
мана пореза на добитак. Главно питање рачуноводственог обухва-
тања пореза на добитак јесте како обухватити текуће и будуће поре-
ске последице:

(а) будућег повраћаја (измирења) књиговодствене вредности
средстава (обавеза) који је признат у извештају о финансијској по-
зицији ентитета; и

(б) трансакција и других догађаја текућег периода који су
признати у финансијским извештајима ентитета.

Признавању средства или обавезе својствено је да извештај-
ни ентитет очекује да поврати или измири књиговодствену вред-
ност тог средства или обавезе. Ако је вероватно да ће, услед повра-
ћаја или измирења те књиговодствене вредности, будућа пореска
плаћања бити већа (мања) него што би била када тај повраћај или
измирење не би имали пореске последице, овим Стандардом се
захтева да ентитет призна одложено пореску обавезу (одложено
пореско средство) уз одређене ограничене изузетке.

Овим Стандардом се од ентитета захтева да рачуноводстве-
но обухвати пореске последице трансакција и других догађаја на
исти начин на који рачуноводствено обухвата саме трансакције и
друге догађаје. Дакле, за трансакције и друге догађаје признате у
добитку или губитку, сви повезани порески ефекти се такође при-
знају на билансу успеха. За трансакције и друге догађаје признате
ван добитка или губитка (или у укупном осталом резултату или ди-
ректно на капиталу), сви повезани порески ефекти се такође при-
знају ван добитка или губитка (или у укупном осталом резултату
или директно на капиталу). Слично томе, признавање одложених
пореских средстава и обавеза у пословној комбинацији утиче на
износ гудвила насталог у тој пословној комбинацији или на износ
било ког признатог добитка по основу повољне куповине. Овај
Стандард се такође бави признавањем одложених пореских сред-
става насталих из неискоришћених пореских губитака или неискори-
шћених пореских кредита, презентацијом пореза на добитак у
финансијским извештајима и обелодањивањем информација у вези
са порезом на добитак.

Делокруг

1 Овај Стандард се примењује у рачуноводственом обухвата-
њу пореза на добитак.

2 За сврхе овог Стандарда, порез на добитак укључује све до-
маће и иностране порезе који се заснивају на опорезивом добитку.
Порез на добитак такође укључује порезе, као што су обустављени
порези, које плаћа зависни ентитет, придружени ентитет или зајед-
нички подухват при расподели ентитету који сачињава извештај.

3 [Брисан]

4 Овај Стандард се не бави методама рачуноводственог обух-
ватања државних давања (видети IAS 20 *Рачуноводствено обухва-
тање државних давања и обелодањивање државне помоћи*) или поре-
ских кредита по основу улагања. Међутим, овај Стандард се бави
рачуноводственим обухватањем привремених разлика које могу на-
стати из таквих давања или пореских кредита по основу улагања.

Дефиниције

5 У овом стандарду користе се следећи термини са наведе-
ним значењима:

Рачуноводствени добитак је добитак или губитак за период
пре одбитка пореског расхода.

Опорезиви добитак (порески губитак) је добитак (губитак)
за период утврђен од стране пореских власти, одређен у складу са
прописима по којима су порези на добитак плативи (надокнадиви).

Порески расход (порески приход) је укупан износ укључен у
одређивање добити или губитка за период у вези са текућим и од-
ложеним порезом.

Текући порез је износ обавезе за платив (повратив) порез на
добитак који се односи на опорезиви добитак (порески губитак)
за период.

Одложене пореске обавезе су износи пореза на добитак плати-
ви у будућим периодима у односу на опорезиве привремене разлике.

Одложена пореска средства су износи пореза на добитак на-
докнадиви у будућим периодима који се односе на:

- (а) одбитне привремене разлике;
- (б) неискоришћене пореске губитке пренете у наредни период; и
- (ц) неискоришћени порески кредит пренет у наредни период.

Привремене разлике су разлике између износа књиговодстве-
не вредности неког средства или обавезе приказане у извештају о
финансијској позицији и њихове пореске основице. Привремене
разлике могу бити или:

- (а) *опорезиве привремене разлике* које су привремене разлике ко-
је ће за резултат имати опорезиве износе приликом одређивања опо-
резивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиго-
водствена вредност средства или обавезе надокнади или измири; или
- (б) *одбитне привремене разлике* које су привремене разлике
које ће за резултат имати износе који се могу одбити при одре-
ђивању опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода
када се књиговодствена вредност датог средства или обавезе на-
докнади или измири.

Пореска основица неког средства или обавезе је износ доде-
љен том средству или обавези у пореске сврхе.

6 Порески расход (порески приход) се састоји од текућег поре-
ског расхода (текућег пореског прихода) и одложеног пореског
расхода (одложеног пореског прихода).

Пореска основица

7 Пореска основица средства је износ који ће моћи да се од-
бије за пореске сврхе од било каквих опорезивих економских ко-
ристи које ће се улити у ентитет када се врши повраћај књиговод-
ствене вредности тог средства. Ако те економске користи не буду
опорезиве, пореска основица датог средства је једнака његовој
књиговодственој вредности.

Примери

1 Машина кошта 100. За пореске сврхе, амортизација у износу од 30 је већ одбијена
у текућем и претходним периодима, а преостали трошак ће моћи да се одбије у бу-
дућим периодима, или као амортизација или кроз одбитак при отуђивању. Приход
остварен коришћењем машине је опорезив, сваки добитак при отуђењу машине ће
бити опорезив и сваки губитак при отуђивању ће моћи да се одбије за пореске свр-
хе. *Пореска основица машине је 70.*

2 Потраживање за камату има књиговодствену вредност од 100. Повезани приход
од камате биће опорезован на готовинској основи. *Пореска основица потраживања
за камату је нула.*

3 Потраживања од купаца имају књиговодствену вредност од 100. Повезани при-
ходи су већ укључени у опорезиви добитак (порески губитак). *Пореска основица
потраживања од купаца је 100.*

4 Потраживање за дивиденде од зависног ентитета има књиговодствену вредност
од 100. Дивиденде нису опорезиве. У суштини, *цела књиговодствена вредност да-
тог средства се може одбити од економских користи. Сходно томе, пореска осно-
вица потраживања за дивиденде износи 100.^(а)*

5 Потраживање за зајам има књиговодствену вредност од 100. Отплата зајма неће
имати пореске последице. *Пореска основица зајма износи 100.*

(а) По овој анализи, нема опорезиве привремене разлике. Алтернативна анализа
показује да обрачунато потраживање за дивиденде има пореску основицу једнаку
нули и да се нулта пореска стопа примењује на резултујућу опорезиву привремену
разлику од 100. У случају обе анализе, не постоји одложена пореска обавеза

8 Пореска основица обавезе је њена књиговодствена вред-
ност, умањена за било који износ који ће моћи да се одбије за по-
реске сврхе у погледу те обавезе у будућим периодима. У случају
прихода који се прима унапред, пореска основица резултујуће оба-
везе је њена књиговодствена вредност, умањена за било који износ
прихода који неће бити опорезив у будућим периодима.

Примери

1 Краткорочне обавезе укључују обрачунате расходе са књиговодственом вредношћу од 100. Повезани расход ће бити одбијен за пореске сврхе на готовинској основи. *Пореска основица насталих расхода је нула.*

2 Краткорочне обавезе укључују приход од камате примљен унапред са књиговодственом вредношћу од 100. Повезани приход од камате је био опорезован на готовинској основи. *Пореска основица камате примљене унапред је нула.*

3 Краткорочне обавезе укључују обрачунате расходе са књиговодственом вредношћу од 100. Повезани расход је већ одбијен за пореске сврхе. *Пореска основица обрачунатих расхода је 100.*

4 Краткорочне обавезе укључују обрачунате новчане казне и пенале са књиговодственом вредношћу од 100. Казне и пенали се не могу одбити за пореске сврхе. *Пореска основица насталих новчаних казни и пенала је 100.^(a)*

5 Обавеза за зајам има књиговодствену вредност од 100. Отплата зајма неће имати пореске последице. *Пореска основица зајма је 100.*

(a) По овој анализи, нема одбитне привремене разлике. Алтернативна анализа показује да обрачунате новчане казне и обавезе за пенале имају пореску основицу једнаку нули и да се нулта пореска стопа примењује на насталу одбитну привремену разлику од 100. У случају обе анализе, не постоје одложена пореска средства.

9 Неке ставке имају пореску основицу, али нису признате као средства или обавезе у извештају о финансијској позицији. На пример, трошкови истраживања су признати као расход при утврђивању рачуноводственог добитка у периоду у ком су настали, али може да се деси да се не дозволе као одбитак приликом утврђивања опорезивог добитка (пореског губитка) до неког каснијег периода. Разлика између пореске основице трошкова истраживања, која представља износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима, и књиговодствене вредности једнаке нули је одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство.

10 Када пореска основица средства или обавезе није одмах очигледна, корисно је размотрити основно начело на ком се овај Стандард заснива: да ентитет, уз одређене ограничене изузетке, признаје одложену пореску обавезу (средство) кад год би повраћај или измирење књиговодствене вредности средства или обавезе изазвао повећање (смањење) будућих пореских плаћања у односу на њихов износ који би се јавио када такав повраћај или измирење не би имали пореске последице. Пример Ц после параграфа 52 илуструје околности у којима може бити корисно размотрити ово основно начело, на пример, када пореска основица средства или обавезе зависи од очекиваног начина повраћаја или измирења.

11 У консолидованим финансијским извештајима, привремене разлике се утврђују поређењем књиговодствене вредности средстава и обавеза у консолидованим финансијским извештајима са одговарајућом пореском основицом. Пореска основица се утврђује према консолидованој пореској пријави у оним законодавствима у којима се таква пријава попуњава. У другим законодавствима пореска основица се утврђује према пореским пријавама сваког ентитета у групи.

Признавање краткорочних пореских обавеза и текућих пореских средстава

12 Текући порез за текући и претходне периоде се признаје као обавеза у висини неплаћеног износа. Када износ већ плаћен за текући и претходне периоде премашује износ доспео за наплату за те периоде, вишак се признаје као средство.

13 Корист од пореског губитка који може да се пренесе уназад да би се повратио текући порез претходног периода признаје се као средство.

14 Када се порески губитак користи за повраћај текућег пореза претходног периода, ентитет признаје ту корист као средство у периоду у ком порески губитак настаје, јер је вероватно да ће корист приспети у ентитет и та корист се може поуздано мерити.

Признавање одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава

Опорезиве привремене разлике

15 Одложена пореска обавеза се признаје за све опорезиве привремене разлике, осим када одложена пореска обавеза настаје из:

(a) почетног признавања гудвила; или

(b) почетног признавања средства или обавезе у трансакцији која:

(i) није пословна комбинација; и

(ii) у време трансакције, не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак (порески губитак).

Међутим, за опорезиве привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и учешћима у заједничким подухватима, одложена пореска обавеза се признаје у складу са параграфом 39.

16 Својствено је признавању средства да ће се његова књиговодствена вредност повратити у виду економских користи које притичу у ентитет у будућим периодима. Када књиговодствена вредност средства премашује његову пореску основицу, износ опорезивих економских користи ће премашити износ који ће бити дозвољен као одбитак за пореске сврхе. Ова разлика је опорезива привремена разлика, а обавеза плаћања насталих пореза на добитак у будућим периодима је одложена пореска обавеза. Како ентитет буде повраћао књиговодствену вредност средства, укидаће се опорезива привремена разлика, а ентитет ће имати опорезиви добитак. Тиме постаје вероватно да ће се економске користи одливати из ентитета у виду пореских плаћања. Стога се овим Стандардом захтева признавање свих одложених пореских обавеза, осим у одређеним околностима описаним у параграфима 15 и 39.

Пример

Средство које је коштало 150 има књиговодствену вредност 100. Кумулативна амортизација за пореске сврхе је 90 и пореска стопа је 25%. *Пореска основица средства је 60 (набавна вредност од 150 умањена за кумулативну амортизацију од 90). Да би повратио књиговодствену вредност од 100, ентитет мора остварити опорезиви приход од 100, али ће једино моћи да одбије пореску амортизацију од 60. Због тога ће ентитет платити порез на добитак од 10 (25% од 40) када поврати књиговодствену вредност средства. Разлика између књиговодствене вредности од 100 и пореске основице од 60 је опорезива привремена разлика од 40. Стога, ентитет признаје одложену пореску обавезу од 10 (25% од 40) која представља порез на добитак који ће платити када поврати књиговодствену вредност средства.*

17 Неке привремене разлике настају када су приход или расход укључени у рачуноводствени добитак у једном периоду, али су у опорезиви добитак укључени у другом периоду. Такве привремене разлике се често описују као временске разлике. Следе примери привремених разлика ове врсте које су опорезиве привремене разлике и које стога имају за последицу одложене пореске обавезе:

(a) приход од камате је укључен у рачуноводствени добитак на пропорционалној временској основи, али може, у неким законодавствима, бити укључен у опорезиви добитак када се наплати готовина. Пореска основица било ког потраживања признатог у извештају о финансијској позицији за такве приходе је нула јер приходи не утичу на опорезиви добитак док се не наплати готовина;

(b) амортизација која се користи при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка) може се разликовати од оне која се користи при утврђивању рачуноводственог добитка. Привремена разлика је разлика између књиговодствене вредности средства и његове пореске основице која је првобитна набавна вредност средства умањена за све одбитке у вези са тим средствима које пореске власти дозвољавају при утврђивању опорезивог добитка текућег и претходних периода. Опорезива привремена разлика настаје и има за последицу одложену пореску обавезу када је пореска амортизација убрзана (ако је пореска амортизација спорија од рачуноводствене амортизације настаје одбитна привремена разлика и она има за последицу одложено пореско средство); и

(ц) трошкови развоја се могу капитализовати и амортизовати током будућих периода при утврђивању рачуноводственог добитка, али се одбијају при утврђивању опорезивог добитка у периоду у ком су настали. Такви трошкови развоја имају пореску основицу једнаку нули јер су већ одбијени од опорезивог добитка. Привремена разлика је разлика између књиговодствене вредности трошкова развоја и њихове пореске основице једнаке нули.

18 Привремене разлике такође настају када:

(a) се препознатљива стечена средства и преузете обавезе признају по фер вредности у складу са IFRS 3 *Пословне комбинације*, али еквивалентно кориговање се не врши у сврхе пореза (видети параграф 19);

(b) се средства ревалоризују, а еквивалентно кориговање се не врши за пореске сврхе (видети параграф 20);

(ц) гудвил настаје у пословној комбинацији (видети параграф 21);

(d) се пореска основица средства или обавезе при почетном признавању разликује од њиховог почетне књиговодствене вредности, на пример када ентитет има користи од неопорезивих државних давања која се односе на средства (видети параграф 22 и 33); или

(e) се књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, придружена ентитета или учешћа у заједничким подухватима разликује од пореске основице инвестиције или учешћа (видети параграфе 38–45).

Пословне комбинације

19 Уз мало изузетака, препознатљива стечена средства и преузете обавезе и у пословној комбинацији се признају по фер вредности на датум стицања. Привремене разлике настају када на пореску основу стечених препознатљивих средстава и преузетих обавеза није утицано пословном комбинацијом или је на њу утицано другачије. На пример, када се књиговодствена вредност средства повећа до фер вредности, али пореска основица средства остане у висини набавне вредности као код претходног власника, настаје опорезива привремена разлика која има за последицу одложену пореску обавезу. Проистекла одложена пореска обавеза утиче на гудвил (видети параграф 66).

Средства књижена по фер вредности

20 IFRS дозвољавају или захтевају да се одређена средства књиже по фер вредности или да се ревалоризују (видети, на пример, IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*, IAS 38 *Нематеријална средства*, IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и мерење* и IAS 40 *Инвестиционе некретнине*). У неким законима, ревалоризација или друго преправљање вредности средства на фер вредност утиче на опорезиви добитак (порески губитак) текућег периода. Као резултат тога, пореска основица средства се коригује и не настаје привремена разлика. У другим законима ревалоризација или преправљање вредности средства не утичу на опорезиви добитак у периоду ревалоризације или преправљања, и отуда се пореска основица средства не коригује. Без обзира на то, будуће надокнађивање књиговодствене вредности имаће за последицу опорезиви прилив економских користи у ентитет, а износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе разликоваће се од износа тих економских користи. Разлика између књиговодствене вредности ревалоризованог средства и његове пореске основице је привремена разлика и она доводи до одложене пореске обавезе или средства. Ово је тачно чак и ако:

(а) ентитет не намерава да отуђи средство. У таквим случајевима, ревалоризована књиговодствена вредност средства ће се повратити кроз коришћење и тиме ће створити опорезиви приход који премашује амортизацију која ће бити дозвољена за пореске сврхе у будућим периодима; или

(б) је порез на капиталне добитке одложен ако су приходи од отуђивања средства уложени у слична средства. У таквим случајевима, порез ће на крају морати да се плати при продаји или коришћењу сличних средстава.

Гудвил

21 Гудвил који настаје у пословној комбинацији се одмерава као вишак (а) у односу на (б):

(а) збир:

(i) пренесене накнаде одмерене у складу са IFRS 3, који углавном захтева фер вредност на датум стицања;

(ii) износа сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету признатог у складу са IFRS 3; и

(iii) у пословној комбинацији оствареној у фазама, фер вредности стицаоачевог претходног учешћа у капиталу стеченог ентитета на датум стицања.

(б) нето износ препознатљивих стечених средстава и преузетих обавеза на датум стицања, одмерени у складу са IFRS 3, опорезивог добитка. Осим тога, у таквим законима, трошак гудвила се обично не може одбити када зависни ентитет отуђује своју основну делатност. У таквим пореским системима гудвил има пореску основицу једнаку нули. Свака разлика између књиговодствене вредности гудвила и његове пореске основице једнаке нули је опорезива привремена разлика. Међутим, овим Стандардом се не дозвољава признавање проистекле одложене пореске обавезе јер се гудвил одмерава као остатак, а признавање одложене пореске обавезе би повећало књиговодствену вредност гудвила.

21А Сматра се да накнадна смањења одложене пореске обавезе која је непризната, јер настаје из почетног признавања гудвила, такође настају из почетног признавања гудвила и стога нису призната по параграфу 15(а). На пример, ако у пословној комбинацији ентитет призна гудвил од 100 н.ј. са пореском основицом која је једнака нули, према параграфу 15(а) ентитету се забрањује признавање проистекле одложене пореске обавезе. Ако ентитет накнадно признаје губитак услед умањења вредности од 20 н.ј. за тај гудвил, износ опорезиве привремене разлике која се односи

на гудвил се смањује са 100 н.ј. на 80 н.ј., са проистеклим смањењем вредности непризнате одложене пореске обавезе. То смањење вредности непризнате одложене пореске обавезе такође се сматра повезаним са почетним признавањем гудвила и стога се забрањује да оно буде признато по параграфу 15(а).

21Б Одложене пореске обавезе за опорезиве привремене разлике које се односе на гудвил се, међутим, признају када не настају из почетног признавања гудвила. На пример, ако у пословној комбинацији, ентитет призна гудвил од 100 н.ј. при чему се одбитак за пореске сврхе може користити по стопи од 20 процената годишње почев од године стицања, пореска основица при почетном признавању гудвила је 100 н.ј., а на крају године стицања је 80 н.ј. Ако књиговодствена вредност гудвила на крају године стицања остане непромењена, то јест остане 100 н.ј., опорезива привремена разлика од 20 н.ј. настаје на крају те године. Пошто се та опорезива привремена разлика не односи на почетно признавање гудвила, признаје се проистекла одложена пореска обавеза.

Почетно признавање средства или обавезе

22 Привремена разлика може настати при почетном признавању средства или обавезе, на пример, ако део или цела набавна вредност средства неће моћи да се одбије за пореске сврхе. Метод рачуноводственог обухватања такве привремене разлике зависи од природе трансакције која је довела до почетног признавања средства или обавезе:

(а) у пословној комбинацији, ентитет признаје било коју одложену пореску обавезу или средство и то утиче на износ гудвила или добитка од повољне куповине који признаје (видети параграф 19);

(б) ако трансакција утиче или на рачуноводствени добитак или на опорезиви добитак, ентитет признаје било коју одложену пореску обавезу или средство и признаје проистекли одложени порески расход или приход у добитку или губитку (видети параграф 59);

(ц) ако трансакција није пословна комбинација и не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак, ентитет би, у одсуству изузетака датих у параграфима 15 и 24, признао проистеклу одложену пореску обавезу или средство и кориговао књиговодствену вредност средства или обавезе за исти износ. Услед таквих кориговања финансијски извештаји би постали мање транспарентни. Стога се овим Стандардом ентитету не дозвољава да призна проистеклу одложену пореску обавезу или средство, ни при почетном признавању, ни накнадно (видети пример у наставку текста). Штавише, ентитет не признаје накнадне промене непризнате одложене пореске обавезе или средства док се средство амортизује.

Пример који илуструје параграф 22(ц)

Ентитет намерава да користи средство које кошта 1.000 током његовог корисног века трајања од пет година и да га онда отуђи при чему је резидуална вредност једнак нули. Пореска стопа је 40%. Амортизација средства се не може одбити за пореске сврхе. При отуђењу, било који капитални добитак не би био опорезив и било који капитални губитак не би могао да се одбије.

Када поврати књиговодствену вредност средства, ентитет ће зарадити опорезиви приход од 1.000 и платити порез од 400. Ентитет не признаје резултујућу одложену пореску обавезу од 400 јер је она настала из почетног признавања средства. У следећој години, књиговодствена вредност средства је 800. Пошто оствари опорезиви приход од 800, ентитет ће платити порез од 320. Ентитет не признаје одложену пореску обавезу од 320 јер је она последица почетног признавања средства.

23 У складу са IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација*, емитент сложеног финансијског инструмента (на пример, конвертибилне обвезнице) класификује компоненту обавезе инструмента као обавезу, а компоненту капитала као капитал. У неким јурисдикцијама, пореска основица компоненте обавезе при почетном признавању једнака је почетној књиговодственој вредности збира компоненти обавезе и капитала. Проистекла опорезива привремена разлика настаје при почетном признавању компоненте капитала одвојено од компоненте обавезе. Стога се, изузетак прописан у параграфу 15(б) не примењује. Због тога, ентитет признаје проистеклу одложену пореску обавезу. У складу са параграфом 61 А, одложени порез задужује директно књиговодствену вредност компоненте капитала. У складу са параграфом 58, накнадне промене одложене пореске обавезе се признају у добитку или губитку као одложени порески расход (приход).

Одбитне привремене разлике

24 Одложено пореско средство се признаје за све одбитне привремене разлике у мери у којој је вероватно да ће постојати расположиви опорезиви добитак за који се може искористити одбитна

привремена разлика, осим ако одложено пореско средство настаје почетним признавањем средства или обавезе у трансакцији која:

(а) није пословна комбинација; и

(б) у време трансакције, не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак (порески губитак).

Међутим, за одбитне привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и са учешћима у заједничким подухватима, одложено пореско средство се признаје у складу са параграфом 44.

25 Признавању обавезе је својствено да ће књиговодствена вредност бити измирена у будућим периодима путем одлива ресурса који представљају економске користи, из ентитета. Када ресурси отичу из ентитета, део или сви њихови износи, могу да се одбију при утврђивању опорезивог добитка у периоду после периода у ком је обавеза призната. У таквим случајевима, привремена разлика постоји између књиговодствене вредности обавезе и њене пореске основице. У складу са тим, настаје одложено пореско средство у погледу пореза на добитак који ће се моћи повратити у будућим периодима када се дозволи да тај део обавезе буде одбитак при утврђивању опорезивог добитка. Слично томе, када је књиговодствена вредност средства мања од његове пореске основице, разлика доводи до одложеног пореског средства у погледу пореза на добитак који ће се моћи надокнадити у будућим периодима.

Пример

Ентитет признаје обавезу од 100 за обрачунате трошкове гаранције за производе. За пореске сврхе, трошкови гаранције за производе неће моћи да се одбију све док ентитет не исплати одштетне захтеве. Пореска стопа је 25%.

Пореска основица обавезе је нула (књиговодствена вредност од 100 умањена за износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе у погледу обавезе у будућим периодима). Измирењем обавезе за њену књиговодствену вредност ентитет ће смањити свој будући опорезиви добитак за износ од 100, и, због тога, смањити своја будућа пореска плаћања за 25 (25% од 100). Разлика између књиговодствене вредности од 100 и пореске основице једнаке нули је одбитна привремена разлика од 100. Дакле, ентитет признаје одложено пореско средство од 25 (25% од 100) под условом да је вероватно да ће ентитет остварити довољни опорезиви добитак у будућим периодима да би имао користи од смањења пореских плаћања.

26 Следе примери одбитних привремених разлика које за последицу имају одложена пореска средства:

(а) трошкови пензија могу да се одбијају при утврђивању рачуноводственог добитка док запослени пружа услугу, али при утврђивању опорезивог добитка да се одбијају или када ентитет плаћа доприносе неком фонду или када ентитет плаћа пензије. Привремена разлика постоји између књиговодствене вредности обавезе и њене пореске основице; пореска основица обавезе је обично једнака нули. Таква одбитна привремена разлика има за последицу одложено пореско средство јер ће се економске користи уливати у ентитет у виду одбитка од опорезивог добитка када се доприноси или пензије плаћају;

(б) трошкови истраживања се признају као расход при утврђивању рачуноводственог добитка у периоду у ком су настали, али као одбитак при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка) могу да се дозволе тек у неком каснијем периоду. Разлика између пореске основице трошкова истраживања, која представља износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима, и књиговодствене вредности једнаке нули је одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство;

(ц) уз мало изузетака, ентитет признаје стечена препознатљива средства и преузете обавезе у пословној комбинацији по фер вредности на датум стицања. Када се преузета обавеза признаје на датум стицања, али повезани трошкови се одбијају при утврђивању опорезивог добитка тек у неком каснијем периоду, настаје одбитна привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство. Одложено пореско средство такође настаје када је фер вредност стеченог препознатљивог средства мања од његове пореске основице. У оба случаја, проистекло одложено пореско средство утиче на гудвил (видети параграф 66); и

(д) одређена средства се могу књижити по фер вредности или се могу ревалоризовати без еквивалентног кориговања извршеног за пореске сврхе. (видети параграф 20). Одбитна привремена разлика настаје када пореска основица средства премашу његову књиговодствену вредност.

27 Укидање одбитних привремених разлика има за последицу одбитке при утврђивању опорезивих добитака будућих периода. Међутим, економске користи у виду смањења пореских плаћања уливаће се у ентитет само ако он оствари довољан опорезиви

добитак са којим одбици могу да се пребију. Стога, ентитет признаје одложена пореска средства само када је вероватно да ће бити расположиви опорезиви добитци за које се могу искористити одбитне привремене разлике.

28 Вероватно је да ће бити расположив опорезиви добитак за који се могу искористити одбитне привремене разлике када има довољно опорезивих привремених разлика које се односе на исту пореску регулативу и исти опорезиви ентитет, за које се очекује да буду укинуте:

(а) у истом периоду кад и очекивано укидање одбитне привремене разлике; или

(б) у периодима у којима се порески губитак настао из одложеног пореског средства може пренети у претходни или наредни период.

У таквим околностима, одложено пореско средство се признаје у периоду у ком одбитне привремене разлике настају.

29 Када су опорезиве привремене разлике које се односе на исто опорезивање и исти порески ентитет, недовољне, одложено пореско средство се признаје у мери у којој:

(а) је вероватно да ће ентитет имати довољан опорезиви добитак који се односи на исто опорезивање и исти порески ентитет у истом периоду у ком се врши укидање одбитне привремене разлике (или у периодима у којима се порески губитак настао из одложеног пореског средства може пренети из претходног периода или у наредни период). Када процењује да ли ће имати довољно опорезивог добитка у будућим периодима, ентитет занемарује опорезиве износе настале из одбитних привремених разлика чије се настајање очекује у будућим периодима, јер ће одложено пореско средство настало из ових одбитних привремених разлика само по себи захтевати будући опорезиви добитак да би се могло искористити; или

(б) ентитет има могућности за пореско планирање којим ће се створити опорезиви добитак у одговарајућим периодима.

30 Могућности за пореско планирање су акције које би ентитет предузео да би створио или увећао опорезиви приход у одређеном периоду пре истека преноса пореског губитка или пореског кредита у наредни период. На пример, у неким законодавствима опорезиви добитак може да се створи или увећа:

(а) одређењем да се приход од камате опорезује на основу наплате или потраживања;

(б) одлагањем захтева за одређене одбитке од опорезивог добитка;

(ц) продајом и можда повратним лизингом средстава чија се вредност повећала али чија пореска основица није коригована да би одразила такво повећање вредности; и

(д) продајом средства које генерише неопорезиви приход (као што је, у неким законодавствима, државна обвезница) ради куповине друге инвестиције која генерише опорезиви приход.

Када могућности за пореско планирање повећавају опорезиви добитак из каснијег периода у односу на ранији период, коришћење преноса пореског губитка или пореског кредита у наредни период и даље зависи од постојања будућег опорезивог добитка из извора који нису будуће привремене разлике.

31 Када је ентитет имао недавно губитак он уважава упутства из параграфа 35 и 36.

32 [Брисан]

Гудвил

32А Ако је књиговодствена вредност гудвила који настаје у пословној комбинацији мања од његове пореске основице, та разлика доводи до настајања одложеног пореског средства. Одложено пореско средство које настаје услед почетног признавања гудвила се признаје у оквиру рачуноводственог обухватања пословне комбинације у мери у којој постоји вероватноћа да ће се јавити опорезива добит за коју ће моћи да се искористи одбитна привремена разлика.

Почетно признавање средства или обавезе

33 Један случај настајања одложеног пореског средства при почетном признавању је када се неопорезиво државно давање које се односи на средство одбија приликом одређивања књиговодствене вредности средства, али се, за пореске сврхе, не одузима од износа средства који се амортизује (другим речима од његове пореске основице); књиговодствена вредност средства је нижа од његове пореске основице и ово доводи до одбитне привремене разлике. Државна давања такође могу бити успостављена као одложени приход и у том случају је разлика између одложеног

прихода и његове пореске основице, која је једнака нули, одбитна привремена разлика. Који год метод презентације ентитет усвоји, ентитет не признаје проистекло одложено пореско средство из разлога датог у параграфу 22.

Неискоришћени порески губици и неискоришћени порески кредити

34 Одложено пореско средство се признаје за преношење неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита у наредни период у мери у којој је вероватно да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити.

35 Критеријуми за признавање одложених пореских средстава насталих из преношења неискоришћених пореских губитака и пореских кредита у наредни период су исти као критеријуми за признавање одложених пореских средстава насталих из одбитних привремених разлика. Међутим, постојање неискоришћених пореских губитака је чврст доказ да будући опорезиви добитак можда неће бити расположив. Стога, када ентитет има у ранијем периоду губитке, он признаје одложено пореско средство настало из неискоришћених пореских губитака или пореских кредита само у мери у којој ентитет има довољно опорезивих привремених разлика или постоји други убедљив доказ да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити. У таквим околностима, параграф 82 захтева обелодањивање износа одложеног пореског средства и природе доказа који подржавају његово признавање.

36 Ентитет разматра следеће критеријуме када процењује вероватноћу да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити:

(а) да ли ентитет има довољно опорезивих привремених разлика које се односе на исто опорезивање и исти порески ентитет, које ће имати за последицу опорезиве износе за које ће се моћи искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити пре него што истекну;

(б) да ли је вероватно да ће ентитет имати опорезиве добитке пре него што неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити истекну;

(ц) да ли су неискоришћени порески губици последица препознатљивих узрока за које није вероватно да ће се поновити; и

(д) да ли су ентитету расположиве могућности пореског планирања (видети параграф 30) којима ће створити опорезиви добитак у периоду у ком неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити могу да се искористе.

У мери у којој није вероватно да ће постојати расположив опорезиви добитак за који се могу искористити неискоришћени порески губици или неискоришћени порески кредити, одложено пореско средство се не признаје.

Поновна процена непризнатих одложених пореских средстава

37 На крају сваког извештајног периода, ентитет поново процењује непризната одложена пореска средства. Ентитет признаје претходно непризнато одложено пореско средство у мери у којој је постало вероватно да ће будући опорезиви добитак дозволити повраћај одложеног пореског средства. На пример, побољшање услова трговине може повећати вероватноћу да ће ентитет моћи да створи довољан опорезиви добитак у будућности да би одложено пореско средство испунило критеријуме за признавање прописане у параграфима 24 или 34. Још један пример је када ентитет поново процењује одложена пореска средства на датум пословне комбинације или накнадно (видети параграфе 67 и 68).

Инвестиције у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете учешћа у заједничким подухватима

38 Привремене разлике настају када књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете или учешћа у заједничким подухватима (наиме учешће матичног ентитета или инвеститора у нето средствима зависног ентитета, филијале, придруженог ентитета или ентитета у који се инвестира, укључујући књиговодствену вредност гудвила) постаје различита од пореске основице (која је често набавна

вредност—цена коштања) инвестиције или учешћа. Такве разлике могу настати у више различитих околности, на пример:

(а) постојање нераспоређеног добитка зависних ентитета, филијала, придружених ентитета и заједничких подухвата;

(б) промене девизних курсева када су матични ентитет и његов зависни ентитет у различитим државама;

(ц) смањење књиговодствене вредности инвестиције у придружени ентитет на њен повратив износ.

У консолидованим финансијским извештајима, привремена разлика може бити различита од привремене разлике по основу те инвестиције у засебним финансијским извештајима матичног ентитета ако матични ентитет књижи инвестицију у својим засебним финансијским извештајима по набавној вредности или ревалоризованом износу.

39 Ентитет признаје одложену пореску обавезу за све опорезиве привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и учешћима у заједничким подухватима, осим у мери у којој су оба следећа услова испуњена:

(а) матични ентитет, инвеститор или учесник у заједничком подухвату је у стању да контролише време укидања привремене разлике; и

(б) вероватно је да се привремена разлика неће укинути у догледној будућности.

40 Пошто матични ентитет контролише политику дивиденди свог зависног ентитета, он је у стању да контролише избор тренутка када ће се укинути привремене разлике повезане са том инвестицијом (укључујући привремене разлике које настају не само из нераспоређеног добитка, већ и из било каквих разлика које су резултат претварања једне валуте у другу). Штавише, често би било неизводљиво утврдити износ пореза на добитак који би морао да се плати када се укине привремена разлика. Стога, када матични ентитет утврди да ти добици неће бити распоређени у догледној будућности, матични ентитет не признаје одложену пореску обавезу. Иста разматрања се примењују на инвестиције у филијале.

41 Немонетарна средства и обавезе ентитета се мере у његовој функционалној валути (видети IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*). Ако се опорезиви добитак или порески губитак ентитета (и, тиме, пореска основица његових немонетарних средстава и обавеза) утврђује у различитој валути, промене курса доводе до привремених разлика које имају за последицу признату одложену пореску обавезу (према параграфу 24) или средство. Проистекли одложени порез се задужује или одобрава као добитак или губитак (видети параграф 58).

42 Инвеститор у придружени ентитет не контролише тај ентитет и обично није у позицији да одређује његову политику дивиденди. Стога, у одсуству споразума којим се захтева да се добици придруженог ентитета не расподељују у догледној будућности, инвеститор признаје одложену пореску обавезу која настаје из опорезивих привремених разлика повезаних са његовом инвестицијом у придружени ентитет. У неким случајевима, инвеститор можда не може да утврди износ пореза који би морао да се плати ако поврати вредност своје инвестиције у придружени ентитет, али може да утврди да ће он бити једнак минималном износу или ће га премашити. У таквим случајевима, одложена пореска обавеза се мери по том износу.

43 Споразум између страна у заједничком подухвату обично се бави дељењем добитака и и њиме се утврђује да ли се за одлуке о таквим питањима захтева сагласност свих страна у подухвату или тачно одређене већине. Када страна у подухвату може да контролише дељење добитака и када је вероватно да се добици неће расподељивати у догледној будућности, одложена пореска обавеза се не признаје.

44 Ентитет признаје одложено пореско средство за све одбитне привремене разлике које настају из инвестиција у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и учешћа у заједничким подухватима, само у мери у којој је вероватно да ће:

(а) привремена разлика бити укинута у догледној будућности; и

(б) бити расположив опорезиви добитак за који ће се моћи искористити привремена разлика.

45 Када одлучује да ли је одложено пореско средство признато за одбитне привремене разлике повезане са његовим инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и његовим учешћима у заједничким подухватима, ентитет разматра упутство прописано у параграфима 28 до 31.

Одмеравање

46 Текуће пореске обавезе (средства) за текући и претходне периоде се одмеравају по износу за који се очекује да буде плаћен (повраћен од) пореским властима, коришћењем пореских стопа (и пореских закона) које су донете или у значајној мери донете до краја сваког извештајног периода.

47 Одложена пореска средства и обавезе се одмеравају по пореским стопама чија се примена очекује за период када је средство остварено или обавеза измирена, на основу пореских стопа (и пореских закона) које су донете или у значајној мери донете до краја сваког извештајног периода.

48 Текућа и одложена пореска средства и обавезе се обично мере коришћењем пореских стопа (и пореских закона) које су прописане. Међутим, у неким законодавствима саопштење пореских стопа (и пореских закона) од стране владе има суштинско дејство стварног закона, чије доношење може уследити неколико месеци након саопштења. У овим околностима, пореска средства и обавезе се одмеравају коришћењем саопштених пореских стопа (и пореских закона).

49 Када се на различите нивое опорезивог прихода примењују различите пореске стопе, одложена пореска средства и обавезе се мере коришћењем просечних стопа чија се примена на опорезиви добитак (порески губитак) очекује за периоде у којима се очекује укидање привремених разлика.

50 [Брисан]

51 Одмеравање одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава одражава пореске последице које произилазе из начина на који ентитет очекује да поврати или измири књиговодствену вредност својих средстава и обавеза, на крају сваког извештајног периода.

52 У неким правним системима начин на који ентитет врши повраћај (измирење) књиговодствене вредности средства (обавезе) може утицати на:

(а) пореску стопу која се примењује када ентитет врши повраћај (измирење) књиговодствене вредности средства (обавезе); и/или

(б) пореску основу средства (обавезе).

У таквим случајевима, ентитет мери одложене пореске обавезе и одложена пореска средства коришћењем пореске стопе и пореске основице које су у складу са очекиваним начином повраћаја или измирења.

Пример А

Средство има књиговодствену вредност од 100 и пореску основу од 60. Уколико би се средство продало применила би се пореска стопа од 20%, док би се на други приход применила пореска стопа од 30%.

Ентитет признаје одложену пореску обавезу од 8 (20% од 40) уколико очекује да прода средство без даљег коришћења, а одложену пореску обавезу од 12 (30% од 40) ако очекује да задржи средство и коришћењем поврати његову књиговодствену вредност.

Пример Б

Неко средство, чија је набавна вредност 100 и књиговодствена вредност 80, ревалоризовано је на 150. Еквивалентно кориговање за пореске сврхе се не врши. Кумулативна амортизација за пореске сврхе је 30, а пореска стопа 30%. Ако се средство прода по цени вишој од набавне вредности, кумулативна пореска амортизација од 30 биће укључена у опорезиви приход, али онај део прихода од продаје за који се премашује набавна вредност неће бити опорезив.

Пореска основица средства је 70 и постоји опорезива привремена разлика од 80. Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност коришћењем средства, мора да генерише опорезиви приход од 150, али ће само моћи да одбије амортизацију од 70. По овом основу, постоји одложена пореска обавеза од 24 (30% од 80). Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност продајом средства без одлагања, за приход од 150, одложена пореска обавеза се израчунава на следећи начин:

... наставак

Пример Б

	Опорезива привремена разлика	Пореска стопа	Одложена пореска обавеза
Кумулативна пореска амортизација	30	30%	9
Део износа прихода за који се премашује набавна вредност	50	нула	—
Укупно	80		9

(напомена: у складу са параграфом 61 А, додатни одложени порез који настаје при ревалоризацији се признаје у укупном осталом резултату)

Пример Ц

Чињенице су исте као и у примеру Б, осим што, ако се средство прода по цени вишој од набавне вредности, кумулативна пореска амортизација биће укључена у опорезиви приход (опорезован по стопи од 30%), а приходи од продаје биће опорезовани по стопи од 40%, након одбијања набавне вредности од 110 која је коригована за ефекат инфлације.

Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност коришћењем средства, мора да генерише опорезиви приход од 150, али ће само моћи да одбије амортизацију од 70. На овој основи, пореска основица је 70, постоји опорезива привремена разлика од 80 и постоји одложена пореска обавеза од 24 (30% од 80), као у примеру Б. Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност продајом средства без одлагања за приход од 150, ентитет ће моћи да одбије индексирани набавну вредност од 110. Нето приходи од продаје од 40 биће опорезовани по стопи од 40%. Уз то, кумулативна пореска амортизација од 30 биће укључена у опорезиви приход и опорезована по стопи од 30%. По овом основу, пореска основица је 80 (110 мање 30), постоји опорезива привремена разлика од 70 и одложена пореска обавеза од 25 (40 од 40% плус 30 од 30%). Уколико пореска основица, у овом примеру, није одмах очигледна, може бити од помоћи разматрање основног начела прописаног у параграфу 10.

(напомена: у складу са параграфом 61, додатни одложени порез који настаје при ревалоризацији се признаје у укупном осталом резултату)

52А У неким законодавствима, порез на добитак се мора платити по вишој или по нижој стопи ако је део или цео нето добитак или нераспоређени добитак исплаћени као дивиденде акционарима ентитета. У другим законодавствима, порез на добитак се може рефундирати или платити ако су део или цео нето добитак или нераспоређени добитак исплаћени као дивиденда акционарима ентитета. У овим околностима, текућа и одложена пореска средства и обавезе се одмеравају по пореској стопи која се примењује на нераспоређене добитке.

52Б У околностима описаним у параграфу 52А, пореске последице дивиденди се признају када је обавеза плаћања дивиденде призната. Пореске последице дивиденди су непосредније повезане са прошлим трансакцијама или догађајима него са расподелом власницима. Стога се, ефекти дивиденди на порез на добитак признају у добитку или губитку за дати период како се захтева параграфом 58 осим у мери у којој последице дивиденди на порез на добитак настају из околности описаних у параграфу 58(а) и (б).

Пример који илуструје параграфе 52А и 52Б

Следећи пример се бави мерењем текућих и одложених пореских средстава и обавеза за ентитет у јурисдикцији у којој се порез на добитак мора платити по вишој стопи за нераспоређени добитак (50%) при чему се неки износ рефундира када се добитак распореди. Пореска стопа на распоређени добитак је 35%. На крају извештајног периода, 31. децембра 20Х1. године, ентитет не признаје обавезу за дивиденде чија је исплата предложена или одобрена након извештајног периода. Као последица тога, дивиденде нису признате у 20Х1. години. Опорезиви приход за 20Х1. годину је 100.000. Нето опорезива привремена разлика за 20Х1. годину је 40.000.

Ентитет признаје текућу пореску обавезу и текући порески расход на добитак у износу од 50.000. Ниједно средство није признато за потенцијално повратив износ као последица будућих дивиденди. Ентитет такође признаје одложену пореску обавезу и одложени порески расход од 20.000 (50% од 40.000) који представља порез на добитак који ће ентитет платити када поврати или измири књиговодствену вредност својих средстава и обавеза, заснован на пореској стопи која се примењује на нераспоређене добитке.

Касније, 15. марта 20Х2. године, ентитет признаје дивиденде од 10.000 из претходног пословног добитка као обавезу.

15. марта 20Х2. године, ентитет признаје повраћај пореза на добитак од 1.500 (15% од дивиденди признатих као обавеза) као текуће пореско средство и као смањење текућег пореског расхода на добитак за 20Х2. годину.

53 Одложена пореска средства и обавезе се не дисконтују.

54 Понуздано утврђивање одложених пореских средстава и обавеза на дисконтованој основи захтева детаљни временски распоред укидања сваке привремене разлике. У многим случајевима такав распоред је неизводљив или веома сложен. Стога је неприкладно захтевати дисконтовање одложених пореских средстава и обавеза. Ако би се дисконтовање дозволило, али не и захтевало, то би за последицу имало одложена пореска средства и обавезе која није могуће поредити међу ентитетима. Стога се овим Стандардом не захтева нити дозвољава дисконтовање одложених пореских средстава и обавеза.

55 Привремене разлике се утврђују на основу књиговодствене вредности средства или обавезе. Ово се примењује чак и када је сама књиговодствена вредност утврђена на дисконтованој основи, на пример у случају обавеза за пензијска примања (видети IAS 19 *Примања запослених*).

56 Књиговодствена вредност одложеног пореског средства се проверава на крају сваког извештајног периода. Ентитет смањује књиговодствену вредност одложеног пореског средства у мери у којој више није вероватно да ће постојати довољан опорезиви добитак који омогућује коришћења користи од целог или дела тог одложеног пореског средства. Било које такво смањење се укида у мери у којој је вероватно да ће довољан опорезиви добитак бити расположив.

Признавање текућег и одложеног пореза

57 Рачуноводствено обухватање текућих и одложених пореских ефеката трансакције или другог догађаја је у складу са рачуноводственим обухватањем саме трансакције или догађаја. У параграфима 58 до 68Ц примењују ово начело.

Ставке које се признају у билансу успеха

58 Текући и одложени порез се признају као приход или расход и укључују се у добитак или губитак за дати период, осим када порез настаје из:

(а) трансакције или догађаја који је признат, у истом или различитом периоду, изван добитка или губитка, или у укупном осталом резултату или директно у капиталу (видети параграфе 61 А до 65); или

(б) пословне комбинације (видети параграфе 66 до 68).

59 Већина одложених пореских обавеза и одложених пореских средстава настаје када се приход или расход укључују у рачуноводствени добитак у једном периоду, али се у опорезиви добитак (порески губитак) укључују у неком другом периоду. Проистекли одложени порез се признаје у добитку или губитку. Примери су када:

(а) се приход од камате, тантијеме или дивиденде прима са закашњењем и укључује у рачуноводствени добитак на временски пропорционалној основи у складу са IAS 18 Приходи, али се у опорезиви добитак (порески губитак) укључује на готовинској основи; и

(б) се трошкови нематеријалних средстава капитализују у складу са IAS 38 и амортизују у добитку или губитку, али су одбијени за пореске сврхе када су настали.

60 Књиговодствена вредност одложених пореских средстава и обавеза се може променити чак иако није промењен износ повезаних привремених разлика. Ово може бити резултат, на пример:

(а) промене пореских стопа или пореских закона;

(б) поновне процене надокнадивости одложених пореских средстава; или

(ц) промене очекиваног начина надокнаде средства.

Настали одложени порез се признаје у добитку или губитку, осим у мери у којој се односи на ставке које су претходно признате изван добитка или губитка (видети параграф 63).

Ставке које се признају изван добитка или губитка

61 [Брисан]

61А Текући порез и одложени порез се признају изван добитка или губитка ако је порез везан за ставке које су признате у истом или различитом периоду, изван добитку или губитку. Дакле, текући порез и одложени порез који су везани за ставке признате у истом или различитом периоду:

(а) у укупном осталом резултату, признају се у укупном осталом резултату (видети параграф 62).

(б) директно на капиталу, признају се директно на капиталу (видети параграф 62А).

62 Међународним стандардима финансијског извештавања се захтева или дозвољава да се одређене ставке признају у укупном осталом резултату. Примери таквих ставки су:

(а) промена књиговодствене вредности која настаје приликом ревалоризације некретнина, постројења и опреме (видети IAS 16); и

(б) [брисан]

(ц) курсне разлике настале при превозињу финансијских извештаја иностраног пословања (видети IAS 21).

(д) [брисан]

62 А Међународним стандардима финансијског извештавања се захтева или дозвољава да се одређене ставке књиже директно на терет или у корист капитала. Примери таквих ставки су:

(а) кориговање почетног салда рачуна нераспоређеног добитка које је последица или промене рачуноводствене политике која се примењује ретроактивно или корекције грешке (видети IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*); и

(б) износи настали код почетног признавања компоненте капитала сложеног финансијског инструмента (видети параграф 23).

63 У изузетним околностима може бити тешко утврдити износ текућег и одложеног пореза везаног за ставке признате изван добитка или губитка (или у укупном осталом резултату или директно на капиталу). До тога може доћи када, на пример:

(а) постоје различито градиране стопе пореза на добитак и немогуће је утврдити стопу по којој је опорезована одређена компонента опорезивог добитка (пореског губитка);

(б) промена пореске стопе или других пореских правила утиче на одложено пореско средство или обавезу везану (у целини или делимично) за ставку која је раније била призната изван добитка или губитка; или

(ц) ентитет утврди да одложено пореско средство треба признати или га не треба више признавати у пуном износу и одложено пореско средство се односи (у целини или делимично) на ставку која је претходно била призната изван добитка или губитка.

У таквим случајевима, текући и одложени порез везан за ставке признате изван добитка или губитка заснован је на разумној пропорционалној (про рата) алокацији текућег и одложеног пореза ентитета у датом пореском законодавству или на другом методу којим се постиже прикладнија алокација у датим околностима.

64 IAS 16 не одређује тачно да ли ентитет треба сваке године да из ревалоризационог вишка оних резерви преноси у нераспоређени добитак износ једнак разлици између депресијације или амортизације ревалоризованог средства и депресијације и амортизације засноване на набавној вредности тог средства. Ако ентитет изврши такав пренос, износ који се преноси се умањује за сваки релевантни одложени порез. Слична разматрања се примењују на преносе извршене приликом отуђења некретнине, постројења или опреме.

65 Када је средство ревалоризовано за пореске сврхе и та ревалоризација је повезана са рачуноводственом ревалоризацијом извршеном у неком ранијем периоду, или са ревалоризацијом која се очекује у неком будућем периоду, порески ефекти како ревалоризације средства тако и кориговања пореске основице се признају у укупном осталом резултату, у периодима у којима се она врше. Међутим, ако ревалоризација за пореске сврхе није повезана са рачуноводственом ревалоризацијом извршеном у неком ранијем периоду или са ревалоризацијом која се очекује у неком будућем периоду, порески ефекти кориговања пореске основице се признају у добитку или губитку.

65А Када ентитет исплаћује дивиденде својим акционарима, од њега се може тражити да део дивиденди исплати пореским властима у име акционара. У многим законодавствима овај износ се назива обустављени порез. Такав износ, који је исплаћен или доспева за плаћање пореским властима, обрачунава се на терет капитала као део дивиденди.

Одложени порез настао из пословне комбинације

66 Као што је објашњено у параграфима 19 и 26(ц), привремене разлике могу настати у пословној комбинацији. У складу са IFRS 3, ентитет признаје сва проистекла одложена пореска средства (у мери у којој она задовољавају критеријуме за признавање из параграфа 24) или одложене пореске обавезе као препознатљива средства и обавезе на датум стицања. Због тога, та одложена пореска средства и одложене пореске обавезе утичу на износ гудвила или добитка по основу повољне куповине који ентитет признаје. Међутим, у складу са параграфом 15(а), ентитет не признаје одложене пореске обавезе настале из почетног признавања гудвила.

67 Као резултат пословне комбинације, вероватноћа реализовања одложеног пореског средства стицаоца пре стицања се може променити. Стицалац може сматрати да је вероватно да ће повратити сопствено одложено пореско средство које није било признато пре пословне комбинације. На пример, стицалац може бити у могућности да искористи своје неискоришћене пореске губитке по основу будућег опорезивог добитка стеченог ентитета. Или се може десити да резултат пословне комбинације буде да више не постоји вероватноћа да ће будућа опорезива добит омогућити повраћај одложеног пореског средства. У таквим случајевима, стицалац признаје промену одложеног пореског средства у периоду пословне комбинације, али је не укључује у обрачунавање пословне комбинације. Стога је стицалац не узима у обзир при одмеравању гудвила или добитка по основу повољне куповине који признаје у пословној комбинацији.

68 Може се десити да потенцијална корист стеченог ентитета од губитка пореза на добитак пренесеног у у наредни период или других одложених пореских средстава не задовољава критеријуме за одвојено признавање када се пословна комбинација почетно рачуноводствено обухвата, али се, може реализовати касније. Ентитет признаје стечене користи одложеног пореза које реализује после пословне комбинације на следећи начин:

(а) Стечене користи одложеног пореза признате током периода одмеравања које су резултат нових информација о чињеницама

и околностима које су постојале на датум стицања, примењују се у циљу смањивања књиговодствене вредности сваког гудвила везаног за то стицање. Ако је књиговодствена вредност тог гудвила нула, све преостале користи одложеног пореза се признају у добитку или губитку.

(б) Све друге стечене реализоване користи одложеног пореза се признају у добитку или губитку (или, ако се овим Стандардом тако захтева изван добитка или губитка.

Текући и одложени порез настао из трансакција плаћања акцијама

68А У неким фискалним системима, ентитет добија порески одбитак (то јест износ који се може одбити при утврђивању опореживог добитка) који се односи на зараду плаћену акцијама, опцијама на акције или другим инструментом капитала ентитета. Износ тог пореског одбитка може се разликовати од повезаног кумулативног расхода зарада, и може настати у каснијем обрачуномском периоду. На пример, у неким законодавствима, ентитет може да призна расход за коришћење услуга запосленог које су примљене као надокнада за дате опције на акције, у складу са IFRS 2 *Плаћања акцијама*, а да не добије порески одбитак док се опције на акције не изврше, при чему се мерење пореског одбитка заснива на цени акције ентитета на датум извршења опције.

68Б Као и у случају трошкова истраживања разматраним у параграфима 9 и 26(б) овог Стандарда, разлика између пореске основне услуга запосленог примљених до одређеног датума (што је износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима) и књиговодствене вредности једнаке нули је одбитак привремена разлика која има за последицу одложено пореско средство. Ако износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима није познат на крају периода, исти ће се проценити на основу информација доступних на крају периода. На пример, ако износ који ће пореске власти дозволити као одбитак у будућим периодима зависи од цене акције ентитета на будући датум, мерење одбитне привремене разлике би требало да се заснива на цени акције ентитета на крају периода.

68Ц Као што је напоменуто у параграфу 68А, износ пореског одбитка (или процењеног будућег пореског одбитка, одмереног у складу са параграфом 68Б) се може разликовати од повезаних кумулативних расхода зарада. У параграфу 58 Овог Стандарда се захтева да се текући и одложени порез признају као приход или расход и да се укључе као добитак или губитак за тај период, осим када порез настаје из (а) трансакције или догађаја који је признат, у истом или различитом периоду, изван добитка или губитка, или (б) из пословне комбинације. Ако износ пореског одбитка (или процењеног будућег пореског одбитка) премашује износ повезаног кумулативног расхода зарада, то је знак да се порески одбитак односи не само на расход зарада већ и на ставку капитала. У овој ситуацији, вишак повезаног текућег или одложеног пореза треба признати директно на капиталу.

Презентација Пореска средства и пореске обавезе

- 69 [Брисан]
70 [Брисан]

Пребијање

71 Ентитет пребија текућа пореска средства и текуће пореске обавезе ако, и само ако, ентитет:

- (а) има законско право да пребија признате износе; и
- (б) или намерава измиривање обавезе на нето основи, или истовремено реализује средство и измирује обавезу.

72 Иако се текућа пореска средства и обавезе одвојено признају и одмеравају, она се пребијају у извештају о финансијској позицији према критеријумима сличним критеријумима установљеним за финансијске инструменте у IAS 32. Ентитет ће обично имати законско право да пребија текуће пореско средство са текућом пореском обавезом када се они односе на порез на добитак који је наметнула иста пореска власт и пореска власт дозвољава ентитету да изврши или прими појединачну нето исплату.

73 У консолидованим финансијским извештајима текуће пореско средство једног ентитета у групи се пребија текућом пореском обавезом другог ентитета у групи ако, и само ако, дати ентитети

имају законско право да изврше или приме појединачне нето исплате и ентитети намеравају да изврше или приме такве нето исплате или да истовремено поврате средство и измире обавезу.

74 Ентитет пребија одложена пореска средства и одложене пореске обавезе ако, и само ако:

- (а) ентитет има законско право да пребија текућа пореска средства са текућим пореским обавезама; и
- (б) се одложена пореска средства и одложене пореске обавезе односе на порез на добитак који је иста пореска власт наметнула или:
 - (i) исти пореском ентитету; или
 - (ii) различитим пореским ентитетима који намеравају да или измире текуће пореске обавезе и средства на нето основи или да истовремено остваре средства и измире обавезе у сваком будућем периоду у ком се очекује измирење или повраћај значајних износа одложених пореских обавеза или средстава.

75 Да би се избегла потреба за детаљним временским распоредом укидања сваке привремене разлике, овим стандардом се захтева од ентитета да пребије одложено пореско средство са одложеном пореском обавезом истог опореживог ентитета, ако, и само ако, се они односе на порез на добитак који је наметнула иста пореска власт и ако ентитет има законско право да пребија текућа пореска средства са текућим пореским обавезама.

76 У ретким околностима, ентитет може имати законско право пребијања и намеру да измири нето износ за неке периоде, али не и за друге. У таквим ретким околностима, може се захтевати детаљни временски распоред да се поуздано установи да ли ће одложена пореска обавеза једног опореживог ентитета имати за последицу увећања пореска плаћања у истом периоду у ком ће одложено пореско средство другог пореског ентитета имати за последицу смањена плаћања тог другог опореживог ентитета.

Порески расход Порески расход (приход) повезан са добитком или губитком у редовном пословању

77 Порески расход (приход) повезан са добитком или губитком у редовном пословању презентује у извештају о укупном резултату.

77А Ако ентитет презентује компоненте добитка или губитка у засебном билансу успеха као што је описано у параграфу 81 IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираном 2007. године), он презентује порески расход (приход) повезан са добитком или губитком у редовном пословању у том засебном извештају.

Курсне разлике код одложених иностраних пореских обавеза или средстава

78 IAS 21 захтева да се одређене курсне разлике признају као приход или расход, али се не дефинише где у извештају о укупном резултату би се такве разлике презентовале. Дакле, када се курсне разлике код одложених иностраних пореских обавеза или средстава признају у извештају о укупном резултату, такве разлике могу да се класификују као одложени порески расход (приход) ако се та презентација сматра најкориснијом за кориснике финансијских извештаја.

Обелодањивање

79 Главне компоненте пореског расхода (прихода) се обелодањују засебно.

80 Компоненте пореског расхода (прихода) могу бити:

- (а) текући порески расход (приход);
- (б) било каква кориговања призната у периоду за текући порез из ранијих периода;
- (ц) износ одложеног пореског расхода (прихода) који се односи на настанак и укидање привремених разлика;
- (д) износ одложеног пореског расхода (прихода) који се односи на промене пореских стопа или наметање нових пореза;
- (е) износ користи настале из претходно непризнатог пореског губитка, пореског кредита или привремене разлике из претходног периода која се користи за смањење текућег пореског расхода;
- (ф) износ користи од претходно непризнатог пореског губитка, пореског кредита или привремене разлике ранијег периода која се користи да се смањи одложени порески расход;
- (г) одложени порески расход настао отписом или укидањем претходног отписа одложеног пореског средства у складу са параграфом 56; и

(х) износ пореског расхода (прихода) који се односи на промене рачуноводствених политика и грешака које су укључене у добитак или губитак у складу са IAS 8, јер не могу да се обухвате ретроактивно.

81 Засебно се обелодањује и следеће:

(а) укупан текући и одложени порез који се односи на ставке којима се терети или одобрава директно капитал (видети параграф 62А);

(аб) износ пореског прихода везан за сваку компоненту укупног осталог резултата (видети параграф 62 и IAS 1 (ревидиран 2007. године));

(б) [Брисан]

(ц) објашњење односа између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка у једном од следећа два облика или у оба облика:

(i) бројчано усклађивање пореског расхода (прихода) и производа рачуноводственог добитка и примењиве(их) пореске(их) стопе(а); при чему се обелодањује и основа по којој је(су) примењива(е) пореска стопа(е) израчуната(е); или

(ii) бројчано усклађивање просечне ефективне пореске стопе и примењиве пореске стопе, при чему се обелодањује и основа по којој је примењива пореска стопа израчуната;

(д) објашњење промена примењиве(их) пореске(их) стопе(а) у поређењу са претходним обрачунским периодом;

(е) износ (и датум истека, ако га има) одбитних привремених разлика, неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита за који се не признаје одложено пореско средство у извештају о финансијској позицији;

(ф) укупан износ привремених разлика повезаних са инвестицијама у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и са учешћима у заједничким подухватима, за који се не признају одложене пореске обавезе (видети параграф 39);

(г) за сваку врсту привремене разлике и за сваку врсту неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита:

(i) износ одложених пореских средстава и обавеза признатих у извештају о финансијској позицији за сваки презентовани период;

(ii) износ одложеног пореског прихода или расхода признатог у извештају о финансијској позицији, када ово није очигледно из промена износа признатих у извештају о финансијској позицији;

(х) за пословања која престају, порески расход који се односи на:

(i) добитак или губитак по њиховом престајању; и

(ii) добитак или губитак код редовних активности пословања која престају за дати период, заједно са одговарајућим износима за сваки претходни презентовани период; и

(и) износ који настаје као последица пореза на добитак од дивиденди на акционаре ентитета, које су предложене или одобрене за исплату пре него су финансијски извештаји одобрени за објављивање, али нису признате као обавеза у финансијским извештајима.

(j) ако пословна комбинација, у којој је ентитет стицалац, изазове промену износа признатог као његово одложено пореско средство пре стицања (видети параграф 67), износ те промене; и

(к) ако користи одложеног пореза стечене у пословној комбинацији нису признате на датум стицања, већ се признају након датума стицања (видети параграф 68), опис догађаја или промена околности која је довела до користи одложеног пореза које треба признати.

82 Ентитет обелодањује износ одложеног пореског средства и природу доказа који подржава његово признавање, када:

(а) коришћење одложеног пореског средства зависи од будућих опорезивих добитака који премашују добитке настале укидањем постојећих опорезивих привремених разлика; и

(б) је ентитет претрпео губитак или у текућем или претходном периоду у пореском законодавству с којим се одложено пореско средство доводи у везу.

82А У околностима описаним у параграфу 52А, ентитет обелодањује природу потенцијалних последица на порез на добитак које би настале као резултат плаћања дивиденди акционарима. Поред тога, ентитет обелодањује износе који потенцијално настају као последица пореза на добитак које је могуће одредити, као и постојање било каквих потенцијалних последица у вези са порезом на добитак које се не могу одредити.

83 [Брисан]

84 Обелодањивања које се захтевају у параграфу 81(ц) омогућавају корисницима финансијских извештаја да увиде да ли је веза између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка неубичајна и да увиде значајне факторе који би могли да утичу

на ту везу у будућности. На везу између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка могу утицати фактори као што је приход ослобођен пореза, расходи који се не могу одбити при утврђивању опорезивог добитка (пореског губитка), ефекат пореских губитака и ефекат иностраних пореских стопа.

85 Када објашњава везу између пореског расхода (прихода) и рачуноводственог добитка, ентитет користи примењиву пореску стопу која представља најзначајнију информацију корисницима његових финансијских извештаја. Често је најзначајнија стопа домаћа стопа пореза у држави у којој ентитет има седиште којом се комбинују пореска стопа примењена за националне порезе са стопама примењеним за било које локалне порезе који су израчунати на суштински сличном нивоу опорезивог добитка (пореског губитка). Међутим, за ентитет који послује у више правних система, може бити значајније комбиновање одвојених усклађивања припремљених коришћењем домаће стопе у сваком појединачном законодавству. Следећи пример илуструје како избор одговарајуће пореске стопе утиче на презентацију нумеричких усклађивања.

Пример који илуструје параграф 85

У 19Х2. години ентитет остварује рачуноводствени добитак у сопственој фискалној јурисдикцији (држава А) у висини од 1.500 (19Х1. године: 2.000) и у држави Б у висини од 1.500 (19Х1. године: 500). Пореска стопа је 30% у држави А и 20% у држави Б. У држави А расходи од 100 (19Х1. године: 200) се не могу одбити за пореске сврхе.

Следи пример усклађивања са домаћом пореском стопом.

	19Х1. год.	19Х2. год.
Рачуноводствени добитак	2.500	3.000
Порез по домаћој стопи од 30%	750	900
Порески ефекат расхода који се не могу одбити за пореске сврхе	60	30
Ефекат ниже пореске стопе у држави Б	(50)	(150)
Порески расход	760	780

Следи пример усклађивања припремљен сједињавањем одвојених усклађивања за свако национално законодавство. По овом методу, ефекат разлика између домаће пореске стопе за ентитет који подноси извештај и примењене пореске стопе у другом законодавству се не појављује као одвојена ставка у усклађивању. Може бити потребно да ентитет размотри ефекат значајних промена или пореских стопа или комбинације добитака остварених у различитим законодавствима да би објаснио промене примењиве(их) пореске(их) стопе(а), као што се захтева у параграфу 81(д).

	2.500	3.000
Рачуноводствени добитак	2.500	3.000
Порез по домаћим стопама примењивим на добитке у датој држави	700	750
Порески ефекат расхода који се не могу одбити за пореске сврхе	60	30
Порески расход	760	780

86 Просечна ефективна пореска стопа је порески расход (приход) подељен са рачуноводственим добитком.

87 Често би било неизводљиво израчунати износ непризнатих одложених пореских обавеза насталих по основу инвестиција у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете и по основу учешћа у заједничким подухватима (видети параграф 39). Стога се овим Стандардом захтева да ентитет обелодани укупан износ основних привремених разлика, али се не захтева обелодањивање одложених пореских обавеза. Ипак, где је то изводљиво, ентитети се подстичу да обелодањују износе непризнатих одложених пореских обавеза јер корисницима финансијских извештаја такве информација могу користити.

87А У параграфу 82А се захтева да ентитет обелодани природу потенцијалних последица пореза на добитак које би се јавиле као резултат плаћања дивиденди акционарима. Ентитет обелодањује важне карактеристике система пореза на добитак и факторе који ће утицати на износ потенцијалних последица дивиденди на порез на добитак.

87Б Понекад је неизводљиво израчунати целокупан износ потенцијалних последица на порез на добитак које би биле резултат плаћања дивиденди акционарима. То се може десити, на пример, када ентитет има велики број иностраних зависних ентитета. Међутим, чак и у таквим околностима, неки делови целокупног износа се могу лако утврдити. На пример, у консолидованој групи, се могло десити да су и матични ентитет и неки његови зависни ентитети платили порез на добитак по вишој стопи за нераспоређене добитке и да су упознати са износом који ће бити враћен плаћањем будућих дивиденди акционарима из консолидованог нераспоређеног добитка. У том случају, тај повративи износ се обелодањује. Ако је прикладно, ентитет такође обелодањује да постоје додатне

потенцијалне последице на порез на добитак, које је неизводљиво утврдити. У засебним финансијским извештајима матичног ентитета, ако он постоји, обелодањивање потенцијалних последица на порез на добитак се односи на нераспоређени добитак матичног ентитета.

87Ц Од ентитета од ког се захтева да обезбеди обелодањивања из параграфа 82А, се може захтевати и да обезбеди обелодањивања која се односе на привремене разлике повезане са инвестицијама у зависне ентитета, филијале и придружене ентитете или са учешћима у заједничким подухватима. У таквим случајевима, ентитет ово разматра при утврђивању информација за обелодањивање према параграфу 82А. На пример, од ентитета се може захтевати да обелодањује укупан износ привремених разлика повезаних са инвестицијама у зависне ентитете за које одложена пореска обавеза није призната (видети параграф 81(ф)). Ако није могуће израчунати износе непризнатих одложених пореских обавеза (видети параграф 87) могу постојати износи потенцијалних последица од дивиденди на порез на добитак које није могуће утврдити кад су у питању ови зависни ентитети.

88 Ентитет обелодањује све пореске, потенцијалне обавезе и потенцијална средства у складу са IAS-ом 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина. Потенцијалне обавезе и потенцијална имовина могу настати, на пример, као резултат нерешених спорова са пореским властима. Слично томе, када се промене пореских стопа или пореских закона доносе или саопште после извештајног периода, ентитет обелодањује било какав значајни ефекат ових промена на текућа и одложена пореска средства и обавезе (видети IAS 10 Догађаји након извештајног периода).

Датум ступања на снагу

89 Овај Стандард ступа на снагу за финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу 1. јануара 1998. године или касније, осим за случајеве дефинисане у параграфу 91. Ако ентитет примењује овај Стандард за финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу пре 1. јануара 1998. године, ентитет обелодањује чињеницу да је применио овај Стандард, уместо IAS 12 Рачуноводствено обухватање пореза на добитак који је одобрен 1979. године.

90 Овај Стандард замењује IAS 12 Рачуноводствено обухватање пореза на добитак, одобрен 1979. године.

91 Параграфи 52А, 52Б, 65А, 81(и), 82А, 87Б, 87Ц и брисање параграфа 3 и 50 ступају на снагу за годишње финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 2001. године или касније. Раније усвајање се подстиче. Ако раније усвајање утиче на финансијске извештаје, ентитет обелодањује ту чињеницу.

92 Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 и 81, избрисан је параграф 61, а додати су параграфи 61А, 62А и 77А. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

93 Параграф 68 се примењује проспективно од датума ступања на снагу IFRS 3 (ревидираног 2008. године) на признавање одложених пореских средстава стечених у пословним комбинацијама.

94 Дакле, ентитети не коригују рачуноводствено обухватање претходних пословних комбинација ако пореске користи нису задовољиле критеријуме за засебно признавање на датум стицања и признате су после датума стицања, осим ако користи нису признате током периода одмеравања и резултат су нових информација о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања. Друге признате пореске користи се признају у добитку или губитку (или, ако се овим Стандардом захтева, изван добитка или губитка).

95 Објављивањем IFRS 3 (ревидираног 2008. године) измењени су параграфи 21 и 67 и додати су параграфи 32А и 81(ј) и (к). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Међународни рачуноводствени стандард 16 Некретнине, постројења и опрема

Циљ

1 Циљ овог Стандарда је да пропише рачуноводствено обухватање некретнина, постројења и опреме, тако да би корисници финансијских извештаја могли да уоче информације о инвестицијама ентитета у некретнине, постројења и опрему, као и промене тих инвестиција. Основна питања рачуноводственог обухватања некретнина, постројења и опреме су признавање средстава, утврђивање њихових књиговодствених вредности, трошкови амортизације и губици услед умањења вредности које треба признати у вези са њима.

Делокуртур

2 Овај Стандард се примењује у рачуноводственом обухватању некретнина, постројења и опреме осим када се неким другим Стандардом захтева или допушта другачији рачуноводствени поступак.

3 Овај Стандард се не примењује на:

(а) некретнине, постројења и опрему које се држе ради продаје у складу са IFRS 5 *Стална имовина намењена продаји и половања која престају*;

(б) биолошка средства повезана са пољопривредном активносту (видети IAS 41 *Пољопривреда*);

(ц) признавање и одмеравање средстава за истраживање и процењивање (видети IFRS 6 *Истраживање и процењивање минералних ресурса*); или

(д) права на минералне ресурсе и на минералне резерве, као што су нафта, природни гас и слични нерегенеративни ресурси.

Међутим, овај Стандард се примењује на некретнине, постројења и опрему који се користе за развој или одржавање средстава наведених под (б)–(д).

4 Другим стандардима се могу захтевати признавање некретнине, постројења и опреме засновано на неком приступу који се разликује од приступа прописаног у овом Стандарду. На пример, у IAS 17 *Лизинг*, од ентитета се захтева да оцени признавање неке некретнине, постројења и опреме узетих у лизинг на основу преноса ризика и користи. Међутим, у таквим случајевима остали аспекти рачуноводственог поступка за ова средства, укључујући и амортизацију, прописани су овим Стандардом.

5 Ентитет који за инвестиционе некретнине користи модел набавне вредности (цене коштања) у складу са IAS 40 *Инвестиционе некретнине*, треба тај модел да користи и код овог Стандарда.

Дефиниције

6 У овом Стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Књиговодствена вредност је износ по ком се имовина (средство) признаје након одузимања акумулиране депресијације (амортизације) и акумулираних губитака по основу умањења вредности.

Набавна вредност/цена коштања је износ готовине или готовинског еквивалента који је плаћен или фер вредност друге надокнаде дате за потребе стицања средства у време стицања или изградње или, уколико је применљиво, износ приписан том средству када је почетно признато у складу са посебним захтевима других IFRS, на пример IFRS 2 Плаћања акцијама.

Износ који се амортизује је набавна вредност средства или други износ који замењује ту вредност (у финансијским извештајима) умањен за преосталу (резидуалну) вредност.

Амортизација је систематска алокација амортизационог износа на трошкове у току корисног века средства.

Специфична (посебна) вредност за ентитет је садашња вредност токова готовине које ентитет очекује да ће остварити континуираном употребом неког средства и његовим отуђивањем на крају његовог корисног века или које очекује да ће остварити приликом измиривања обавезе.

Фер вредност је износ за који се неко средство може разменити између упознатих, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Губитак од умањења вредности је износ за који је књиговодствена вредност средства већа од његове надокнадиве вредности.

Некретнине, постројења и опрема су материјалне ставке које се:

(а) држе за коришћење у производњи производа или испоруци добара или услуга, за изнајмљивање другима или за административне сврхе; и

(б) за које се очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода.

Напомена: износ је фер вредност умањена за трошкове продаје или употребна вредност у зависности од тога која од ових вредности је већа.

Резидуална вредност неког средства је процењени износ који би ентитет примио данас ако би отуђио средство, након одбијања процењених трошкова отуђивања и под претпоставком да је средство већ на крају свог корисног века и у стању које се очекује на крају његовог корисног века.

Корисни век је:

(а) период током ког се очекује да је средство расположиво ентитету за употребу; или

(б) број производних или сличних јединица, које ентитет очекује да произведе тим средством.

Признавање

7 Набавна вредност/цена коштања неке некретнине, постројења и опреме се признаје као средство ако, и само ако:

(а) је вероватно да ће се будуће економске користи повезане са тим средством приливати у ентитет; и

(б) се набавна вредност/цена коштања тог средства може поуздано одмерити.

8 Резервни делови и опрема за сервисирање обично се евидентирају као залихе и признају се кроз биланс успеха када се потроше. Међутим, важнији резервни делови и помоћна опрема сматрају се некретностима, постројењима и опремом када ентитет очекује да ће их користити дуже од једног обрачунског периода. Слично томе, ако се резервни делови и опрема за сервисирање могу користити само у вези са неком некретношћу, постројењем и опремом, они се обрачунавају као некретнине, постројења и опрема.

9 Овај Стандард не прописује јединицу мере за признавање, то јест шта сачињава неку некретност, постројење и опрему. Због тога је неопходно расуђивање у примени критеријума за признавање на околности специфичне за неки ентитет. Може бити погодно да се агрегирају појединачне безначајне ставке као што су модели, алати и калупи и да се на збирну вредност примене критеријуми.

10 Према овом начелу признавања, ентитет процењује све трошкове некретнине, постројења и опреме у моменту када они настану. Ови трошкови укључују иницијалне трошкове који настају приликом набавке или изградње некретнине, постројења и опреме и трошкове који настају накнадно као резултат доградње средства, замене неког дела или сервисирања средства.

Иницијални трошкови

11 Некретнине, постројења и опрема могу се набавити због сигурносних и еколошких разлога. Иако набавка таквих некретности, постројења и опреме не повећава директно будуће економске користи било које постојеће некретнине, постројења и опреме, она може бити неопходна ентитету да би се остварио будуће економске користи од других средстава. Такве некретнине, постројења и опреме испуњавају услове да се признају као средства јер омогућавају ентитету да оствари будуће економске користи од других средстава која су с њима повезана, у износу који је већи од оног који би се остварио да није било ових набавки. На пример, произвођач у хемијској индустрији може да уведе нови поступак за третирање хемикалија, да би испунио еколошке захтеве за производњу и складиштење опасних хемикалија; побољшања постројења која настају с тим у вези, признају се као средства, јер без њих ентитет не може да производи и продаје хемијске производе. Међутим, у складу са IAS 36 *Умањење вредности имовине*, проверава се да ли је дошло до умањења резултирајуће књиговодствене вредности тог средства, као и са њим повезаних средстава.

Накнадни трошкови

12 Према принципу признавања из параграфа 7, ентитет не признаје у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме трошкове свакодневног одржавања те ставке. Ови трошкови треба да се признају у оквиру добитка или губитка за период у ком настану. Трошкови свакодневног сервисирања су примарно трошкови рада и потрошног материјала, а могу укључивати и трошкове ситних резервних делова. Сврха ових издатака се често дефинише као "поправке и одржавање" некретнине, постројења и опреме.

13 Саставни делови неких некретности, постројења и опреме могу захтевати замену у редовним временским размацима. На пример, може бити потребно да се унутрашњи зидови индустријске пећи поново облажу након одређеног броја сати коришћења, или током века употребе авиона може се захтевати да се неколико пута измени ентеријер авиона, као што су седишта и кухиња. Некретнина, постројење и опрема се такође могу набавити и за сврхе замена које се не врше тако често, као што је замена унутрашњих зидова у згради или за замене које се не понављају. Према принципу признавања из параграфа 7, ентитет признаје у књиговодствену вредност неке некретнине, постројења и опреме, трошкове замене неких делова тих ставки, у моменту када ти трошкови настану и када су задовољени критеријуми признавања. Књиговодствена вредност делова који су замењени престаје да се признаје у складу са одредбама о престанку признавања дефинисаним у овом Стандарду (видети параграфе 67–72).

14 Услов континуираног функционисања неке некретнине, постројења и опреме (на пример, авиона) може бити вршење редовне детаљне контроле с циљем утврђивања кварова, без обзира да ли је извршена замена одређених делова ових ставки. При свакој детаљној контроли, њени трошкови се признају у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме као замена, ако су испуњени услови за признавање. Свака преостала књиговодствена вредност трошкова претходне контроле (која се разликује од физичких делова) престаје да се признаје. До тога долази, без обзира да ли су трошкови претходне контроле били идентификовани у трансакцији у којој је ставка набављена или изградњена. Уколико је то неопходно, процењени трошкови сличних будућих контрола могу се користити као назнака могућег износа трошкова постојеће компоненте трошкова када је ставка набављена или изградњена.

Одмеравање приликом признавања

15 Некретнина, постројење и опрема, који испуњавају услове да буду признати као средство, одмеравају се по својој набавној вредности/цени коштања.

Елементи набавне вредности/цене коштања

16 Набавна вредност/цена коштања некретнине, постројења и опреме обухвата:

(а) фактурну цену, укључујући увозне таксе и порезе по основу промета који се не могу рефундирати, након одузимања трговачких попушта и рабата.

(б) све трошкове који се могу директно приписати довођењу средства на локацију и у стање које је неопходно да би средство могло функционисати, на начин на који то очекује менаџмент.

(ц) иницијалну процену трошкова демонтаже, уклањања средства и обнове подручја на којем је средство лоцирано, што је обавеза која се у ентитету намеће било када се средство набави или као последица коришћења средства у току одређеног периода за све друге сврхе осим за производњу залиха у том периоду.

17 Примери трошкова који се могу директно приписати су:

(а) трошкови примања запослених (као што је дефинисано у IAS 19 *Примања запослених*) који настају директно у изградњи или набавци некретности, постројења и опреме;

(б) трошкови припреме терена;

(ц) иницијални трошкови испоруке и манипулативни трошкови;

(д) трошкови инсталирања и монтаже;

(е) трошкови провере да ли средство нормално функционише, умањени за нето приходе од продаје било ког средства произведеног током довођења средства на дату локацију и у дату стање стање (као што су узорци произведени приликом тестирања опреме); и

(ф) хонорари стручњака.

18 Ентитет примењује IAS 2 *Залихе*, за трошкове демонтаже, уклањања и обнове подручја на којем се средство налази, који настају током одређеног периода као последица коришћења тог средства за производњу залиха у том периоду. Обавезе у вези са трошковима обрачунатим у складу са IAS 2 или IAS 16 се признају и одмеравају у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

19 Примери трошкова који се не укључују у набавну вредност/цену коштања некретности, постројења и опреме су:

(а) трошкови отварања нове фабрике;

(б) трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламирања и промотивних активности);

(ц) трошкови вођења послова на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке особља); и

(д) административни и други општи трошкови режије.

20 Признавање трошкова у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме престаје када се средство налази на локацији и у стању, које је неопходно за његово функционисање, на начин на који то предвиђа менаџмент. Дакле, трошкови који се јављају код коришћења или премештања средстава, не укључују се у књиговодствену вредност тог средства. На пример, следећи трошкови се не укључују у књиговодствену вредност некретнина, постројења и опреме:

(а) трошкови који се јављају када средство које може да функционише на начин који је предвидео менаџмент, тек треба да почне да се користи или се не користи у пуном капацитету;

(б) иницијални пословни губици, као што су губици који настају у току формирања потражње за производима, који се производе тим средством; и

(ц) трошкови премештања на другу локацију или реорганизовања дела или целокупног пословања ентитета.

21 У вези са изградњом или развојем неке некретнине, постројења и опреме, јављају се одређене активности, које нису неопходне за њихово довођење на локацију и у стање које им омогућава да функционишу на начин који предвиђа менаџмент. Ове споредне активности се могу јавити пре или у току изградње или развоја. На пример, приход се може остварити коришћењем градилишта као паркинга док не почне градња. Пошто споредне активности нису неопходне за довођење средства на локацију и у стање који су неопходни за његово функционисање на начин на који то предвиђа менаџмент, приходи и повезани расходи споредних активности се признају у билансу успеха и укључују се у одређене групе прихода и расхода.

22 Цена коштања средства које је изграђено у сопственој режији, утврђује се коришћењем истих принципа као и код купљеног средства. Ако ентитет у свом редовном пословању производи за продају слична средства, цена коштања таквог средства обично је једнака трошковима производње средстава намењених продаји (видети IAS 2). Дакле, приликом израчунавања таквих трошкова, сви интерни добити се искључују. Слично томе, неуобичајено високи износи утрошеног материјала, рада или других ресурса настали током производње средства у сопственој режији, не укључују се у његову цену коштања. IAS 23 *Трошкови позајмљивања* се утврђују критеријуми за признавање камате као компоненте књиговодствене вредности некретнине, постројења и опреме изграђене у сопственој режији.

Одмеравање набавне вредности/цене коштања

23 Набавна вредност/цена коштања некретнине, постројења и опреме представља еквивалент цене за готовину на датум признавања. Ако је плаћање одложено дуже од уобичајених кредитних рокова, разлика између еквивалента цене за готовину и укупних плаћања признаје се као камата у току кредитног периода осим ако се таква камата не капитализује, у складу са IAS 23.

24 Једна или више некретнина, постројења и опреме могу бити набављене у замену за немонетарно средство или средства за или комбинацију монетарних и немонетарних средстава. Дискусија у наставку се односи само на међусобну размену немонетарних средстава, али такође важи и за све размене наведене у претходној реченици. Набавна вредност таквих некретнина, постројења и опреме одмерава се по фер вредности осим (а) када трансакција размене нема комерцијалну суштину или (б) када се не може поуздано одмерити фер вредност ни примљеног ни датог средства. Набављено средство се мери на овај начин, чак иако ентитет не може одмах да престане са признавањем средства које је дато у размени. Ако набављено средство није одмерено по фер вредности, његова набавна вредност се одмерава по књиговодственој вредности средства које је дато.

25 Ентитет утврђује да ли трансакција размене има комерцијалну суштину, тако што узима у обзир степен у којем се очекује да ће доћи до промене његових будућих токова готовине као резултат те трансакције. Трансакција размене има комерцијалну суштину ако:

(а) се структура (ризик, временски распоред и износ) тока готовине од примљеног средства разликује од структура тока готовине од замењеног средства; или

(б) се специфична вредност дела пословања ентитета, које је под утицајем трансакције, мења као резултат размене; и

(д) је разлика између (а) и (б) значајна у односу на фер вредност размењених средстава.

У сврху одређивања да ли трансакција размене има комерцијалну суштину, специфична вредност дела пословања ентитета, које је под утицајем трансакције, одражава токове готовине после опорезивања. Резултат ових анализа може да буде јасан и без обавезе ентитета да изврши детаљне калкулације.

26 Фер вредност средства за које не постоје упоредиве тржишне трансакције може се поуздано мерити ако (а) варијација распона поузданих процена фер вредности није знатна у случају тог средства или (б) ако се вероватноће различитих процена у оквиру датог распона могу разумно проценити и користити за процењивање фер вредности. Ако ентитет може поуздано да утврди фер вредност било примљеног или датог средства, онда се фер вредност датог средства користи за мерење набавне вредности примљеног средства, осим када је фер вредност примљеног средства очигледнија.

27 Набавна вредност некретнине, постројења и опреме коју корисник лизинга држи под финансијским лизингом, утврђује се у складу са IAS 17.

28 Књиговодствена вредност некретнине, постројења и опреме може бити умањена државним давањима у складу са IAS 20 *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*.

Одмеравање након признавања

29 Ентитет се одређује или за модел набавне вредности из параграфа 30 или за модел ревалоризације из параграфа 31, када бира своју рачуноводствену политику и примењује ту политику на целу групу некретнина, постројења и опреме.

Модел набавне вредности

30 Након почетног признавања као средства, некретнине, постројења и опрема се књиже по њиховој набавној вредности умањеној за укупну евентуалну акумулирану амортизацију и укупне евентуалне акумулиране губитке због умањења вредности.

Модел ревалоризације

31 Након што се признају као средство некретнине, постројења и опрема чија се фер вредност може поуздано одмерити, књиже се по ревалоризованом износу, који представља њихову фер вредност на датум ревалоризације умањену за накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке због умањења вредности. Ревалоризација се врши довољно редовно, како би се обезбедило да се књиговодствена вредност битно не разликује од вредности до које би се дошло коришћењем фер вредност на крају извештајног периода.

32 Фер вредност земљишта и објеката обично се утврђује проценом, коју врше стручно оспособљени процењивачи, на основу тржишних доказа. Фер вредност постројења и опреме је обично њихова тржишна вредност која се утврђује проценом.

33 Када не постоји доказ фер вредности на тржишту, због специфичне природе некретнине, постројења и опреме и због тога што се такве ставке ретко продају, осим као део континуираног пословања, може бити потребно да ентитет процени фер вредност користећи добитни приступ или приступ амортизованих трошкова замене.

34 Учесталост ревалоризовања зависи од промена фер вредности некретнина, постројења и опреме које се ревалоризују. Када се фер вредност ревалоризованог средства битно разликује од његове књиговодствене вредности, потребна је даља ревалоризација. Неке некретнине, постројења и опрема могу показивати знатна и променљива кретања фер вредности, због чега је потребно вршење ревалоризације једном у току године. Код оних некретнина, постројења и опреме код којих су кретања фер вредности незнатна, није потребно тако често ревалоризовање. Уместо тога, може бити неопходно да се ставке ревалоризују само једном на сваких три или пет година.

35 Када се нека некретнина, постројење и опрема процењују, акумулирана амортизација, на дан ревалоризације, третира се на један од следећих начина:

(а) преправља се сразмерно промени бруто књиговодствене вредности средства, тако да је књиговодствена вредност после ревалоризације једнака ревалоризованом износу средства. Овај

метод се често користи када се средство ревалоризује применом индекса за одређивање амортизованог трошка замене.

(б) елиминисање се из бруто књиговодствене вредности, а нето износ се преправља на ревалоризовани износ средства. Овај метод се често користи приликом ревалоризације објеката.

Износ кориговања које настаје због преправљања или елиминисања акумулиране амортизације чини део повећања или смањења књиговодствене вредности која се обрачунава у складу са параграфима 39 и 40.

36 Ако се врши ревалоризација одређене некретнине, постројења и опреме, ревалоризује се целокупна група некретнина, постројења и опреме којој то средство припада.

37 Група некретнина, постројења и опреме представља груписање средстава према сличној природи и употреби у пословању ентитета. Примери неких група су следећи:

- (а) земљиште;
- (б) земљиште и објекти;
- (ц) машине;
- (д) бродови,
- (е) авиони;
- (ф) моторна возила;
- (г) намештај и уређаји; и
- (х) канцеларијска опрема.

38 Ставке у оквиру једне групе некретнина, постројења и опреме се ревалоризују истовремено да би се избегла селективна ревалоризација средстава и исказивање износа у финансијским извештајима који представљају мешавину трошкова и вредности на различите датуме. Међутим, једна група средстава може да се ревалоризује и континуирано уз услов да се ревалоризација дате групе средстава заврши у кратком року и да се су ревалоризације увек ажуриране.

39 Ако се књиговодствена вредност средства повећа као резултат ревалоризације, то повећање се признаје у укупном осталом резултату и акумулира у капиталу, у оквиру позиције ревалоризационе резерве. Међутим, повећање се признаје као приход у билансу успеха до оног износа до којег се сторнира ревалоризационо смањење истог средства, које је претходно признато као расход у билансу успеха.

40 Ако се књиговодствена вредност средства смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје као расход. Међутим, смањење се признаје у укупном осталом резултату до износа постојећих ревалоризационих резерви које се односи на то средство. Смањење признато у укупном осталом резултату смањује износ акумулиран у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве.

41 Ревалоризационе резерве које су саставни део капитала који се односи на некретнине, постројења и опрему, могу се пренети директно на нераспоређену добит, када средство престане да се признаје. То може подразумевати пренос целокупног остатка, када се средство повуче из употребе или отуђи. Међутим, неке резерве могу бити пренете и док се средство користи. У том случају, износ пренете резерве представља разлику између амортизације засноване на ревалоризованој књиговодственој вредности средства и амортизације засноване на првобитној набавној вредности средства. Преношење ревалоризационих резерви у нераспоређену добит не врши се преко биланса успеха.

42 Ефекти пореза на добитак, ако постоје, који настају због ревалоризације некретнина, постројења и опреме, признају се и обелодањују у складу са IAS 12 *Порез на добитак*.

Амортизација

43 Сваки део неке некретнине, постројења и опреме, чија је набавна вредност/цена коштања значајна у односу на укупну набавну вредност датог средства се амортизује засебно.

44 Ентитет распоређује износ који је почетно признат за неку некретнину, постројење и опрему на њихове значајне делове и засебно амортизује сваки такав део. На пример, може бити прикладно да се засебно амортизују каросерија авиона и његови мотори, без обзира да ли су они у власништву или су изнајмљени у форми финансијског лизинга. Слично томе, ако ентитет стекне некретнину, постројење и опрему који су под пословним лизингом у ком је он давалац лизинга, може бити адекватно да се засебно амортизују износи приказани у оквиру трошка те ставке који се могу приписати повољним или неповољним условима лизинга у поређењу са условима на тржишту.

45 Један материјално значајан део некретнине, постројења и опреме може имати исти корисни век и метод амортизације као и други материјално значајан део тог средства. Приликом утврђивања трошкова амортизације, такви делови се могу груписати.

46 У истој у мери у којој ентитет засебно амортизује неке делове некретнине, постројења и опреме, он засебно амортизује и остатак тог средства. Остатак се састоји од делова који појединачно нису значајни. Ако ентитет има различита очекивања од ових делова, могу бити неопходне технике апроксимације да би се остатак амортизовао на начин којим би се образац потрошње и /или корисни век делова верно представили.

47 Ентитет може изабрати да засебно амортизује оне делове средства чија набавна вредност није значајна у односу на укупну набавну вредност тог средства.

48 Трошак амортизације за сваки период, признаје се у билансу успеха, осим ако није укључен у књиговодствену вредност другог средства.

49 Трошак амортизације за неки период се обично признаје у билансу успеха. Међутим, понекад се будуће економске користи које су садржане у средству, апсорбују у производњи другог средства. У том случају, трошак амортизације чини део цене коштања другог средства и укључује се у његову књиговодствену вредност. На пример, амортизација производних постројења и опреме је укључена у трошкове конверзије залиха (видети IAS 2). Слично томе, амортизација некретнина, постројења и опреме који се користе за развојне активности, може бити укључена у набавну вредност нематеријалног средства која се признаје у складу са IAS 38 *Нематеријална имовина*.

Износ који се амортизује и амортизациони период

50 Износ који се амортизује, алоцира се на систематски у току корисног века средства.

51 Резидуална вредност и корисни век средства се проверавају барем на крају сваке финансијске године, и уколико се очекивања разликују од претходних процена, промену(е) треба обрачунати у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

52 Амортизација се признаје чак и ако фер вредност средства премашује његову књиговодствену вредност, под условом да резидуална вредност није већа од његове књиговодствене вредности. Поправке и одржавање средства не негирају потребу његовог амортизовања.

53 Износ који се амортизује утврђује се након одузимања резидуалне вредности средства. У пракси, резидуална вредност средства је често безначајна и у таквим околностима је небитна код израчунавања износа који се амортизује.

54 Резидуална вредност средства се може повећати на износ који је једнак књиговодственој вредности средства или већи од ње. Ако се то догоди, трошак амортизације средства је нула, осим и док се његова резидуална вредност накнадно не смањи на износ који је нижи од књиговодствене вредности средства.

55 Амортизација средства започиње када оно постане расположиво за коришћење, то јест, када се налази на локацији и у стању које је неопходно да средство функционише на начин на који то предвиђа менаџмент. Амортизација средства престаје на датум ранијег догађаја: датум када је средство класификовано као оно које се држи за продају (или је укључено у групу за отуђење која се класификује као група средстава која се држе за продају) у складу са IFRS 5 или датум престанка признавања средства. Дакле, вршење амортизације не престаје када се средство не користи или када се не користи активно, осим ако је оно у потпуности амортизовано. Међутим, према функционалном методу амортизације, трошак амортизације може бити нула ако нема производње.

56 Ентитет троши економске користи садржане у неком средству углавном путем коришћења средства. Међутим, остали фактори, као што су технолошка или комерцијална застарелост и хабање док се средство не употребљава, често доводе до смањења економских користи које су се могле добити од средства. Зато је при утврђивању корисног века средства, потребно размотрити све следеће факторе:

(а) очекивана искоришћеност средства. Искоришћеност се процењује на основу очекиваног капацитета средства или физичких учинака.

(б) очекивано физичко хабање које зависи од фактора пословања, као што су број смена у којима ће се средство користити, програм поправљања и одржавања, и брига о средству и његово одржавање док се оно не користи.

(ц) техничка или комерцијална застарелост која настаје због промена или побољшања у производњи, или због промене у тржишној потражњи за производом или услугом који се пружају уз помоћ тог средства.

(д) законска или слична ограничења коришћења средства, као што је истек рока лизинга.

57 Корисни век средства дефинише се помоћу његове очекиване користи за ентитет. Политика управљања средствима неког ентитета, може повлачити за собом отуђење средстава након одређеног времена или након утрошка одређеног дела економских користи садржаних у средству. Стога, корисни век средства може бити краћи од његовог економског века трајања. Процена корисног века средства, је ствар просуђивања заснованог на искуству ентитета са сличним средствима.

58 Земљиште и објекти су засебна средства која се обрачунавају засебно, чак и када су заједно прибављени. Уз одређене изузетке, као што су каменоломи и терени који се користе као депоније, земљиште има неограничени корисни век и због тога се не амортизује. Објекти имају ограничени корисни век и због тога су средства која се амортизују. Повећање вредности земљишта на ком се налази неки објекат, не утиче на утврђивање корисног века тог објекта.

59 Ако набавна вредност земљишта укључује и трошкове демонтаже, уклањања и обнове, тај део земљишта се амортизује током периода у ком су користи стечене настајањем ових трошкова. У неким случајевима, само земљиште може имати ограничен корисни век, и тада се оно амортизује динамиком која одражава користи које се од њега добијају.

Метод амортизације

60 Коришћени метод амортизације одражава начин очекиваног трошења будућих економских користи од средства.

61 Метод амортизације, који се примењује на неко средство, проверава се најмање једном, на крају сваке финансијске године, и ако постоје значајне промене у очекиваној динамици трошења будућих економских користи које су садржане у средству, метод се мења да би се одразила промењена динамика. Такву промену треба обрачунати као промену рачуноводствене процене у складу са IAS 8.

62 Различити методи амортизације се могу користити за алокацију износа који се амортизује систематски током корисног века средства. Ови методи обухватају праволинијски метод, дегресивни метод и функционални метод. Праволинијска амортизација за резултат има константне трошкове у току корисног века средства, уколико се резидуална вредност не мења. Дегресивни метод за резултат има смањење трошкова током корисног века средства. Функционални метод за резултат има трошкове који се заснивају на очекиваном коришћењу или учинцима. Ентитет се опредељује за метод који најверније одражава очекивану динамику трошења будућих економских користи садржаних у средству. Тај метод се конзистентно примењује из периода у период осим ако не дође до промене очекиване динамике трошења тих будућих економских користи.

Умањење вредности

63 Да би се утврдило да ли је вредност неке ставке некретнина, постројења и опреме умањена, ентитет примењује IAS 36 *Умањење вредности имовине*. Тај стандард објашњава како ентитет проверава књиговодствену вредност својих средстава, како утврђује надокнадиву вредност средства и када признаје или поништава признавање губитка услед умањења вредности.

64 [Брисан].

Накнаде за умањење вредности

65 Накнада од трећих страна за некретнине, постројења и опрему чија је вредност умањена, које су изгубљене или дате укључују се у биланс успеха када накнада постане наплата.

66 Умањење вредности или губитак некретнине, постројења и опреме, повезана потраживања или плаћање накнада од трећих страна и све накнадне набавке или изградња средстава за замену,

представљају засебне економске догађаје и обрачунавају се засебно, на следећи начин:

(а) умањење вредности некретнина, постројења и опреме се признаје у складу са IAS 36;

(б) престанак признавања некретнина, постројења и опреме које се не користе или се отуђују, врши се у складу са овим Стандардом.

(ц) накнада од трећих страна за некретнине, постројења и опрему чија је вредност умањена, које су изгубљене или дате, укључује се у утврђивање добитка или губитка када постане наплата; и

(д) набавна вредност/цена коштања некретнина, постројења и опреме које су обновљене, купљене или изграђене као замене утврђује се у складу са овим Стандардом.

Престанак признавања

67 Књиговодствена вредност некретнине, постројења и опреме престаје да се признаје:

(а) приликом отуђења; или

(б) када се од њиховог коришћења или отуђења не очекују будуће економске користи.

68 Добитак или губитак који настане приликом престанка признавања некретнине, постројења и опреме се укључује у добитак или губитак онда када то средство престаје да се признаје (осим ако IAS 17 не захтева другачије код продаје и повратног лизинга). Добици се не класификују као приходи (из редовног пословања).

68А Међутим, ентитет који, у оквиру својих уобичајених активности, редовно продаје ставке некретнина, постројења и опреме које су држане као ставке за изнајмљивање другим странама, треба да пребаци та средства на залихе по њиховој књиговодственој вредности када престану да се изнајмљују и постану ставке које се држе ради продаје. Добици од продаје таквих средстава се признају као приход у складу са IAS 18 *Приходи*. IFRS 5 се не примењује када се средства која се држе за продају у оквиру уобичајених активности преносе на залихе.

69 Отуђење неке ставке некретнине, постројења и опреме се може вршити на различите начине (то јест продајом, закључивањем финансијског лизинга, или донацијом). Код утврђивања датума отуђења ставке, ентитет примењује критерије из IAS 18 за признавање прихода од продаје добара. IAS 17 се примењује код отуђења путем продаје и повратног лизинга.

70 Ако, према принципу за признавање из параграфа 7 ентитет у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме призна трошкове замене неког дела, онда он престаје да признаје књиговодствену вредност замењеног дела, без обзира да ли је замењени део амортизован одвојено. Ако ентитет не може да утврди књиговодствену вредност замењеног дела, он може користити трошкове замене, као информацију о томе колики су били трошкови замењеног дела у време његове набавке или изградње.

71 Добитак или губитак који настане због престанка признавања некретнине, постројења и опреме се утврђује као разлика између нето добитака од отуђења, ако их има и књиговодствене вредности ставке.

72 Накнада која је наплата код отуђења некретнине, постројења и опреме, почетно се признаје по својој фер вредности. Ако је плаћање одложено, примљена накнада се почетно признаје по цени еквивалентној цени која се остварује за готовину. Разлика између номиналног износа накнаде и еквивалента готовинске цене, признаје се као приход од камате у складу са IAS 18 одражавајући ефективни принос на потраживање.

Обелодањивање

73 За сваку ставку некретнина, постројења и опреме у финансијским извештајима се обелодањује следеће:

(а) основе за одмеравање коришћене код утврђивања бруто књиговодствене вредности;

(б) коришћени методи амортизације;

(ц) корисни век употребе или коришћене стопе амортизације;

(д) бруто књиговодствена вредност и акумулирана амортизација (заједно са акумулираним губицима услед умањења вредности) на почетку и на крају периода; и

(е) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, показујући:

(i) накнадна повећања;

(ii) средства класификована као она која се држе за продају или укључена у групу средстава за отуђивање класификованих као средства која се држе за продају у складу са IFRS 5 и друга отуђења;

(iii) стицање путем пословних комбинација;

(iv) повећања и смањења која су настала као резултат ревалоризације, у складу с параграфима 31, 39 и 40, и као резултат губитака услед умањења вредности који су признати или поништени у укупном осталом резултату, у складу са IAS 36;

(v) губитке услед умањења вредности признате у билансу успеха у складу са IAS 36;

(vi) губитке услед умањења вредности поништене у билансу успеха у складу са IAS 36;

(vii) амортизацију,

(viii) нето курсне разлике које настају приликом превођења финансијских извештаја из функционалне валуте у валуту којој се врши презентација извештаја, укључујући превођење иностраних пословања у валуту у којој ентитет представља своје извештаје; и

(ix) остале промене.

74 У финансијским извештајима се такође обелодањује:

(a) постојање и износи ограничења власништва, као и некретнине, постројења и опреме који су заложени као гаранција за обавезе,

(b) износ издатака признатих у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме у току њихове изградње;

(c) износ уговорних обавеза за набавку некретнина, постројења и опреме; и

(d) уколико није засебно обелодањен у извештају о укупном резултату, износ накнаде од трећих страна за некретнина, постројења и опрему чија је вредност умањена, које су изгубљене или су дате, а који су укључени у добитак или губитак.

75 Избор метода амортизације и утврђивање века употребе средстава ствар је процене. Због тога, обелодањивање усвојених метода и процењеног корисног века или стопа амортизације пружа корисницима финансијских извештаја информације које им омогућавају да преиспитају политике које је менаџмент одабрао и да их упореде са другим ентитетима. Због сличних разлога, неопходно је обелоданити:

(a) амортизацију, било да је призната у билансу успеха или као део набавне вредности других средстава, у току периода; и

(b) акумулирану амортизацију на крају периода.

76 У складу са IAS 8, ентитет обелодањује природу и ефекат промене рачуноводствене процене која утиче на текући период или се очекује да ће утицати на наредне периоде. Када се ради о некретнинама, постројењима и опреми, таква обелодањивања могу произаћи из промена у проценама:

(a) резидуалних вредности;

(b) процењених трошкова демонтаже, уклањања или обнове некретнина, постројења и опреме;

(c) корисног века употребе; и

(d) метода амортизације.

77 Ако се некретнине, постројења и опрема исказују у ревалоризованим износима, обелодањује се следеће:

(a) датум када је извршена ревалоризација;

(b) да ли је у њој учествовао независни проценитељ;

(c) методи и значајне претпоставке које су примењиване у процени фер вредности ставке;

(d) степен у ком је фер вредност ставки утврђена непосредно на основу цена на активном тржишту или на основу недавних независних тржишних трансакција, или је била процењена коришћењем неких других техника вредновања;

(e) књиговодствену вредност сваке ревалоризоване класе некретнина, постројења и опреме која би била призната да су средства књижена по моделу набавне вредности; и

(f) ревалоризационе резерве које указују на промене у датом периоду и свако ограничење у расподели његовог салда акционарима.

78 Поред информација које се захтевају у складу са параграфима 73 (e)(iv)–(vi), ентитет обелодањује информације о некретнинама, постројењима и опреми чија је вредност умањена, у складу са IAS 36.

79 Корисници финансијских извештаја, за своје потребе могу такође сматрати релевантним и следеће информације:

(a) књиговодствену вредност некретнина, постројења и опреме који се привремено не користе;

(b) бруто књиговодствену вредност сваке потпуно амортизоване некретнине, постројења и опреме која је још у употреби;

(c) књиговодствену вредност некретнина, постројења и опреме које су повучене из активне употребе и које нису класификоване као средства која се држе за продају у складу са IFRS 5;

(d) када се користи модел набавне вредности, фер вредност некретнина, постројења и опреме у случају када се она знатно разликује од књиговодствене вредности.

Због тога се ентитети подстичу да обелодањују ове износе.

Прелазне одредбе

80 Захтеви из параграфа 24–26 у вези са почетним мерењем некретнина, постројења и опреме, набављених у трансакцији размене средстава, примењују се унапред само за будуће трансакције.

Датум ступања на снагу

81 Ентитет примењује овај Стандард за годишње периоде почев од 1. јануара 2005 године, или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за неки период који почиње пре 1. јануара 2005 године, он ту чињеницу обелодањује.

81А Ентитет примењује измене параграфа 3 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006 године или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 6 за неки ранији период, ове измене се примењују на тај ранији период.

81Б Објављивањем IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 39, 40 и 73(e)(iv). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

81Ц Објављивањем IFRS 3 *Пословне комбинације* (ревидираног 2008. године) измењен је параграф 44. Ентитет примењује ту измену за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измену за тај ранији период.

81Д Параграфи 6 и 69 су измењени а параграф 68А додат у оквиру *Побољшања IFRS* која су објављена у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу и истовремено примењује повезане измене IAS 7 *Извештај о токовима готовине*.

81Е Параграф 5 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* која су објављена у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена уколико ентитет истовремено примењује измене параграфа 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53В, 54, 57 и 85В стандарда IAS 40. Уколико ентитет примењује измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Повлачење осталих саопштења

82 Овај Стандард замењује IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 1998. године).

83 Овај Стандард замењује следећа Тумачења:

(a) SIC-6 *Трошкови модификовања постојећег софтвера*;

(b) SIC-14 *Некретнине, постројења и опрема – накнаде по основу умањења вредност или губитка средстава*; и

(c) SIC-23 *Некретнине, постројења и опрема – главни трошкови контроле или ремонта*.

Међународни рачуноводствени стандард 17

Лизинг

Циљ

1 Циљ овог Стандарда је да пропише одговарајуће рачуноводствене политике и обелодањивања код даваоца лизинга и корисника лизинга која ће се примењивати у вези са лизингом.

Делокруг

2 Овај Стандард се примењује у рачуноводственом обухватању свих лизинга осим:

(a) уговора о лизингу који се односе на истраживање или коришћење минерала, нафте, природног гаса и сличних нерегенеративних ресурса; и

(b) уговора о лиценцама за предмете као што су филмови, видео записи, представе, рукописи, патенти и ауторска права.

Такође, овај стандард се не примењује као основа за одмеравања:

(a) некретнина које држи корисник лизинга, а које се евидентирају као инвестиционе некретнине (видети IAS 40 *Инвестиционе некретнине*);

(б) инвестиционе некретнине које је давалац лизинга обезбедио по основу уговора о пословном лизингу (видети IAS 40)

(ц) биолошких средстава које корисник лизинга поседује по основу уговора о финансијском лизингу (видети IAS 41 *Пољопривреда*); или

(д) биолошких средстава које је давалац лизинга обезбедио по основу уговора о пословном лизингу.

3 Овај Стандард се примењује на уговоре којима се преноси право на коришћење средстава, чак и у случају када се од даваоца лизинга захтевају значајне услуге у вези са функционисањем и одржавањем средстава. Овај Стандард се не примењује на уговоре о услугама којима се не преноси право на коришћење средстава са једне на другу уговорну страну.

Дефиниције

4 У овом Стандарду се користе изрази који имају следеће значење:

Лизинг је споразум по коме давалац лизинга преноси на корисника лизинга право коришћења средстава за договорени временски период у замену за плаћање или низ плаћања.

Финансијски лизинг је лизинг којим се преносе суштински сви ризици и користи који су повезани са власништвом над неким средством. По истеку периода лизинга право својине се може, али не мора пренети.

Пословни лизинг је лизинг који је различит од финансијског лизинга.

Неопозиви лизинг је лизинг који се може опозвати само:

(а) у случају неког непредвиђеног догађаја

(б) уз допуштење даваоца лизинга

(ц) уколико корисник лизинга закључи нови лизинг за исто или еквивалентно средство са истим даваоцем лизинга, или

(д) на основу плаћања додатног износа од стране корисника лизинга, тако да је од отпочињања лизинга прилично извесно да ће се лизинг наставити.

Почетак лизинга је ранији датум између датума споразума о лизингу и датума обавезивања страна да ће се придржавати главних одредби лизинга. На тај дан:

(а) лизинг се класификује било као пословни или као финансијски лизинг; и

(б) у случају финансијског лизинга, одређује се износ који треба признати на почетку трајања лизинга.

Почетак трајања лизинга је датум од којег корисник лизинга има право да користи средство које је предмет лизинга. То је датум иницијалног признавања лизинга (то јест признавање средстава, обавеза, прихода или расхода који настају као резултат лизинга).

Трајање лизинга је неопозиви период за који је корисник лизинга уговорио лизинг средства заједно са сваким будућим периодом у којем корисник лизинга има могућност да настави лизинг са или без додатног плаћања, с тим да је на почетку лизинга извесно у разумној мери да ће корисник лизинга ту могућност искористити.

Минимална плаћања лизинга су плаћања током трајања лизинга која се захтевају или се могу захтевати од корисника лизинга, искључујући потенцијалне закупнине, трошкове за услуге и порезе које треба да плати давалац лизинга а који ће му бити надокнађени заједно са:

(а) у случају корисника лизинга, сваким износом гарантованим од стране корисника или од стране повезане са њим, или

(б) у случају даваоца лизинга свака резидуална вредност коју му гарантује:

(i) корисник лизинга

(ii) страна повезана са корисником лизинга

(iii) трећа страна која није повезана са даваоцем лизинга која је финансијски способна да испуни обавезе по гаранцији.

Међутим, ако корисник лизинга има опцију куповине средстава по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од фер вредности средстава на датум када опција куповине постане остварива и када је на почетку лизинга извесно да ће се та опција искористити, минимална плаћања лизинга обухватају минимална плаћања током трајања лизинга до очекиваног датума реализације опције куповине и плаћање потребно за реализацију те опције.

Фер вредност је износ за који се неко средство може размени или обавеза измирити између упознатих, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Економски век је:

(а) период у којем се очекује да средство буде економски употребљиво за једног или више корисника; или

(б) број производа или сличних јединица које један или више корисника очекују да добију од употребе средства.

Корисни век је процењени преостали период од почетка трајања лизинга, који није ограничен на период трајања лизинга, током кога се очекује да ће ентитет користити економске користи садржане у датом средству.

Гарантована резидуална вредност је:

(а) у случају корисника лизинга део резидуалне вредности за који гарантује корисник лизинга или страна повезана са корисником (гарантовани износ је максимални износ који би у сваком случају могао бити плаћен), и

(б) у случају даваоца лизинга онај део резидуалне вредности за који гарантује корисник лизинга или трећа страна која није повезана са даваоцем лизинга, а која је финансијски способна да исплати обавезе по гаранцији.

Негарантована резидуална вредност је онај део резидуалне вредности средстава које је предмет лизинга чију реализацију не гарантује давалац лизинга или је гарантована само од стране повезане са даваоцем лизинга.

Иницијални директни трошкови су инкрементални трошкови који се могу директно приписати преговарању и закључивању лизинга изузев трошкова који су настали код произвођача или посредника даваоца лизинга.

Бруто инвестирање у лизинг представља збир:

(а) минималних плаћања за лизинг које потражује давалац лизинга на основу финансијског лизинга и

(б) било која негарантована резидуална вредност која припада даваоцу лизинга.

Нето инвестирање у лизинг је једнако бруто инвестирању у лизинг дисконтковано по каматној стопи садржаној у лизингу.

Незарађени приход од финансирања је разлика између:

(а) бруто инвестирања у лизинг и

(б) нето инвестирања у лизинг.

Каматна стопа садржана у лизингу је дисконтна стопа која на почетку лизинга условљава укупну садашњу вредност (а) минималних плаћања лизинга и (б) негарантоване резидуалне вредности која треба да буде једнака збиру (i) фер вредности средстава које је предмет лизинга и (ii) свих иницијалних директних трошкова даваоца лизинга.

Инкрементална каматна стопа позајмљивања за корисника лизинга је каматна стопа коју би корисник лизинга морао да плати за сличан лизинг или, ако се она не може утврдити, стопа која би на почетку лизинга теретила корисника у случају позајмљивања средстава на сличан рок и са сличним гаранцијама за куповину средстава које је предмет лизинга.

Потенцијална закупнина је део плаћања за лизинг који није одређен у фиксном износу већ је заснован на неком другом чиниоцу чија промена не зависи од протока времена (на пример проценат од будуће продаје, степен будућег коришћења, будући индекси цена, будуће тржишне каматне стопе).

5 Уговор о лизингу може укључивати одредбу да се плаћања лизинга коригују за промене трошкова изградње или набавке средстава које је предмет лизинга, за промене неког другог мерила трошкова или вредности, као што су општи нивои цена, или за промене трошкова финансирања лизинга од стране даваоца лизинга, у периоду између почетка лизинга (када се лизинг класификује) и почетка трајања лизинга (када се лизинг признаје). Ако је то случај, ефекте оваквих промена, у сврху овог Стандарда, треба третирати као да су се догодили на почетку лизинга.

6 Дефиниција лизинга односи се на уговоре о изнајмљивању средстава по којима се кориснику лизинга даје опција стицања права својине над средством, након испуњења уговорних услова. Ови уговори су понекад познати као уговори о куповини на отплату.

Класификација лизинга

7 Класификација лизинга усвојена у овом Стандарду, заснива се на степену у ком ризици и користи својствени власништву над средством које је предмет лизинга припадају даваоцу или кориснику лизинга. Ризици обухватају могућност губитака због неискоришћености капацитета или технолошке застарелости, као и због варирања повраћаја (улагања) услед промене економских

услова. Користи могу представљати очекивања профитабилних послова у току економског века средства и добитка од повећања вредности или реализације резидуалне вредности.

8 Лизинг се класификује као финансијски лизинг уколико се њим суштински преносе сви ризици и користи повезани са власништвом. Лизинг се класификује као пословни лизинг, ако се њим не преносе суштински сви ризици и користи повезани са власништвом.

9 Пошто се трансакција између даваоца лизинга и корисника лизинга заснива на уговору о лизингу, који важи за обе стране, примерено је да се дефиниције доследно примењују. Примена ових дефиниција у различитим околностима може понекад довести до тога да давалац лизинга и корисник лизинга различито класификују исти лизинг. На пример, када давалац лизинга стиче користи од резидуалне вредности за коју гарантује страна која није повезана са корисником лизинга.

10 Да ли је лизинг финансијски или пословни, зависи од суштине трансакције, а не од облика уговора. Примери ситуација које појединачно или заједно, упућују на класификовање лизинга као финансијског су:

(а) лизингом се преноси власништво над средством на корисника лизинга до краја трајања лизинга;

(б) корисник лизинга има опцију да купи средство по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од фер вредности на датум када се опција може искористити, и када је на почетку лизинга извесно да ће се опција искористити;

(ц) трајање лизинга се односи на већи део економског века средства, чак иако се власништво не преноси;

(д) на почетку лизинга садашња вредност минималних плаћања за лизинг већа је или једнака укупној фер вредности средства које је предмет лизинга; и

(е) средства која су предмет лизинга су специфичне природе, тако да их без значајних модификација може користити само корисник лизинга.

11 Индикатори ситуација које би индивидуално или у комбинацији могле такође упућивати на класификовање лизинга као финансијског лизинга су:

(а) уколико корисник лизинга може опозвати лизинг, губитке даваоца лизинга због овог опозива сноси корисник лизинга;

(б) добици или губици од промена фер вредности остатка падају на терет корисника лизинга (на пример, попуст на закупнину који је једнак највећем делу прихода од продаје на крају трајања лизинга); и

(ц) корисник лизинга има могућност да настави лизинг у другом временском периоду, уз закупнину која је знатно нижа од тржишне закупнине.

12 Примери и индикатори у параграфима 10 и 11 нису увек коначни. Ако је јасно на основу осталих карактеристика, да се лизингом не преносе суштински сви ризици и користи својствени власништву, лизинг се класификује као пословни лизинг. На пример, то може бити случај када се власништво над средством преноси на крају лизинга у замену за варијабилно плаћање које је једнако његовој тадашњој фер вредности, или ако постоји потенцијална закупнина због које корисник лизинга не поседује суштински све ризике и користи.

13 Класификовање лизинга се врши на почетку лизинга. Уколико се у било које време корисник лизинга и давалац лизинга сложе да промене одредбе уговора о лизингу, осим обнављања лизинга, што би могло да доведе до другачије класификације лизинга и према критеријима из параграфа 7–12, промени услове који су важили на почетку лизинга, ревидирани уговор се сматра новим уговором за предвиђено трајање. Међутим, промене процена (на пример, промене процена економског века или резидуалне вредности средства које је предмет лизинга), или промене околности (на пример, неизвршење новчаних обавеза корисника лизинга), ипак не изазивају ново класификовање лизинга у рачуноводствене сврхе.

14 Лизинг земљишта и објеката класификује се као пословни или финансијски лизинг, на исти начин као и лизинг других средстава. Међутим, за земљиште је карактеристично да оно обично има неограничени век трајања и уколико се не очекује да право власништва пређе на корисника лизинга до краја рока трајања лизинга, корисник лизинга обично не преузима суштински све ризике и користи својствене власништву, у ком случају се лизинг земљишта третира као пословни лизинг. Плаћена накнада за такав лизинг који се третира као пословни лизинг, представља унапред плаћене трошкове лизинга, који се амортизују током трајања лизинга, у складу са пореклом остварених користи.

15 Земљиште и објекти као елементи лизинга разматрају се засебно у сврху класификације лизинга. Ако се очекује, да ће на крају трајања лизинга, власништво над оба елемента прећи на корисника лизинга, оба елемента се класификују као финансијски лизинг, без обзира да ли се они анализирају као један или као два лизинга, осим у случају када се на основу осталих карактеристика закључи да се лизингом не преносе суштински сви ризици и користи који су својствени власништву над једним или оба елемента. Када земљиште има неодређени економски век, оно се обично класификује као пословни лизинг, осим у случају када се очекује, да ће на крају трајања лизинга, власништво над њим прећи на корисника лизинга, у складу са параграфом 14. Објекти се класификују као финансијски или пословни лизинг у складу са параграфима 7–13.

16 Кад год је потребно да се класификује и обрачунава лизинг земљишта и објеката, минимална плаћања лизинга (укључујући и све унапред плаћене паушалне износе) се алоцирају између елемената земљишта и објеката пропорционално релативној фер вредности учешћа ових елемената у лизингу, на почетку лизинга. Ако се плаћања лизинга не могу поуздано алоцирати на ова два елемента, целокупни лизинг се класификује као финансијски лизинг, осим када је јасно да оба елемента представљају пословни лизинг, у ком случају се целокупни лизинг класификује као пословни.

17 Код лизинга земљишта и објеката, код којег је износ који треба иницијално признати за елемент земљишта, у складу са параграфом 20, безначајан/нематеријалан, земљиште и објекти могу да се третирају као једна ставка за сврху класификовања лизинга, и класификују као финансијски или пословни лизинг у складу са параграфима 7–13. У овом случају, економски век објеката представља економски век целокупног средства које је предмет лизинга.

18 Засебно одмеравање елемената земљишта и објеката се не захтева, када се учешће корисника лизинга у лизингу и земљишта и објеката класификује као инвестиционе некретнине у складу са IAS 40 и када је усвојен модел фер вредности. Код ове процене се захтева детаљан прорачун само ако је класификација једног или оба елемента из неког разлога неизвесна.

19 Према IAS 40, корисник лизинга може да класификује учешће у некретнини коју држи под пословним лизингом, као инвестициону некретнину. У том случају, учешће у некретнини се обрачунава као да се ради о финансијском лизингу, а за признавање средства се користи модел фер вредности. Корисник лизинга наставља да обрачунава лизинг као финансијски, чак и ако накнадни догађај измени природу удела корисника лизинга у некретнини, тако да се он више не може класификовати као инвестициона некретнина. То ће бити случај, на пример, ако корисник лизинга:

(а) узме у посед некретнину, која се онда преноси на сопствену имовину, по вредности за коју се верује да је једнака фер вредности на датум промене у коришћењу, или

(б) одобри подзакуп којим се преносе суштински сви ризици и користи својствени власништву на трећу страну са којом није повезан. Такав подзакуп, корисник лизинга обрачунава као финансијски лизинг одобрен трећој страни, иако га трећа страна може обрачунати и као пословни лизинг.

Лизинг у финансијским извештајима корисника лизинга **Финансијски лизинг** **Почетно признавање**

20 Корисници лизинга признају финансијски лизинг као средство и обавезу у својим билансима стања, у износима који су на почетку трајања лизинга једнаки фер вредности средстава која су предмет лизинга, или по садашњој вредности минималних плаћања лизинга, ако је она нижа. Приликом израчунавања минималних плаћања лизинга, дисконтна стопа је каматна стопа садржана у лизингу, ако се она може утврдити, а ако се не може утврдити, користи се инкрементална каматна стопа на задуживање. Сви иницијални директни трошкови корисника лизинга додају се износу који је признат као средство.

21 Трансакције и други догађаји се рачуноводствено обухватају и представљају у складу са њиховом суштином и финансијском реалношћу, а не само према правном облику. Иако правни облик уговора о лизингу одређује да корисник лизинга не може да стекне законско право својине над средством које је предмет лизинга, у случају финансијског лизинга суштина и финансијска реалност јесте да корисник лизинга стиче економске користи од коришћења средства које је предмет лизинга у току већег дела

његовог економског века, у замену за прихватање обавезе, да на почетку лизинга, за то плати износ који је приближно једнак фер вредности средства и припадајућу финансијску накнаду.

22 Уколико се такве трансакције лизинга не исказују у извештају о финансијској позицији корисника лизинга, економски ресурси и ниво обавеза ентитета су потцењени, те тиме искривљују финансијске показатеље. Због тога је потребно да се финансијски лизинг призна у извештају о финансијској позицији корисника лизинга и као средство и као обавеза за будућа плаћања лизинга. На почетку трајања лизинга у извештају о финансијској позицији се средство и обавеза за будућа плаћања лизинга признају у истом износу, изузев иницијалних директних трошкова корисника лизинга који се додају износу који се признаје као средство.

23 Обавезе за средства која су предмет лизинга не би требало презентовати у финансијским извештајима као одбитне ставке од средстава која су предмет лизинга. Ако се за презентовање, у извештају о финансијској позицији, обавезе класификују на краткорочне и дугорочне, иста класификација се користи и за обавезе по основу лизинга.

24 Иницијални директни трошкови обично настају у вези са специфичним активностима лизинга, као што је преговарање и обезбеђивање уговора о лизингу. Наведени трошкови који се директно могу приписати активностима које у финансијском лизингу обавља корисник лизинга, укључују се у износ који се признаје као средство.

Накнадно одмеравање

25 Минимална плаћања лизинга треба поделити између финансијског трошка и смањења неизмирене обавезе. Финансијски трошак треба алоцирати на све периоде током трајања лизинга, тако да се остварује константна периодична каматна стопа на преостали салдо обавезе. Потенцијалне закупнине се третирају као расход за период у ком су настале.

26 Приликом алоцирања финансијских расхода на периоде током трајања лизинга, у пракси се може користити неки облик апроксимације ради једноставнијег израчунавања.

27 Финансијски лизинг узрокује повећање трошкова амортизације за средства која се амортизују, као и финансијске расходе у сваком обрачунском периоду. Политика амортизације средстава која су предмет лизинга и која се амортизују треба да буде у складу са политиком амортизације средстава која су у власништву, а призната амортизација се израчунава у складу са IAS 16 *Некретности, постројења и опрема* и IAS 38 *Нематеријална имовина*. Уколико није сасвим извесно да ће корисник лизинга стећи право власништва над средством које је предмет лизинга до краја трајања лизинга, то средство се у потпуности амортизује у краћем периоду од: трајања лизинга или корисног века.

28 Износ амортизације средства које је предмет лизинга, систематски се алоцира на сваки обрачунски период у току очекиваног времена коришћења, на систематској основи у складу са политиком амортизације коју корисник лизинга примењује за амортизацију средстава која се амортизују, а која поседује. Ако је сасвим извесно да ће корисник лизинга стећи право власништва до краја трајања лизинга, период очекиваног коришћења представља корисни век средства; у супротном средство се амортизује током краћег периода од: трајања лизинга или корисног века средства.

29 Збир трошкова амортизације средства које је предмет лизинга и финансијских расхода за период ретко је исти као обавезе за плаћање лизинга за тај период, и стога је неприкладно да се обавезе за плаћање лизинга једноставно признају као расход у билансу успеха. Према томе, након почетка трајања лизинга, средство и са њим повезане обавезе вероватно неће имати једнаке износе.

30 Ентитет примењује IAS 36 *Умањење вредности имовине*, да би се утврдило да ли је средству које је предмет лизинга умањење вредности.

Обелодањивања

31 За финансијски лизинг, поред испуњавања захтева IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања*, корисници лизинга обелодањују и следеће:

(а) за сваку групу средстава, нето књиговодствену вредност на крају извештајног периода.

(б) усклађивања између укупних будућих минималних плаћања лизинга на крају извештајног периода и њихове садашње

вредности. Осим тога, ентитет обелодањује укупна будућа минимална плаћања лизинга на крају извештајног периода и њихове садашње вредности, за сваки од следећих периода:

(i) краће од једне године;

(ii) дуже од једне године, краће од пет година;

(iii) дуже од пет година.

(ц) потенцијалне закупнине признате као расход за период.

(д) укупна будућа минимална плаћања подзакупа за које се очекује да ће бити примљени према неопозивим подзакупима на крају извештајног периода.

(е) општи опис материјално значајних уговора о лизингу корисника лизинга, који укључују, али нису ограничени, на следеће:

(i) основу по којој се утврђују обавезе по основу потенцијалних закупнина;

(ii) постојање и услове обнављања или опције куповине и клаузулу по којој је предвиђено повећање цена; и

(iii) ограничења наметнута уговором о лизингу, као што су она која се односе на дивиденде, додатни дуг и даљи лизинг.

32 Поред тога, корисник лизинга за средства која су предмет финансијског лизинга врши обелодањивања која се захтевају према IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 и IAS 41.

Пословни лизинг

33 Код пословног лизинга, плаћања лизинга се признају као расход, по праволинијској основи током трајања лизинга, осим ако нека друга систематска основа није примеренија за представљање временске структуре користи за корисника.

34 За пословне лизинге, плаћања лизинга (искључујући трошкове услуга као што су осигурање и одржавање) се признају по праволинијској основи као расход, осим ако нека друга систематска основа није примеренија за представљање временске структуре користи за корисника, чак иако плаћања нису на тој основи.

Обелодањивања

35 Код пословних лизинга, поред захтева из IFRS 7, корисници лизинга обелодањују и следеће:

(а) укупна будућа минимална плаћања лизинга према неопозивим пословном лизингу сваки од следећих периода:

(i) краће од једне године;

(ii) дуже од једне године али краће од пет година;

(iii) дуже од пет година.

(б) укупна будућа минимална плаћања подзакупа, која се очекују да буду примљена према неопозивим подзакупима, на крају извештајног периода;

(ц) плаћања лизинга и подзакупа признатих као расход за период, са засебним износима за минимална плаћања лизинга, потенцијалне закупнине и плаћања подзакупа;

(д) уопштени опис значајних уговора о лизингу корисника лизинга укључујући, али не ограничавајући се на:

(i) основу по којој се утврђују обавезе по основу потенцијалних закупнина;

(ii) постојање и услови обнављања или опције куповине и клаузуле по којој је предвиђено повећање цена; и

(iii) ограничења наметнута уговором о лизингу, као што су она која се односе на дивиденде, додатни дуг и будући лизинг.

Лизинг у финансијским извештајима даваоца лизинга

Финансијски лизинг

Иницијално признавање

36 Даваоци лизинга признају средства под финансијским лизингом у својим извештајима о финансијској позицији и презентују их као потраживање у износу једнаком нето инвестирању у лизинг.

37 Код финансијског лизинга давалац лизинга преноси скоро све ризике и користи својствене правном власништву и на тај начин третира потраживања по основу лизинга као исплату главнице и приход од финансирања да би рефундирао и остварио корист од своје инвестиције и услуга.

38 Код даваоца лизинга се често јављају иницијални директни трошкови, као што су провизије, адвокатске накнаде и интерни трошкови, који представљају инкременталне трошкове који се могу приписати преговарању и закључивању уговора о лизингу. Ови трошкови не обухватају индиректне трошкове, као што су општи

режијски трошкови који настају у продајном или маркетинг сектору. Код финансијских лизинга, изузев оних у које су укључени произвођачи и даваоци лизинга посредници, иницијални директни трошкови се укључују у иницијално одмеравање потраживања по основу финансијског лизинга и умањују износ прихода признајих током трајања лизинга. Каматна стопа садржана у лизингу се дефинише на такав начин да се иницијални директни трошкови аутоматски укључују у потраживања по основу финансијског лизинга; нема потребе да се они засебно додају. Трошкови које направи произвођач или давалац лизинга посредник у вези са преговарањем и закључивањем уговора о лизингу, су искључени из дефиниције иницијалних директних трошкова. Као резултат тога, они се искључују из нето инвестирања у лизинг и признају се као расход у периоду у ком се признаје добитак од продаје, што је код финансијског лизинга обично почетак трајања лизинга.

Накнадно одмеравање

39 Признавање финансијског прихода треба заснивати на моделу који одражава константну периодичну стопу приноса на нето инвестирање даваоца лизинга у финансијски лизинг.

40 Давалац лизинга има за циљ да алоцира приход од финансирања током трајања лизинга на систематској и рационалној основи. Ова алокација прихода се заснива на моделу који одражава константни периодични принос на нето инвестирање даваоца лизинга у финансијски лизинг. Плаћања лизинга која се односе на тај период, изузимајући трошкове услуга, одузимају се од бруто инвестирања у лизинг да би се смањила како главница тако и незарађени приход од финансирања.

41 Процењене негарантоване резидуалне вредности коришћене приликом израчунавања бруто инвестирања даваоца лизинга у тај лизинг треба редовно преиспитивати. Ако је дошло до смањења процењене негарантоване резидуалне вредности, алокација прихода током трајања лизинга се ревидира, а свако смањење већ обрачунатих износа се истовремено признаје.

41А Средство које је предмет финансијског лизинга које је класификовано као оно које је намењено продаји (или је укључено у групу за отуђење класификовану као ону која је намењена продаји) у складу са IFRS 5 Стална имовина намењена продаји и престанак пословања се обрачунава у складу са тим IFRS.

42 Произвођач или давалац лизинга посреднику признаје добитак или губитак од продаје за период, у складу са политиком коју ентитет примењује код директне продаје. Уколико се нуде вештачки ниске каматне стопе, добитак од продаје треба ограничити на износ који би се применио кад би се захтевала тржишна каматна стопа. Трошкове које направе произвођач или давалац лизинга посредник у вези са преговарањем и закључивањем уговора о лизингу, треба признати као расход у периоду када се признаје добитак од продаје.

43 Произвођачи или посредници често нуде купцима избор између куповине или узимања средстава под лизинг. Финансијски лизинг средстава од стране произвођача или даваоца лизинга посредника, узрокује две врсте прихода:

(а) добитак или губитак који је једнак добитку или губитку од директне продаје средстава које је предмет лизинга, по уобичајеним продајним ценама, које одражавају могуће количинске или трговинске попусте; и

(б) приход од финансирања током трајања лизинга.

44 Приход од продаје који произвођач или давалац лизинга посреднику признаје на почетку трајања лизинга представља фер вредност средстава или, ако је она нижа, садашњу вредност минималних плаћања лизинга која се ствара код даваоца лизинга, израчунату по тржишној каматној стопи. Трошкови продаје признати на почетку трајања лизинга представљају набавну вредност, или ако је она различита, књиговодствену вредност некретности која је предмет лизинга умањену за садашњу вредност негарантоване резидуалне вредности. Разлика између прихода од продаје и трошкова продаје представља добитак од продаје, који се признаје у складу са политиком ентитета која се односи на директне продаје.

45 Произвођачи или даваоци лизинга посредници понекад нуде вештачки ниске каматне стопе како би привукли купце. Коришћење такве стопе имало би за последицу да се превелики део укупног прихода од трансакције признаје у време продаје. Уколико се нуде вештачки ниске каматне стопе, добитак од продаје се ограничава на износ који би се добио кад би се захтевале тржишне каматне стопе.

46 Трошкови које произвођач или давалац лизинга посредник направе у вези са преговарањем и закључивањем уговора о финансијском лизингу, признају се као расход на почетку трајања лизинга, јер су они углавном повезани са остваривањем добитка од продаје од стране произвођача или даваоца лизинга посредника.

Обелодањивања

47 За финансијске лизинге, поред захтева из IFRS 7, даваоци лизинга обелодањују и следеће:

(а) усклађивање између укупног бруто инвестирања у лизинг на крају извештајног периода и садашње вредности потраживања по основу минималних плаћања лизинга на крају извештајног периода. Поред тога, ентитет обелодањује укупно бруто инвестирање у лизинг и садашњу вредност потраживања по основу минималних плаћања лизинга на крају извештајног периода, за сваки од следећих периода:

- (i) краће од једне године;
- (ii) дуже од једне године, али не краће од пет година;
- (iii) дуже од пет година.

(б) незарађени приход од финансирања

(ц) негарантовану резидуалну вредност обрачунату у корист даваоца лизинга.

(д) акумулирану резерву за ненаплаћена потраживања по основу минималних плаћања лизинга.

(е) потенцијалне закупнине признате као приход за период.

(ф) општи опис материјално значајних уговора о лизингу даваоца лизинга.

48 Као показатељ раста, често је корисно да се за нове послове који су започети у току периода, такође обелодани бруто инвестирање умањено за незарађени приход, након одузимања одговарајућих износа за опозване лизинге.

Пословни лизинг

49 Даваоци лизинга треба да средства која су предмет пословног лизинга искажу у својим извештајима о финансијској позицији у складу са њиховом природом.

50 Приходи од пословног лизинга се признају као приход, по праволинијској основи током трајања лизинга, осим ако не постоји нека друга систематска основа која је примеренија временском распореду смањивања користи добијених од средства које је предмет лизинга.

51 Трошкови, укључујући и амортизацију, настали приликом зарађивања прихода од лизинга, признају се као расход. Приход од лизинга (искључујући примања за обављене услуге као што су осигурање и одржавање) се признају по праволинијској основи током трајања лизинга, чак и ако примања нису на тој основи, осим ако не постоји нека друга систематска основа примеренија временском распореду смањивања користи добијених од средства које је предмет лизинга.

52 Иницијални директни трошкови које даваоци лизинга направе у вези са преговарањем и закључивањем уговора о лизингу, се додају књиговодственој вредности средстава које је предмет лизинга и признају као расход током трајања лизинга на истој основи на којој су признати и приходи.

53 Политика амортизације средстава која су предмет лизинга треба да буде доследна уобичајеној политици амортизације коју давалац лизинга примењује за слична средства, а амортизација се рачуноводствено обухвата у складу са IAS 16 и IAS 38.

54 Ентитет примењује IAS 36 да би утврдио да ли је средству које је предмет лизинга умањена вредност.

55 Произвођач или давалац лизинга посредник не признаје никакав добитак од продаје приликом закључивања уговора о пословном лизингу, због тога што он није еквивалентан продаји.

Обелодањивања

56 Код пословних лизинга, поред испуњавања захтева из IFRS 7, даваоци лизинга обелодањују и следеће:

(а) будућа минимална плаћања лизинга по основу неопозивих пословних лизинга у укупном износу и за сваки од следећих периода:

- (i) краће од једне године;
- (ii) дуже од једне године, али краће од пет година;
- (iii) дуже од пет година.

(б) укупне потенцијалне закупнине признате као приход за период.

(ц) општи опис уговора о лизингу даваоца лизинга.

57 Поред тога, за средства обезбеђена пословним лизингом давалац лизинга врши и обелодањивања која се захтевају према IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 и IAS 41.

Трансакције продаје и повратног лизинга

58 Трансакција продаје и повратног лизинга обухвата продају средства и поновно узимање истог средства под лизинг. Плаћање лизинга и продајна цена обично су међусобно зависни, пошто се о њима преговара у пакету. Рачуноводствени поступак трансакција продаје и повратног лизинга зависи од врсте лизинга о коме је реч.

59 Уколико трансакција продаје и повратног лизинга има за резултат финансијски лизинг, продавац – корисник лизинга не признаје одмах као приход сваки вишак прихода од продаје изнад књиговодствене вредности средства. Уместо тога, тај износ се одлаже и амортизује током трајања лизинга.

60 Уколико је повратни лизинг финансијски лизинг, трансакција представља средство помоћу ког давалац лизинга обезбеђује финансирање корисника лизинга тим средством као обезбеђењем. Из овог разлога, не треба третирали вишак прихода од продаје изнад књиговодствене вредности средства као приход. Такав вишак се одлаже и амортизује током трајања лизинга.

61 Уколико трансакција продаје и повратног лизинга има за резултат пословни лизинг, и ако је јасно да је трансакција успостављена по фер вредности, сваки добитак или губитак се одмах признају. Уколико је продајна цена испод фер вредности, сваки добитак или губитак се одмах признаје, осим у случају ако се губитак компензује будућим плаћањима лизинга по цени нижој од тржишне, када се губитак одлаже и амортизује пропорционално плаћањима лизинга током периода у ком се очекује коришћење средства. Уколико је продајна цена изнад фер вредности, вишак изнад фер вредности се одлаже и амортизује током периода у ком се очекује коришћење средства.

62 Уколико је повратни лизинг пословни лизинг, и ако су плаћања лизинга као и продајна цена утврђени по фер вредности, ради се о уобичајеној трансакцији продаје и сваки добитак или губитак се одмах признају.

63 Уколико је, код пословног лизинга, фер вредност у време трансакције продаје и повратног лизинга мања од књиговодствене вредности средства, губитак једнак износу разлике између књиговодствене и фер вредности, се одмах признаје.

64 За финансијске лизинге не треба вршити таква кориговања, осим ако није дошло до умањења вредности средства, у ком случају се књиговодствена вредност своди на надокнадиви износ, у складу са IAS 16.

65 Захтеви за обелодањивање за кориснике лизинга и даваоце лизинга примењују се подједнако на трансакције продаје и повратног лизинга. Захтевани опис материјално значајних уговора о лизингу доводи до обелодањивања јединствених или неуобичајених одредби уговора или услова трансакција продаје и повратног лизинга.

66 Трансакције продаје и повратног лизинга могу узроковати посебне критеријуме за обелодањивање из IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*.

Прелазне одредбе

67 За ентитете из параграфа 68, ретроспективна примена овог стандарда се подстиче, али се не захтева. Уколико се овај стандард не примењује ретроспективно, сматра се да је давалац лизинга правилно утврдио салдо сваког претходно постојећег финансијског лизинга, који се након тога обрачунава у складу са одредбама овог стандарда.

68 Ентитети који су претходно примењивали IAS 17 (ревидиран 1997. године) ретроспективно примењују измене извршене у овом стандарду за све лизинге, или ако IAS 17 (ревидиран 1997. године) није ретроспективно примењиван, за све уговоре о лизингу закључене после прве примене овог стандарда.

Датум ступања на снагу

69 Ентитет треба да примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2005. године, та чињеница треба да се обелодани.

Повлачење IAS 17 (ревидираног 1997. године)

70 Овај Стандард замењује IAS 17 *Лизинг* (ревидиран 1997. године).

Видети и SIC-27 *Процењивање суштине трансакције укључујући и правни облик лизинга*.

Видети и SIC-15 *Пословни лизинг – олакшице*.

Видети и SIC 15 *Пословни лизинг – олакшице*.

Међународни рачуноводствени стандард 18

Приходи

Циљ

Приход се у *Оквиру за припрему и презентацију финансијских извештаја* дефинише као повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу. Приход укључује и приходе и добитке. Приход је прилив који настаје у току редовних активности неког ентитета и има различите називе као што су приход од продаје, провизије, камате, дивиденде и тантијеме. Циљ овог Стандарда је да пропише рачуноводствени поступак за приход који настаје из одређеног типа трансакција и догађаја.

Првенствено питање у рачуноводственом обухватању прихода је одредити када се приход признаје. Приход се признаје када је прилив будућих економских користи у ентитет вероватан, а те користи се могу поуздано измерити. Овај Стандард идентификује околности у којима ће ти критеријуми бити задовољени, односно и приход бити признат. Он такође пружа практично упутство за примену тих критеријума.

Делокруг

1 Овај Стандард се примењује у рачуноводственом обухвату прихода који настају из следећих трансакција и догађаја:

- (а) продаје робе;
- (б) пружања услуга; и
- (ц) коришћења средстава ентитета од стране других, чиме се остварују камате, тантијеме и дивиденде.

2 Овај Стандард замењује IAS 18 – *Признавање прихода*, одобрен 1982. године.

3 Роба укључује производе које је ентитет произвео у сврхе продаје и производе купљене ради даље продаје, као што је роба купљена од стране трговца на мало или земљиште и друге некретности које се држе ради даље продаје.

4 Пружање услуга обично подразумева извршавање од стране ентитета уговором дефинисаног задатка током уговореног временског периода. Ове услуге се могу пружати током једног или више периода. Неки уговори о пружању услуга су директно повезани са уговорима о изградњи, на пример, уговори за услуге руководиоца пројекта менаџера и архитеката. Приход који настаје од тих уговора се не обрађује у овом Стандарду, али се обрађује у складу са захтевима за уговоре о изградњи, као што је наведено у IAS 11 – *Уговори о изградњи*.

5 Коришћење средстава ентитета од стране других доводи до стварања прихода у облику:

(а) Камате – накнада за коришћење готовине или еквивалента готовине или износа који се дугују том ентитету;

(б) Тантијеме – накнаде за коришћење сталне имовине датог ентитета, на пример: патената, робних марки, ауторских права и компјутерског софтвера, и

(ц) Дивиденде – расподеле добити власницима капитала пропорционално њиховом власништву над одређеном обликом капитала.

6 Овај Стандард се не бави приходом који настаје из:

- (а) уговора о лизингу (види IAS 17 – *Лизинг*);
- (б) дивиденди од инвестиција обрачунатих методом удела (видети IAS 28 – *Инвестиције у придружене ентитете*);
- (ц) уговора о осигурању који спадају у делокруг IFRS 4 – *Уговори о осигурању*;

(д) промена фер вредности финансијских средстава и финансијских обавеза или њиховог отуђења (видети IAS 39 – *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*);

(е) промена вредности других текућих средстава;

(ф) почетног признавања и из промена фер вредности биолошких средстава везаних за пољопривредне активности (видети IAS 41 – *Пољопривреда*);

- (г) почетног признавања пољопривредног приноса (видети IAS 41 – *Пољопривреда*); и
(х) вађења минералних руда.

Дефиниције

7 У овом Стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Приход је бруто прилив економских користи током датог периода који настаје из редовних активности ентитета при чему тај прилив резултира повећањем капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу.

Фер вредност је износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између упознатих, вољних страна у оквиру независне трансакције.

8 Приход укључује само бруто прилив економских користи које је ентитет примио или потражује за свој рачун. Износи који су прикупљени за рачун трећих страна као што су порез на промет, порез на робу и услуге и порез на додату вредност, нису економске користи које притичу у ентитет и не резултују увећањем капитала. Слично томе, у заступничком односу бруто прилив економских користи укључује износе који су прикупљени за рачун принципала, а који не резултују повећањем акцијског капитала тог ентитета. Износи који су прикупљени за рачун принципала нису приход. Уместо тога, приход представља износ провизије.

Одмеравање прихода

9 Приход треба се одмерава по фер вредности примљених или потраживаних накнада.

10 Износ прихода који се остварује при некој трансакцији се обично одређује путем уговора између ентитета и купца или корисника средства. Одмерава се по фер вредности примљене или потраживане накнаде, узимајући у обзир износ било каквих трговинских погуста и количинских рабата које је тај ентитет одобрио.

11 У највећем броју случајева, накнада је у облику готовине или готовинских еквивалента, а износ прихода је износ готовине или готовинских еквивалента, који је примљен или се потражује. Међутим, када је прилив готовине или готовинских еквивалента одложен, фер вредност накнаде може бити мања од номиналног износа готовине која је примљена или потраживана. На пример, ентитет може дати бескаматни кредит купцу или од купца прихватити меницу као накнаду за продату робу по каматној стопи испод тржишне. Када такав споразум по својим ефектима представља финансијску трансакцију, фер вредност накнаде се одређује дисконтовањем свих будућих примања, користећи изведену каматну стопу.

Изведена каматна је стопа која се јасније може одредити између следеће две:

(а) претежна стопа за сличне инструменте издаваоца са сличним кредитним рејтингом; или

(б) каматна стопа којом се дисконтује номинални износ тог инструмента на текуће цене робе или услуга за готовинску продају.

Разлика између фер вредности и номиналног износа накнаде признаје се као приход од камате, у складу са параграфима 29 и 30 и у складу са IAS 39.

12 Када се роба или услуге размене или замене за робу или услуге сличне природе и вредности, та размена се не сматра трансакцијом која ствара приход. Ово је чест случај код робе као што су уље или млеко при којима добављачи замењују или трампе залихе са различитих локација ради правовременог задовољења потражње на одређеном локалитету. Када се роба прода или се услуге пруже у замену за различиту робу или услуге, та размена се сматра трансакцијом којом се ствара приход. Тај приход се мери по фер вредности примљене робе или услуга, кориговане за износ било какве пренете готовине или готовинских еквивалента. Када се фер вредност примљене робе или услуга не може поуздано измерити, приход се мери по фер вредности пренете робе или услуга, кориговане за износ било какве пренете готовине или готовинских еквивалента.

Идентификовање трансакције

13 Критеријуми за признавање из овог Стандарда се обично примењују на сваку трансакцију засебно. Међутим, у одређеним околностима неопходно је применити критеријуме за признавање на компоненте једне трансакције које се могу засебно идентификовати, ради одражавања суштине те трансакције. На пример,

када продајна цена неког производа укључује износ који се може идентификовати за накнадно сервисирање, тај износ се одлаже и признаје у приход током периода у оквиру ког се та услуга пружа. Обрнуто, критеријуми за признавање се примењују на две или више трансакција заједно када су оне повезане на такав начин да се комерцијални ефекат не може разумети без сагледавања више трансакција као целине. На пример, ентитет може продати робу и истовремено закључити одвојени уговор о каснијој поновној куповини те робе, негирајући тиме накнадни ефекат дате трансакције; у том случају, те две трансакције се заједно посматрају.

Продаја робе

14 Приход од продаје робе се признаје када су сви следећи услови задовољени:

(а) ентитет је на купца пренео значајне ризике и користи од власништва над робом;

(б) ентитет не задржава учешће у управљању продатом робом у мери која се уобичајено повезује са власништвом, нити задржава контролу над продатом робом;

(ц) износ прихода се може поуздано измерити;

(д) вероватан је прилив економске користи у ентитет повезане са том трансакцијом; и

(е) трошкови који су настали или трошкови који ће настати у датој трансакцији могу се поуздано измерити.

15 Процена времена када је ентитет пренео значајне ризике и користи од власништва на купца захтева испитивање околности дате трансакције. У највећем броју случајева трансфер ризика и користи од власништва подудара се са преносом законског власништва или са преносом поседа на купца. Ово је обично случај код трговине на мало. У другим случајевима време преноса ризика и власништва се не подудара са временом преноса законског власништва или преноса права поседовања.

16 Ако ентитет задржава значајне ризике по основу власништва, та трансакција није продаја, а приход се не признаје. Ентитет може да задржи значајан ризик од власништва на више начина. Примери ситуација у којима ентитет може задржати значајне ризике и користи од власништва су:

(а) када ентитет задржава обавезу за незадовољавајуће резултате, која није покривена уобичајеним резервисањима за гаранције;

(б) када прилив прихода од одређене продаје зависи од прихода купца, од његове продаје робе;

(ц) када се роба испоручује и монтира, а монтирање чини значајан део уговора који тај ентитет још није завршио; и

(д) када купац има право да поништи куповину из разлога наведених у продајном уговору, а ентитет није сигуран у могућност повраћаја.

17 Ако неки ентитет задржава само безначајан ризик по основу власништва, то је трансакција продаје и приход се признаје. На пример, продавац може задржати законско право на дату робу искључиво ради заштите наплате доспелог износа. У том случају, ако је ентитет пренео значајне ризике и користи од власништва, то је трансакција продаје, и приход се признаје. Други пример ентитета који задржава само безначајан ризик од власништва може бити малопродаја када се незадовољном купцу нуди повраћај новца. У таквим случајевима приход се признаје у тренутку продаје, под условом да продавац може поуздано проценити будуће повраћаје и признати обавезу за повраћаје на основу претходног искуства и других значајних фактора.

18 Приход се признаје само када је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет. У неким случајевима вероватноћа не може бити потврђена док год се не прими накнада, или док се не отклони нека неизвесност. На пример, може бити неизвесно да ли ће неки орган иностране владе дати дозволу за исплату накнаде по основу продаје остварене у иностраној земљи. Када је дозвола дата, неизвесност је отклоњена и приход се признаје. Међутим, када се јави неизвесност око наплативости износа који је већ укључен у приход, ненаплативи износ или износ за који је престала вероватноћа наплате, признаје се као расход, а не као корекција износа прихода који је првобитно признат.

19 Приходи и расходи који се односе на исту трансакцију или други догађај, признају се истовремено, а овај процес се обично означава као упаривање прихода и расхода. Расходи, укључујући гаранције и друге трошкове који ће настати после испоруке робе, уобичајено се могу поуздано измерити када су други услови

за признавање прихода задовољени. Међутим, приход не може бити признат када се расходи не могу поуздано измерити, у таквим околностима било која накнада унапред примљена за продају робе признаје се као обавеза.

Пружање услуга

20 Када се резултат неке трансакције која укључује пружање услуга може поуздано измерити, приход повезан са том трансакцијом се признаје према степену довршености те трансакције на крају извештајног периода. Резултат трансакције се може поуздано проценити када су испуњени сви следећи услови:

- (а) износ прихода се може поуздано мерити;
- (б) вероватан је прилив економских користи везаних за ту трансакцију у ентитет;
- (ц) степен довршености те трансакције на крају извештајног периода се може поуздано измерити; и
- (д) трошкови настали поводом те трансакције и трошкови завршавања трансакције се могу поуздано измерити.

21 Признавање прихода према степену довршености неке трансакције се често наводи као метод процентуалне довршености. По овом методу, приход се признаје у обрачунским периодима у којима су те услуге пружене. Признавање прихода на тој основи пружа корисне информације о обиму активности услуга и учинку током периода. IAS 11 такође захтева признавање прихода на тој основи. Захтеви тог стандарда су начелно примењиви на признавање прихода и повезаних расхода за трансакцију која укључује пружање услуга.

22 Приход се признаје само када је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет. Међутим, када се јави неизвесност око наплативости износа који је већ укључен у приход, ненаплативи износ или износ за који је престала вероватноћа наплате, признаје се као расход, а не као корекција износа прихода који је првобитно признат.

23 Ентитет је у начелу, у могућности да изврши поуздане процене, након што је са другим учесницима у трансакцији договорено:

- (а) остварило право сваког учесника у погледу услуге која се међу тим учесницима пружа и прима;
- (б) накнаде које ће се разменити; и
- (ц) начин и услови измирења обавезе.

Такође је обично неопходно да ентитет поседује ефективан интерни систем финансијског планирања и извештавања. Ентитет врши проверу, и када је то неопходно, ревидира процене прихода током пружања одређене услуге. Потребна за таквим ревидирањима не указује нужно да се резултат те трансакције не може поуздано проценити.

24 Степен довршености неке трансакције може бити утврђен разним методама. Ентитет користи метод који поуздано мери пружене услуге. У зависности од природе дате трансакције, ти методи се могу заснивати на:

- (а) прегледу извршеног рада;
- (б) услугама које су пружене до одређеног датума као проценат укупних услуга које треба пружити; или
- (ц) пропорцији у којој трошкови настали до одређеног датума терете укупни процењени трошак те трансакције. Само они трошкови који одражавају пружене услуге су укључени у трошкове настале до тог датума. Само трошкови који одражавају услуге које су већ пружене или које треба да буду пружене, укључују се у укупне процењене трошкове дате трансакције.

Плаћања у ратама и аванси примљени од купаца често не одражавају пружене услуге.

25 У практичне сврхе, када се услуге пружају извођењем неодредивог броја радњи током одређеног временског периода, приход се признаје равномерно током одређеног периода, осим ако не постоји доказ да неки други метод боље приказује степен довршености. Када је одређена радња много значајнија од свих осталих, признавање прихода се одлаже док год се та значајна радња не изврши.

26 Када се резултат трансакције која укључује пружање услуга не може поуздано проценити, приход се признаје само до висине признатих расхода који се могу надокнадити.

27 Током раних фаза неке трансакције, често се дешава да се резултат исте не може поуздано проценити. Без обзира на то, може бити вероватно да ће ентитет надокнадити настале трошкове те трансакције. Стога, приход се признаје само до износа насталих трошкова за које се очекује да буду надокнађени. Ако се резултат трансакције не може поуздано проценити, добит се не признаје.

28 Када се резултат неке трансакције не може бити поуздано проценити, а није вероватно да ће настали трошкови бити надокнађени, приход се не признаје, а настали трошкови се признају као расход. Када више не постоје неизвесности које су спречавале поуздану процену резултата датог уговора, приход се признаје у складу са параграфом 20, а не у складу са параграфом 26.

Камата, тантијеме и дивиденде

29 Приход који настаје коришћењем средстава ентитета од стране других, односно по основу камата, тантијема и дивиденде, признаје се на основама датим у параграфу 30 када:

- (а) је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет; и
 - (б) се износ прихода може поуздано измерити.
- 30 Приход треба да буде признат на следећим основама:
- (а) камата се признаје коришћењем метода ефективне каматне стопе као што је наведено у IAS 39, параграфи 9 и AG5 – AG8.
 - (б) тантијеме се признају према начелу настанка догађаја, у складу са суштином релевантног уговора; и
 - (ц) дивиденде се признају кад се утврди право акционара да прима исплату.

31 [Брисан].

32 Ако је ненаплаћена камата обрачуната пре стицања инвестиције на коју се обрачунава камата, накнадни пријем камате се распоређује између периода пре и после стицања; само део који се односи на период после стицања признаје се као приход.

33 Тантијеме се обрачунавају у складу са условима релевантног уговора и обично се признају на тој основи, сем ако у односу на суштину тог уговора није прикладније признати тај приход по некој другој систематској и рационалној основи.

34 Приход се признаје само када је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у ентитет. Међутим, када се јави неизвесност око наплативости износа који је већ укључен у приход, ненаплативи износ или износ за који је престала вероватноћа наплате, признаје се као расход, а не као корекција износа прихода који је првобитно признат.

Обелодањивање

35 Ентитет обелодањује:

- (а) Усвојене рачуноводствене политике за признавање прихода, укључујући усвојене методе за одређивање степена довршености трансакције која укључује пружање услуга;
- (б) Износ сваке значајне категорије прихода признатог током датог периода, укључујући и приход који настаје:
 - (i) продајом робе;
 - (ii) пружањем услуга;
 - (iii) од камате;
 - (iv) од тантијема;
 - (v) од дивиденди; и
 - (ц) Износ прихода који настаје разменом робе или услуга укључених у сваку значајну категорију прихода.

36 Ентитет обелодањује све потенцијалне обавезе и потенцијална средства у складу са IAS 37 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства*. Потенцијалне обавезе и средства могу настати из ставки као што су трошкови гаранција, потраживања, казне или могући губици.

Датум ступања на снагу

37 Овај стандард ступа на снагу за финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 1995. године или касније.

38 *Трошкови инвестиција у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете или придружене ентитете* (Измене IFRS 1 *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања* и IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*), објављени у мају 2008. године су изменили параграф 32. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет повезане измене параграфа 4 и 38А из стандарда IAS 27 примењује на ранији период, истовремено примењује и измене параграфа 32.

Такође видети и SIC 31: *Приход – трансакције размене које укључују и услуге рекламирања*.

Такође видети SIC 27: *Процена суштине трансакција које имају правни облик лизинга* и SIC 31: *Приход – трансакције размене које укључују и услуге рекламирања*.

Међународни рачуноводствени стандард 19 Примања запослених

Циљ

Циљ овог стандарда је прописивање начина рачуноводства и обелодањивања примања запослених. Овим Стандардом се од ентитета захтева да призна:

- (а) обавезу, када је запослени пружао услуге у замену за примања која ће му бити исплаћена у будућности; и
- (б) расход, када ентитет троши економске користи настале из услуга које је запослени пружао у замену за примања.

Делокруг

1 Овај стандард послодавац треба да примењује у рачуноводству за сва примања запослених, осим оних за које се примењује IFRS 2 *Плаћања акцијама*.

2 Овај стандард се не бави извештавањем планова примања запослених (види IAS 26 – *Рачуноводство и извештавање планова пензијских примања*).

3 Примања запослених на које се овај стандард примењује укључује она примања која су обезбеђена:

- (а) путем формирања званичних планова и осталих формалних споразума између неког ентитета и запослених као појединаца, група запослених или њихових представника;
- (б) сходно законским захтевима или путем гранских споразума којима се од ентитета захтева да допринесе националним, државним, гранским или другим плановима за више послодаваца; или
- (ц) на основу неформалне праксе која проузрокује настанак изведених обавеза. Неформална пракса је узрок настанка изведених обавеза када за ентитет не постоји друга реална алтернатива осим да исплати примања запосленима. Пример за настанак изведене обавезе је случај када би промена неформалне праксе датог ентитета нанела неприхватљиву штету његовим односима са запосленима.

4 Примања запослених укључују:

- (а) краткорочна примања запослених, као што су зараде, плате и доприноси за социјално осигурање, плаћен годишњи одмор и плаћено боловање, учешћа у добити и премије (ако доспевају за плаћање у току дванаест месеци од краја датог периода) и немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, аутомобил и бесплатна или дотирана добра или услуге) за тренутно запослене;
- (б) примања по престанку запослења, као што су пензије, остала пензијска примања, животно осигурање и медицинска нега по престанку запослења;
- (ц) остала дугорочна примања запослених која обухватају дужу услугу или дозвољено плаћено одсуство, јубиларну или друга примања на основу дужег пружања услуга, примања по основу дугорочне неспособност за рад, ако не доспевају у потпуности за плаћање у току дванаест месеци након краја датог периода, учешћа у добити, бонусе и одложене примања;
- (д) отпремнине.

Пошто свака категорија идентификована под ставкама (а)–(е) има различите карактеристике, овај стандард поставља посебне захтеве за сваку категорију.

5 Примања запослених обухватају примања која су обезбеђена било запосленима или од њих овлашћеним лицима и могу да се извршати исплатом (или пружањем добара или услуга) која се врши директно запосленима, њиховим супружницима, деци или другим од њих овлашћеним лицима, или другима – као што су компаније за осигурање.

6 Запослени може да ради у неком ентитету пуно радно време, део радног времена, за стално, на повременој или привременој основи. За потребе овог стандарда запосленима се сматрају и директори и остало управљачко особље.

Дефиниције

7 Следећи изрази се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

Примања запослених су сви облици накнада које ентитет даје у размену за услуге запослених.

Краткорочна примања запослених су примања запослених (осим отпремнина) која доспевају за плаћање у року од дванаест месеци након завршетка периода у коме су запослени пружали релевантне услуге.

Примања по престанку запослења су примања запослених (осим отпремнина) која треба исплатити по престанку запослења.

Планови примања по престанку запослења су, формални или неформални аранжмани према којима неки ентитет обезбеђује примања за једног или више запослених по престанку запослења.

Планови дефинисаних доприноса су планови примања по престанку запослења по којима ентитет плаћа фиксне доприносе засебном ентитету (фонду) при чему неће имати законску ниту изведену обавезу плаћања накнадних доприноса уколико тај фонд нема довољно средстава за исплату свих примања запослених која се односе на њихов рад у текућем и претходним периодима.

Планови дефинисаних примања су планови примања по престанку запослења сем планова дефинисаних доприноса.

Планови за више послодаваца су планови дефинисаних доприноса (који нису државни планови) или планови дефинисаних примања (који нису државни планови) којима се:

- (а) удружују средства различитих ентитета који нису под заједничком контролом; и
- (б) користе та средства ради давања примања запосленима из више од једног ентитета тако што су нивои доприноса и примања одређени без обзира на то који ентитет запошљава запослене о којима је реч.

Остала дугорочна примања запослених су примања запослених (осим примања по престанку запослења, отпремнина) која не доспевају за исплату у периоду од дванаест месеци након краја периода у којем су запослени вршили услуге у вези с тим.

Отпремнине су примања запослених која се исплаћују као резултат било:

- (а) одлуке ентитета да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања; или
- (б) одлуке запосленог да добровољно прихвати да је вишак, у замену за та примања.

Стечена примања запослених су примања запослених која не зависе од будућег запослења.

Садашња вредност обавезе за дефинисана примања је садашња вредност, без одузимања било ког средства плана, очекиваних будућих плаћања неопходних за измирење обавезе настале по основу рада запосленог у текућем и претходним периодима.

Трошак текуће услуге представља повећање садашње вредности утврђене обавезе за примања по основу рада запосленог у текућем периоду.

Трошак камате је увећање садашње вредности обавезе за дефинисана примања током периода које настаје стога што су та примања за један период ближе измирењу.

Средства плана обухватају:

- (а) средства која се држе у дугорочном фонду за примања запослених; и
- (б) полисе осигурања које се тичу истих.

Средства која се чувају у фонду за дугорочна примања запослених су средства (осим непреносивих финансијских инструмената издатих од стране извештајног ентитета) која:

- (а) држи ентитет (фонд) који је правно независан од извештајног ентитета и постоји искључиво ради плаћања или финансирања примања запослених и
- (б) доступна су ради употребе искључиво за исплату или финансирање примања запослених, нису доступна повериоцима извештајног ентитета (чак и у случају стечаја) и не могу се вратити извештајном ентитету сем уколико су:

(i) преостала средства фонда довољна да задовоље све повезане обавезе у вези са примањима запослених на основу плана или за тај извештајни ентитет или су

(ii) та средства враћена извештајном ентитету ради надокнаде већ исплаћених примања запослених.

Квалификована полиса осигурања¹ је полиса осигурања коју је издао осигураватељ који није повезана страна (сходно дефиницији из IAS 24) извештајног ентитета ако приходи од те полисе:

- (а) могу да буду употребљени за плаћање или финансирање примања запослених према дефинисаном плану примања;
- (б) нису доступни повериоцима извештајног ентитета (чак ни у случају банкрота) и не могу бити исплаћени извештајном ентитету осим уколико:

(i) ти приходи представљају вишак средстава која нису неопходна да би се том полисом задовољиле све повезане обавезе по основу примања запослених; или

¹ Квалификујућа полиса осигурања не мора неопходно да буде уговор о осигурању, као што је дефинисано у IFRS 4 Уговори о осигурању.

(ii) су ти приходи враћени извештајном ентитету ради надокнађивања већ исплаћених примања запослених.

Фер вредност је износ за који се неко средство може размени или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Принос на средства плана чине камате, дивиденде и остали приходи изведени из средстава плана заједно са реализованим и нереализованим добицима или губицима од средстава плана, умањене за било какав трошак управљања планом (осим оних укључених у актуарске претпоставке које се користе за мерење дефинисаних обавеза за примања) и за било коју обавезу за порез насталу по основу самог плана.

Актуарски губици и добити обухватају:

(а) искуствена прилагођавања (ефекат разлике између претходних актуарских претпоставки и онога што се стварно догодило), и

(б) ефекат промена актуарских претпоставки.

Трошак прошлих услуга је промена садашње вредности дефинисаних обавеза за примања запослених на основу рада/услуга из претходних периода која настаје у текућем периоду, услед увођења или промене примања по престанку запослења или других дугорочних примања запослених. Трошкови прошлих услуга могу да буду позитивни (када су примања увећана или промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања повећана) или негативни (када су постојећа примања промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања умањена).

Краткорочна примања запослених

8 Краткорочна примања запослених укључују ставке као што су:

(а) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;

(б) краткорочна плаћена одсуства (као што је плаћени годишњи одмор и плаћено боловање) тамо где надокнада за одсуство доспева за измирење у току дванаест месеци након краја периода у коме је тај запослени пружио повезане услуге;

(ц) учешћа у добити и премије који доспевају за плаћање у току дванаест месеци након краја периода у коме запослени пружио повезане услуге и

(д) немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, ауто и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене.

9 Рачуноводство краткорочних примања запослених је углавном праволинијско, јер се никакве актуарске претпоставке не захтевају за мерење обавезе или трошка, и нема могућности за настанак било каквог актуарског добитка или губитка. Штавише, краткорочне обавезе за примања запослених одмеравају се по не-дисконтованој основи.

Признавање и одмеравање

Сва краткорочна примања запослених

10 Када је неки запослени извршио услугу у неком ентитету током извесног рачуноводственог периода, тај ентитет треба да призна недисконтовани износ краткорочних примања запосленог за који се очекује да ће бити исплаћен у замену за ту услугу:

(а) као обавезу (обрачунати расход), након умањења за било какав већ исплаћени износ. Ако тај износ, који је већ исплаћен, превазилази недисконтовани износ примања ентитет треба да призна тај вишак као средство (унапред плаћени расход), и то до износа до кога ће та унапред извршена исплата довести до, на пример – умањења будућих исплата, или повраћаја новца; и

(б) као расход, осим ако неки други стандард не захтева или дозвољава укључење тих примања у трошкове неког средства (види на пример IAS 2 – *Залихе* и IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема*).

Параграфи 11, 14 и 17 објашњавају како неки ентитет треба да примени ове захтеве на краткорочна примања запослених у облику плаћених одсустава, учешћа у добити и бонус планова.

Краткорочна плаћена одсуства

11 Ентитет треба да призна очекивани трошак краткорочних примања запослених у облику плаћених одсустава, сходно параграфу 10 на следећи начин:

(а) у случају кумулирања плаћених одсустава, онда када запослени пружају услуге које увећавају њихово право на будућа плаћена одсуства и

(б) у случају некумулираних плаћених одсустава, онда када се то одсуство догоди.

12 Ентитет може да изврши надокнаду запосленима за одсуство поводом различитих разлога, укључујући одмор, болест и краткорочну неспособност за рад, породично и родитељско одсуство, одсуство због сведочења на суду и одсуство због служења војног рока. Право на плаћена одсуства може бити:

(а) кумулативно и

(б) некумулативно.

13 Кумулативна плаћена одсуства су она која се преносе и могу да буду искоришћена у будућим периодима уколико право у текућем периоду није искоришћено у потпуности. Кумулативна плаћена одсуства могу бити или стечена (другим речима, запослени имају право на новчану исплату за неискоришћено одсуство при одласку из тог ентитета) или нестечена (када запослени немају право на новчану исплату за неискоришћено одсуство при одласку). Обавеза настаје током пружања услуга од стране запослених на основу којих се увећава њихово право на будућа плаћена одсуства. Та обавеза постоји и признаје се чак и када та плаћена одсуства нису стечена, мада могућност да запослени могу да напусте ентитет пре него што искористе кумулирана нестечена права утиче на одмеравање дате обавезе.

14 Ентитет треба да вреднује очекивани трошак кумулираних плаћених одсустава као додатни износ који очекује да ће платити као последицу неискоришћених права која су се кумулирала на крају извештајног периода.

15 Метод наведен у претходном параграфу одмерава обавезу у износу додатних плаћања за која се очекује да ће настати искључиво на основу чињенице да се примања кумулирају. У многим случајевима ентитет нема потребу да сачини детаљне прорачуне да би проценио да ту не постоји значајна обавеза за неискоришћена плаћена одсуства. На пример, обавеза у вези са боловањем ће вероватно бити значајна, једино ако постоји формално или неформално схватање да се неискоришћено боловање може употребити као плаћено одсуство.

Пример који илуструје параграфе 14 и 15

Ентитет има 100 запослених од којих сваки има право на пет радних дана плаћеног одсуства због болести током сваке године. Неискоришћено право на одсуство због болести може се пренети унапред за једну календарску годину. То одсуство због болести се прво изузима из права за текућу годину а затим и из било каквог салда пренетог из претходне године (на LIFO основи). На дан 31.12.20X1., просечно неискоришћено право је два дана по запосленом. Ентитет очекује, на основу претходног искуства за које очекује да ће се наставити, да ће 92 запослена искористити не више од пет дана плаћеног одсуства због болести током 20X2, а да ће преосталих 8 запослених искористити у просеку шест и по дана сваки.

Ентитет очекује да ће платити додатних 12 дана боловања као резултат неискоришћених права која су се кумулирала 31. децембра 20X1. (по један и по дан за сваког од 8 запослених). Стога ентитет признаје обавезу једнаку плаћањима за 12 дана плаћеног одсуства због болести.

16 Неакумулирана плаћена одсуства се не преносе унапред: она истичу ако се право из текућег периода не искористи у потпуности и не дају право запосленима на новчану исплату за неискоришћено право при одласку из тог ентитета. Ово је уобичајени случај код боловања (због тога што неискоришћено претходно право не увећава будуће право), материнског или родитељског одсуства и плаћених одсустава због сведочења на суду или служења војске. Ентитет не признаје никакву обавезу нити расход до времена настанка одсуства, јер услуге запосленог не увећавају износ примања.

Учешћа у добити и бонус планови

17 Ентитет треба да призна очекивани трошак учешћа у добити и исплата бонуса, сходно параграфу 10, када и само када:

(а) тај ентитет има садашњу законску или изведену обавезу да изврши такве исплате као резултат прошлих догађаја и

(б) се може сачинити поуздана процена такве обавезе.

Садашња обавеза постоји, када и само када тај ентитет нема реалну алтернативу осим да изврши дата плаћања.

18 Према неким плановима за расподелу добити запослени добијају учешће у добити само ако остају у ентитету одређени временски период. Такви планови стварају изведену обавезу, како запослени пружају услуге тако се увећава износ који треба да буде плаћен ако остану у радном односу до краја наведеног периода. Одмеравање таквих изведених обавеза одражава могућност да неки запослени оду без примања исплата учешћа у добити.

Пример који илуструје параграф 18

План учешћа у добити захтева од неког ентитета да исплати одређени део своје добити за дату годину запосленима који су пружали услуге током те године. Ако ниједан запослени не оде током године укупне исплате по основу учешћа у добити за ту годину ће износити 3% добити. Ентитет процењује да ће промене у структури умањити те исплате на 2,5% добити.
Ентитет признаје обавезу и расход од 2,5% добити.

19 Ентитет не мора имати законску обавезу да би исплатио бонус. Без обзира на то, у неким случајевима ентитет практикује исплате бонуса. У таквим случајевима, ентитет има изведену обавезу због тога што нема реалну алтернативу осим исплате дате бонусе. Мерење изведене обавезе одсликава могућност да неки од запослених могу отићи без примања премије.

20 Ентитет може да сачини поуздану процену својих законских или изведених обавеза по основу учешћа у добити или бонуса, када и само када:

(а) формални услови датог плана садрже формулу за одређивање износа примања;

(б) ентитет одређује износе који ће бити исплаћени пре него што се финансијски извештаји одобре за објављивање или

(ц) претходна пракса пружа јасан доказ о износима изведених обавеза датог ентитета.

21 Обавеза по основу планова за учешће у добити и бонуса настаје из рада запосленог а не из трансакције са власницима датог ентитета. Стога ентитет признаје трошак за планове учешћа у добити и бонуса не као расподелу добити већ као расход.

22 Ако исплате учешћа у добити и исплате бонуса не доспевају у потпуности током дванаест месеци након краја периода у коме су запослени пружили дате услуге, та плаћања чине остала дугорочна примања запослених (види параграфе 126–131).

Обелодањивање

23 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о краткорочним примањима запослених, остали Међународни рачуноводствени стандарди могу да захтевају та обелодањивања. На пример, IAS 24, захтева обелодањивања о примањима запослених на кључним управљачким местима. IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја*, захтева обелодањивање расхода по основу примања запослених.

Примања по престанку запослења: разлика између планова дефинисаних доприноса и планова дефинисаних примања

24 Примања по престанку запослења укључују на пример:

(а) пензијска примања, као што су пензије и

(б) остала примања по престанку запослења, као што су животна осигурање по престанку запослења и медицинска нега по престанку запослења.

Аранжмани путем којих ентитет пружа примања по престанку запослења су планови примања по престанку запослења. Ентитет примењује овај стандард на све такве аранжмане, без обзира на то да ли они укључују или не оснивање засебног ентитета који ће примати доприносе и исплаћивати примања.

25 Планови примања по престанку запослења се класификују или као планови дефинисаних доприноса или као планови дефинисаних примања, у зависности од економске суштине датог плана која се изводи из његових примарних термина и услова. Према плану дефинисаних доприноса:

(а) законска или изведена обавеза датог ентитета је ограничена до износа који он пристаје да приложи у дати фонд. Према томе износ примања који запослени добија по престанку запослења, одређен је износом доприноса који је ентитет уплатио (а можда и запослени) у план примања по престанку запослења или некој осигуравајућој компанији – заједно са приносима од улагања који настаје од тих доприноса и

(б) као последица тога, актуарски ризик (да ће примања бити мања од очекиваних) и ризик улагања (да ће уложена средства бити недовољна да задовоље очекивана примања) падају на терет запосленог.

26 Примери случајева где обавеза неког ентитета није ограничена до износа који он пристаје да уплати у тај фонд су они случајеви када тај ентитет има законску или изведену обавезу по основу:

(а) формулисаног плана примања која није везана искључиво за износ доприноса;

(б) гаранције, било индиректно кроз план или директно путем одређене накнаде на доприносе; или

(ц) неформалних пракси по основу којих настаје изведена обавеза. На пример, изведена обавеза може настати тамо где неки ентитет негује праксу растућих примања за бивше запослене ради одржавања корака са инфлацијом чак иако нема законску обавезу да то чини.

27 Према плану дефинисаних примања:

(а) обавеза ентитета је да обезбеди договорена примања за садашње и бивше запослене; и

(б) актуарски ризик (да ће примања коштати више него што се очекује) и ризик улагања суштински пада на терет тог ентитета. Ако су актуарска или улагачка остварења лошија од очекиваних, обавеза ентитета може бити увећана.

28 Параграфи од 29 до 42, који следе, објашњавају разлику између планова дефинисаних доприноса и планова дефинисаних примања у контексту планова за више послодаваца, државних планова и осигурањих примања.

Планови за више послодаваца

29 Ентитет треба да класификује план за више послодаваца као план дефинисаних доприноса или план дефинисаних примања, зависно од услова датог плана (укључујући било какву изведену обавезу која сеже даље од формалних услова). Тамо где је план за више послодаваца план дефинисаних примања, ентитет треба да:

(а) обрачуна свој пропорционални удео у обавезама за дефинисана примања, средствима плана и трошковима везаним за тај план на исти начин као и за било који други план дефинисаних примања; и

(б) обелодани информацију захтевану параграфом 120А.

30 Када нису доступне довољне информације за коришћење рачуноводства дефинисаних примања за план за више послодаваца, а који је план дефинисаних примања, ентитет треба да:

(а) обрачуна тај план сходно параграфима 44–46, као да је то план дефинисаних доприноса;

(б) обелодани:

(i) чињеницу да је тај план план дефинисаних примања; и

(ii) разлог због ког нису доступне довољне информације које би ентитету омогућиле да обрачуна тај план као план дефинисаних примања; и

(ц) уколико суфицит или дефицит унутар тог плана могу утицати на износ будућих доприноса, да додатно обелодани:

(i) било коју доступну информацију о суфициту или дефициту;

(ii) основу која је коришћена за одређивање тог суфицита или дефицита и

(iii) импликације, ако постоје, за тај ентитет.

31 Један пример плана дефинисаних примања за више послодаваца је онај где:

(а) се тај план финансира на основу плаћања током извршења: доприноси се утврђују на нивоу за који се очекује да ће бити довољан за плаћање примања која доспевају у истом периоду; и будућа примања зарађена током текућег периода ће бити исплаћена из будућих доприноса; и

(б) су примања запослених одређена на основу дужине њихових услуга, а ентитети који учествују немају реалних начина за повлачење из тог плана без плаћања доприноса за примања која су запослени зарадили до датума повлачења. Такав план ствара актуарски ризик за дати ентитет: ако је коначни трошак примања која су већ зарађена на крају извештајног периода већи од очекивања, ентитет ће морати или да увећа своје доприносе или да убеди запослене да прихвате смањења примања. Према томе, такав план је план дефинисаних примања.

32 Тамо где су доступне довољне информације о плану више послодаваца, који је план дефинисаних примања, ентитет обрачунава свој пропорционални удео у обавезама за дефинисана примања, средствима плана и трошковима за примања по престанку запослења везаним за тај план на исти начин као и за било који други план дефинисаних примања. Међутим, у неким случајевима ентитет можда неће бити способан да идентификује свој удео у изходном финансијском положају и перформансом датог плана са задовољавајућом поузданошћу за рачуноводствене сврхе. Ово се може догодити када:

(а) ентитет нема приступ информацијама о плану које задовољавају захтеве овог стандарда; или

(б) тај план излаже ентитете учеснике, актуарском ризику повезаном са садашњим и бившим запосленима других ентитета, што доводи до тога да не постоји доследна и поуздана основа за алоцирање обавеза, средстава плана и трошкова појединачних ентитета који учествују у том плану.

У таквим случајевима ентитет обрачунава тај план као да је то план дефинисаних доприноса и обелодањује допунске информације захтеване параграфом 30.

32А Могуће је постојање уговорног споразума између плана више послодаваца и његових учесника, којим се одређује како ће се суфицит у плану делити учесницима (или финансирани дефицит). Учесник у плану више послодаваца са уговором који обрачунава план као план дефинисаних доприноса у складу са параграфом 30 треба да призна средство или обавезу која произилази из уговорног споразума и резултирајући приход или расход у добитку или губитку.

Пример који илустрира параграф 32А

Ентитет учествује у плану дефинисаних примања за више послодаваца који не припрема вредновање плана на основу IAS 19. Због тога он обрачунава план као план дефинисаних доприноса. Вредновање финансирања које не узима у обзир IAS 19 исказује у плану дефицит од 100 милиона. Овај план је путем уговора са послодавцима који учествују у плану договорио распоред доприноса који ће елиминисати овај дефицит током наредних пет година. Укупни доприноси ентитета на основу уговора су 8 милиона.

Ентитет признаје обавезу за доприносе који су кориговани за временску вредност новца и једнака расходу у добитку или губитку.

32Б IAS 37 – Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина, захтева од ентитета да призна или обелодани информације о одређеним потенцијалним обавезама. У контексту плана за више послодаваца, потенцијална обавеза може настати из, на пример:

(а) актуарских губитака осталих партиципирајућих ентитета, због тога што сваки ентитет који учествује у плану за више послодаваца учествује у актуарским ризицима свих осталих партиципирајућих ентитета; или

(б) било какве одговорности према условима плана за финансирање било каквих недостатака тог плана, уколико остали ентитети престану да учествују.

33 Планови за више послодаваца се разликују од планова групног управљања. План групног управљања је само скуп планова појединачних послодаваца комбинованих ради омогућавања послодавцима да удруже своја средства за инвестиционе сврхе и смање административне и трошкове управљања улагањем, али су потраживања различитих послодаваца раздвојена ради искључиве користи њихових сопствених запослених. Планови групног управљања не постављају никакве посебне рачуноводствене проблеме, јер су информације лако доступне за њихов третман на исти начин као и било који други план појединачног послодавца и због тога што овакви планови не излажу партиципирајуће ентитете актуарским ризицима повезаним са садашњим и бившим запосленима у другим ентитетима. Дефиниције из овог стандарда захтевају од ентитета да класификује план групног управљања као план дефинисаних доприноса или план дефинисаних примања у складу са условима датог плана (укључујући било какву изведену обавезу која сеже даље од формалних услова).

Планови дефинисаних примања којима је подељен ризик између различитих ентитета под заједничком контролом

34 Планови дефинисаних примања којима је подељен ризик између различитих ентитета под заједничком контролом, на пример матичне компаније и њених зависних ентитета, нису планови за више послодаваца.

34А Ентитет који учествује у таквом плану треба да прибави информације о плану у целини одмереном у складу са IAS 19 на основу претпоставки које се примењују на план у целини. Ако постоји уговорни споразум или званична политика да се трошкови нето дефинисаних примања у складу са IAS 19, за план као целину зарачунавају појединачним групама ентитета, ентитет, у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима, признаје трошак нето дефинисаних примања који је тако зарачунат. Ако не постоји такав уговор или политика, трошак нето дефинисаних примања треба да буде признат у засебним и индивидуалним финансијским извештајима групе ентитета која законски за план спонзорише послодавца. Остале групе ентитета треба да признају, у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима, трошак једнак њиховом доприносу који треба да се плати за одређени период.

34Б Учешће у таквом плану је трансакција са повезаном страном за сваку индивидуалну групу ентитета. Према томе, ентитет треба да у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима обелодани следеће:

(а) уговорни споразум или званичну политику зарачунавања трошка нето дефинисаних примања или чињеницу да не постоји таква политика.

(б) политику одређивања доприноса који ентитет треба да плати.

(ц) ентитет обрачунава алокацију трошка нето дефинисаних примања у складу са параграфом 34А – све информације о плану као целини у складу са параграфима 120–121.

(д) ако ентитет обрачунава допринос који треба да плати за период у складу са параграфом 34А, информације о плану као целини као што се то захтева параграфима 120А(б)–(е), (ј), (н), (о), (љ) и 121. Остала обелодањивања које захтева параграф 120А се не примењују.

35 [Брисан]

Државни планови

36 Ентитет треба да обрачуна државни план на исти начин као и план за више послодаваца (види параграфе 29 и 30).

37 Планови примања запослених су установљени законом ради обухватања свих ентитета (или свих ентитета посебне категорије, на пример из одређене привредне гране) и њих спроводи национална или локална власт или друго тело (на пример независна агенција посебно основана за ту сврху) које није под контролом нити утицајем извештајног ентитета. Неки планови, утврђени од стране ентитета, пружају и обавезна примања која замењују примања која би иначе била обухваћена државним планом и допунска добровољна примања. Такви планови нису државни планови.

38 Државни планови се по својој природи карактеришу као планови дефинисаних примања или дефинисаних доприноса, на основу обавеза датог ентитета према том плану. Многи државни планови су финансирани на основу плаћања током извршења: доприноси су одређени на нивоу за који се очекује да ће бити довољан за исплату захтеваних примања која доспевају у истом периоду; будућа примања зарађена током текућег периода ће бити исплаћена из будућих доприноса. Без обзира на то, у већини државних планова, ентитет нема законску или изведену обавезу да плати та примања: његова једина обавеза је да плати дате доприносе како они доспевају, а ако ентитет престане да запошљава учеснике државног плана неће имати обавезу да исплати примања зарађена од стране сопствених запослених током претходних година. Из овог разлога су државни планови обично планови дефинисаних доприноса. Међутим, у ретким случајевима када је државни план – план дефинисаних примања, ентитет примењује поступак прописан параграфима 29 и 30.

Осигурана примања

39 Ентитет може да плати премије осигурања да би финансирао план примања по престанку запослења. Ентитет треба да третира такав план као план дефинисаних доприноса, осим ако ће тај ентитет имати (било директно или индиректно на основу тог плана) законску или изведену обавезу да:

(а) директно исплати примања запослених када доспеју за исплату или

(б) плати накнадне износе ако осигуравач не исплати сва будућа примања запослених везана за услуге запослених у текућем и ранијим периодима.

Ако ентитет задржи такву законску или изведену обавезу, требало би да третира дати план као план дефинисаних примања.

40 Примања осигурана путем уговора о осигурању не морају имати директну или аутоматску везу са обавезом ентитета за примања запослених. Планови примања по престанку запослења који укључују уговоре о осигурању подлежу истом разликовању између рачуноводства и финансирања из фонда као и остали планови финансирани из фонда.

41 Тамо где неки ентитет финансира обавезе по основу примања по престанку запослења путем доприноса у полиси осигурања по којој тај ентитет (било директно, индиректно путем тог плана, путем механизма за намирење будућих премија или путем односа повезаних страна са осигуравачем) задржава законску или изведену обавезу, плаћање премија не представља аранжман дефинисаних доприноса. Следи да тај ентитет:

(а) обрачунава квалификовану полису осигурања као средство плана (види параграф 7) и

(б) признаје остале полисе осигурања као права на повраћај (ако те полисе задовољавају критеријуме из параграфа 104А).

42 Тамо где је нека полиса осигурања на име одређеног учесника у плану или групе учесника у плану, и ентитет нема никакву законску или изведену обавезу да покрије било какав губитак

у вези са полисом, тај ентитет нема обавезу да запосленима исплати примања, и осигуравач једини има одговорност за исплату тих примања. Исплата фиксних премија према таквим уговорима је у суштини, намирење обавеза за примања запослених, пре него улагање ради задовољења тих обавеза. Последично, ентитет више нема ни средство ни обавезу, према томе, ентитет третира таква плаћања као доприносе у плану дефинисаних доприноса.

Примања по престанку запослења: планови дефинисаних доприноса

43 Рачуноводство за планове дефинисаних доприноса је правoliniјско јер је обавеза извештајног ентитета за сваки период одређена износима које треба уложити за тај период. Сходно томе, не захтевају се никакве актуарске претпоставке за мерење обавеза или расхода и не постоји могућност остварења било каквог актуарског добитка или губитка. Штавише, те обавезе се мере по недисконтованој основи, осим када не доспевају у потпуности унутар периода од дванаест месеци након краја периода у коме запослени врше повезане услуге.

Признавање и одмеравање

44 Када је неки запослени извршио услуге ентитету током извесног периода, ентитет треба да призна доприносе плативе према плану дефинисаних доприноса, у замену за те услуге:

(а) као обавезу (обрачунате расходе), по одбијању било каквих већ плаћених доприноса. Ако већ плаћени допринос превазилази допринос који доспева за услуге извршене пре краја извештајног периода, ентитет треба да призна тај вишак као средство (унапред плаћени трошак), до износа у коме ће та претплата довести до на пример, смањења будућих исплата или повраћаја новца и

(б) као расход, сем ако неки други Међународни рачуноводствени стандард не захтева или дозвољава укључење тих доприноса у трошкове неког средства (види, на пример IAS 2 – *Залихе*, и IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема*).

45 Када доприноси из плана дефинисаних доприноса не доспевају у целини у периоду од дванаест месеци након краја периода у ком су запослени извршили повезане услуге, треба да буду дисконтовани коришћењем дисконтне стопе одређене у складу са параграфом 78.

Обелодањивање

46 Ентитет треба да обелодани износ признат као расход за планове дефинисаних доприноса.

47 Тамо где то захтева IAS 24, ентитет обелодањује информације о доприносима за планове дефинисаних доприноса за кључно управљачко особље.

Примања по престанку запослења: планови дефинисаних примања

48 Рачуноводство за планове дефинисаних примања је сложено јер се захтевају актуарске претпоставке за одмеравање обавеза и расхода и овде постоји могућност остварења актуарских губитака и добитака. Штавише, обавезе се мере по дисконтованој основи због тога што оне могу да буду измирене много година након што су запослени извршили повезане услуге.

Признавање и одмеравање

49 Планови дефинисаних примања могу да буду без обезбеђених средстава, или у потпуности или делимично са обезбеђеним средствима из доприноса одређеног ентитета или фонда који је законски одвојен од извештајног ентитета који исплаћује примања запослених. Исплата обезбеђених средстава за примања када доспеју за наплату не зависи само од финансијског положаја и инвестиционих перформанси фонда, већ и од способности (и воље) неког ентитета да надокнади сва недостајућа средства датог фонда. Стога ентитет у суштини одговара за све актуарске ризике и ризике улагања у вези са датим планом. Сходно томе, признати расход за план дефинисаних примања није нужно једнак износу доприноса који у том периоду доспевају.

50 Рачуноводство за планове дефинисаних примања од стране неког ентитета подразумева следеће кораке:

(а) коришћење актуарских техника ради добијања поузданих процена износа примања која су запослени зарадили у замену за своје услуге у текућем и претходним периодима. Ово захтева од

ентитета да одреди колико примања се може приписати текућем и претходним периодима (види параграфе 67–71) и да сачини процене (актуарске претпоставке) о демографским варијаблама (као што су флукуација и смртност запослених) и финансијским варијаблама (као што су будућа повећања плата и медицинских трошкова) које ће утицати на трошкове датих примања (види параграфе 72–91);

(б) дисконтовање тих примања коришћењем метода кредитирања пројектоване јединице раста обима, ради утврђивања садашње вредности обавеза за дефинисана примања и трошкове текућих услуга (види параграфе 64–66);

(ц) одређивање фер вредности свих средстава плана (види параграфе 102–104);

(д) одређивање укупног износа актуарских добитака и губитака и износ оних актуарских добитака и губитака које треба признати (види параграфе 92–95);

(е) када се план уводи или мења, одређивање проистеклих трошкова прошлих услуга (види параграфе 96–101); и

(ф) када је тај план укинут или измирен, одређивање проистеклог добитка или губитка (види параграфе 109–115).

Када неки ентитет има више од једног плана дефинисаних примања, тај ентитет примењује процедуре за сваки материјално значајан план посебно.

51 У неким случајевима, процене, просеци и обрачунске пречице могу пружити поуздану апроксимацију детаљних обрачуна илустрованих у овом стандарду.

Рачуноводствено обухватање изведене обавезе

52 Ентитет треба да обрачуна не само своју законску обавезу према формалним условима плана дефинисаних примања, већ и све изведене обавезе које настају из неформалне праксе датог ентитета. Неформалне праксе проузрокују настанак изведених обавеза, тамо где ентитет нема реалну алтернативу осим да запосленом исплати та примања. Пример изведене обавезе је када би промена неформалне праксе датог ентитета узроковала неприхватљиву штету у његовом односу са запосленима.

53 Формални услови плана дефинисаних примања могу дозвољавати неком ентитету да оконча своје обавезе по основу плана. Без обзира на то, обично је тешко да ентитет откаже неки план уколико жели да задржи запослене. Стога, у одсуству доказа за супротно, рачуноводствено обухватање примања по престанку запослења претпоставља да ће неки ентитет који сада обећава таква примања, наставити да то чини током преосталог радног века својих запослених.

Извештај о финансијској позицији

54 Износ признат као обавеза за дефинисано примање, треба да буде нето сума следећих износа:

(а) садашња вредност обавезе за дефинисано примање на крају извештајног периода (види параграф 64);

(б) плус сваки актуарски добитак (минус сваки актуарски губитак) који нису признати због поступка датог у параграфима 92–93;

(ц) минус сваки трошак прошлих услуга који још није признат (види параграф 96);

(д) минус фер вредност средстава плана на крају извештајног периода (ако постоје) из којих ће те обавезе бити директно измирене (види параграфе 102–104).

55 Садашња вредност обавеза за дефинисано примање је бруто обавеза пре одузимања фер вредности свих средстава плана.

56 Ентитет треба да одреди садашњу вредност обавеза за дефинисано примање и фер вредност свих средстава плана са довољном тачношћу, тако да се износи признати у финансијским извештајима не разликују материјално од износа који би били одређени на крају извештајног периода.

57 Овај стандард подстиче, али не захтева од ентитета да укључи квалификованог актуара у мерење свих материјалних обавеза за примања по престанку запослења. Из практичних разлога, ентитет може захтевати да квалификовани актуар спроведе детаљно вредновање тих обавеза пре краја извештајног периода. Без обзира на то, резултати тих вредновања се ажурирају за било коју материјалну трансакцију и за друге материјалне промене у околностима (укључујући промене тржишних цена и каматних стопа) до краја извештајног периода.

58 Износ одређен параграфом 54 може бити негативан (средство). Ентитет треба да мери резултујуће средство по нижем од:

(а) износа одређеног параграфом 54; и

(б) збира:

(i) свих кумулативних непризнатих нето актуарских губитака и трошкова прошлих услуга (види параграфе 92, 93 и 96); и

(ii) садашње вредности свих економских користи доступних у облику рефундације из датог плана или умањења будућих доприноса према томе плану. Садашња вредност тих економских примања треба да буде одређена коришћењем дисконтне стопе наведене у параграфу 78.

58А Примена параграфа 58 не треба да узрокује признавање добитка само као резултата актуарског губитка или трошка прошлих услуга у текућем периоду, или губитка који је био признат једино као резултат актуарског добитка текућег периода. Ентитет у том смислу треба да призна одмах, у складу са параграфом 54, следеће ставке, до обима у коме оне настају, док је средство дефинисане користи одређено у складу са параграфом 58(б):

(а) нето актуарске губитке текућег периода и трошак прошлих услуга текућег периода у обиму у ком превазилазе било које умањење садашње вредности економских користи назначених у параграфу 58(б)(ii). Уколико не постоји промена или пораст садашње вредности економских користи, укупне нето актуарске губитке текућег периода и трошак прошлих услуга текућег периода треба признати одмах, у складу са параграфом 54;

(б) нето актуарске добитке текућег периода, након умањења за трошак прошлих услуга текућег периода, у обиму у ком они превазилазе сваки пораст садашње вредности економских користи, специфицираних у параграфу 58(б)(ii). Уколико нису наступиле промене или смањења садашње вредности економских користи, укупне нето актуарске добитке текућег периода, након умањења за трошак прошлих услуга текућег периода, треба признати одмах, у складу са параграфом 54.

58Б Параграф 58А ентитет примењује само уколико он има, на почетку или на крају рачуноводственог периода, суфицит² у плану дефинисаног примања и не може, у складу са текућим условима плана, да поврати тај суфицит у потпуности, рефундирањем или умањењем будућих доприноса. У тим случајевима, трошак прошлих услуга и актуарски губитци који настају у том периоду, чије признавање је одложено у складу са параграфом 54(б)(i), увећаће износ назначен у параграфу 58. Уколико тај пораст није компензован једнаким смањењем садашње вредности економских користи то га квалификује за признавање у складу са параграфом 58(б)(ii), доћи ће до увећања укупног нето збира, назначеног у параграфу 58(б) и, услед тога, до признавања добитка. У параграфу 58А се забрањује признавање добитка у овим околностима. Супротан ефекат настаје у вези са актуарским добицима оствареним у датом периоду, чије признавање је одложено у складу са параграфом 54, у обиму у ком ти актуарски добитци редукују непризнате кумулативне актуарске губитке. Параграф 58А забрањује признавање губитка у тим околностима. Примери примене овог параграфа налазе се у Додатку Ц.

59 Средство може настати тамо где је план дефинисаног примања има претерано покриће у фонду или у неким случајевима где се актуарски добитци признају. Ентитет признаје средство у таквим случајевима, због тога што:

(а) ентитет контролише ресурсе, што представља способност коришћења суфицита ради стварања будућих користи;

(б) та контрола је резултат прошлих догађаја (доприноса исплаћених од стране ентитета и услуга пружених од стране запослених) и

(ц) будуће економске користи доступне су ентитету у облику редукација будућих доприноса или рефундације новца, било директно у тај ентитет или индиректно – другом плану који има дефицит.

60 Ограничење из параграфа 58(б) не може се превазићи одложеним признавањем одређених актуарских губитака (види параграфе 92 и 93) нити одређених трошкова прошлих услуга (види параграф 96) осим како је специфицирано у параграфу 58А. Међутим, ово ограничење се не превазилази прелазним могућностима из параграфа 155(б). Параграф 120А(ф)(iii) захтева да ентитет обелодани сваки износ који није признат као средство због ограничења из параграфа 58(б).

2 Суфицит – прекорачење фер вредности планираних средстава у односу на садашњу вредност обавезе утврђене за економску корист.

Пример који илуструје параграф 60

План дефинисаног примања има следеће карактеристике:	
Садашњу вредност обавезе	1.100
Фер вредност средстава плана	(1.190)
	(90)
Непризнати актуарски губитци	(110)
Непризнати трошак прошлих услуга	(70)
Непризнато повећање обавеза при првој примени овог Стандарда, према параграфу 155(б)	(50)
Негативни износ одређен према параграфу 54	(320)
Садашња вредност доступних будућих рефундирања и умањења будућих доприноса	90
Ограничење према параграфу 58(б) се израчунава као што следи:	
Непризнати актуарски губитци	110
Непризнати трошак прошлих услуга	70
Садашња вредност доступних будућих рефундирања и умањења будућих доприноса	90
Ограничење	270
270 је мање од 320. Стога тај ентитет признаје средство од 270 и обелодањује да је ограничење смањило књиговодствену вредност датог средства за 50 (види параграф 120А (ф)(iii)).	

Добитак или губитак

61 Ентитет треба да призна нето збир следећих износа, у добитку или губитку, осим до обима за који неки други Међународни рачуноводствени стандард захтева или дозвољава његово укључење у трошкове (вредност) неког средства:

(а) трошак текућих услуга (види параграфе 63–91);

(б) трошкови камата (види параграф 82);

(ц) очекивани принос на свако средство плана (види параграфе 105–107) и на свако право на надокнаду (параграф 104А);

(д) актуарски добитци и губитци, као што је захтевано у складу са рачуноводственом политиком ентитета (видети параграфе 92–93Д);

(е) трошкови прошлих услуга (види параграф 96);

(ф) ефекти свих укидања или намирења (види параграфе 109 и 110); и

(г) ефекат ограничења из параграфа 58(б), само ако није признат ван добитка или губитка у складу са параграфом 93Ц.

62 Остали Међународни рачуноводствени стандарди захтевају укључење одређених трошкова примања запослених у трошкове (вредност) средстава као што су залихе или некретнина, постројења и опреме (види IAS 2 и IAS 16). Сви трошкови примања по престанку запослења укључени у трошкове оваквих средстава, укључују адекватан део компонената наведених у параграфу 61.

Признавање и одмеравање: садашња вредност обавеза за дефинисана примања и трошак текућих услуга

63 На коначни трошак за план дефинисаног примања могу утицати многе варијабле, као што су крајње плате, флукуација и смртност запослених, трендови у ценама медицинских услуга и за план са покрићем у фонду – зарада на инвестиције средстава плана. Крајњи трошак плана је неизвесан, а та неизвесност ће се вероватно одржати током дужег времена. Да би се измерила садашња вредност обавеза за примања по престанку запослења и повезаног трошка текућих услуга, неопходно је:

(а) да се примени актуарски метод вредновања (види параграфе 64–66);

(б) да се примања доделе периодима услуга (види параграфе 67–71) и

(ц) да се доставе актуарске претпоставке (види параграфе 72–91).

Актуарски методи вредновања

64 Ентитет треба да користи метод кредитирања пројектоване јединице за одређивање садашње вредности својих обавеза дефинисаних примања и повезаног трошка текућих услуга, а где је то прикладно, и трошка прошлих услуга.

65 Метод кредитирања пројектоване јединице раста обавезе (понегде познат као метод акумулираних примања у односу на услуге или као метод примања године стажа) посматра сваки период рада као стварање додатне јединице права на примања (види параграфе 67–71) и одмерава сваку ту јединицу засебно да би се дошло до финалне обавезе (види параграфе 72–91).

Пример који илуструје параграф 65

Једнократна сума примања доспева за исплату у тренутку окончања услуга и једнака је 1% последње плате за сваку годину стажа. Зарада у првој години је 10,000 и претпоставља се да ће се увећавати по 7% (у маси) сваке године. Коришћена дисконтна стопа је 10% годишње. Следећа табела приказује како се обавеза увећава према запосленим за кога се очекује да оде на крају пете године, под претпоставком да нема промена актуарских претпоставки. Ради једноставности, овај пример игнорише допунска кориговања нужна за одсликавање вероватноће да би запослени могао напустити тај ентитет на неки ранији или каснији датум.

Година	1	2	3	4	5
Примања приписана:					
– претходним годинама	0	131	262	393	524
– текућој години (1% последње плате)	131	131	131	131	131
– текућој и претходним годинама	131	262	393	524	655
Почетна обавеза	–	89	196	324	476
Камата по стопи од 10%	–	9	20	33	48
Трошак текућих услуга	89	98	108	119	131
Крајња обавеза	89	196	324	476	655

Напомена:

1. Почетно стање обавеза јесте садашња вредност примања, додељених претходним годинама.
2. Трошак текућих услуга је садашња вредност примања додељених текућој години.
3. Крајња обавеза је садашња вредност примања додељених текућој и претходним годинама.

66 Ентитет дисконтује укупну обавезу по основу примања по престанку запослења, чак и ако део те обавезе доспева у току два наест месеци после извештајног периода.

Додељивање примања периодима услуга

67 При одређивању садашње вредности својих обавеза по основу дефинисана примања и повезаних трошкова текућих услуга, и тамо где је то применљиво, трошкова прошлих услуга, ентитет треба да додели примања периодима услуга, сходно формули за примања плана. Међутим, ако би услуга неког запосленог у каснијим годинама довела до материјално вишег нивоа примања него у претходним годинама, ентитет треба да додели та примања на праволинијској основи, од:

(а) датума када је услуга запосленог први пут довела до примања по основу плана (без обзира да ли је или не примање условљено будућим услугама) све до

(б) датума од када даље услуге запосленог неће водити материјалним износима даљих примања на основу плана, сем оних из будућих повећања зараде.

68 Метод кредитирања пројектоване јединице захтева од ентитета да додели примања текућем периоду (ради одређивања трошка текућих услуга), као и текућем и претходним периодима (ради одређивања садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања). Ентитет додељује та примања периодима у којима настаје обавеза да се обезбеди примања по престанку запослења. Та обавеза настаје упоредо са обављањем услуга запослених у замену за примања по престанку запослења, за која се очекује да ће их ентитет исплатити у будућим извештајним периодима. Актуарске технике омогућавају ентитету да измери ову обавезу са прецизношћу довољном да се оправда признавање дате обавезе.

Пример који илуструје параграф 68

1. План дефинисаних примања обезбеђује једнократну суму примања од 100, за сваку годину стажа, која је платива на дан пензионисања.

Примање од 100 је додељено свакој години. Трошак текућих услуга има садашњу вредност од 100. Садашња вредност обавезе за дефинисано примање је садашња вредност од 100 помножена са бројем година стажа до краја извештајног периода. Ако су примања платива одмах након што запослени напусти ентитет, трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе за дефинисано примање, одражава датум на који се очекује да ће тај запослени да напусти ентитет. Према томе, због ефекта дисконтовања она су мања него што би били износи који би били одређени да је запослени отишао на крају извештајног периода.

2. План обезбеђује месечну пензију од 0,2% последње плате за сваку годину стажа. Пензија се исплаћује од навршене 65. године живота.

Примање једнако садашњој вредности на очекивани датум пензионисања, месечне пензије од 0,2% процене последње плате која се исплаћује почев од очекиваног датума пензионисања све до очекиваног датума смрти, се приписује свакој години стажа. Трошак текућих услуга је садашња вредност овог примања. Садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања, је садашња вредност месечних исплата пензије од 0,2% од последње плате, пута број година стажа све до краја извештајног периода. Трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања се дисконтују зато што исплате пензија започињу од навршене 65. године живота.

69 Услуга запослених доводи до настанка обавезе према плану дефинисаних примања, чак и ако су оне условљене будућим запосленима (другим речима – примања нису стечена). Услуга запосленог пре датума стицања права доводи до настанка изведене обавезе, јер се на крају сваког наредног извештајног периода износ будућих

услуга које ће неки запослени морати да изврши пре стицања права на дато примање – смањује. Приликом одмеравања своје обавезе по основу дефинисаног примања, ентитет уклања вероватноћу да неки запослени можда неће испунити све захтеве за стицање. Слично томе, иако одређена примања по престанку запослења – на пример, здравствена заштита по престанку запослења – постају платива тек ако настане одређени догађај, а тај запослени није више запослен, обавеза настаје када је запослени извршио услугу која му омогућава стицање права на ту накнаду уколико се наведени догађај деси. Вероватноћа да ће одређени догађај настати утиче на одмеравање дате обавезе, али не одређује да ли та обавеза постоји.

Примери који илуструју параграф 69

1. План плаћа примања од 100 за сваку годину стажа. Та примања постају стечена након десет година стажа.

Примање од 100 се додељује свакој години. У свакој од првих десет година трошкови текућих услуга и садашња вредност обавезе одражавају вероватноћу да тај запослени можда неће комплетирати десет година стажа.

2. План накнађује примања од 100 за сваку годину стажа, искључујући услуге пре 25. године живота. Примања постају стечена одмах.

Никаква примања се не додељују услугама пре 25. године живота, јер услуге пре тог датума не доводе до примања (условљених или безусловних). Примање од 100 се додељује свакој наредној години.

70 Обавеза расте све до датума од ког даље услуге запосленог неће водити значајном износу даљих примања. Стога се сва примања додељују периодима који се завршавају на тај или пре тог датума. Примања се додељују појединачним рачуноводственим периодима према формули из плана примања. Међутим, ако обављање посла неког запосленог у каснијим годинама доведе до материјално вишег нивоа примања него у претходним годинама, ентитет додељује та примања по праволинијској основи, све до датума од којег даљи рад запосленог не води никаквом материјалном износу даљих примања. Ово стога што ће рад тог запосленог током целог периода коначно довести до примања вишег нивоа.

Примери који илуструју параграф 70

1. Према одређеном плану се исплаћује једнократна сума примања од 1,000 на коју се стиче право после десет година стажа. План не пружа будућа примања за наредне услуге.

Примање од 100 (1.000 подељено са десет) се додељује свакој од првих десет година. Трошак текућих услуга у свакој од првих десет година одсликава вероватноћу да тај запослени можда неће комплетирати десет година стажа. Никаква примања се не додељују каснијим годинама.

наставља се...

... наставка

Примери који илуструју параграф 70

2. Према плану се исплаћује једнократна сума пензијских примања од 2.000 свим запосленима који су још запослени у добу од 55 година живота и имају преко двадесет година стажа, или који су још у служби у добу од 65 година, без обзира на дужину њиховог стажа.

За запослене који су се придружили пре своје 35. године, стаж прво доводи до примања према плану до 35. године (запослени би могли да оде у добу од 30 година и да се врати кад буде имао 33 године, без утицаја на износ или време стицања примања). Та примања су условљена наредним услугама. Такође, услуге после 55. године неће водити никаквом материјалном износу даљих примања. За те запослене, ентитет додељује примања од 100 (2.000 подељено са 20) свакој години од 35. до 55. године живота.

За запослене који су се придружили између 35. и 45. године, услуге након двадесет година неће водити материјалном износу даљих примања. За те запослене, ентитет додељује примање од 200 (2.000 подељено са 10) за сваку од првих десет година.

За све запослене трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе одражавају вероватноћу да запослени можда неће комплетирати неопходни период службовања.

3. Медицини план по престанку запослења надокнађује 40% медицинских трошкова запосленог по престанку запослења, ако тај запослени оде после више од десет а мање од двадесет година стажа, а 50% трошкова ако запослени оде после двадесет и више година стажа.

Према формули примања плана, ентитет додељује 4% од садашње вредности очекиваних медицинских трошкова (40% подељено са десет) свакој од првих десет година и 1% (10% подељено са десет) свакој од десет других година. Трошак текућих услуга за сваку годину одражава вероватноћу да тај запослени можда не употпуни период стажа неопходан за стицање дела или целокупних примања. Запосленима за које се очекује да оду у току десет година, не додељује се никакве примања.

4. Медицини план по престанку запослења надокнађује 10% медицинских трошкова запослених, ако тај запослени оде после више од десет а мање од двадесет година стажа, а 50% тих трошкова ако запослени оде после двадесет и више година стажа.

Услуге у каснијим годинама ће довести до материјално вишег нивоа примања него у ранијим годинама. Стога ентитет додељује запосленима за које очекује да оду после двадесет и више година, примања по праволинијској основи према параграфу 68. Услуге након двадесет година неће водити материјалном износу даљих примања. Према томе примања додељена свакој од првих двадесет година су 2,5% садашње вредности очекиваних медицинских трошкова (50% подељено са двадесет).

За запослене за које се очекује да оду у периоду између десет и двадесет година, примања додељена свакој од првих десет година чине 1% садашње вредности очекиваних медицинских трошкова. За ове запослене нема примања која су додељена услугама између краја десете године и процененог датума одласка.

За запослене за које се очекује да оду у току десет година, не додељује се никакве примања.

71 Тамо где је износ примања константан део последње плате за сваку годину стажа, увећања будућих зарада ће утицати на износ потребан за измирење обавезе која постоји за те услуге пре краја извештајног периода, али неће створити допунску обавезу. Стога:

(а) у сврхе параграфа 67(б), повећања зараде не условљавају будућа примања, иако износ тих примања зависи од последње плате и

(б) износ примања додељен сваком периоду је константан део зараде за коју је то примање везано.

Пример који илустрира параграф 71

Запослени имају право на примања од 3% последње плате за сваку годину стажа пре навршене 55. године живота. Примање од 3% процењене последње плате се додељује свакој години све до 55. године живота. Ово је датум од када даље услуге запосленог неће водити материјалном износу даљих примања на основу плана. Нема примања која се додељују услугама након ових година старости.

Актуарске претпоставке

72 Актуарске претпоставке треба да буду непристрасне и међусобно компатибилне.

73 Актуарске претпоставке су најбоље процене ентитета о варијаблама, које ће детерминисати коначни трошак пружања примања по престанку запослења. Актуарске претпоставке се састоје од:

(а) демографских претпоставки о будућим карактеристикама садашњих и бивших запослених (и њихових зависних лица), који имају право на примања. Демографске претпоставке се баве питањима као што су:

(i) морталитет, током и по престанку запослења;

(ii) стопе флукуације, инвалидности и ранијег пензионисања запослених;

(iii) сразмера чланова плана са зависним лицима, која ће имати право на примања; и

(iv) стопе захтева на основу медицинских планова; као и

(б) Финансијских претпоставки које се баве позицијама као што су:

(i) дисконтна стопа (види параграфе 78–82);

(ii) нивои будућих зарада и примања (види параграфе 83–87);

(iii) у случају медицинских примања, будући медицински трошкови, укључујући тамо где су значајни, трошак администрација захтева и исплата примања (види параграфе 88–91); и

(iv) очекивана стопа приноса на средства плана (види параграфе 105–107).

74 Актуарске претпоставке су непристрасне ако нису ни неопрезне нити претерано конзервативне.

75 Актуарске претпоставке су међусобно усаглашене ако одражавају економске односе између фактора као што су инфлација, стопе раста зарада, принос на средства плана и дисконтне стопе. На пример, све претпоставке које зависе од одређеног нивоа инфлације (као што су претпоставке о каматним стопама и повећањима плата и примања) у сваком датом будућем периоду, претпостављају исти ниво инфлације у том периоду.

76 Ентитет одређује дисконтну стопу и остале финансијске претпоставке у номиналним величинама, осим ако су процене у реалним величинама (коригованим за инфлацију) поузданије, на пример – у хиперинфлаторној привреди (види IAS 29 – Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама) или тамо где су примања везана за индекс, а постоји развијено тржиште обвезница исте валуте за исти рок везаних за индекс.

77 Финансијске претпоставке треба да буду засноване на тржишним очекивањима на крају извештајног периода, за период током ког ће обавезе бити измирене.

Актуарске претпоставке: дисконтна стопа

78 Стопа која се користи за дисконтовање обавеза по основу примања по престанку запослења (и са покрићем у фонду и без покрића), треба да буде одређена у односу на тржишне приносе на крају извештајног периода за висококвалитетне корпоративне обвезнице. У земљама где не постоји развијено тржиште за овакве обвезнице, треба користити тржишне приносе (на крају извештајног периода) од државне обвезнице. Валута и рок корпоративних или државних обвезница треба да буду у складу са валутом и процењеним роком обавеза по основу примања по престанку запослења.

79 Једна актуарска претпоставка која има значајан утицај је дисконтна стопа. Дисконтна стопа одражава временску вредност новца, али не и актуарски или инвестициони ризик. Штавише,

дисконтна стопа не одражава специфични кредитни ризик за ентитете који настаје за повериоце датог ентитета, нити ризик да се будуће искуство може разликовати од актуарских претпоставки.

80 Дисконтна стопа одражава очекивани временски распоред плаћања примања. У пракси ентитет то обично постиже применом просечне пондерисане дисконтне стопе која одражава процењени временски распоред и износ плаћања примања и валуту у којој ће та примања бити плаћена.

81 У неким случајевима се може десити да не постоји развијено тржиште обвезница са довољно дугим роком доспећа који би одговарао процењеном року доспећа свих исплата по основу примања. У таквим случајевима ентитет користи текуће тржишне стопе адекватног рока за дисконтовање исплата на краћи рок и процењује дисконтну стопу за дуже рокове доспећа путем екстраполације текућих тржишних стопа дуж криве приноса. За укупну садашњу вредност обавезе за дефинисано примање мало је вероватно да ће бити посебно осетљива на дисконтну стопу примењену на део примања који доспева за исплату после крајњег рока доспећа расположивих корпоративних или државних обвезница.

82 Трошак камате се обрачунава множењем дисконтне стопе одређене на почетку датог периода са садашњом вредношћу обавезе по основу дефинисаних примања током целог тог периода, узимајући у обзир сваку значајну промену дате обавезе. Садашња вредност обавезе ће се разликовати од обавезе признате у билансу стања, због тога што се обавеза у билансу стања признаје након умањења за фер вредност свих средстава плана и због тога што неки актуарски добици и губици, као и неки трошкови претходних услуга нису тренутно признати. Прилог А, између осталог, илустрира обрачун трошкова камате.

Актуарске претпоставке: зараде, примања и медицински трошкови

83 Обавезе по основу примања по престанку запослења треба да буду одмерене уз примену основе која одражава:

(а) процењени раст будућих зарада;

(б) примања установљена под условима плана (или која проистичу из било које изведене обавезе која превазилази ове услове) на крају извештајног периода; и

(ц) процењене будуће промене нивоа било којих државних примања која утичу на примања платива према плану дефинисаних примања, ако и само ако или:

(i) ове промене настану пре краја извештајног периода; или

(ii) претходни тренд или други поуздани докази указују на то да ће се та државна примања променити на неки предвидљив начин, на пример – у складу са будућим променама општег нивоа цена или општим нивоом зарада.

84 Процене пораста будућих зарада узимају у обзир инфлацију, старосну структуру, унапређења и остале значајне факторе, као што су понуда и потражња на тржишту рада.

85 Ако формални услови плана (или изведена обавеза која превазилази те услове) захтевају од ентитета да промени примања у будућим периодима, одмеравање обавезе одражава ове промене. Ово је случај када, на пример:

(а) ентитет има прошлу праксу повећања примања, на пример – ради ублажавања ефеката инфлације, а не постоји никаква индиција да ће се у будућности ова пракса променити; или

(б) актуарски добици су већ признати у финансијским извештајима, и ентитет је обавезан било у формалним условима плана (или у изведеној обавези која превазилази те услове) или путем законодавства, да искористи било који суфицит из тог плана за примања партиципана (види параграф 98(ц)).

86 Актуарске претпоставке не одражавају промене будућих примања које нису утврђене у формалним условима датог плана (или изведене обавезе) на крају извештајног периода. Такве промене ће резултирати у:

(а) трошковима прошлих услуга, до износа у коме оне мењају примања за услуге пре те промене, и

(б) трошковима текућих услуга за периоде после промене, до износа у коме оне мењају примања за услуге после промене.

87 Нека примања по престанку запослења су везана за варијабле као што су ниво државних пензијских примања или државна медицинска нега. Мерење оваквих примања одражава очекиване промене оваквих варијабли, засновано на ранијем тренду и осталим поузданим доказима.

88 Претпоставке о трошковима треба да узму у обзир процене будућих промена у трошковима медицинских услуга, које проценимо како из инфлације тако и из специфичних промена медицинских трошкова.

89 Одмеравање медицинских примања по престанку запослења захтева претпоставке о нивоу и учесталости будућих захтева и о трошковима испуњења тих захтева. Ентитет процењује будуће медицинске трошкове на основу историјских података о сопственом искуству, који су тамо где је то неопходно, допуњени историјским подацима других ентитета, осигуравајућих друштава, медицинских институција или из других извора. Процене будућих медицинских трошкова узимају у обзир утицаје технолошког напретка, промена у коришћењу здравствене заштите или у начинима пружања исте и промене здравственог стања учесника датог плана.

90 Ниво и учесталост захтева су нарочито осетљиви на старост, здравствено стање и пол запослених (и њихови зависни лица), али и на друге факторе, као што је географска локација. Стога се историјски подаци коригују до износа у коме се демографска мешавина становништва разликује од становништва које је узето за основу историјских података. Они се такође се коригују када постоји поуздан доказ да се ти историјски трендови неће наставити.

91 Неки планови за здравствену негу по престанку запослења захтевају од запослених да уплаћују допринос за медицинске трошкове који су покривени планом. Процене о будућим медицинским трошковима узимају у обзир све такве доприносе, засновано на условима датог плана на крају извештајног периода (или засновано на било каквој изведеној обавези која превазилази те услове). Промене тих доприноса запослених резултирају у трошковима прошлих услуга, или тамо где је то применљиво, ограничењима. Трошкови испуњавања захтева могу бити умањени путем примања од државе или других медицинских институција које пружају медицинску заштиту (види параграфе 83(ц) и 87).

Актуарски добити и губити

92 У мерењу својих обавеза по основу дефинисаних примања, сходно параграфу 54, ентитет треба да према параграфу 58 А призна део (одређен на начин из параграфа 93) својих актуарских добитака и губитака као приход или расход, ако нето кумулативни непризнати актуарски добити и губити на крају претходног извештајног периода превазилазе већи од следећих износа:

(а) 10% садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања на тај датум (пре одбијања средстава плана) и

(б) 10% фер вредности било ког средства плана на тај датум.

Ова ограничења треба обрачунати и применити засебно за сваки план дефинисаних примања.

93 Део актуарских добитака и губитака који ће бити признати за сваки план дефинисаних примања чини суфицит одређен параграфом 92, подељен са очекиваним просечним преосталим радним веком запослених који учествују у том плану. Међутим, ентитет може да усвоји било који систематски метод који ће резултирати бржим признавањем актуарских добитака и губитака, под условом да се иста основа примењује и на добитке и на губитке, и то доследно из периода у период. Ентитет може да примени такве систематске методе на актуарске добитке и губитке, чак и када они досеђају унутар граница наведених у параграфу 92.

93А Ако ентитет, као што је то дозвољено параграфом 93, усвоји политику признавања актуарских добитака и губитака у периоду у којем настају, може их признавати у укупном осталом резултату, у складу са параграфима 93Б–93Д, у случају да то чини и за:

(а) све своје планове дефинисаних примања; и

(б) све своје актуарске добитке и губитке.

93Б Актуарски добити и губити признати у укупном осталом резултату као што то дозвољава параграф 93А треба да буду презентовани у оквиру извештаја о укупном резултату.

93Ц Ентитет који признаје актуарске губитке и добитке у складу са параграфом 93А треба такође да призна сва кориговања настала због ограничења из параграфа 58(б) у укупном осталом резултату.

93Д Актуарски добити и губити и кориговања настала због ограничења из параграфа 58(б) који су признати у укупном осталом резултату се признају одмах у нераспоређеном добитку. Они се не рекласификују поново у добитку или губитку у наредном периоду.

94 Актуарски добити и губити могу да настану из повећања или смањења било садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања или фер вредности било којих повезаних средстава плана. Узроци актуарских добитака и губитака укључују, на пример:

(а) неочекивано високе или ниске стопе флукуације запослених, рано пензионисање или смртност или пораст зарада, примања (ако формални или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова;

(б) утицај промена у проценама будућих флукуација запослених, раног пензионисања или смртности, или увећања зарада, примања (ако формални или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова;

(ц) ефекте промена дисконтне стопе и

(д) разлике између стварног приноса на средства плана и очекиваног приноса на средства плана (види параграфе 105–107).

95 Дугорочно се актуарски добити и губити могу међусобно неутралисати. Према томе, процене обавеза по основу примања по престанку запослења могу бити посматране као интервал (или „коридор”) најбоље процене. Ентитету је дозвољено, али се од њега не захтева да призна актуарске добитке и губитке који су унутар интервала. Овај стандард захтева од ентитета да призна, као минимум, одређени део актуарских добитака и губитака који не спада у „коридор”, са одступањем од плус/минус 10%. [Прилог А илуструје поступак са актуарским добитцима и губитцима, између осталог.] Стандард такође дозвољава систематске методе за брже признавање, под условом да ти методи задовољавају услове изнете у параграфу 93. Овакви дозвољени методи укључују, на пример, тренутно признавање свих актуарских добитака и губитака, и унутар и ван „коридора”. Параграф 155(б) (iii) објашњава потребу за разматрањем било ког непризнатог дела пренетих обавеза у рачуноводству за наредне актуарске добитке.

Трошкови прошлих услуга

96 При одмеравању својих обавеза по основу дефинисаних примања, сходно параграфу 54 – ентитет треба да призна трошкове прошлих услуга као расход на праволинијској основи током просечног периода, све док примања не постану стечена. До износа могућег тренутног стицања права на та примања, одмах по усвајању или након промена у плану дефинисаних примања, ентитет треба тренутно да призна трошкове прошлих услуга.

97 Трошкови прошлих услуга настају када неки ентитет уводи план дефинисаних примања или мења примања платива према постојећем плану дефинисаних примања. Овакве промене су повраћај за услуге запослених током периода до стицања права на примања. Стога се трошак прошлих услуга признаје током тог периода, без обзира на чињеницу да се тај трошак односи на услуге запослених у ранијим периодима. Трошак прошлих услуга се одмерава као промена обавезе која настаје из те промене (види параграф 64).

Пример који илуструје параграф 97

Ентитет има пензијски план који обезбеђује пензију од 2% последње плате последње плате за сваку годину стажа. Право на примање стиче се након пет година стажа. На дан 1. јануара 20X5, ентитет повећава пензију на 2,5% последње плате за сваку годину стажа, почев од 1. јануара 20X1. На датум повећања, садашња вредност додатних примања за услуге од 1. јануара 20X1. до 1. јануара 20X5, је као што следи:

Запослени са више од пет година стажа на датум 1.1.X5.	150
Запослени са мање од пет година стажа на датум 1.1.X5. (просечан период до стицања: три године)	1120
	270

Ентитет одмах признаје 150 јер су ова примања већ стечена. Ентитет признаје 120 на праволинијској основи током три године од 1. јануара 20X5.

98 Трошкови прошлих услуга искључују:

(а) ефекте разлика између стварних и раније претпостављених повећања зарада на обавезу за плаћања примања за услуге из претходних година (овде нема трошка прошлих услуга јер актуарске претпоставке дозвољавају пројектоване зараде);

(б) потцењене и прецењене износе дискреционих повећања пензија, када ентитет има изведену обавезу да одобри таква повећања (овде нема трошка прошлих услуга јер актуарске претпоставке дозвољавају таква увећања);

(ц) процене унапређења примања која настају из актуарских добитака који су признати у финансијским извештајима, ако је тај ентитет обавезан било формалним условима плана (или на основу изведене обавезе која превазилази те услове) или путем закона, да искористи било какав суфицит у том плану у корист учесника

плана, чак и ако то повећање примања још није званично одобрено (резултујући пораст обавеза чини актуарски губитак а не трошак прошлих услуга рада, види параграф 85(б));

(д) пораст стечених примања, када у одсуству нових или унапређених примања, запослени комплетира захтеве за стицање права (нема трошка прошлих услуга јер је ентитет признао процењени трошак примања као трошак текућих услуга током датог рада) и

(е) утицај промена плана које смањују примања за будуће услуге (укидања).

99 Ентитет утврђује план амортизације трошкова прошлих услуга при увођењу или промени примања. Било би неизводљиво одржавати детаљне евиденције неопходне за идентификацију и примену накнадних промена у тој амортизационој шеми. Штавише, ефекат ће вероватно бити значајан само када постоји укидање или намирено. Стога ентитет допуњава амортизациони план за трошак прошлих услуга, само ако постоји укидање или намирено.

100 Тамо где ентитет смањује примања која треба да плати према постојећем плану дефинисаних примања, произашло смањење обавеза по основу дефинисаних примања се признаје као (негативан) трошак прошлих услуга током просечног периода, све док се не стекне право на умањење део датих примања.

101 Када ентитет смањује примања која треба да плати према постојећем плану дефинисаних примања и истовремено увећава друга примања према датом плану за исте запослене, ентитет третира такву промену као појединачну нето промену.

Признавање и одмеравање: средства плана Фер вредност средстава плана

102 Фер вредност било ког средства плана се одузима у одређивању износа признатог у извештају о финансијској позицији према параграфу 54. Када тржишна цена није доступна, фер вредност средства плана се процењује, на пример, дисконтовањем очекиваних будућих готовинских токова коришћењем дисконтне стопе која одражава и ризик везан за средства плана и за рок доспећа, или за очекивани датум отуђења тих средстава (или ако она немају рок доспећа, очекивани период до измиривања обавезе).

103 Средства плана искључују неплаћене доприносе које извештајни ентитет треба да уплати у фонд, као и било које непреносиве финансијске инструменте емитоване од стране тог ентитета, који се држи у том фонду. Средства плана се редукују за сваку обавезу фонда која није повезана са примањима запослених, на пример – комерцијалне обавезе и друге обавезе које настају из деривативних финансијских инструмената.

104 Када средства плана укључују полисе осигурања које испуњавају услове признавања, и које се тачно поклапају са износом и временом неких или свих примања плативих према плану, сматра се да фер вредност тих полиса осигурања представља садашњу вредност повезаних обавеза, као што је описано у параграфу 54 (која подлеже било каквим умањењима која се захтевају уколико износи који треба да се приме на основу тих полиса осигурања нису наплативи у потпуности).

Повраћаји

104А Кад и једино када је практично сигурно да ће друга страна повратити неке или све издатке неопходне за намирено обавезе по основу дефинисаних примања, ентитет треба да призна своје право на тај повраћај као засебно средство. Ентитет треба да одмери то средство по фер вредности. По свим другим питањима, ентитет треба да поступа са тим средством као и са средствима плана. У извештају о укупном резултату, расходи који се односе на план дефинисаних примања могу бити приказани у нето износу умањени за износ признатих повраћаја.

104Б Понекад је ентитет у могућности да тражи од друге стране, као што је осигуратељ, да плати део или целокупне издатке неопходне ради намирено обавезе по основу дефинисаних примања. Полисе осигурања, сходно дефиницији из параграфа 7, чине средства плана. Ентитет обрачунава те квалификоване полисе осигурања као и сва остала средства плана, а параграф 104А се не примењује (види параграфе 39–42 и 104).

104Ц Када нека полиса осигурања није квалификована, онда она не представља средство плана. Параграф 104А се бави таквим случајевима: ентитет признаје своје право на повраћај полисе осигурања као засебно средство, пре него као смањење при одређивању

обавезе по основу дефинисаних примања, признато према параграфу 54; по свим другим питањима ентитет поступа са тим средством на исти начин као и са средствима плана. Нарочито се обавеза по основу дефинисаних примања призната према параграфу 54 увећава (умањује) до износа у коме нето кумулативни актуарски добици (губици) од обавезе по основу дефинисаних примања и од повезаних права на повраћај остају непризнати сходно параграфима 92 и 93. Параграф 120(ц)(vii) захтева од ентитета да обелодани сажет опис везе између права на повраћај и обавезе у вези с њим.

Пример који илуструје параграфе 104А–104Ц

Садашња вредност обавезе	1.241
Непризнати актуарски добици	17
Обавеза призната у извештају о финансијској позицији	1.258
Права према полисима осигурања која тачно одговарају износу и временском распореду неких примања која се исплаћују по основу датог плана. Ова примања имају садашњу вредност од 1.092	1.092
Непризнати актуарски добици од 17 су нето кумулативни актуарски добици од дате обавезе и од права на повраћај.	

104Д Ако право на повраћај настаје по основу полисе осигурања која тачно одговара износу и временском распореду неких или свих примања која треба платити по плану дефинисаних примања, фер вредност права на повраћај се посматра као садашња вредност обавезе, као што је описано у параграфу 54 (а која подлеже било каквом смањењу које се захтева уколико тај повраћај није у потпуности наплатив).

Принос на средства плана

105 Очекивани принос на средства плана представља део расхода признат у извештају о укупном резултату. Разлика између очекиваног приноса на средства плана и стварног приноса на средства плана представља актуарски добитак или губитак; она је укључена у актуарске добитке и губитке на обавези по основу дефинисаних примања при одређивању нето износа који се пореди са границом од 10% “коридора” наведеног у параграфу 92.

106 Очекивани принос на средства плана је заснован на тржишним очекивањима на почетку периода, за приносе током укупног трајања повезане обавезе. Очекивани принос на средства плана одражава промене фер вредности средстава плана која се држе током тог периода, као резултат стварних доприноса уплаћених у фонд и стварних примања исплаћених из фонда.

Пример који илуструје параграф 106

На дан 1. јануара 20X1, фер вредност средстава плана је била 10.000 а нето кумулативни непризнати актуарски добици су били 760. На дан 30. јуна 20X1, план је платио примања од 1.900 и примио доприносе од 4.900. На дан 31. децембра 20X1, фер вредност средстава плана је била 15.000 а садашња вредност обавеза по основу дефинисаних примања је била 14.792. Актуарски губици из дате обавезе за 20X1, су били 60. 1. јануара 20X1, извештајни ентитет је сачинио следеће процене засноване на тржишним ценама на тај датум:

	%
Приход од камате и дивиденди након исплате пореза који плаћа фонд	9,25
Реализовани и нереализовани добици од средстава плана (након опорезивања)	2,00
Административни трошкови	(1,00)
Очекивана стопа приноса	10,25
За 20X1, очекивани и стварни приноса на средства плана су као што следи:	
Принос на 10.000 држаних 12 месеци, по 10,25%	1.025
Принос на 3.000 држаних 6 месеци по 5% (еквивалент 10,25% годишње, са каматом на камату сваких 6 месеци)	150
Очекивани принос на средства плана за 20X1	1.175
Фер вредност средстава плана на дан 31. децембра 20X1	15.000
Минус фер вредност средстава плана на дан 1. јануара 20X1.	(10.000)
Минус примљени доприноси	(4.900)
Плус плаћена примања	1.900
Стварни принос на средства плана	2.000
наставља се...	

... наставка

Пример који илуструје параграф 106

Разлика између очекиваног приноса на средства плана (1.175) и стварног приноса на средства плана (2.000) представља актуарски добитак од 825. Стога су кумулативни нето непризнати актуарски добици 1.525 (760 плус 825 мање 60). Према параграфу 92, границе коридора су успостављене на 1.500 ((i) 10% од 15.000 или (ii) 10% од 14.792, у зависности од тога која је вредност већа). Следеће године (20X2), ентитет у билансу успеха признаје актуарски добитак од 25 (1.525 минус 1.500) подељен очекиваним просечним преосталим радним веком запослених. Очекивани принос на средства плана за 20X2. годину ће се заснивати на тржишним очекивањима на дан 1.1. X2. за приносе током целокупног трајања обавезе.

107 У одређивању очекиваних и стварних приноса на средства плана, ентитет одбија очекиване административне трошкове, осим оних који су укључени у актуарске претпоставке коришћене за мерење те обавезе.

Пословне комбинације

108 У пословној комбинацији, ентитет признаје средства и обавезе које настају по основу примања по престанку запослења по садашњој вредности дате обавезе, умањеној за фер вредност свих средстава плана (види IAS 22 – Пословне комбинације). Садашња вредност обавезе укључује све што следи, чак и ако стичалац још није признао исте ставке на датум стицања:

(а) актуарске добитке и губитке који су настали пре датума стицања (било да спадају или не спадају у „коридор” од 10%);

(б) трошак прошлих услуга који је настао променом примања или увођењем плана, пре датума стицања и

(ц) износе које према прелазним одредбама параграфа 155(б) стичалац није признао.

Ограничења и намирења

109 Ентитет треба да призна добитке и губитке од ограничења или намирења плана дефинисаних примања, када се то ограничење или намирење догоди. Добитак или губитак од ограничења или намирења треба да обухвата:

(а) све резултујуће промене садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања;

(б) све резултујуће промене фер вредност средстава плана;

(ц) све повезани актуарске добитке и губитке и трошак прошлих услуга који, сходно параграфима 92 и 96, нису претходно признати.

110 Пре одређивања утицаја ограничења или намирења, ентитет треба да поново измери обавезу (и повезана средства плана ако постоје) користећи текуће актуарске претпоставке (укључујући текуће тржишне каматне стопе и остале текуће тржишне цене).

111 Ограничење настаје када ентитет:

(а) или решеност да учини стварању значајне редукције у броју запослених који су обухваћени планом или

(б) мења услове плана дефинисаних примања, тако да значајан елемент будућих услуга тренутно запослених више не захтева примања, или ће се захтевати само умањена примања.

Ограничење може настати из неког изолованог догађаја, као што је затварање погона, прекид пословања или укидање или суспензија одређеног плана или смањења обима у коме је будуће повећање примања повезано са примањима која се исплаћују за рад у претходним периодима. Ограничења су често повезана са реструктурирањем. Када је то случај, ентитет обрачунава ограничење истовремено са повезаном реструктурирањем.

111А Када се услед измена плана умањују примања, само ефекти смањења за будуће услуге представљају ограничења. Ефекти свих умањења за рад у претходним периодима су негативни трошкови претходног рада.

112 Намирење настаје када неки ентитет уђе у трансакцију која искључује све будуће законске или изведене обавезе за део или укупна примања обезбеђена планом дефинисаних примања, на пример – када се исплати једнократна сума готовине директно партиципантима плана, или за њихов рачун – у замену за њихово право да примају одређена примања по престанку запослења.

113 У неким случајевима, ентитет стиче полису осигурања ради финансирања неких или свих примања запослених у вези са услугама запослених у текућем и претходним периодима. Стицање такве полисе не представља намирење ако тај ентитет задржава законску или изведену обавезу (види параграф 39) да плати будуће износе, ако осигуравач не исплати примања запосленима наведена у полиси осигурања. Параграфи 104А–104Д обрађују признавање и мерење права на надокнаду по полисама осигурања које не спадају у средства плана.

114 Намирење настаје заједно са ограничењем ако је неки план укинут, тако да је обавеза намирена, а тај план престао да постоји. Међутим, укидање плана није ни ограничење ни намирење ако је тај план замењен новим који нуди примања која су у суштини идентична.

115 Када се ограничење везује само за неке запослене укључене у дати план, или када се намирује само део обавезе, добитак или губитак укључује пропорционални удео претходно непризнатог трошка прошлих услуга и актуарских добитака и губитака (као и прелазних износа који су остали непризнати сходно параграфу 155(б)).

Пропорционални удео се одређује на основу садашње вредности обавеза пре и након ограничења или намирења, осим ако је у датим околностима друга основа примеренија. На пример, може бити прикладно да се примене сви непризнати добитци који настају из ограничења или намирења истог плана, како би се најпре елиминисали сви непризнати трошкови прошлих услуга који се односе на тај план.

Пример који илуструје параграф 115

Ентитет укида сегмент пословања и запослени у сегменту који је укинут неће зарадити будућа примања. Ово је ограничење без намирења. Користећи текуће актуарске претпоставке (укључујући текуће тржишне каматне стопе и остале текуће тржишне цене) непосредно пре ограничења, ентитет има обавезу по основу дефинисаног примања са нето садашњом вредношћу од 1,000; средства плана са фер вредношћу од 820 и нето кумулативне непризнате актуарске добитке од 50. Ентитет је први пут применио стандард пре годину дана. Ово је увећало нето обавезу за 100, што је тај ентитет решио да призна током пет година (види параграф 155(б)). Ограничење смањује нето садашњу вредност дате обавезе за 100, на 900.

Од претходно непризнатих актуарских добитака и транзиционих износа, 10% (100/1,000) се односи на део обавеза који је елиминисан ограничењем. Стога је ефекат тог ограничења као што следи:

	Пре ограничења	Добитак од ограничења	После ограничења
Нето садашња вредност обавезе	1.000	(100)	900
Фер вредност средстава плана	(820)	–	(820)
	180	(100)	80
Непризнати актуарски добитци	50	(5)	45
Непризнати транзициони износ (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Нето обавеза призната у извештају о финансијској позицији	150	(97)	53

Презентација Компензација (пребијање)

116 Ентитет треба да компензује средство повезано са планом, са обавезом која се односи на други план када, и само када тај ентитет:

(а) има законски применљиво право да искористи суфицит из једног плана за измирење обавеза по другом плану и

(б) намерава било да измири ту обавезу на нето основи, или да реализује тај суфицит из једног плана и измири своју обавезу по другом плану истовремено.

117 Критеријуми за пребијање су слични онима који су постављени за финансијске инструменте у IAS 32 – Финансијски инструменти: Презентација.

Разграничење између текућег и нетекућег/краткорочног и дугорочног

118 Ентитети треба да разграничавају текућа средства и краткорочне обавезе од сталних средстава и дугорочних обавеза. Овај стандард не прецизира да ли неки ентитет треба да разграничи текуће и нетекуће делове средстава и обавеза који настају из примања по престанку запослења.

Финансијске компоненте трошкова примања по престанку запослења

119 Овај стандард не прецизира да ли неки ентитет треба да прикаже трошкове текућих услуга, трошкове камате и очекивани принос на средства плана, као компоненте једне позиције прихода или расхода, у извештају о укупном резултату.

Обелодањивање

120 Ентитет треба да обелодани информације које оспособљавају кориснике финансијских извештаја да оцене природу планова дефинисаних примања и финансијске ефекте промена у тим плановима у току периода.

120А Ентитет треба да обелодани следеће информације о плановима дефинисаних примања:

(а) рачуноводствену политику тог ентитета за признавање актуарских добитака и губитака;

(б) општи опис типа датог плана;

(ц) усклађивање почетног и крајњег стања садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања и то приказујући одвојено, ако је могуће, ефекте настале током периода а који се могу приписати свакој од следећих ставки:

(i) трошковима текућих услуга,

(ii) трошковима камата,

(iii) доприносима учесника у плану,

(iv) актуарским добитцима и губицима,

(v) променама у валутном курсу код планова који се вреднују у валути различитој од презентационе валуте ентитета,

- (vi) плаћеним примањима,
- (vii) трошковима прошлих услуга,
- (viii) пословним комбинацијама,
- (ix) ограничењима и
- (x) намиренима.

(д) анализу обавезе за дефинисана примања у износима који проистичу из планова који су потпуно без покрића и износима који проистичу из планова који су потпуно или делимично обезбедени фондом.

(е) усклађивање почетног и крајњег стања фер вредности средстава плана и почетног и крајњег стања било ког права на повраћај које је признато као средство, у складу са параграфом 104А, показујући одвојено, ако је примењиво, ефекте током периода који се могу приписати свакој од следећих ставки:

- (i) очекиваном повраћају на средства плана,
- (ii) актуарским добицима и губицима,
- (iii) променама у валутном курсу код планова који се вреднују у валути различитој од презентационе валуте ентитета,
- (iv) доприносима од стране послодавца,
- (v) доприносима од стране учесника у плану,
- (vi) плаћеним примањима,
- (vii) пословним комбинацијама и
- (viii) намиренима.

(ф) усклађивање садашње вредности обавезе за дефинисана примања у (ц) и фер вредност средстава плана у (е) са средствима и обавезама признатим у извештају о финансијској позицији, приказујући најмање:

- (i) нето актуарске добитке или губитке који нису признати у извештају о финансијској позицији (видети параграф 92);
- (ii) трошкове прошлих услуга који нису признати у извештају о финансијској позицији (видети параграф 96);
- (iii) сваки износ који није признат као средство, услед ограничења из параграфа 58(б);
- (iv) фер вредност на крају извештајног периода сваког права на повраћај признатог као средство према параграфу 104А (са кратким описом везе између права на повраћај и повезане обавезе), и
- (v) остале износе признате у извештају о финансијској позицији.

(г) укупан расход признат у билансу успеха за све од следеће позиције, у које су укључени:

- (i) трошак текућих услуга;
- (ii) трошкови камате;
- (iii) очекивани принос на средства плана;
- (iv) очекивани принос на свако право на повраћај признато као средство у складу са параграфом 104А;
- (v) актуарске добитке и губитке;
- (vi) трошкови прошлих услуга;
- (vii) ефекат сваког ограничења или намиренима; и
- (viii) ефекат ограничења из параграфа 58(б).
- (х) укупан износ признат у укупном осталом резултату за сваку од следећих ставки:

- (i) актуарски добици и губици; и
- (ii) ефекат ограничења из параграфа 58(б).
- (и) за ентитете који признају актуарске добитке и губитке у укупном осталом резултату у складу са параграфом 93А, кумулативни износ актуарских добитака и губитака признатих у укупном осталом резултату.

(ј) за сваку већу категорију средстава плана која треба да укључују власничке инструменте, дужничке инструменте, некретнине и сва друга средства, проценат или износ сваке такве категорије од фер вредности целокупних средстава плана.

(к) износи садржани у фер вредности средстава плана за:

- (i) сваку категорију сопствених финансијских инструмената ентитета; и
- (ii) сваку некретнину коју користи ентитет или друга средства која он користи.
- (л) наративни опис основе која је коришћена при одређивању опште очекиване стопе приноса на средства, укључујући ефекат већих категорија на средства плана.

(м) стварни принос на средства плана, као и стварни принос на свако право на повраћај признат као средство у складу са параграфом 104А.

(н) примарне актуарске претпоставке употребљене на крају извештајног периода, укључујући, тамо где је то применљиво:

- (i) дисконтне стопе;
- (ii) очекиване стопе принос на свако средство плана за периоде приказане у финансијским извештајима;
- (iii) очекиване стопе приноса за периоде приказане у финансијским извештајима, на свако право на повраћај признато као средство у складу са параграфом 104А;
- (iv) очекиване стопе раста зарада (и промене индекса или друге варијабле наведене у формалним или изведеним условима плана, као основе за раст будућих примања);
- (v) стопе тренда медицинских трошкова; и
- (vi) сваку другу коришћену значајну актуарску претпоставку.

Ентитет треба да обелодани сваку актуарску претпоставку у апсолутним износима (на пример, као апсолутни проценат) а не само као разлику између различитих процената или других варијабли.

(о) ефекат повећања за један процентни поен и ефекат умањења за један процентни поен у претпостављеној стопи тренда медицинских трошкова на:

- (i) збир трошка текућих услуга и трошка камата који је компонента периодичних нето медицинских трошкова по престанку запослења; и
- (ii) акумулирану обавезу по основу примања по престанку запослења за медицинске трошкове.

За потребе овог обелодањивања, све друге претпоставке треба да буду константне. За планове који функционишу у окружењу са високом инфлацијом, обелодањивање треба да одрази значај процентуалног повећања или смањења претпостављене стопе тренда медицинских трошкова слично једном процентуалном поену у окружењу са ниском инфлацијом.

(п) износе за текући годишњи период претходна 4 годишња периода:

- (i) садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања, фер вредности средстава плана и суфицит или дефицит у плану; и
- (ii) искуствена кориговања која се јављају код:
- (А) обавеза плана изражених као (1) износ или као (2) проценат обавеза плана на крају извештајног периода и
- (Б) средстава плана изражених као (1) износ или као (2) проценат средстава плана на крају извештајног периода.

(љ) најбоља процена послодавца, онолико брзо колико је то разумно могуће, доприноса за које се очекује да ће бити уплаћени у плану у току годишњег периода који почиње након извештајног периода.

121 Параграф 120А(6) захтева општи опис врсте плана. Такав опис разликује на пример пензијске планове на бази равномерне зараде од пензијских планова на бази последње плате и од медицинских планова након запослења. Опис плана треба да садржи и неформалне праксе које изазивају настанак изведене обавезе укључене у мерењу обавезе по основу дефинисаних примања у складу са параграфом 52. Даљи детаљи се не траже.

122 Када неки ентитет има више од једног плана дефинисаних примања, обелодањивања могу бити извршена за целину, засебно за сваки план или по групама које се сматрају најкориснијим. Може бити корисно да се направи разлика у групама на основу следећих критеријума:

- (а) географске локације планова, на пример – разликовање домаћих од иностраних планова или
- (б) на основу тога да ли ти планови подлежу материјално различитим ризицима, на пример – разликовањем пензионих планова на основу паушалне зараде од пензионих планова на основу равномерне (годишње) зараде и планова за здравствену заштиту по престанку запослења.

Када неки ентитет пружа заједничка обелодањивања за групу планова, таква обелодањивања се дају у облику пондерисаних просека или у релативно уским оквирима.

123 Параграф 30 захтева допунска обелодањивања о плановима дефинисаних примања за више послодаваца, који се третирају као да су планови дефинисаних доприноса.

124 Тамо где се то захтева IAS 24, ентитет објављује информације о:

- (а) трансакцијама повезане стране са плановима примања по престанку запослења и
- (б) примањима по престанку запослења за кључно менаџерско особље.

125 Када то захтева IAS 37, ентитет обелодањује информације о потенцијалним обавезама које настају из обавеза за примања по престанку запослења.

Остала дугорочна примања запослених

126 Остала дугорочна примања запослених укључују, на пример:

- (а) дугорочна плаћена одсуства као што је одсуство на основу дугог стажа или стручног усавршавања;
- (б) јубиларна или друга примања на основу дугог услуга;
- (ц) примања по основу дугорочне неспособности;
- (д) учешће у добити и премије које доспевају у року од дванаест месеци или више након краја периода у коме је запослени извршио повезане услуге и
- (е) одложено надокнаду која доспева у року од дванаест месеци или више од краја периода у коме је зарађена.

127 Мерење осталих дугорочних примања запослених обично не подлеже истом степену неизвесности као мерење примања по престанку запослења. Штавише, увођење или промене осталих дугорочних примања запослених ретко узрокују значајан износ трошкова прошлих услуга. Из тих разлога овај стандард захтева поједностављени рачуноводствени метод за остала дугорочна примања запослених. Овај метод се разликује од рачуноводства захтеваног за примања по престанку запослења у следећем:

- (а) актуарски добити и губити се признају одмах и не примењује се “коридор” и
- (б) сви трошкови прошлих услуга се одмах признају.

Признавање и одмеравање

128 Износ признат као обавеза за остала дугорочна примања запослених, треба да буде нето сума следећих износа:

- (а) садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања на крају извештајног периода (види параграф 64),
- (б) минус фер вредност средстава плана (ако постоје) на крају извештајног периода, из којих се директно подмирују дате обавезе (види параграфе 102–104).

При мерењу дате обавезе, ентитет треба да примени параграфе 49–91, изузимајући параграфе 54 и 61. Ентитет треба да примени параграф 104А при признавању и мерењу било ког права на повраћај.

129 За остала дугорочна примања запослених, ентитет треба да призна нето суму следећих износа као расход или приход (сходно параграфу 58), осим до износа у ком неки други Међународни рачуноводствени стандард захтева или дозвољава њихово укључење у трошак (вредност) неког средства:

- (а) трошак текућих услуга (види параграфе 63–91);
- (б) трошка камате (види параграф 82);
- (ц) очекивани принос на свако средство плана (види параграфе 105–107) и свако право на повраћај признато као средство (види параграф 104А);
- (д) актуарске добитке и губитке, који сви треба да буду признати одмах;
- (е) трошкове прошлих услуга, који сви треба да буду признати одмах и
- (ф) ефекте сваког ограничења или намирена (види параграфе 109 и 110).

130 Један облик осталих дугорочних примања запослених је примање по основу дугорочне неспособности. Ако ниво примања зависи од дужине пружања услуга, обавеза настаје када је услуга извршена. Мерење те обавезе одражава вероватноћу да ће плаћање бити захтевано, као и дужину времена за које се очекује да ће плаћање бити извршено. Ако је ниво примања једнак за сваког инвалидног запосленог без обзира на године стажа, очекивани трошак за та примања се признаје када настане догађај који узрокује дугорочну инвалидност.

Обелодањивање

131 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања у вези са другим дугорочним примањима запослених, други међународни рачуноводствени стандарди могу захтевати обелодањивања, на пример тамо где је расход који произилази из тих примања такве величине, и захтева обелодањивања у складу са IAS 1. Тамо где то захтева IAS 24, ентитет обелодањује информације о осталим дугорочним примањима запослених за кључно менаџерско особље.

Отпремнине

132 Овај стандард обрађује отпремнине одвојено од других примања запослених, због тога што је догађај на основу кога дата обавеза настаје пре престанак запослења него услуге запослених.

Признавање

133 Ентитет треба да призна отпремнине као обавезу и расход, када и само када ентитет демонстрира решеност да или:

- (а) оконча запослење неког запосленог или групе запослених пре уобичајеног датума пензионисања или
- (б) обезбеди отпремнине као резултат понуде дате у циљу да се подстакне добровољно прихватање технолошког вишка.

134 Ентитет демонстрира решеност да оконча запослење када и само када тај ентитет има детаљан званичан план за окончање и нема реалну могућност да одустане од њега. Тај детаљни план треба да обухвати као минимум:

- (а) локацију, функције и приближан број запослених чије услуге ће бити окончане;
- (б) отпремнине за сваку класификацију посла или функцију и
- (ц) време у коме ће тај план бити спроведен. Спровођење треба започети што је пре могуће, а период за завршавање примене треба да буде такав да значајне промене тог плана нису вероватне.

135 Ентитет може бити обавезан путем законских прописа, уговора или других аранжмана са запосленима или њиховим представницима, или путем изведене обавезе засноване на пословној пракси, обичају или жељи за правичним поступком, да изврши плаћање (или обезбеди друга примања) запосленима, када оконча њихово запослење. Овакве исплате су отпремнине. Отпремнине представљају исплате једнократне суме, али понекад такође укључују и:

- (а) увећање пензијских примања или других примања по престанку запослења, било индиректно кроз план дефинисаних примања или директно и
- (б) зараду до краја одређеног периода, ако запослени не врши услуге које доносе економску корист ентитету.

136 Нека примања запослених треба да буду плаћена без обзира на разлог одласка запосленог. Исплата таквих примања је сигурна (као предмет сваког стеченог права или минималних захтева за дужином радног услуга), али је време њихове исплате неизвесно. Иако се таква примања описују у неким земљама као отпремнине, или награде за крај службе, то су примања по престанку запослења пре него отпремнине и ентитет их обрачунава као примања по престанку запослења. Неки ентитети обезбеђују нижи ниво примања за добровољни прекид радног односа на захтев запосленог (који је суштински примање по престанку запослења) него за недобровољни прекид на захтев ентитета. Допунска примања исплатива при невољном прекиду су отпремнине.

137 Отпремнине не обезбеђују ентитету будуће економске користи и тренутно се признају као расход.

138 Када неки ентитет признаје отпремнине, он ће можда морати да обрачуна и ограничење пензијских примања или друга примања запослених (види параграф 109).

Одмеравање

139 Када отпремнине доспевају за исплату у периоду дужем од 12 месеци након извештајног периода, треба их дисконтovati коришћењем дисконтне стопе наведене у параграфу 78.

140 У случају понуде дате ради подстицања добровољног прихватања технолошког вишка, мерење отпремнине треба да буде засновано на броју запослених за које се очекује да ће такву понуду прихватити.

Обелодањивање

141 Када постоји неизвесност у вези са бројем запослених који ће прихватити понуђене отпремнине, постоји потенцијална обавеза. Сходно захтеву из IAS 37, ентитет обелодањује информације о потенцијалним обавезама сем ако је могућност одлива током намирена далека.

142 Сходно захтеву из IAS 1 ентитет обелодањује природу и износ расхода ако је материјално значајан. Отпремнине могу условити настанак расхода који је неопходно обелоданити, ради усаглашавања са овим захтевом.

143 Тамо где се то тражи IAS 24, ентитет обелодањује информације о отпремнинама за кључно менаџерско особље.

144–152 [Брисан]

Прелазне одредбе

153 Овај део прецизира прелазне поступке за планове дефинисаних примања. Када неки ентитет по први пут примењује овај стандард за остала примања запослених, тај ентитет примењује IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

154 При првој примени овог стандарда, ентитет треба да одреди своју транзициону обавезу за планове дефинисаних примања на тај датум као:

(а) садашњу вредност дате обавезе (види параграф 64) на датум примене;

(б) минус фер вредност, на датум примене, средстава плана (ако постоје) из којих ће се те обавезе директно намирити (види параграфе 102–104);

(ц) минус сваки трошак прошлих услуга који према параграфу 96 треба да буде признат у каснијим периодима.

155 Ако је транзициона обавеза већа од обавезе која би била призната на исти датум према ранијој рачуноводственој политици датог ентитета, тај ентитет треба да начини неопозив избор и призна овај пораст као део своје обавезе за дефинисано примање сходно параграфу 54:

(а) тренутно, према IAS 8; или

(б) као расход на праволинијској основи током пет година од датума примене. Ако неки ентитет одабере (б) онда треба да:

(i) примени ограничење описано у параграфу 58(б) при мерењу сваког средства признатог у извештају о финансијској позицији;

(ii) обелодани на крају сваког извештајног периода: (1) износ пораста који остаје непризнат и (2) износ признат у текућем периоду;

(iii) ограничи признавање накнадних актуарских добитака (али не и негативног трошка прошлих услуга) као што следи. Ако неки актуарски добитак треба признати према параграфима 92 и 93, ентитет треба да призна тај актуарски добитак само до мере у којој ти нето кумулативно непризнати актуарски добитци (пре признавања овог актуарског добитка) премашују непризнати део прелазне обавезе; и

(iv) укључи повезани део непризнате транзиционе обавезе у одређивање сваког накнадног добитка или губитка при намирењу или ограничењу.

Ако је транзициона обавеза мања од обавезе која би била призната на исти датум према ранијој рачуноводственој политици тог ентитета, тај ентитет треба да призна такво смањење тренутно – сходно IAS 8.

156 Приликом иницијалне примене овог стандарда, ефекат промене рачуноводствене политике укључује све актуарске добитке и губитке који су настали у ранијим периодима, чак и ако спадају у „коридор” од 10%, наведен у параграфу 92.

Пример који илустрира параграфе 154 до 156	
На дан 31. децембра 1998. извештај о финансијској позицији неког ентитета укључује пензијску обавезу од 100. Ентитет усваја Стандард од 1. јануара 1999., када садашња вредност те обавезе према Стандарду износи 1.300 а фер вредност средстава плана је 1.000. 1. јануара 1993. тај ентитет је побољшао пензије (трошак за не-стечена примања: 160; просечни преостали период на исти датум до стицања права: 10 година). Транзициони ефекат је као што следи:	
Садашња вредност обавезе	1.300
Фер вредност средстава плана	(1.000)
Минус: трошак прошлих услуга који ће бити признат у каснијим периодима (160 x 4/10)	(64)
Транзициона обавеза	236
Обавеза која је већ призната	100
Пораст обавезе	136
Ентитет може изабрати да призна пораст од 136 било одмах или током периода у трајању до 5 година. Тај избор је неопозив. На дан 31. децембра 1999. садашња вредност обавезе према овом Стандарду је 1.400 а фер вредност средстава плана је 1.050. Нето кумулативни непризнати актуарски добитци од датума примене Стандарда су 120. Очекивани просечан преостали радни век запослених који учествују у датом плану је био осам година. Ентитет је усвојио политику тренутног признавања свих актуарских добитака и губитака, сходно одобрењу из параграфа 93. Ефекат ограничења из параграфа 155(б) (iii) је као што следи:	
Нето кумулативни непризнати актуарски добитци	120
Непризнати део транзиционе обавезе (136 x 4/5)	(109)
Максимални добитак који може бити признат (параграф 155(б) (iii))	11

Датум ступања на снагу

157 Овај Међународни рачуноводствени стандард ступа на снагу за финансијске извештаје који се односе на периоде са почетком од

или после 1. јануара 1999, осим како је наведено у параграфима 159 и 159Ц. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај стандард на трошкове пензијских примања за финансијске извештаје који се односе на периоде са почетком пре 1. јануара 1999, тај ентитет треба да обелодани чињеницу да је применило овај стандард уместо IAS 19 – Трошкови пензијских примања, одобреног 1993.

158 Овај стандард замењује IAS 19 – Трошкови пензијских примања, одобреног 1993.

159 Следеће ступа на снагу за годишње финансијске извештаје³ који се односе на периоде са почетком 1. јануара 2001. или након тога:

(а) измењена дефиниција средстава плана из параграфа 7 и повезане дефиниције средстава која се држе у фондовима за дугорочна примања запослених, и квалификоване полисе осигурања, и

(б) захтеви за признавање и мерење за повраћаје, из параграфа 104А, 128 и 129 и повезана обелодањивања из параграфа 120А(ф)(iv), 20А(г)(iv), 120(м) и 20А(н)(iii).

Ранија примена се подстиче. Ако та ранија примена утиче на финансијске извештаје, ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

159А Измене у параграфу 58А постају применљиве за финансијске извештаје који се односе на периоде који се завршавају 31. маја 2002. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ранија примена утиче на финансијске извештаје ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

159Б Ентитет треба да примени измене у параграфима 32А, 34–34Б, 61 и 120–121 за годишње периоде које почињу 1. јануара 2006. или касније. Ранија примена се подстиче. У случају да ентитет примењује ове измене пре 1. јануара 2006, он треба да обелодани ту чињеницу.

159Ц Опција у параграфима 93А–93Д може се користити за годишње периоде који се завршавају 16. децембра 2004. или касније. Ентитет које користи опцију за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2006. треба такође да примењује и измене из параграфа 32А, 34–34Б, 61 и 120–121.

159Д Параграфи 7, 8(б), 32Б, 97, 98 и 111 су измењени а параграф 111А додат у оквиру *Побољшања IFRS* која су објављена у мају 2008. године. Ентитет примењује измене параграфа 7, 8(б) и 32Б за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу. Ентитет примењује измене параграфа 97, 98, 111 и 111А за промене примања које настају 1. јануара 2009. године или касније.

160 IAS 8 се примењује кад ентитет мења своје рачуноводствене политике да би се приказао утицај измене наведен у параграфима 159–159Д. При примени ових промена ретроспективно, сходно захтеву из IAS 8, ентитет третира ове промене као да су биле усвојене истовремено са остатком овог стандарда. Изузетак је да ентитет може да обелодани износ захтеване параграфима 120А(п) као износи који су одређивани за сваки годишњи период проспективно од првог годишњег периода презентираних у финансијским извештајима у којем ентитет по први пут употребљава измене параграфа 120А.

161 Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 93А–93Д, 106 (Пример) и 120А. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Међународни рачуноводствени стандард 20 Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи¹

Делокруг

1 Овај стандард се примењује за рачуноводствено обухватање и обелодањивање државних давања и за обелодањивање других облика државне помоћи.

3 Параграфи 159 и 159А се односе на „годишње финансијске извештаје” у складу са експлицитним језиком за писање датума ступања на снагу усвојеним 1998. године. Параграф 157 се односи на „годишње финансијске извештаје”.

1 У оквиру Побољшања IFRS, објављених у мају 2008. године, Одбор је изменио терминологију овог стандарда ради доследности са осталим IFRS, и то: (а) 'опорезиви добитак' је измењен у 'опорезиви добитак или порески губитак', (б) 'признавање као прихода /расхода' је измењено у 'признавање у билансу успеха', (ц) 'директно књижење у корист учешћа/капитала акционара' је измењено у 'признавање изван биланса успеха', и (д) 'ревидирање рачуноводствених процена' је измењено у 'промене рачуноводствених процена'.

2 Овај стандард се не бави:

(а) посебним проблемима који настају при рачуноводственом обухватању државних давања у финансијским извештајима који одражавају ефекте промена цена или у додатним информацијама сличне природе;

(б) државном помоћи у форми олакшица које ентитет може користити приликом утврђивања опорезивог добитка или пореског губитка, или које се одређују или ограничавају на основу обавезе за порез на добитак (примери оваквих бенефиција су периоди ослобађања од плаћања пореза на добитак, порески кредит по основу инвестиција, дозвољена убрзана амортизација и снижене стопе пореза на добитак);

(ц) државним учешћем у власништву над ентитетом;

(д) државним давањима обухваћеним у IAS-у 41 *Пољопривреда*.

Дефиниције

3 У овом стандарду се користе следећи изрази са специфичним значењем:

Држава се односи на владу, државне агенције и слична тела било да су локална, национална или интернационална.

Државна помоћ су мере предузете од стране државе с намером да пружи економску корист специфичну за ентитет или скуп ентитета који испуњавају одређене критеријуме. Државна помоћ за сврху овог стандарда не обухвата само посредно пружене користи кроз акције које утичу на опште услове привређивања, као што су обезбеђивање инфраструктуре у областима у развоју или наметање конкурентима ограничења у привређивању.

Државна давања представљају помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених извесних услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета. Она искључују оне облике државне помоћи који се не могу у разумној мери вредносно исказати као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.²

Давања повезана са средствима су државна давања за која је примарни услов да ентитет који има право да прими давање треба да набави, изгради или на други начин прибави дугорочна средства. Могу бити приписани и секундарни услови који ограничавају врсту или локацију средстава или периоде у току којих средства треба прибавити или поседовати.

Давања повезана са приходима су друга државна давања, осим давања повезаних са средствима.

Займови који су предмет опроста су займови за које се давалац одриче од захтева за враћање под извесним прописаним условима.

Фер вредност је износ за који се неко средство може размени између обавештеног, вољног купца и обавештеног, вољног продавца, у оквиру независне трансакције.

4 Државна помоћ може имати више облика, који се разликују како по природи дате помоћи, тако и по условима који су повезани са њом. Сврха помоћи може бити подстицање ентитета да предузме одређене активности које иначе не би предузео да није обезбеђена помоћ.

5 Државна помоћ коју ентитет прима може бити значајна за састављање финансијских извештаја, из два разлога. Прво, уколико су ресурси пренети, мора се пронаћи одговарајући метод рачуноводственог обухватања давања. Друго, пожељно је да се укаже на обим до ког је ентитет имао користи од такве помоћи у току извештајног периода. Ово олакшава упоређивање финансијских извештаја ентитета са финансијским извештајима из претходних периода као и са финансијским извештајима других ентитета.

6 Државна давања се понекад другачије називају, на пример дотације, субвенције или премије.

Државна давања

7 Државна давања, укључујући немонетарна давања по фер вредности, се не признају све док не постоји оправдана увереност:

(а) да ће се ентитет придржавати услова повезаних са давањима; и

(б) да ће давање бити примљено.

8 Државно давање се не признаје док не постоји оправдана увереност да ће се ентитет придржавати услова повезаних са давањем и да ће давање бити примљено. Сам пријем давања не пружа коначни доказ да су услови повезани са давањем испуњени или да ће бити испуњени.

9 Начин на који је давање примљено не утиче на рачуноводствени метод који се усваја у вези са давањем. Према томе, давање се рачуноводствено обухвата на исти начин било да је примљено у готовини или као смањивање обавезе према држави.

10 Зајам који је предмет опроста од стране државе третира се као државно давање када постоји оправдана увереност да ће ентитет испунити услове за опрост зајма.

10А Користи државног зајма по каматној стопи испод тржишне се третирају као државно давање. Зајам се признаје и одмерава у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*. Предност каматне стопе испод тржишне се мери као разлика између иницијалне књиговодствене вредности зајма одређене у складу са IAS 39 и примања. Корист се обрачунава у складу са овим стандардом. Ентитет узима у обзир услове и обавезе које су испуњене или морају бити испуњене приликом идентификовања трошкова за које се планира да буду покривени путем ових давања.

11 Када је државно давање признато, свака повезана потенцијална обавеза или потенцијално средство се третира у складу са IAS-ом 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

12 Државно давање се признаје на систематској основи у билансу успеха током периода у којима ентитет признаје као расход повезане трошкове које треба покрити из тог давања.

13 Постоје два општа приступа рачуноводству државних давања: капитални приступ, према коме се давање признаје ван биланса успеха и приходни приступ, према коме се давање признаје у билансу успеха током једног или више периода.

14 Они који подржавају капитални приступ, аргументују то на следећи начин:

(а) државна давања су инструмент финансирања и због тога их треба евидентирати у извештају о финансијској позицији, а не признавати у билансу успеха како би се компензовале ставке расхода који се финансирају. Пошто се не очекује никакав повраћај давања, таква давања треба признавати ван биланса успеха; и

(б) није примерено да се државна давања признају у билансу успеха, пошто она нису зарађена, већ представљају подстицај од стране државе без повезаних трошкова.

15 Аргументи за подршку приходном приступу су следећи:

(а) будући да су државна давања примања из другог извора, а не од акционара, њих не треба признавати директно у капиталу, већ их треба признавати у билансу успеха у одговарајућим периодима;

(б) државна давања су ретко бесплатна. Ентитет је стиче придржавајући се услова помоћи и испуњавањем предвиђених обавеза. Због тога помоћ треба признати у билансу успеха током периода у којима ентитет као расход признаје повезане трошкове за чије покриће је давање и намењено; и

(ц) будући да порез на добитак и други порези представљају расходе, логично је да се на тај начин у билансу успеха поступа и са државним давањима, пошто су она продужетак фискалне политике.

16 За приходни приступ је фундаментално да се државна давања признају у билансу успеха на систематској основи током периода у којима ентитет као расход признаје повезане трошкове за чије покриће је давање и намењено. Признавање државних давања у билансу успеха у тренутку пријема није у сагласности са рачуноводственим начелом узрочности прихода и расхода (видети IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*) и било би прихватљиво само уколико није постојала никаква основа за алоцирање давања на периоде осим по периоду њиховог примања.

17 У највећем броју случајева периоди током којих ентитет признаје трошкове или расходе повезане са државним давањем се лако утврђују. Стога се давање признаје у билансу успеха у истом периоду као и релевантни расход. Слично, давања повезана са средствима која се амортизују, обично се признају у билансу успеха током периода и у сразмери са признавањем трошкова амортизације тих средстава.

18 За давања повезана са средствима која се не амортизују, се такође може захтевати испуњавање извесних обавеза и тада се признају у билансу успеха током периода у којима настају трошкови везани за испуњавање обавеза. На пример, давање земљишта

² Такође видети и SIC-10 Државна помоћ – без конкретног повезивања са пословним активностима.

може бити условљено изградњом објекта на локацији и може бити примерено да се то давање признаје у билансу успеха током века трајања објекта.

19 Давање се понекад прима као део пакета финансијске или фискалне помоћи за коју је потребно испунити бројне услове. У таквим случајевима, треба водити рачуна да се идентификују услови који узрокују трошкове и расходе на основу којих се утврђују периоди током којих се остварују приходи по основу давања. Може бити прикладно да се део давања распореди по једној, а део по другој основи.

20 Државно давање које се прима као надокнада за настале расходе или губитке или у сврху пружања директне финансијске подршке ентитету са којом нису повезани будући трошкови се признаје у билансу успеха периода у којем се прима.

21 У одређеним околностима државно давање се може доделити првенствено у сврху пружања хитне финансијске подршке ентитету, а не као подстицај за одређене издатке ентитета. Таква давања могу бити ограничена на одређени ентитет, односно не морају да буду доступне читавој категорији корисника. У оваквим околностима може бити потребно признавање давања у билансу успеха у периоду у којем ентитет испуни услове да прими такво давање, уз обелодањивање којим се обезбеђује потпуно разумевање ефеката.

22 Ентитет може да прими државно давање као надокнаду за расходе или губитке настале у претходном периоду. Такво давање се признаје у билансу успеха у периоду у ком се прими, уз обелодањивање којим се обезбеђује потпуно разумевање ефеката.

Немонетарна државна давања

23 Државна давања могу бити у облику преноса немонетарних средстава, као што су земљиште или други ресурси, који се дају на коришћење ентитету. У тим околностима уобичајено је да се процени фер вредност немонетарних средстава и да се давање и средства прокњиже по фер вредности. Алтернативни начин који се понекад користи је да се и средства и давања евидентирају по номиналној вредности.

Презентација давања повезаних са средствима

24 Државна давања повезана са средствима, укључујући немонетарна давања по фер вредности, исказују се у извештају о финансијској позицији или као одложени приход по основу давања, или одузимањем износа давања приликом израчунавања књиговодствене вредности средства.

25 Прихватљивим алтернативама сматрају се два метода презентације давања (или одговарајућих делова давања) која су повезана са средствима у финансијским извештајима.

26 По једном методу давање се признаје као одложени приход, који се на систематској основи признаје у билансу успеха током века трајања средства.

27 По другом методу износ давања се одузима приликом израчунавања књиговодствене вредности средства. Давање се признаје у билансу успеха у току века трајања средства које се амортизује путем смањења трошкова амортизације.

28 Набавка средстава и пријем давања може проузроковати велике промене у токовима готовине ентитета. Из тог разлога, као и да би се приказала бруто инвестиција у средства, такве промене се често обелодањују као засебне позиције у извештају о токовима готовине, без обзира да ли је у сврхе презентације у извештају о финансијској позицији давање одузето од повезаног средства или није.

Презентација давања повезаних са приходима

29 Давања повезана са приходима се понекад презентују уписивањем у извештај о укупном резултату, било засебно било у оквиру опште позиције "осталих прихода"; алтернативно, при извештавању, за износ давања се умањују повезани расходи.

29А Ако ентитет презентује компоненте добитка или губитка у засебном билансу успеха како је описано у параграфу 81 IAS 1 (ревидираном 2007. године), он у том засебном извештају презентује давања повезана са приходима како се захтева према параграфу 29.

30 Заговорници првог метода тврде да није примерено да се пребијају ставке прихода и расхода и да одвајање давања од расхода олакшава поређење са другим расходима на које давање нема утицаја. За други метод се тврди да ентитет не би ни имао расходе да није било расположивог давања, па би презентација расхода без пребијања са примљеним давањем доводила у заблуду.

31 Оба метода се сматрају прихватљивим за презентацију давања повезаних са приходима. Обелодањивање давања може бити неопходно за правилно разумевање финансијских извештаја. Обично се сматра адекватним да се обелодане ефекти давања на било коју позицију прихода или расхода, за које се захтева да буду посебно обелодањени.

Повраћај државних давања

32 Државно давање које постане повративо се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене (видети IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*). Повраћај давања повезаних са приходима се најпре пребија са неамортизованим одложеним задужењем признатим по основу давања. Износ повраћаја који превазилази одложено задужење или уколико такво задужење уопште не постоји, се одмах признаје у билансу успеха. Повраћај давања повезаних са средствима се признаје као повећавање књиговодствене вредности средства или као смањивање салда одложених прихода за износ отплате. Кумулативна додатна амортизација која би на тај датум, да није било давања, била призната у билансу успеха, се одмах признаје у билансу успеха.

33 Околности које проузрокују повраћај давања повезаних са конкретним средством, могу захтевати разматрање евентуалног умањења вредности нове књиговодствене вредности средства.

Државна помоћ

34 Из дефиниције државних давања садржане у параграфу 3 искључени су извесни облици државне помоћи за које се не може поуздано одредити вредност, као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.

35 Примери помоћи где се не може поуздано одредити вредност су бесплатни технички или маркетиншки савети и обезбеђење гаранција. Пример помоћи која се не може разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета је државна политика набавке по основу које је настао део продаје ентитета. Постојање користи би могло бити неоспорно, али сваки покушај раздвајања пословних активности од државне помоћи би такође могао бити прилично произвољан.

36 Значај користи у претходним примерима може бити такав да захтева неопходно обелодањивање природе, обима и трајања помоћи, како финансијски извештаји не би наводили на погрешне закључке.

37 [Брисан]

38 У овом Стандарду, државна помоћ не обухвата обезбеђење инфраструктуре кроз побољшање опште транспортне и комуникацијске мреже и пружање побољшаних погодности, као што је мрежа за одводњавање и наводњавање, која је стално расположива за коришћење читавој локалној заједници.

Обелодањивање

39 Треба обелоданити следеће:

(а) усвојену рачуноводствену политику у вези са државним давањима, укључујући усвојене методе презентације у финансијским извештајима,

(б) природу и обим државних давања признатих у финансијским извештајима и указивање на друге облике државне помоћи од којих је ентитет имао директне користи, и

(ц) неиспуњене услове и друге потенцијалне обавезе повезане са државном помоћи која је призната.

Прелазне одредбе

40 Ентитет који први пут усваја овај Стандард треба:

(а) да испуни захтеве обелодањивања где је то примерено; и
(б) да, или:

(i) коригује своје финансијске извештаје због промене рачуноводствене политике у складу IAS-ом 8; или

(ii) примени рачуноводствене одредбе овог Стандарда само на она давања, или делове давања, које има право да прими, или које мора да врати, после датума ступања на снагу овог Стандарда.

Датум ступања на снагу

41 Овај Стандард ступа на снагу за финансијске извештаје за периоде који почињу на дан 1. јануара 1984. године или касније.

42 IAS 1 (ревидиран 2007. године) је изменио терминологију која се користи у свим IFRS. Поред тога, њиме је додат параграф 29А. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

43 Параграф 37 је брисан и параграф 10А додат у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене проспективно на државне зајмове примљене у периоду који почиње 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

Међународни рачуноводствени стандард 21 Ефекти промена девизних курсева

Циљ

1 Ентитет може обављати иностране активности на два начина. Може вршити трансакције у страним валутама или може имати инострано пословање. Поред тога, ентитет може вршити презентацију својих финансијских извештаја у страниој валути. Циљ овог стандарда је да пропише начин укључивања трансакција у страниој валути и иностраних пословања у финансијске извештаје ентитета и превођења финансијских извештаја у валуту за презентацију.

2 Главна питања су: који девизни курс (курсеви) користити и како исказати ефекте промена девизних курсева у финансијским извештајима.

Делокруг

3 Овај стандард се примењује:¹

(а) код обрачунавања трансакција и салда у страним валутама, осим трансакција дериватима и салда која су у делокругу IAS-а 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*

(б) код превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања које је обухваћено финансијским извештајима ентитета путем консолидације, пропорционалне консолидације или методе удела; и

(ц) код превођења резултата и финансијске позиције ентитета у валуту за презентацију.

4 IAS 39 се примењује на многе деривате у страним валутама и, сходно томе, они се искључују из делокруга овог Стандарда. Међутим, они деривати у страниој валути који нису обухваћени IAS-ом 39 (нпр. неки деривати у страниој валути који су уграђени у друге уговоре) потпадају под делокруг овог Стандарда. Поред тога, овај Стандард се примењује када ентитет врши превођење износа који се одnose на деривате из функционалне валуте у валуту за презентацију.

5 Овај Стандард се не примењује на рачуноводство хеџинга за ставке у страним валутама, укључујући и хеџинг нето инвестиција у инострано пословање. На рачуноводство хеџинга примењује се IAS 39.

6 Овај Стандард се примењује на презентацију финансијских извештаја ентитета у страниој валути и садржи захтеве који се морају испунити да би се резултирајући финансијски извештаји могли описати као извештаји који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. За превођење финансијских информација у страну валуту које не испуњава ове захтеве, Стандард наводи информације које је потребно обелоданити.

7 Овај Стандард се не примењује на презентацију токова готовине насталих из трансакција у страниој валути у извештају о токовима готовине, нити на превођење токова готовине иностраног пословања (видети IAS 7 *Извештај о токовима готовине*).

Дефиниције

8 У овом стандарду користе се следећи термини са наведеним значењима:

Закључни курс је промттни девизни курс на крају извештајног периода.

Курсна разлика је разлика која је резултат превођења датог броја јединица једне валуте у другу валуту по различитим девизним курсевима.

Девизни курс је однос размене између две валуте.

Фер вредност је износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Страна валута је било која валута осим функционалне валуте ентитета.

Инострано пословање је ентитет који је зависни ентитет, придружени ентитет, заједнички подухват или филијала извештајног ентитета, чија делатност је смештена или се обавља у земљи или валути различитој од земље или валуте извештајног ентитета.

Функционална валута је валута примарног економског окружења у ком ентитет послује.

Група је матични ентитет са свим својим зависним ентитетима.

Монетарне ставке представљају новчане јединице које се поседују и имовина и обавезе које ће бити примљене или исплаћене у фиксном или утврђивом броју новчаних јединица.

Нето инвестирање у инострано пословање представља износ учешћа извештајног ентитета у нето средствима тог пословања.

Валута за презентацију јесте валута у којој се презентују финансијски извештаји.

Промттни девизни курс је девизни курс за тренутну испоруку.

Разрада дефиниција Функционална валута

9 Примарно економско окружење у ком послује ентитет је обично окружење у ком се примарно ствара и троши готовина. Приликом одређивања своје функционалне валуте ентитет узима у обзир следеће факторе:

(а) валуту:

(i) која углавном утиче на продајне цене производа и услуга (ово је често валута у којој се исказују и измирују продајне цене његових добара и услуга)

(ii) земље чија конкурентна снага и прописи углавном одређују продајне цене његових добара и услуга

(б) валуту која углавном утиче на трошкове рада, материјала и остале трошкове производње добара и пружања услуга (ово је често валута у којој се исказују и измирују овакви трошкови).

10 Следећи фактори такође могу послужити као доказ о функционалној валути ентитета:

(а) валута у којој се генеришу средства од финансијских активности (тј. активности емисије дужничких инструмената или инструмената капитала) и

(б) валута у којој се обично чувају примања од пословних активности.

11 Следећи додатни фактори се узимају у обзир приликом одређивања функционалне валуте иностраног пословања и одређивања да ли је његова функционална валута иста као валута извештајног ентитета (извештајни ентитет у овом контексту је ентитет чији је зависни ентитет, филијала, придружени ентитет или заједнички подухват инострано пословање):

(а) да ли се активности иностраног пословања изводе као проширење делатности извештајног ентитета, а не као активности са значајним степеном самосталности. Пример првог случаја је када инострано пословање само продаје добра које је увезло од извештајног ентитета и прослеђује му приходе. Пример другог случаја је када пословање акумулира готовину и друге монетарне ставке, ствара расходе и приходе, уговара позајмљивања, у значајној мери у домаћој валути;

(б) да ли је трансакција са извештајним ентитетом велики или мали део активности иностраног пословања;

(ц) да ли токови готовине од активности иностраног пословања директно утичу на токове готовине извештајног ентитета и да ли су одмах расположиви за прослеђивање извештајном ентитету; и

(д) да ли су токови готовине од активности иностраног пословања довољни за сервисирање постојећих и уобичајено очекиваних дужничких обавеза без ангажовања средстава извештајног ентитета.

12 Када су наведени показатељи помешани, а функционална валута није очигледна, руководство користи своју процену за одређивање функционалне валуте која на највернији начин представља економске ефекте основних трансакција, догађаја и услова. Код овог приступа, руководство даје приоритет примарним показатељима из параграфа 9 пре него што узме у разматрање показатеље из параграфа 10 и 11 који су осмишљени ради пружања додатних поткрепљујућих доказа за одређивање функционалне валуте ентитета.

1 Такође видети и SIC7 Увођење евра.

13 Функционална валута ентитета одражава основне трансакције, догађаје и услове који су релевантни за ентитет. Сходно томе, након што је једном утврђена, функционална валута се не мења осим ако не дође до промене тих основних трансакција, догађаја и услова.

14 Ако је функционална валута, валута хиперинфлаторне привреде, финансијски извештаји ентитета се преправљају у складу са IAS-ом 29 *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*. Ентитет не може избећи преправљање у складу са IAS-ом 29 тако што ће примера ради, за своју функционалну валуту усвојити неку другу валуту која није функционална валута одређена у складу са овим Стандардом (попут функционалне валуте његовог матичног ентитета).

Нето инвестиције у инострано пословање

15 Ентитет може имати монетарну ставку која представља потраживање или обавезу према иностраном пословању. Ставка чије измирење се нити планира нити је вероватно да ће се исто десити у догледној будућности је, у суштини, део нето инвестиције у то инострано пословање и рачуноводствено се обухвата у складу са параграфима 32 и 33. Овакве монетарне ставке могу обухватати дугорочна потраживања или зајмове. Оне не обухватају обавезе према добављачима или потраживања од купаца.

15А Ентитет који има монетарну ставку која представља потраживање или обавезу према иностраном пословању описану у параграфу 15 може бити било који зависни ентитет те групе. На пример, један ентитет има два зависна ентитета, А и Б. Зависни ентитет Б је инострано пословање. Зависни ентитет А одобрава зајам зависном ентитету Б. Потраживање по основу зајма зависног ентитета А од зависног ентитета Б би био део нето инвестиције ентитета у зависни ентитет Б уколико измирење зајма није планирано нити је вероватно да ће се догодити у догледној будућности. Ово би такође било тачно и да је и зависни ентитет А и сам инострано пословање.

Монетарне ставке

16 Основна карактеристика монетарне ставке јесте право на примање (или обавеза издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери су: пензије и друга примања запослених која се плаћају у готовини, резервисања која треба да се измире у готовини и дивиденде у готовини које су признате као обавеза. Слично, уговор у вези са примањем (или издавањем) променљивог броја инструмената сопственог капитала или променљивог износа средстава за које фер вредност која се прима (или издаје) једнака фиксном или одредивом броју новчаних јединица представља монетарну ставку. И обратно, основна карактеристика немонетарне ставке јесте одсуство права примања (или обавезе издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери: унапред плаћени износи за добра и услуге (на пример, унапред плаћена закупнина); гудвил; нематеријална средства; залихе; некретнине, постројења и опрема; и резервисања која треба да се измире давањем немонетарног средства.

Резиме приступа захтеваног овим Стандардом

17 Код састављања финансијских извештаја, сваки ентитет – било самостални ентитет, ентитет са иностраним пословањима (као на пример матични ентитет) или инострано пословање (као што је зависни ентитет или филијала) одређује своју функционалну валуту у складу са параграфима 9–14. Ентитет преводи ставке у инострану валуту у своју функционалну валуту а ефекте овог преводјења исказује у складу са параграфима 20–37 и параграфом 50.

18 Многи извештајни ентитети се састоје из неколико појединачних ентитета (на пример, једна група је састављена од матичног ентитета и једног или више зависних ентитета). Различите врсте ентитета, били да су чланови групе или не, могу имати инвестиције у придружене ентитете или у заједничке подухвате. Они такође могу имати филијале. Неопходно је да се резултати и финансијски положај сваког појединачног ентитета укљученог у извештајни ентитет преведу у валуту у којој извештајни ентитет презентује своје финансијске извештаје. Овај Стандард дозвољава да валута за презентацију извештајног ентитета буде било која валута (или валуте). Резултати и финансијска позиција сваког појединачног ентитета у оквиру извештајног ентитета чија се

функционална валута разликује од валуте за презентацију преведе се у складу са параграфима 38–50.

19 Овим Стандардом се такође дозвољава да самостални ентитет који припрема финансијске извештаје или ентитет који припрема засебне финансијске извештаје у складу са IAS-ом 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, презентује своје финансијске извештаје у било којој валути (или валутама). Ако се валута за презентацију ентитета разликује од његове функционалне валуте, врши се преводјење резултата и финансијске позиције тог ентитета у валуту за презентацију у складу са параграфима 38–50.

Исказивање трансакција у инострану валуту у функционалној валути Почетно признавање

20 Трансакција у инострану валуту је трансакција која је исказана или захтева измирење у инострану валуту, укључујући и трансакције које настају када ентитет:

(а) купује или продаје добра или услуге чије су цене исказане у инострану валуту;

(б) позајмљује или даје позајмицу у случају када су износи обавеза или потраживања исказани у инострану валуту; или

(ц) на неки други начин стиче или отуђује средства или ствара или измирује обавезе, исказане у инострану валуту.

21 Трансакција у инострану валуту се код почетног признавања евидентира у функционалној валути тако што се на износ у инострану валуту примењује промттни девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум трансакције.

22 Датум трансакције је датум на који се трансакција по први пут квалификује за признавање у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Из практичних разлога често се користи курс који је приближан стварном курсу на датум трансакције, на пример може се користити просечан недељни или месечни курс за све трансакције у свакој инострану валути, које су се обавиле у току тог периода. Међутим, ако курс значајно флукутира, коришћење просечног курса за период није прикладно.

Извештавање на крају наредних извештајних периода

23 На крају сваког извештајног периода:

(а) монетарне ставке у инострану валуту се преведе коришћењем закључног курса;

(б) немонетарне ставке мерене по историјском трошку у инострану валуту, преведе се коришћењем курса на крају извештајног периода; и

(ц) немонетарне ставке које се одмеравају по фер вредности у инострану валуту, преведе се коришћењем курса на датум када је фер вредност одређена.

24 Књиговодствена вредност ставке одређује се узимајући у обзир и друге релевантне стандарде. На пример, некретнине, постројења и опрема се могу мерити по фер вредности или историјском трошку у складу са IAS-ом 16, *Некретнине, постројења и опрема*. Без обзира да ли је књиговодствена вредност утврђена на бази историјског трошка или на бази фер вредности, ако је износ одређен у инострану валуту, врши се његово преводјење у функционалну валуту у складу са овим Стандардом.

25 Књиговодствена вредност неких ставки одређује се упоређивањем два или више износа. На пример, књиговодствена вредност залиха представља нижи од следећа два износа: набавне вредности и нето оствариве вредности у складу са IAS-ом 2, *Залихе*. Слично томе, у складу са IAS-ом 36 *Умањење вредности имовине*, књиговодствена вредност имовине за коју постоји назнака умањења вредности је нижа од следеће две вредности: њене књиговодствене вредности пре узимања у разматрање могућих губитака услед умањења вредности или њеног надокнадивог износа. Када је такво средство немонетарно, а мери се у инострану валуту, књиговодствена вредност се одређује упоређивањем:

(а) набавне вредности или књиговодствене вредности, у зависности од тога која је прикладнија, преведене по курсу важећем на датум када је износ одређен (то јест курсу важећем на датум трансакције за ставку мерену на основу историјског трошка); и

(б) нето оствариве вредности или надокнадивог износа, у зависности од тога који је прикладнији, преведеног по курсу важећем на датум када је ова вредност одређена (на пример, по закључном курсу на крају извештајног периода).

Ефекат овог поређења може бити да се губитак од умањења вредности признаје у функционалној валути, али се не признаје у страниј валути или обрнуто.

26 Када је на располагању неколико курсева, користи се курс по ком су се будући токови готовине представљени трансакцијом или салдом могли измирити у случају да су ти токови готовине настали на датум мерења. Уколико разменљивост две валуте привремено не постоји, користи се курс који је први накнадни курс по ком се може извршити размена.

Признавање курсних разлика

27 Као што је наведено у параграфу 3, IAS 39 се примењује на рачуноводство хединга за ставке у страниј валути. Примена рачуноводства хединга захтева да ентитет обухвати неке курсне разлике на начин различит од оног прописаног овим Стандардом. На пример, IAS 39 се захтева да се курсне разлике на монетарним ставкама које се квалификују као инструменти хединга за хединг токова готовине првобитно признају у укупном осталом резултату у мери у којој је хединг ефективан.

28 Курсне разлике настале по основу измирења монетарних ставки или код превођења монетарних ставки по курсевима различитим од оних по којима је вршено превођење код почетног признавања током датог периода или у претходним финансијским извештајима признају се у добитку или губитку периода у ком су настали осим у случајевима описаним у параграфу 32.

29 Када монетарне ставке настану по основу трансакција у страним валутама а у периоду од дана трансакције до дана измирења дође до промене девизног курса, долази до настанка курсне разлике. Када је трансакција измирена у истом рачуноводственом периоду у ком је и настала, све курсне разлике признају се у том периоду. Међутим, када је трансакција измирена у наредном обрачунском периоду, курсна разлика призната у сваком периоду све до датума измирења одређује се на основу промене девизног курса у сваком од периода.

30 Када је добитак или губитак од немонетарне ставке признат директно у укупном осталом резултату, свака компонента размене тог добитка или губитка се признаје у укупном осталом резултату. И обратно, када се добитак или губитак од немонетарне ставке признају у добитку или губитку, свака компонента размене тог добитка или губитка се признају у добитку или губитку.

31 Други IFRS захтевају да се неки добици или губици признају у укупном осталом резултату. На пример, IAS 16 се захтева да се неки добици или губици настали приликом ревалоризације некретнина, постројења и опреме признају у укупном осталом резултату. Када се такво средство мери у страниј валути, према параграфу 23(ц) овог Стандарда захтева да се ревалоризовани износ преведе коришћењем курса важећег на датум одређивања вредности, што узрокује настанак курсне разлике која се такође признаје у укупном осталом резултату.

32 Курсне разлике настале на монетарним ставкама које чине део нето инвестиције извештајног ентитета у инострано пословање (видети параграф 15) се признају у добитку или губитку у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета или ако је прикладније, у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања. У финансијским извештајима који обухватају инострано пословање и извештајни ентитет (на пример, консолидовани финансијски извештаји када је инострано пословање зависни ентитет) овакве курсне разлике се иницијално признају у укупном осталом резултату и пребацују се из капитала у добитак или губитку приликом отуђења нето инвестиције у складу са параграфом 48.

33 Када монетарна ставка чини део нето инвестиције извештајног ентитета у инострано пословање и када је исказана у функционалној валути извештајног ентитета, курсна разлика настаје у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања у складу са параграфом 28. Ако је таква ставка исказана у валути која није функционална валута извештајног ентитета или иностраног пословања, курсна разлика настаје у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета и у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања у складу са параграфом 28. Такве курсне разлике се признају у укупном осталом резултату у финансијским извештајима који обухватају инострано пословање

и извештајни ентитет (то јест, у финансијским извештајима у којима је инострано пословање консолидовано, пропорционално консолидовано или се обрачунава коришћењем метода удела).

34 Када ентитет води књиге и евиденцију у валути која је различита од његове функционалне валуте, ентитет приликом припремања својих финансијских извештаја, преводи све износе у функционалну валуту у складу са параграфима 20–26. На овај начин се добијају исти износи у функционалној валути који би се појавили у случају да су износи првобитно били евидентирани у функционалној валути. На пример, монетарне ставке се преведе у функционалну валуту коришћењем закључног курса, а немонетарне ставке које се вреднују на бази историјског трошка се преведе коришћењем курса на датум трансакције која је довела до њиховог признавања.

Промена функционалне валуте

35 Када дође до промене функционалне валуте ентитета, ентитет примењује поступке превођења који се примењују на нову функционалну валуту проспективно од датума промене.

36 Као што је наведено у параграфу 13, функционална валута ентитета одражава основне трансакције, догађаје и услове који су релевантни за ентитет. Сходно томе, након што је функционална валута једном утврђена, иста се може мењати само онда када дође до промене ових основних трансакција, догађаја и услова. На пример, промена валуте која у највећој мери утиче на промене продајних цена добара и услуга може довести до промене функционалне валуте ентитета.

37 Ефекат промене функционалне валуте се рачуноводствено обухвата проспективно. Другим речима, ентитет преводи све ставке у нову функционалну валуту коришћењем курса важећег на датум промене. Резултирајући преведени износи се за немонетарне ставке обухватају по њиховом историјском трошку. Курсне разлике настале превођењем иностраног пословања које су претходно признате у укупном осталом резултату у складу са параграфима 32 и 39 (ц) се не пребацују из капитала у добитак или губитак све до отуђења пословања.

Коришћење валуте за презентацију која је различита од функционалне валуте Превеђење валуте за презентацију

38 Ентитет може представљати своје финансијске извештаје у било којој валути (или валутама). Ако се валута за презентацију разликује од функционалне валуте ентитета, ентитет врши превођење резултата и финансијске позиције у валуту за презентацију. На пример, када се група састоји од појединачних ентитета са различитим функционалним валутама, резултати и финансијска позиција сваког ентитета се изражавају у заједничкој валути како би се могла извршити презентација консолидованих финансијских извештаја.

39 Резултати и финансијска позиција ентитета чија функционална валута није валута хиперинфлаторне привреде преведе се у различиту валуту за презентацију коришћењем следећих поступака:

- (а) средства и обавезе из сваког извештаја о финансијској позицији (тј. укључујући упоредне износе) преведе се по закључном курсу важећем на датум тог извештаја о финансијској позицији;
- (б) приходи и расходи за сваки презентовани извештај о укупном резултату или засебни биланс успеха (тј. укључујући упоредне износе) преведе се по курсевима важећим на датуме трансакција; и
- (ц) све резултирајуће курсне разлике се признају у укупном осталом резултату.

40 Из практичних разлога, курс који је приближан курсевима важећим на датуме трансакција, на пример, просечан курс за период, често се користи за превођење ставки прихода и расхода. Међутим, ако курсеви значајно флукутирају, није адекватно користити просечан курс за период.

41 Курсне разлике наведене у параграфу 39(ц) произилазе из:

- (а) превођења прихода и расхода коришћењем курсева важећих на датуме трансакција а имовине и обавеза по закључном курсу; и
- (б) превођења почетног стања нето средстава по закључном курсу који је различит од претходног закључног курса.

Ове курсне разлике се не признају у добитку и губитку јер промене курса имају мали или никакав директан утицај на садашње или будуће токове готовине из пословних активности. Кумулативни износ курсних разлика се презентује у засебној компоненти капитала све до отуђења иностраног пословања. Када се курсне разлике односе на инострано пословање које се консолидује али није у потпуном

власништву, акумулиране курсне разлике произашле из превођења валута и приписиве учешћима без права контроле се алоцирају на мањинско учешће и признају се као део учешћа без права контроле у консолидованом извештају о финансијској позицији.

42 Резултати и финансијска позиција ентитета чија је функционална валута, валута хиперинфлаторне привреде, преводе се у различиту валуту за презентацију коришћењем следећих поступака:

(а) сви износи (тј. средства, обавезе, ставке капитала, прихода и расхода укључујући и упоредне износе) преводе се по закључном курсу важећем на датум последњег извештају о финансијској позицији осим што:

(б) када се износи преводе у валуту привреде која није хиперинфлаторна, упоредни износи су они који су представљени као износи за текућу годину у релевантним финансијским извештајима за претходну годину (односно износи који нису кориговани за накнадне промене нивоа цена или накнадне промене девизних курсева).

43 Када је функционална валута ентитета валута хиперинфлаторне привреде, ентитет врши преправљање својих финансијских извештаја у складу са IAS-ом 29, пре примене метода превођења из параграфа 42, осим у случају упоредних износа који се преводе у валуту привреде која није хиперинфлаторна (видети параграф 42(б)). Када привреда више није хиперинфлаторна и ентитет престане да врши преправљање финансијских извештаја у складу са IAS-ом 29, за превођење у валуту за презентацију као историјски трошак користе се износи који су преправљани на ниво цена на дан када је ентитет престао да врши преправљање својих финансијских извештаја.

Превођење иностраног пословања

44 Параграфи 45–47, поред параграфа 38–43, примењују се када се резултати и финансијска позиција иностраног пословања преводе у валуту за презентацију како би се инострано пословање могло укључити у финансијске извештаје извештајног ентитета поступком консолидације, пропорционалне консолидације или методом удела.

45 Код заједничког обухватања резултата и финансијске позиције иностраног пословања и извештајног ентитета следе се уобичајени поступци консолидације као што је елиминација салда и трансакција унутар групе зависног ентитета (видети IAS 27 и IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима*). Међутим монетарно средство (или обавеза) унутар групе било да је краткорочно или дугорочно, не може се елиминисати одговарајућом обавезом (средством) унутар групе без приказивања резултата флукуација валуте у консолидованим финансијским извештајима. Ово је из разлога што монетарна ставка представља обавезу конвертовања једне валуте у другу и излаже извештајни ентитет добитку или губитку услед флукуација валуте. Сходно томе, у консолидованим финансијским извештајима ентитета, таква курсна разлика се признаје у добитку или губитку или, уколико настане под околностима описаним у параграфу 32, признаје се у укупном осталом резултату и акумулира се у засебној компоненти капитала све до отуђења иностраног пословања.

46 Када је датум финансијских извештаја иностраног пословања различит од датума извештајног ентитета, инострано пословање често припрема додатне извештаје под истим датумом као што је датум финансијских извештаја извештајног ентитета. Уколико се ово не ради, Стандард 27 дозвољава коришћење различитих датума под условом да временска разлика није већа од три месеца и да се изврше кориговања за ефекте свих значајних трансакција или осталих догађаја насталих између два датума. У том случају, имовина и обавезе иностраног пословања преводе се по курсу важећем на крају извештајног периода иностраног пословања. Кориговања се врше за значајне промене курса које су настале до краја извештајног периода извештајног ентитета у складу са IAS-ом 27. Исти приступ се користи и код примене методе удела на придружене ентитете и заједничке подухвате као и код примене пропорционалне консолидације на заједничке подухвате у складу са IAS-ом 28, *Инвестиције у придружене ентитете* и IAS-ом 31.

47 Сваки гудвил произашао при стицању иностраног пословања и сва кориговања фер вредности на књиговодствене вредности средстава и обавеза извршена приликом стицања тог иностраног пословања третирају се као средства и обавезе датог иностраног пословања. Дакле, исти се исказују у функционалној валути иностраног пословања и преводе се по закључном курсу у складу са параграфима 39 и 42.

Отуђење или делимично отуђење иностраног пословања

48 Приликом отуђења иностраног пословања кумулативни износ курсних разлика који се односи на то инострано пословање признат у укупном осталом резултату и акумулиран у засебној компоненти капитала се пребацује из капитала у добитак или губитак (реклаификација услед кориговања) када се добитак или губитак признају (Видите IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године)).

48А Поред отуђења целокупног учешћа ентитета у иностраном пословању и следеће ставке се такође рачуноводствено обухватају као отуђења чак и ако ентитет задржава учешће у некадашњем зависном ентитету, придруженом ентитету или заједнички контролисаном ентитету:

(а) губитак контроле над зависним ентитетом који садржи инострано пословање;

(б) губитак значајног утицаја над придруженим ентитетом који садржи инострано пословање; и

(ц) губитак заједничке контроле над заједнички контролисаним ентитетом који садржи инострано пословање.

48Б Приликом отуђења зависног ентитета који садржи инострано пословање, кумулативни износ курсних разлика везаних за то инострано пословање, а које су приписиве учешћима без права контроле престају да се признају, али се не пребацују у добитак или губитак.

48Ц Приликом делимичног отуђења зависног ентитета који садржи инострано пословање, ентитет поново приписује пропорционално учешће кумулативног износа курсних разлика признатих у укупном осталом резултату учешћима без права контроле у том иностраном пословању. У сваком другом делимичном отуђењу иностраног пословања, ентитет пребацује у добитак или губитак само пропорционално учешће кумулативног износа курсних разлика признатих у укупном осталом резултату.

48Д Делимично отуђење учешћа ентитета у иностраном пословању је свако смањење власничког учешћа ентитета у иностраном пословању, осим смањења из параграфа 48А која се рачуноводствено обухватају као отуђења.

49 Ентитет може отуђити или делимично отуђити своје учешће у иностраном пословању продајом, ликвидацијом, отплатом акцијског капитала или напуштањем целог ентитета или неког његовог дела. Отпис књиговодствене вредности иностраног пословања, или због сопствених губитака или због умањења вредности које призна инвеститор, не чини делимично отуђење. У складу с тим, у време отписа се не врши рекласификација ниједног дела добитка или губитка по основу курсних разлика признатих у укупном осталом резултату у добитак или губитак.

Порески ефекти свих курсних разлика

50 Добици или губици по основу трансакција у страним валутама и курсних разлика које су настале као резултат превођења резултата и финансијске позиције ентитета (укључујући инострано пословање) у различиту валуту могу имати пореске ефекте. На ове пореске ефекте примењује се IAS 12 – *Порез на добитак*.

Обелодањивање

51 У параграфима 53 и 55–57 се појам „функционална валута” односи на функционалну валуту матичног ентитета у случајевима када се ради о групи.

52 Ентитет обелодањује:

(а) износ курсних разлика признатих у добитку или губитку осим оних курсних разлика које су настале на финансијским инструментима одмераваним по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IAS-ом 39.

(б) нето курсне разлике признате у укупном осталом резултату и акумулиране у засебној компоненти капитала и усаглашавање износа таквих курсних разлика на почетку и на крају периода.

53 Када је валута за презентацију различита од функционалне валуте, та чињеница се наводи, заједно са обелодањивањем функционалне валуте и разлогом из ког је коришћена различита валута за презентацију.

54 У случају промене функционалне валуте извештајног ентитета или пословања које је означено као инострано, та чињеница се обелодањује као и разлог промене функционалне валуте.

55 Када ентитет презентује своје финансијске извештаје у валути која је различита од његове функционалне валуте, он описује

своје финансијске извештаје као извештаје који су усаглашени са IFRS само ако су усаглашени са свим захтевима IFRS укључујући и метод преводњења дат у параграфима 39 и 42.

56 Ентитет понекад представља своје финансијске извештаје или друге финансијске информације у валути која није његова функционална валута без испуњавања захтева из параграфа 55. На пример, ентитет може у другу валуту конвертовати само одабране ставке из својих финансијских извештаја. Исто тако, ентитет чија функционална валута није валута хиперинфлаторне привреде може конвертовати финансијске извештаје у другу валуту преводњем свих ставки по најскоријем закључном курсу. Овакве конверзије нису у складу са IFRS и на њих се примењују захтеви за обелодањивањем из параграфа 57.

57 Када ентитет исказује своје финансијске извештаје или друге финансијске информације у валути која је различита од његове функционалне валуте или валуте за презентацију, а нису испуњени захтеви из параграфа 55 он:

(а) јасно назначавати да су те информације допунске информације како би се направила разлика у односу на информације које су у складу са IFRS.

(б) обелодањује валуту у којој се исказује допунска информација

(ц) обелодањује функционалну валуту ентитета и метод преводњења коришћен за одређивање допунских информација.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

58 Ентитет примењује овај Стандард за годишње периоде почев од 1. јануара 2005. године и касније. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај Стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, обелодањује ту чињеницу.

58А У документу *Нето инвестиције у инострано пословање* (измена IAS-a 21), објављеном у децембру 2005. године, додат је параграф 15А и измењен је параграф 33. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу од 1. јануара 2006. године или касније. Подстиче се ранија примена.

59 Ентитет примењује параграф 47 проспективно на сва стицања након почетка периода финансијског извештавања у ком се овај Стандард по први пут примењује. Допуштена је ретроактивна примена параграфа 47 на ранија прибављања. У случају стицања иностраног пословања које се обухвата проспективно али је настало пре датума почетка прве примене овог Стандарда, ентитет не врши преправљање претходних година и сходно томе може, ако је то одговарајуће, третирали гудвил и кориговања фер вредности извршена приликом тог стицања као средства и обавезе ентитета, а не као средства и обавезе иностраног пословања. Дакле, овакав гудвил и кориговања фер вредности су, или већ исказани у функционалној валути ентитета или су немонетарне ставке у страниој валути које се исказују коришћењем курса важећег на датум прибављања.

60 Све остале промене произашле из примене овог Стандарда се обухватају у складу са захтевима IAS-a 8, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

60А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

60Б Објављивањем IAS 27 (измењен 2007. године) додати су параграфи 48А-48Д и измењен је параграф 49. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (измењен 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Повлачење осталих саопштења

61 Овај Стандард замењује IAS 21, *Ефекти промена девизних курсева* (ревидиран 1993. године).

62 Овај Стандард замењује следећа Тумачења:

(а) SIC-11 *Девизна размена – Капитализација губитака који потичу од великих девалвација валута*;

(б) SIC-19 *Извештајна валута – Одмеравање и презентација финансијских извештаја у складу са IAS-ом 21 и IAS-ом 29*; и

(ц) SIC-30 *Извештајна валута – преводњење из валуте за одмеравање у валуту за презентацију*.

Међународни рачуноводствени стандард 23 Трошкови позајмљивања

Суштински принцип

1 Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује чине део набавне вредности/цене коштања тог средства. Други трошкови позајмљивања се признају као расход.

Делокрут

2 Ентитет треба да примењује овај стандард при рачуноводственом обухватању трошкова позајмљивања.

3 Овај Стандард се не бави текућим или урачунатим трошком капитала, укључујући приоритетни капитал који није класификован као обавеза.

4 Од ентитета се не захтева да примењује овај стандард на трошкове позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи:

(а) средства које се квалификује и које се одмерава по фер вредности, на пример биолошког средства; или

(б) залиха које се производе континуирано у великим количинама.

Дефиниције

5 Следећи изрази употребљени су у овом стандарду са прецизираним значењима:

Трошкови позајмљивања су камата и други трошкови које ентитет има у вези са позајмљивањем средства.

Средство које се квалификује је средство којем је обавезно потребан значајан временски период да би било спремно за своју намеравану употребу или продају.

6 Трошкови позајмљивања могу обухватати:

(а) трошкови камата израчунати коришћењем методе ефективне камате која је описана у IAS 39 Финансијски инструменти. Признавање и мерење;

(б) [брисан]

(ц) [брисан]

(д) финансијска оптерећења у вези са финансијским лизингом признатим у складу са IAS 17 Лизинг, и

(е) курсне разлике настале по основу позајмљивања у страниој валути, у износу до ког се сматрају кориговањем трошкова камате.

7 Зависно од околности, свака од ставки наведених у даљем тексту може бити средство које се квалификује:

(а) залихе;

(б) производни погони;

(ц) постројења за производњу енергије;

(д) нематеријална имовина; и

(е) инвестиционе некретнине.

Финансијска средства и залихе које се производе у кратком временском периоду нису средства која се квалификују. Средства која су спремна за планирану употребу или продају у моменту стицања такође нису средства која се квалификују.

Признавање

8 Ентитет треба да капитализује трошкове позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује као део набавне вредности тог средства. Ентитет треба да признаје друге трошкове позајмљивања као расходе у периоду у ком су настали.

9 Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује се укључују у набавну вредности тог средства. Такви трошкови позајмљивања се капитализују као део набавне вредности средства када је вероватно да ће они имати за резултат будуће економске користи за ентитет и када се трошкови могу поуздано одмерити. Када ентитет примењује IAS 29 *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*, он признаје као расход део трошкова позајмљивања којима се компензује инфлација током истог периода у складу са параграфом 21 тог стандарда.

Трошкови позајмљивања који се могу капитализовати

10 Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује, су

они трошкови позајмљивања који би били избегнути да није био учињен издатак за средство које се квалификује. Када ентитет позајмљује новчана средства специфично намењена стицању одређеног средства које се квалификује, трошкови позајмљивања који се директно односе на то средство које се квалификује се могу одмах идентификовати.

11 Некада може да буде тешко да се утврди непосредна повезаност конкретних позајмљивања и средства које се квалификује, као и да се утврде позајмљивања која би иначе могла да буду избегнута. Таква тешкоћа настаје, на пример, када се финансијском активношћу ентитета централизовано координира. Тешкоће такође настају када група користи низ дужничких инструмената за позајмљивање новчаних средстава по различитим каматним стопама и даје на зајам та новчана средства по различитим основама другим ентитетима у групи. Друге компликације настају услед употребе зајмова исказаних у страним валутама или повезаних с њима, када група послује у високоинфлаторним привредама, као и услед флукуација девизних курсева. Као последица, утврђивање износа трошкова позајмљивања који су директно приписиви стицању средства које се квалификује је тешко и захтева примену просуђивања.

12 У обиму у коме су новчана средства позајмљена искључиво ради стицања средства које се квалификује, износ трошкова позајмљивања који се могу капитализовати по основу тог средства се одређује као стварни трошкови позајмљивања настали услед тог позајмљивања, током периода, умањени за сваки приход од инвестирања по основу привременог инвестирања тих позајмљивања.

13 Финансијски аранжмани за средство које се квалификује могу имати за резултат стицање позајмљених новчаних средстава од стране ентитета и настајање трошкова позајмљивања, пре него што се нека или сва новчана средства употребе за издатке за средство које се квалификује. У таквим околностима, новчана средства се често привремено инвестирају до њиховог трошења на средство које се квалификује. При одређивању износа трошкова позајмљивања који се могу капитализовати у току периода, сваки зарађени приход од инвестирања тих новчаних средстава се одузима од насталих трошкова позајмљивања.

14 У обиму у коме се новчана средства обично позајмљују и употребљавају у сврху стицања средства које се квалификује, износ трошкова позајмљивања који се могу капитализовати се утврђује применом стопе капитализације на издатке у вези са тим средством. Стопа капитализације је пондерисани просек трошкова позајмљивања, применљивих на позајмљивања ентитета неизмирена у току периода, а која не спадају у позајмљивања намењена искључиво за стицање средства које се квалификује. Износ трошкова позајмљивања који је капитализован у току периода не треба да превазилази износ трошкова позајмљивања насталих током тог периода.

15 У неким околностима је прикладно обухватити сва позајмљивања матичног ентитета и зависних ентитета приликом израчунавања пондерисаног просека трошкова позајмљивања; у другим околностима, прикладно је да сваки зависни ентитет користи пондерисани просек трошкова позајмљивања који је применљив на његова сопствена позајмљивања.

Вишак књиговодствене вредности средства које се квалификује изнад надокнадивог износа

16 Када књиговодствена вредност или очекивана крајња набавна вредност средства које се квалификује, превазилази њен надокнадиви износ или нето остварљиву вредност, књиговодствена вредност се умањује или отписује у складу са захтевима других стандарда. У извесним околностима, износ умањења или отписивања анулира се у складу са тим другим стандардима.

Почетак капитализације

17 Ентитет треба да започне капитализацију трошкова позајмљивања, као део набавне вредности средства које се квалификује, на датум почетка капитализације. Датум почетка капитализације је датум када ентитет први пут испуни сваки од наведених услова:

- (а) направи издатке за средство;
- (б) направи трошкове позајмљивања; и
- (ц) предузме активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају.

18 Издаци у вези са средством које се квалификује укључују само издатке који су имали за резултат готовинске исплате,

трансфере других средстава или преузимање обавеза на које се израчунава камата. Издаци се умањују за свако примљено плаћање и примљена давања у вези са средством (видети IAS 20 *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи*). Просечна књиговодствена вредност средства у току периода, која обухвата претходно капитализоване трошкове позајмљивања, обично представља разумну приближну вредност издатака на које је примењена стопа капитализације у том периоду.

19 Неопходне активности припреме средства за планирану употребу или продају обухватају више од физичке изградње средства. Оне обухватају технички и административни рад који претходи започињању физичке изградње, као што су активности у вези са стицањем дозвола пре започињања физичке изградње. Ипак, такве активности искључују држање средства када се не врши никаква производња или развој којим се мења стање средства. На пример, трошкови позајмљивања настали у току припреме земљишта капитализују се у периоду предузимања тих активности. Међутим, трошкови позајмљивања настали док се земљиште, стечено за сврхе изградње, држи без икакве активности у вези са припремама за коришћење, не квалификују се за капитализацију.

Обустављање капитализације

20 Ентитет треба да обустави капитализацију трошкова позајмљивања током продужених периода у којима је прекинут активан развој средства које се квалификује.

21 Ентитет може да направи трошкове позајмљивања током продуженог периода у коме су прекинуте активности неопходне за припрему средства за планирану употребу или продају. Такви трошкови су трошкови поседовања делимично довршених средстава и средстава која се не квалификују за капитализацију. Ипак, ентитет обично не обуставља капитализацију трошкова позајмљивања у периоду у коме се врши значајан технички и административни рад. Ентитет такође не обуставља капитализацију трошкова позајмљивања када је привремено одлагање нужни део процеса припреме средства за планирану употребу или продају. На пример, капитализација се наставља током продуженог периода када висок водостај одлаже изградњу моста, уколико је тако висок водостај уобичајен у тој географској области током периода у коме се врши изградња.

Престанак капитализације

22 Ентитет треба да престане са капитализацијом трошкова позајмљивања када су у суштини завршене све активности неопходне да би се средства која се квалификују припремила за планирану употребу или продају.

23 Неко средство је обично спремно за планирану употребу или продају када је физичка изградња тог средства завршена, чак и уколико уобичајени административни рад можда још увек траје. Уколико мање измене, као што је украшавање некретнине према спецификацијама купца или корисника, представљају све што је неизвршено, то указује да су у суштини све активности завршене.

24 Када ентитет завршава изградњу средства које се квалификује по деловима, а сваки део је могуће користити док се изградња наставља на осталим деловима, капитализација трошкова позајмљивања престаје када су у суштини завршене све активности неопходне за припрему тог дела за његову планирану употребу или продају.

25 Пословни комплекс који се састоји од више објеката, при чему сваки од њих може појединачно да се користи, пример је средства које се квалификује а где је сваки део могуће користити док се наставља изградња на другим деловима. Пример за средство које се квалификује, а које треба да буде у потпуности завршено пре него што може да буде коришћен било који део, је индустријско постројење које обухвата више процеса који се спроводе у низу, у различитим деловима постројења у оквиру исте локације, као што је, на пример, фабрика челика.

Обелодањивање

26 Ентитет обелодањује:

- (а) капитализовани износ трошкова позајмљивања у току периода; и
- (б) стопу капитализације коришћену за утврђивање износа трошкова позајмљивања који се могу капитализовати.

Прелазне одредбе

27 Када усвајање овог стандарда представља промену рачуноводствене политике, ентитет треба да примењује овај стандард на трошкове позајмљивања који се односе на средства која се квалификују, а за која је датум почетка капитализације – датум ступања на снагу или неки каснији датум.

28 Међутим, ентитет може да назначи сваки датум пре датума ступања на снагу и да примењује овај стандард на трошкове позајмљивања који се односе на сва средства која се квалификују, а за која је датум почетка капитализације – датум назначивања или неки каснији датум.

Датум ступања на снагу

29 Ентитет треба да примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај стандард од датума који је пре 1. јануара 2009. године, он треба да обелодани ту чињеницу.

29А Параграф 6 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене на ранији период обелодањује ту чињеницу.

Повлачење IAS 23 (ревидираног 1993. године)

30 Овај стандард замењује IAS 23 *Трошкови позајмљивања* ревидиран 1993. године.

Међународни рачуноводствени стандард 24 Обелодањивања повезаних страна

Циљ

1 Циљ овог Стандарда јесте да обезбеди да финансијски извештаји ентитета садрже обелодањивања која су неопходна да би се скренула пажња на могућност, да је на финансијску позицију и добитак или губитак можда утицало постојање повезаних страна, као и трансакције и неизмиренних салда са њима.

Делокруг

2 Овај стандард се примењује при:

- (а) идентификовању односа и трансакција између повезаних страна;
- (б) идентификовању неизмиренних салда између ентитета и његових повезаних страна;
- (ц) идентификовању околности у којима се захтева обелодањивање ставки под а) и б); и
- (д) одређивању обелодањивања која треба извршити у вези са овим ставкама.

3 Овај Стандард захтева обелодањивање о трансакцијама и неизмиреним салдима са повезаним странама, у засебним финансијским извештајима матичног ентитета, учесника у заједничком подухвату или инвеститора, који су презентовани у складу са IAS 27 *Консолидовани и појединачани финансијски извештаји*.

4 Трансакције са повезаним странама, као и неизмирена салда са осталим ентитетима унутар групе обелодањују се у финансијским извештајима ентитета. Трансакције између повезаних страна унутар групе, као и неизмирена салда, елиминишу се приликом припреме консолидованих финансијских извештаја групе.

Сврха обелодањивања повезаних страна

5 Односи повезаних страна су уобичајено обележје трговине и пословања. На пример, ентитети често обављају део својих активности преко зависних ентитета, заједничких подухвата или придружених ентитета. У овим околностима, ентитет има могућност да утиче на финансијске и пословне политике ентитета у који је инвестирано, путем контроле, заједничке контроле или значајног утицаја.

6 Односи са повезаном страном могу да утичу на добитак или губитак и финансијску позицију ентитета. Повезане стране могу ући у трансакције у које не би ушле стране које нису повезане. На пример, ентитет који продаје производе свом матичном ентитету по набавној вредности, можда неће под истим условима продавати ове производе неком другом купцу. Такође, трансакције између повезаних страна можда неће бити извршене по истим условима, као између неповезаних страна.

7 На добитак или губитак и финансијску позицију ентитета може утицати однос са повезаном страном, чак и ако не постоје трансакције са том повезаном страном. Само постојање односа може бити довољно да утиче на трансакције ентитета са осталим странама. На пример, зависни ентитет може прекинути односе са пословним партнером, уколико његов матични ентитет купи други зависни ентитет који се бави истим активностима као његов првобитни пословни партнер. Алтернативно, једна страна може да се уздржи од чињења због значајног утицаја друге стране – на пример, зависном ентитету може бити наложено од стране матичног ентитета, да се не ангажује у истраживању и развоју.

8 Из наведених разлога, познавање трансакција повезане стране, неизмиренних салда и односа, може да утиче на оцену пословања ентитета од стране корисника финансијских извештаја, укључујући и оцену могућности и ризика са којима се суочава ентитет.

Дефиниције

9 У овом Стандарду се користе изрази који имају следеће значење:

Повезана страна је страна која је повезана са ентитетом ако:

(а) директно или индиректно преко једног или више посредника, та страна:

(i) контролише, контролисана је или је под заједничком контролом са тим ентитетом (то обухвата матичне и зависне ентитете, као и зависне ентитете у оквиру групе);

(ii) поседује учешће у ентитету које јој омогућава значајан утицај над ентитетом;

(iii) има заједничку контролу над ентитетом.

(б) страна представља придружени ентитет (према дефиницији из IAS 28);

(ц) страна представља заједнички подухват у ком је ентитет учесник у заједничком подухвату (видети IAS 31);

(д) страна је члан кључног руководећег особља ентитета или његовог матичног ентитета;

(е) страна је близак члан породице било ког појединца наведеног под а) или д)

(ф) страна представља ентитет који је контролисан, заједнички контролисан или под значајним утицајем или код којег значајна гласачка права, директно или индиректно поседује било који појединац наведен под а) или е); или

(г) страна представља план примања по престанку запослења запослених у ентитету или сваком другом ентитету који за њега представља повезану страну.

Трансакција са повезаном страном је трансфер ресурса, услуга или обавеза између повезаних страна без обзира да ли се зарачунава цена.

Блиски чланови породице неког појединца су они чланови породице од којих се може очекивати да утичу или да буду под утицајем тог појединца у пословима са ентитетом. То могу бити:

(а) партнер из брачне или ванбрачне заједнице или деца;

(б) деца партнера из брачне или ванбрачне заједнице;

(ц) лица која издржава појединац или његов партнер из брачне или ванбрачне заједнице.

Накнаде укључују сва примања запослених (као што је дефинисано у IAS 19) укључујући примања запослених на које се примењује IFRS 2. Примања запослених су сви облици плаћених накнада, накнада које ће бити плаћене или обезбеђене од стране или у име ентитета, у замену за њему пружене услуге. Оне такође укључују оне накнаде које се односе на тај ентитет, а које је платио матични ентитет. Накнаде обухватају:

(а) краткорочна примања запослених као што су плате, зараде и доприноси за социјално осигурање, плаћена годишња одсуства и плаћена боловања, учешће у расподели добити и бонусе (ако су плативи у року од 12 месеци од краја периода) и немонетарна примања (као што су медицинска нега, стан, аутомобили и бесплатни или субвенционисани производи или услуге) за тренутно запослене;

(б) примања по престанку запослења као што су пензије, остала пензиона примања, животно осигурање по престанку запослења и медицинска нега по престанку запослења;

(ц) остала дугорочна примања запослених, укључујући дужа радна одсуства или одсуства због усавршавања, јубиларне награде или награде за дугогодишњи рад, примања за трајни инвалидитет и ако нису у потпуности исплаћене у року од 12 месеци након краја периода, учешће у расподели добити, бонуси и одложене накнаде.

- (д) отпремнине; и
- (е) плаћања акцијама.

Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његовог пословања.

Заједничка контрола је уговором дефинисана подела контроле над неком економском активношћу.

Кључно руководеће особље су она лица која имају овлашћења и одговорност за планирање, усмеравање и контролисање активности ентитета, директно или индиректно, укључујући све директоре (без обзира да ли су извршни или не) тог ентитета.

Значајан утицај је моћ учествовања у доношењу одлука о финансијској и пословној политици ентитета, али не и контрола над тим политикама. Значајан утицај се може остварити кроз властништво над акцијама, на основу статута или споразума.

10 Приликом разматрања сваког могућег односа са повезаном страном, пажња се усмерава на суштину односа, а не само на правни облик.

11 У контексту овог Стандарда, следећи примери нису обавезно повезане стране:

(а) два ентитета, само зато што имају заједничког директора или неког другог члана кључног руководећег особља, без обзира на д) и ф) у дефиницији „повезане стране”.

(б) два учесника у заједничком подухвату, само зато што деле заједничку контролу над заједничким подухватом.

- (ц)(i) финансијери
- (ii) синдикати
- (iii) јавне службе, и
- (iv) државни органи и агенције.

само на основу њиховог уобичајеног пословања са ентитетом (иако они могу да утичу на слободу деловања ентитета или да учествују у процесу доношења његових одлука); и

(д) купац, добављач, далавац франшизе, дистрибутер или главни агент са којима ентитет обавља значајан обим свог пословања, само на основу резултирајуће економске зависности.

Обелодањивање

12 Односи између матичних и зависних ентитета се обелодањују без обзира да ли је било трансакција између ових повезаних страна. Ентитет обелодањује назив матичног ентитета, и ако се разликује, и назив крајње контролне стране. Ако ни матични ентитет ни крајња контролна страна не сачињавају финансијске извештаје доступне јавности, обелодањује се назив следећег вишег матичног ентитета које сачињава овакве извештаје.

13 Да би се омогућило корисницима финансијских извештаја да формирају мишљење о ефектима односа између повезане стране и ентитета, примерено је да се, када постоји контрола, обелодани однос са повезаном страном, без обзира да ли је било трансакција између повезаних страна.

14 Идентификовање односа повезаних страна између матичног и зависних ентитета, представља додатни захтев поред захтева обелодањивања из IAS 27, IAS 28 и IAS 31, којима се захтева сачињавање одговарајућег прегледа и опис значајних инвестиција у зависне, придружене и заједнички контролисане ентитете.

15 Када ни матични ентитет ни крајња контролна страна не сачињавају финансијске извештаје доступне јавности, ентитет обелодањује назив следећег вишег матичног ентитета које сачињава овакве извештаје. Следећи виши матични ентитет је први матични ентитет у групи изнад непосредног матичног ентитета, који сачињава консолидоване финансијске извештаје доступне јавности.

16 Ентитет обелодањује накнаде кључног руководећег особља, у укупном износу и за сваку од следећих категорија:

- (а) краткорочна примања запослених;
- (б) примања по престанку запослења;
- (ц) остала дугорочна примања;
- (д) отпремнине; и
- (е) плаћања акцијама.

17 Ако су постојале трансакције између повезаних страна, ентитет обелодањује природу односа са повезаним странама, као и информације о трансакцијама и неизмиреним салдима које су неопходне да би се разумео потенцијални ефекат ових односа на финансијске извештаје. Ови захтеви за обелодањивање представљају додатак захтевима из параграфа 16 у вези са обелодањивањем

накнада кључног руководећег особља. Као минимум, обелодањивања укључују:

- (а) износе трансакција;
- (б) износе неизмирених салда и;
- (i) њихове рокове и услове, укључујући и то да ли су осигурана, као и природу накнаде коју је потребно обезбедити за њихово измирење; и

(ii) детаље о свим датим и примљеним гаранцијама;

(ц) резервисања за сумњива и спорна потраживања која се односе на износе неизмирених салда; и

(д) расходе признате у току периода по основу сумњивих и спорних потраживања од повезаних страна.

18 Обелодањивања захтевана параграфом 17 се врше одвојено за сваку од следећих категорија:

- (а) матични ентитет;
- (б) ентитети са заједничком контролом или значајним утицајем над ентитетом;
- (ц) зависни ентитети;
- (д) придружени ентитети;
- (е) заједнички подухвати у којима је ентитет учесник у заједничком подухвату;
- (ф) кључно руководеће особље у ентитету или његовом матичном ентитету; и
- (г) остале повезане стране.

19 Класификација потраживања од, и обавеза према повезаним странама, на различите категорије, као што је то захтевано параграфом 18, представља проширење захтева за обелодањивање из IAS 1 Презентација финансијских извештаја, за информације које треба презентовати или у извештају о финансијској позицији или у напоменама. Категорије су проширене како би се обезбедила свеобухватнија анализа салда повезаних страна и применила на трансакције са повезаним странама.

20 У наставку су дати примери трансакција које је потребно обелоданити уколико се односе на повезане стране:

- (а) куповина или продаја производа (завршених или незавршених);
- (б) куповина или продаја некретнина и других средстава;
- (ц) пружање или примање услуга;
- (д) лизинг;
- (е) трансфер истраживања и развоја;
- (ф) трансфер према уговорима о лиценци;
- (г) трансфер према финансијским аранжманима (укључујући кредите и уплате капитала у готовини или стварима);
- (х) резервисања за гаранције или колатерале; и
- (и) измирење обавеза у име ентитета, или од стране ентитета у име друге стране.

Учешће матичног или зависног ентитета у дефинисаном плану примања којим се ризик распоређује у оквиру групе ентитета представља трансакцију између повезаних страна (видети параграф 34Б IAS 19).

21 Обелодањивање да су трансакције са повезаним странама извршене под условима који су еквивалентни условима који преовлађују у независним трансакцијама, врше се само ако се такви услови могу доказати.

22 Ставке сличне природе могу се обелоданити заједно, изузев када је њихово одвојено обелодањивање неопходно ради разумевања ефеката трансакција са повезаним странама на финансијске извештаје ентитета.

Датум ступања на снагу

23 Ентитет примењује овај Стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године, или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2005. године, та чињеница се обелодањује.

23А Ентитет примењује измене параграфа 20 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006 године или касније. Уколико ентитет примени измене IAS 19 Примања запослених – Актуарски добици и губици, планови групе и обелодањивања за ранији период, ове измене се такође примењују на тај ранији период.

Повлачење IAS 24 (ревидиран 1994. године)

24 Овај Стандард замењује IAS 24 Обелодањивање повезаних страна (ревидиран 1994. године).

Међународни рачуноводствени стандард 26 Рачуноводство и извештавање планова пензијских примања

Делокруг

1 Овај Стандард се примењује у финансијским извештајима планова пензијских примања, где се такви извештаји састављају.

2 Понекад се плановима пензијских примања дају различити називи, као што су „пензион програм” или „пензион планови” или „програми пензијских примања”. Овај Стандард третира план пензијских примања као извештајни ентитет, одвојен од послодавца учесника у плану. Сви остали Стандарди се примењују на финансијске извештаје планова пензијских примања ако овај Стандард није пуноважнији од њих.

3 Овај стандард се бави рачуноводством и извештавањем од стране плана свим учесницима посматраним као група. Он се не бави пружањем извештаја појединачним учесницима о њиховим правима на пензије.

4 IAS 19, Примања запослених, бави се утврђивањем трошкова пензијских примања у финансијским извештајима послодавца те планове имају. Стога је овај Стандард комплементаран са IAS 19.

5 Планови пензијских примања могу бити планови дефинисаних доприноса или планови дефинисаних примања. Многи захтевају формирање посебних фондова, који могу али и не морају имати посебан правни идентитет и могу али не морају да имају опуномоћенике (поверенике) којима се уплаћују доприноси и из којих се исплаћују пензије. Овај Стандард се примењује без обзира на то да ли су такви фондови створени и без обзира на то да ли постоје опуномоћеници.

6 За планове пензијских примања са средствима уложеним у осигуравајућа друштва важе исти рачуноводствени и финансијски захтеви који важе и за аранжмане приватног улагања. Сагласно томе, они су обухваћени овим Стандардом, осим ако уговор са осигуравајућим друштвом не гласи на име посебно наведеног учесника или на групу учесника и када је обавеза плаћања пензија искључиво одговорност осигуравајућег друштва.

7 Овај Стандард се не бави осталим облицима примања запослених, као што су отпремнине, аранжмане одложених компензација, накнада за дуги радни стаж, посебни планови за превремено пензионисање и технолошке вишкове, планови здравствене и социјалне заштите или планови посебних премија. Аранжмани социјалног осигурања организовани од стране државе такође не спадају у домет регулisaња од стране овог Стандарда.

Дефиниције

8 У овом стандарду користе се следећи термини са наведеним значењима:

Планови пензијских примања су аранжмани којима неки ентитет обезбеђује примања за своје запослене у тренутку или након престанка пружања услуга (или у облику годишњег прихода или као једнократни износ) када се таква примања или доприноси у те сврхе могу одредити или проценити пре пензионисања на основу одредби неког документа или праксе ентитета.

Планови дефинисаних доприноса су планови пензијских примања по којима се износи које треба исплатити као пензијска примања одређују на основу доприноса фонду заједно са повезаном зарадом од те инвестиције.

Планови дефинисаних примања су планови пензијских примања по којима се износи које треба исплатити као пензијска примања одређују помоћу формуле која се најчешће заснива на зарадама запосленог и/или на дужини радног стажа.

Обезбеђење средстава је пренос средстава неком ентитету (фонду) који је одвојен од ентитета-послодавца у циљу испуњења будућих обавеза плаћања пензијских примања.

У сврху коришћења овог Стандарда користе се такође и следећи термини:

Учесници су чланови плана пензијских примања и други који имају право на примања према том плану.

Нето средства расположива за примања су средства плана умањена за обавезе осим актуарске садашње вредности обећаних пензијских примања.

Актуарска садашња вредност обећаних пензија је садашња вредност очекиваних плаћања по плану пензијских примања садашњим и бившим запосленима, која се приписује већ оствареном радном стажу.

Стечена примања су примања код којих права на та примања, у складу са условима плана пензијских примања, нису условљена непрекинутим радним стажом.

9 Неке планове пензијских примања могу финансирати ентитети који нису послодавци; овај се Стандард такође примењује и на финансијске извештаје таквих планова.

10 Већина планова пензијских примања се заснива на формалним споразумима. Неки планови су неформални, али су стекли одређени степен обавезности као резултат успостављене праксе послодавца. Док се неким плановима послодавцима дозвољава да своје обавезе у оквиру тог плана ограниче, обично је за послодавца тешко да поништи план уколико жели да задржи запослене. За неформалне планове се примењује иста основа рачуноводственог обухватања и извештавања као и за формиране планове.

11 Многи планови пензијских примања пружају могућност оснивања засебних фондова којима се плаћају доприноси и из којих се исплаћују пензије. Таквим фондовима могу управљати стране које у управљању средствима фонда делују независно. У неким земљама се ове стране називају опуномоћеници (повереници). Термин опуномоћеник се у овом Стандарду користи за описивање таквих страна без обзира на то да ли је фонд формиран.

12 Планови пензијских примања обично се описују или као планови дефинисаних доприноса или као планови дефинисаних примања а сваки од њих има истакнуте карактеристике. Негде постоје планови који садрже карактеристике оба. Такви хибридни планови сматрају се, за сврху примене овог Стандарда, плановима дефинисаних примања.

Планови дефинисаних доприноса

13 Финансијски извештаји плана дефинисаних доприноса садрже извештај о нето средствима расположивим за примања и опис политике обезбеђивања средстава.

14 Према плану дефинисаних доприноса, износ будућих пензијских примања учесника се одређује на основу доприноса које уплаћује послодавац, учесник или обе стране, као и на основу пословне ефикасности и зараде од улагања фонда. Обавеза послодавца се најчешће измирује доприносима фонду. Савети актуара обично нису неопходни мада се такви савети понекад користе за процену будућих примања која могу бити достижна на основу садашњих доприноса и променљивих нивоа будућих доприноса и зараде од улагања.

15 Учесници су заинтересовани за активности плана због тога што оне непосредно утичу на ниво њихових будућих примања. Учесници желе да сазнају да ли су доприноси уплаћени и да ли је извршена одговарајућа контрола како би се заштитила права корисника примања. Послодавац је заинтересован за ефикасно и фер функционисање плана.

16 Циљ извештавања путем плана дефинисаних доприноса је да се периодично пруже информације о самом плану и о резултатима његових улагања (инвестиција). Тај циљ се обично постиже обезбеђивањем финансијских извештаја који садрже следеће:

- (а) опис битних активности у одређеном периоду и ефекта било каквих промена везаних за план, и његово чланство и услове;
- (б) извештаје о трансакцијама и резултатима улагања за одређени период и о финансијској позицији плана на крају периода; и
- (ц) опис политика улагања (инвестирања).

Планови дефинисаних примања

17 Финансијски извештаји плана дефинисаних примања садрже или:

- (а) извештај који приказује:
 - (i) нето средства расположива за примања;
 - (ii) актуарску садашњу вредност обећаних примања, при чему се прави разлика између стечених и нестечених пензијских примања; и
 - (iii) вишак (суфицит) или мањак (дефицит) који из тога произилази; или
- (б) извештај о нето средствима расположивим за примања који садржи или:
 - (i) напомену у којој се обелодањује актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања, при чему се прави разлика између стечених и нестечених пензијских примања; или
 - (ii) упућивање на пратећи актуарски извештај у којем се налази ова информација.

У случају да на дан извештавања актуарска процена још увек није припремљена, користи се последња процена као основа и датум процене се обелодањује.

18 У сврху примене параграфа 17, актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања се заснива на примањима обећаним према условима плана услуга пружаних до тог датума при чему се користи или текући ниво зарада или пројектовани ниво зарада, уз обелодањивање коришћене основице. Обелодањују се и ефекти било каквих промена актуарских претпоставки које су имале значајан утицај на актуарску садашњу вредност обећаних примања.

19 У финансијским извештајима се објашњава и однос између актуарске садашње вредности обећаних пензијских примања и нето средстава расположивих за примања, као и политика финансирања обећаних примања.

20 Према плану дефинисаних примања, исплата обећаних пензијских примања зависи од финансијске позиције плана и од способности оних који уплаћују доприносе да то и у будућности чине, као и од резултата улагања и пословне ефикасности плана.

21 За план дефинисаних примања су потребни периодични савети актуара да би се извршила процена финансијског стања плана, провериле претпоставке и препоручили будући нивои доприноса.

22 Циљ извештавања плана дефинисаних примања је периодично обезбеђивање информација о финансијским ресурсима и активностима плана, које су корисне за процену односа између акумулираних ресурса и примања плана током времена. Овај циљ се обично постиже обезбеђењем финансијских извештаја који садрже следеће:

(а) опис значајних активности у одређеном периоду и ефекта било каквих промена везаних за план, његово чланство и услове;

(б) извештај о трансакцијама и резултатима улагања у одређеном периоду и о финансијској позицији плана на крају тог периода;

(ц) актуарске информације или као део извештаја или као засебан извештај; и

(д) опис политика улагања.

Актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања

23 Садашња вредност очекиваних плаћања према плану пензијских примања, може се израчунати и презентовати у финансијским извештајима применом текућег или пројектованог нивоа зарада до времена пензионисања учесника.

24 Међу разлозима за усвајање приступа текуће зараде су:

(а) актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања, која представља суму износа који се у садашњем тренутку могу приписати сваком појединачном учеснику плана, може се објективније израчунати од оне са планираним нивоима зарада, јер тај поступак укључује мање претпоставки;

(б) повећања примања која се могу приписати повећању зарада постају обавеза за коју се план терети у време када повећања зарада; и

(ц) износ актуарске садашње вредности обећаних пензијских примања обрачунат уз примену текућег нивоа зарада, генерално је обично више повезан с износом који доспева за плаћање у случају окончања или прекида плана.

25 Међу разлозима за усвајање приступа пројектоване зараде су:

(а) финансијске информације треба припремати на темељу начела временски неограниченог пословања, независно од претпоставки и процена које се морају извршити;

(б) према коначним плановима исплата, пензијска примања се одређују у односу на зараде на датум пензионисања, или датум који је близу том дану; стога се зараде, нивои доприноса и стопе приноса морају пројектовати; и

(ц) ако се пројекције зарада не узму у обзир, пошто се већи део износа уплата у фондове темељи на пројекцијама зарада, последица може бити извештавање о привидној преплати у фондове а план није преплаћен, или извештавање о адекватном уплаћивању у фондове, а уплате извршене за план су недовољне.

26 Актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања, заснована на текућим зарадама, обелодањује се у финансијским извештајима плана, да би се приказала обавеза по основу примања која су остварена до дана извештавања. Актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања, заснована на пројектованим зарадама, обелодањује се да би се указало колика је потенцијална обавеза, а на темељу начела временски неограниченог пословања које је генерално, основ финансирања (уплата у фондове). Поред

обелодањивања актуарске садашње вредности обећаних пензијских примања, може бити потребно дати и довољно образложење да би се јасније указало на контекст у ком треба одређивати актуарску садашњу вредност обећаних пензија. Такво објашњење може бити у форми информација о адекватности будућег финансирања (планираних будућих уплата у фондове) и политици финансирања (уплаћивања у фондове) заснованој на пројекцијама зарада. То се може укључити у финансијске извештаје или у актуарски извештај.

Учесталост актуарског процењивања

27 У многим земљама, актуарске процене се прибављају сваке три године, не чешће. У случају да, на дан извештавања, актуарска процена није припремљена, за основу се користи последња процена и обелодањује се датум те процене.

Садржај финансијских извештаја

28 За планове дефинисаних примања, информације се презентирају на један од следећих начина, који одражавају различите праксе обелодањивања и приказивања актуарских информација:

(а) у финансијске извештаје је укључен извештај који показује нето средства расположива за пензијска примања, актуарску садашњу вредност обећаних пензијских примања, као и резултујући вишак (суфицит) или мањак (дефицит). Финансијски извештаји плана такође садрже и извештаје о променама нето средстава расположивих за пензијска примања и промене у актуарске садашње вредности обећаних пензијских примања. Финансијски извештаји могу бити праћени и посебним актуарским извештајем којим се поткрепљује актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања;

(б) финансијски извештаји који садрже извештај о нето средствима расположивим за примања и извештај о променама у нето средствима расположивим за примања. Актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања је обелодањена у напоменама уз извештаје. Финансијски извештаји могу, такође, бити праћени извештајем актуара, који поткрепљује актуарску садашњу вредност обећаних пензијских примања; и

(ц) финансијски извештаји који садрже извештај о нето средствима расположивим за примања и извештај о променама у нето средствима расположивим за примања са актуарском садашњом вредности обећаних пензијских примања која се налази у посебном актуарском извештају.

Финансијски извештаји, у сваком од ова три вида, могу бити праћени и извештајима опуномоћеника који су по природи извештаји менаџмента и извештајем о инвестицијама.

29 Они који дају предност облицима описаним под (а) и (б) у параграфу 28 сматрају да квантификација обећаних пензијских примања и осталих информација обезбеђених наведеним приступима помаже корисницима да процене текући положај плана и вероватноћу да ће обавезе плана бити задовољене. Они такође верују да финансијски извештаји сами по себи треба да буду потпуни, а не да се ослањају на пратеће извештаје. Ипак, има и оних који сматрају да би облик под (а) у параграфу 28 могао да створи утисак да постоји обавеза иако актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања, по њима, нема све карактеристике обавезе.

30 Они који дају предност облику наведеном под (ц) у параграфу 28 сматрају да актуарску садашњу вредност обећаних пензија не би требало укључити у извештај о нето средствима расположивим за пензије као у облику датом под (а) у параграфу 28, или чак да је не треба обелоданити у напомени као у тачки (б) у параграфу 28 јер ће бити поређена директно са средствима плана а такво поређење може да не буде ваљано. Они тврде да актуари не употребљују нужно актуарску садашњу вредност обећаних пензијских примања са тржишним вредностима улагања (инвестиција), али могу уместо тога да процењују садашњу вредност токова готовине очекиваних од улагања. Због тога, заговорници овог облика приказивања сматрају да је мало вероватно да ће таква врста поређења одражавати актуарову општу процену плана и да се може погрешно разумети. Такође, неки сматрају да, без обзира на то да ли су квантификоване, информације о обећаним пензијским примањима треба да се налазе искључиво у засебном актуарском извештају којим се могу пружити одговарајућа објашњења.

31 Овај Стандард уважава гледишта која дају предност могућности обелодањивања информација у вези с обећаним пензијским примањима у засебном актуарском извештају. Он одбацује

аргументе против квантификације актуарске садашње вредности обећаних пензијских примања. Према томе, по овом Стандарду, облици дати у параграфу 28 под (а) и (б) сматрају се прихватљивим, као и облик описан под тачком (ц) у истом параграфу, али само ако финансијски извештаји садрже смернице које упућују на актуарски извештај или су пропраћени актуарским извештајем у ком је презентована актуарска садашња вредност обећаних пензијских примања.

Сви планови Процена средстава плана

32 Инвестиције (улагање средстава) у планове пензијских примања треба књижити по фер вредности. У случају утрживих хартија од вредности, фер вредност је тржишна вредност. У случају улагања у план за која се фер вредност не може утврдити, обелодањују се разлози због којих фер вредност није коришћена.

33 У случају утрживих хартија од вредности фер вредност је, обично, тржишна вредност због тога што се она сматра најкориснијом мером хартија од вредности на датум извештаја као и успешности улагања за дати период. Оне хартије од вредности које имају фиксну откупну вредност и које су стечене са циљем измирења обавеза према плану, или његовим конкретним деловима, могу се књижити по износима базираним на њиховој коначној откупној вредности, претпостављајући константну стопу приноса до доспећа. Код инвестиција (улагања) у план чија процена фер вредности није могућа, као у случају потпуног власништва над ентитетом, обелодањују се разлози због којих фер вредност није коришћена. Уколико се улагања књиже по износима који нису тржишна или фер вредност, фер вредност се, генерално узевши, такође обелодањује. Средства коришћена у пословању фонда обрачунавају се у складу с важећим Међународним рачуноводственим стандардима.

Обелодањивање

34 Финансијски извештаји плана пензијских примања, било да су дефинисана примања или дефинисани доприноси, такође садрже следеће информације:

- (а) извештај о променама у нето средствима (имовини) расположивим за пензије (примања);
- (б) сажетак значајних рачуноводствених политика; и
- (ц) опис плана и утицај било каквих промена плана током одређеног периода.

35 Финансијски извештаји које пружају планови пензијских примања укључују следеће, ако постоји могућност примене:

- (а) извештај о нето средствима (имовини) расположивим за пензије (примања), који обелодањује:
 - (i) прикладно разврстана средства (имовина) на крају одређеног периода;
 - (ii) основу за вредновање средстава;
 - (iii) детаље о било ком појединачном улагању које премашује 5% нето средстава расположивих за пензије, или 5% било које класе или врсте хартија од вредности;
 - (iv) детаље о било каквом улагању код послодавца; и
 - (v) обавезе осим актуарске садашње вредности обећаних пензијских примања;
- (б) извештај о променама у нето средствима расположивим за пензије, који приказује следеће:
 - (i) доприносе послодавца;
 - (ii) доприносе запослених;
 - (iii) приходе од улагања, као што су камате и дивиденде;
 - (iv) остале приходе;
 - (v) примања која су плаћена или које треба платити (анализиране, на пример, као пензије, примања у случају смрти и инвалидитета, и једнократне исплате);
 - (vi) административне расходе;
 - (vii) остале расходе;
 - (viii) порезе на добитак;
 - (ix) добитке и губитке од отуђења улагања и промене вредности улагања; и
 - (x) трансфере из других планова или у друге планове;
 - (ц) опис политике финансирања;
 - (д) за планове дефинисаних примања, актуарску садашњу вредност обећаних пензијских примања (која може направити разлику између стечених примања и нестечених примања), засновану на примањима обећаним под условима датим у плану, за пружене

услуге до тог датума и примењујући или текуће или пројектоване нивое зарада; ова информација се може укључити у пратећи актуарски извештај који треба читати заједно са повезаним финансијским извештајима; и

(е) за планове дефинисаних примања, опис значајних актуарских претпоставки и опис метода коришћеног за израчунавање актуарске садашње вредности обећаних пензија (пензијских примања).

36 Извештај плана пензијских примања садржи опис плана, или као део финансијских извештаја или као засебан извештај. Опис може да садржи следеће:

- (а) имена послодаваца и обухваћених група запослених;
- (б) број учесника који су корисници примања и број других учесника, класификованих на одговарајући начин;
- (ц) врсту плана – дефинисани доприноси или дефинисана примања;
- (д) напомену о томе да ли учесници дају доприносе за план;
- (е) опис пензијских примања обећаних учесницима;
- (ф) опис свих услова за прекид плана; и
- (г) промене у ставкама од (а) до (ф) током периода који је обухваћен извештајем.

Није неуобичајено позивање на осталу документацију која је лако доступна корисницима, а у којој је план описан, и обухватање само информација о каснијим променама.

Датум ступања на снагу

37 Овај Међународни рачуноводствени стандард ступа на снагу за финансијске извештаје планова пензијских примања који се односе на периоде који почињу на дан 1. јануара 1988. године или касније.

Међународни рачуноводствени стандард 27 Консолидовани и појединачни финансијски извештаји

Делокруг

1 Овај стандард се примењује при састављању и презентацији консолидованих финансијских извештаја за групу ентитета под контролом матичног ентитета.

2 Овај стандард се не бави методима рачуноводственог обухватања пословних комбинација и њиховим ефектом на консолидовање, укључујући гудвил који настаје из пословних комбинација (видети IFRS 3 *Пословне комбинације*).

3 Овај стандард се такође примењује на рачуноводствено обухватање инвестиција у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете, када ентитет изабере, или у складу са локалним прописима обавезан, да презентује појединачне финансијске извештаје.

Дефиниције

4 У овом стандарду се користе у наставку наведени изрази са следећим значењем:

Консолидовани финансијски извештаји су финансијски извештаји групе који су презентовани као извештаји јединственог економског ентитета.

Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његовог пословања. *Група* је матични ентитет са свим својим зависним ентитетима.

Учешиће без права контроле је капитал у зависном ентитету који се не може, директно или индиректно, приписати матичном ентитету.

Матични ентитет је ентитет који има један или више зависних ентитета.

Појединачни финансијски извештаји су извештаји које саставља матични ентитет, инвеститор у придружени ентитет или учесник у заједнички контролисаном ентитету, у којима се инвестиције рачуноводствено обухватају на основу директног учешћа у капиталу, а не на основу исказаног резултата и нето имовине ентитета у који је инвестирано.

Зависни ентитет је ентитет, укључујући и некорпоративни ентитет као што је ортачко друштво, које је под контролом другог ентитета (који се назива матичним ентитетом).

5 Матични ентитет или његов зависни ентитет може бити инвеститор у придружени ентитет или учесник у заједничком подухвату у оквиру заједнички контролисаног ентитета. У таквим случајевима, консолидовани финансијски извештаји састављени и презентовани у

складу са овим стандардом такође се састављају тако да буду у складу са IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете* и IAS 31 *Финансијско извештавање о учешћу у заједничким подухватима*.

6 За ентитет описан у параграфу 5, појединачни финансијски извештаји су они који се састављају и презентују поред финансијских извештаја из параграфа 5. Појединачни финансијски извештаји не морају бити додати или приложени уз ове финансијске извештаје.

7 Финансијски извештаји ентитета који није власник зависног ентитета, придруженог ентитета или удела у заједнички контролисаном ентитету нису појединачни финансијски извештаји.

8 Матични ентитет који је изузет, у складу са параграфом 10, од састављања консолидованих финансијских извештаја, може презентовати појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Презентовање консолидованих финансијских извештаја

9 Матични ентитет, осим матичног ентитета описаног у параграфу 10, презентује консолидоване финансијске извештаје у којима консолидује своје инвестиције у зависне ентитете, у складу са овим стандардом.

10 Матични ентитет не мора да саставља консолидоване финансијске извештаје ако и само ако:

(а) је и сам матични ентитет зависни ентитет који је у потпуности или делимично у власништву неког другог ентитета, и ако су његови остали власници, укључујући и оне који иначе немају право гласа информисани о, и не противе се, томе да матични ентитет не саставља консолидоване финансијске извештаје;

(б) се дужничким или инструментима капитала матичног ентитета не тргује на јавном тржишту (на домаћој или иностраној берзи или на слободним берзанским тржиштима, укључујући локална и регионална тржишта);

(ц) матични ентитет није поднео, нити је у процесу подношења својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другом регулаторном телу ради издавања било које врсте инструмената на јавном тржишту; и

(д) крајњи матични ентитет или неки од матичних ентитета у ланцу консолидовања саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавну употребу, у сагласности са Међународним стандардима финансијског извештавања.

11 Матични ентитет који, у складу са параграфом 10, одлучи да не саставља консолидоване финансијске извештаје већ само појединачне финансијске извештаје, који треба да буду у складу са параграфима 37–42.

Делокруг консолидованих финансијских извештаја

12 Консолидовани финансијски извештаји матичног ентитета укључују све његове зависне ентитете.¹

13 Сматра се да контрола постоји када матични ентитет поседује, директно или индиректно, преко зависних ентитета, више од половине гласачких права у оквиру ентитета, осим ако се, у изузетним околностима, може јасно доказати да такво власништво не подразумева контролу. Контрола такође постоји када матични ентитет поседује пола или мање гласачких права ентитета, али има:²

(а) моћ над више од половине гласачких права на основу споразума са осталим инвеститорима;

(б) моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета на основу статута или споразума;

(ц) моћ именовања или опозива већине чланова управног одбора или еквивалентног управљачког тела, а контрола над ентитетом је у рукама тог одбора или тела; или

(д) моћ већинског гласања на састанцима управног одбора или еквивалентног управљачког тела, а контрола над ентитетом је у рукама тог одбора или тела.

14 Ентитет може поседовати акцијске варанте, опције куповине акција, дужничке или инструменте капитала који се могу конвертовати у обичне акције или друге сличне инструменте који, ако се искористе или конвертују, имају потенцијал да ентитету дају гласачко право или умање гласачко право неке друге стране

преко финансијских или пословних политика другог ентитета (потенцијална гласачка права). Постојање и ефекат потенцијалних гласачких права која има други ентитет, разматрају се када се процењује да ли један ентитет има моћ управљања финансијским и пословним политикама другог ентитета. Потенцијална гласачка права не могу се искористити или конвертовати у текућем периоду када их, на пример, није могуће искористити или конвертовати до неког будућег датума или до настанка неког будућег догађаја.

15 При процењивању да ли потенцијална гласачка права доприносе контроли, ентитет испитује све чињенице и околности (укључујући услове коришћења потенцијалних гласачких права и свих других уговорних аранжмана било појединачно или у комбинацији) које утичу на потенцијална гласачка права, осим намере руководства и финансијске способности да се права искористе или конвертују.

16 Зависни ентитет се не искључује из консолидовања само зато што је инвеститор субјекат високоризичног улагачког капитала, инвестициони фонд, труст или сличан ентитет.

17 Зависни ентитет се не искључује из консолидовања зато што се његове пословне активности разликују од пословних активности осталих ентитета унутар групе. Релевантне информације се пружају консолидовањем таквих зависних ентитета и обелодањивањем додатних информација о различитим пословним активностима зависних ентитета у консолидованим финансијским извештајима. На пример, обелодањивања која захтева IFRS 8 *Сегменти пословања* помажу да се објасни значај различитих пословних активности у оквиру групе.

Поступци консолидовања

18 Приликом састављања консолидованих финансијских извештаја, финансијски извештаји матичног ентитета и извештаји његових зависних ентитета спајају се на основу сабирања „ред по ред” истих ставки активе, пасиве, капитала, прихода и расхода. Да би консолидовани финансијски извештаји презентовали финансијске информације о групи као да се ради о јединственом ентитету, предузимају се следећи кораци:

(а) књиговодствена вредност инвестиције матичног ентитета у сваки од зависних ентитета и удео матичног ентитета у капиталу сваког зависног ентитета елиминишу се (видети IFRS 3, у ком је описан поступак у вези са сваким гудвилем који настане као резултат);

(б) идентификују се учешћа без права контроле у добитку или губитку консолидованих зависних ентитета за извештајни период; и

(ц) идентификују се учешћа без права контроле у нето имовини консолидованих зависних ентитета, засебно од власничких учешћа матичног ентитета у тим зависним ентитетима. Учешћа без права контроле у нето имовини састоје се од:

(i) износа тих учешћа без права контроле на датум првобитне комбинације израчунати у складу са IFRS 3; и

(ii) удела учешћа без права контроле у променама у капиталу од датума комбинације.

19 Када постоје потенцијална гласачка права, пропорције добитка или губитка, као и промене у капиталу које се расподељују на матични ентитет и учешћа без права контроле, утврђују се на основу садашњих власничких учешћа и не одражавају могуће коришћење или конверзију потенцијалних гласачких права.

20 Салда у оквиру групе, трансакције, приходи и расходи у потпуности се елиминишу.

21 Салда у оквиру групе и трансакције, укључујући приходе, расходе и дивиденде, елиминишу се у потпуности. Добити и губици који проистичу из трансакција у оквиру групе које се признају као имовина, као што су залихе и стална средства, у потпуности се елиминишу. Губици у оквиру групе могу указивати на умањење вредности, које треба признати у консолидованим финансијским извештајима. IAS 12 *Порез на добитак* примењује се на привремене разлике које настају елиминацијом добитака и губитака који произилазе из трансакција у оквиру групе.

22 Финансијски извештаји матичног ентитета и његових зависних ентитета који се користе при састављању консолидованих финансијских извештаја треба да се саставе на исти датум извештавања. Када су датуми извештавања матичног и зависног ентитета различити, зависни ентитет саставља, за потребе консолидације, додатне финансијске извештаје на исти датум на који су састављени и финансијски извештаји матичног ентитета, осим ако то није неизводљиво.

1 Ако након стицања, зависни ентитет испуни критеријуме да се класификује као онај који се држи ради продаје у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*, он се рачуноводствено обухвата у складу са тим стандардом.

2 Видети SIC 12 *Консолидација – ентитети за посебне намене*.

23 Када се, према параграфу 22, финансијски извештаји зависног ентитета, који се користе у састављању консолидованих финансијских извештаја, састављају на датум извештавања различит од датума матичног ентитета, треба извршити кориговања за ефекте значајних трансакција или догађаја који су се догодили између тог датума и датума финансијских извештаја матичног ентитета. У сваком случају, разлика између датума извештавања зависног ентитета и датума извештавања матичног ентитета не треба да буде дужа од три месеца. Дужина извештајних периода и свака разлика између датума извештавања треба да буде иста из периода у период.

24 Консолидоване финансијске извештаје треба састављати коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и друге догађаје у сличним околностима.

25 Ако члан групе за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима користи рачуноводствене политике другачије од оних које су усвојене у консолидованим финансијским извештајима, врше се одговарајућа кориговања његових финансијских извештаја приликом састављања консолидованих финансијских извештаја.

26 Приходи и расходи зависног ентитета укључују се у консолидоване финансијске извештаје почев од датума стицања, као што је дефинисано у IFRS 3. Приходи и расходи зависног ентитета се базирају на вредностима имовине и обавеза признатим у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета на датум стицања. На пример, расход амортизације признат у консолидованом извештају о укупном резултату после датума стицања се базира на фер вредности са њим повезане имовине која се амортизује признате у консолидованим финансијским извештајима на датум стицања. Приходи и расходи зависног ентитета се укључују у консолидоване финансијске извештаје све до датума на који матични ентитет престане да контролише зависни.

27 Учешћа без права контроле се у консолидованом извештају о финансијској позицији презентују у оквиру капитала, засебно од капитала власника матичног ентитета.

28 Добитак или губитак и свака компонента укупног осталог резултата се приписују власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле. Збирни укупни резултат се приписује власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле чак и када ово доводи до тога да учешћа која немају право контроле имају дефицитни салдо.

29 Ако зависни ентитет има у поседу кумулативне приоритетне акције које држе учешћа без права контроле и које су класификоване као капитал, матични ентитет израчунава свој део добитка или губитка након кориговања за дивиденде по таквим акцијама, без обзира на то да ли су дивиденде објављене или не.

30 Промене власничког учешћа матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле се рачуноводствено обухватају као капиталне трансакције (то јест, трансакције са власницима у својству власника).

31 У таквим околностима књиговодствене вредности учешћа са и без права контроле се коригују ради одражавања промена њихових релативних учешћа у зависном ентитету. Свака разлика између вредности за коју се коригују учешћа без права контроле и фер вредности плаћене или добијене надокнаде се признаје директно у капиталу и приписује се власницима матичног ентитета.

Губитак контроле

32 Матични ентитет може да изгуби контролу над зависним ентитетом са или без промене апсолутних или релативних степена власништва. Ово би могло да се догоди, на пример, када зависни ентитет постане предмет контроле владе, суда, административног или регулаторног тела. Такође, то би могло да се догоди као резултат уговорног споразума.

33 Матични ентитет може да изгуби контролу над зависним ентитетом у два или више аранжмана (трансакције). Међутим, понекад околности указују да вишеструки аранжмани треба рачуноводствено да се обухватају као једна трансакција. Приликом одређивања да ли треба рачуноводствено обухватати аранжмане као једну трансакцију, матични ентитет разматра све услове споразума и њихов економски ефекат. Једна или више следећих ставки може да укаже на то да матични ентитет треба да рачуноводствено обухвата вишеструке аранжмане као једну трансакцију:

(а) Склопљени су у исто време или током међусобног разматрања.

(б) Чине једну трансакцију која има за циљ постизање општег комерцијалног ефекта.

(ц) Настанак једног аранжмана зависи од настанка бар још једног другог аранжмана.

(д) Један аранжман разматран самостално није економски оправдан, али је економски оправдан када се разматра заједно са осталим аранжманима. Пример је када једно отуђење акција има цену испод тржишне и компензује се накнадним отуђењем које има цену вишу од тржишне.

34 Ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, он:

(а) престаје да признаје имовину (укључујући сваки гудвил) и обавезе зависног ентитета по њиховим књиговодственим вредностима на датум губитка контроле;

(б) престаје да признаје књиговодствену вредност свих учешћа без права контроле у бившем зависном ентитету на датум губитка контроле (укључујући све компоненте осталог свеобухватног прихода које им се могу приписати);

(ц) признаје:

(i) фер вредност добијене надокнаде, уколико постоји, од трансакције, догађаја или околности које су резултирале губитком контроле; и

(ii) ако трансакција које је резултирала губитком контроле обухвата расподелу акција зависног ентитета власницима у својству власника, ту расподелу;

(д) признаје инвестицију задржану у бившем зависном ентитету по њеној фер вредности на датум губитка контроле;

(е) рекласификује у добитак или губитак, или преноси директно у нерасподељену добит, ако се то захтева у складу са другим IFRS, све износе утврђене у параграфу 35; и

(ф) признаје сваку резултатну разлику као добитак или губитак у билансу успеха који се може приписати матичном ентитету.

35 Ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, матични ентитет рачуноводствено обухвата све износе признате у укупном осталом резултату везане за тај зависни ентитет по истој основи по којој би се то захтевало да је матични ентитет директно отуђио сву са тим повезану имовину и обавезе. Стога, ако се добитак или губитак, претходно признат у укупном осталом резултату, рекласификовао у биланс успеха после отуђења са њим повезане имовине и обавеза, матични ентитет треба да рекласификује добитак или губитак из капитала у биланс успеха (као рекласификацију услед кориговања) када изгуби контролу над зависним ентитетом. На пример, ако зависни ентитет има финансијска средства расположива за продају и ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, матични ентитет треба да рекласификује у биланс успеха добитак и губитак претходно признат у укупном осталом резултату везаном за та средства. Слично, ако се ревалоризациони вишак претходно признат у укупном осталом резултату пренесе директно у нерасподељену добит после отуђења имовине, матични ентитет преноси тај ревалоризациони вишак директно у нерасподељену добит када изгуби контролу над зависним ентитетом.

36 После губитка контроле над зависним ентитетом, свака инвестиција задржана у бившем зависном ентитету и сви износи које дугује или који се дугују бившем зависном ентитету се рачуноводствено обухватају у складу са другим IFRS од датума губитка контроле.

37 Фер вредност инвестиције задржане у бившем зависном ентитету на датум губитка контроле представља фер вредност приликом почетног признавања финансијског средства у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* или, када је то прикладно, набавну вредност приликом почетног признавања инвестиције у придружени или заједнички контролисани ентитет.

Рачуноводствено обухватање инвестиције у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете у појединачним финансијским извештајима

38 Када ентитет саставља појединачни финансијски извештај, треба да рачуноводствено обухвати инвестиције у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете:

(а) по набавној вредности, или

(б) у складу са IAS 39.

Ентитет примењује исти рачуноводствени поступак на сваку категорију инвестиција. Инвестиције које су обрачунате по методу набавне вредности се обухватају у складу са IFRS 5 *Стална*

имовина која се држи за продају и престанак пословања када су класификоване као оне које се држе ради продаје (или су укључене у групу за отуђење која је класификована као група која се држи за продају) у складу са IFRS 5. Мерење инвестиција обухваћено у складу са IAS 39 се у таквим околностима не мења.

38А Ентитет признаје дивиденду од зависних, заједнички контролисаних или придружених ентитета у добитку или губитку у својим појединачним финансијским извештајима када је установљено његово право да прими дивиденду.

38Б Када матични ентитет реорганизује структуру групе оснивањем новог ентитета као матичног ентитета на начин којим се задовољавају следећи критеријуми:

(а) нови матични ентитет добија контролу над првобитним матичним ентитетом путем издавања инструмената капитала у замену за постојеће инструменте капитала првобитног матичног ентитета;

(б) имовина и обавезе нове групе и првобитне групе су једнаки пре и после реорганизације; и

(ц) власници првобитног матичног ентитета пре реорганизације имају иста апсолутна и релативна учешћа у нето имовини првобитне и нове групе пре и после реорганизације и нови матични ентитет обрачунава инвестицију у првобитни матични ентитет у складу са параграфом 38(а) у својим појединачним финансијским извештајима, нови матични ентитет одмерава набавну вредност по књиговодственој вредности свог учешћа у капиталу приказаном у појединачним финансијским извештајима првобитног матичног ентитета на датум реорганизације.

38Ц Слично томе, ентитет који није матични ентитет може основати нови ентитет као свој матични ентитет на начин који задовољава критеријуме параграфа 38Б. Захтеви параграфа 38Б се једнако примењују на такву реорганизацију. У таквим случајевима, референце на 'првобитни матични ентитет' и 'првобитну групу' се замењују референцом на 'првобитни ентитет'.

39 Овај стандард не прописује који ентитети састављају појединачне финансијске извештаје доступне за јавну употребу. Параграфи 38 и 40–43 примењују се када ентитет саставља појединачне финансијске извештаје који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Ентитет такође саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавну употребу у складу са параграфом 9, осим у случајевима када се примењује изузимање дато у параграфу 10.

40 Инвестиције у заједнички контролисане и придружене ентитете које се у консолидованим финансијским извештајима рачуноводствено обухватају у складу са IAS 39 треба рачуноводствено обухватати на исти начин у појединачним финансијским извештајима инвеститора.

Обелодањивања

41 У консолидованим финансијским извештајима треба извршити следећа обелодањивања:

(а) природу односа између матичног и зависног ентитета, када матични ентитет не поседује, директно или индиректно, преко зависних ентитета, више од половине гласачке моћи;

(б) разлоге због којих поседовање, директно или индиректно, преко зависних ентитета, више од половине гласачке или потенцијалне гласачке моћи ентитета у које је инвестирано не чини контролу над њим;

(ц) крај извештајног периода финансијских извештаја зависног ентитета када се ти финансијски извештаји користе за састављање консолидованих финансијских извештаја, а ако су они састављени на датум или за период различит од оног на који су састављени финансијски извештаји матичног ентитета, и разлог за коришћење различитог датума или периода; и

(д) природу и степен евентуалних значајних ограничења (на пример, која произилазе из уговора о позајмљивању или регулаторних захтева) способности зависних ентитета да изврше пренос новчаних средстава матичном ентитету у облику готовинских дивиденди или да отплате зајмове или авансе;

(е) табелу која приказује ефекте свих промена власничког учешћа матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле над капиталом који се може приписати власницима матичног ентитета; и

(ф) ако се изгуби контрола над зависним ентитетом, матични ентитет обелодањује добитак или губитак, уколико постоји, признат у складу са параграфом 34, и

(и) део тог добитка или губитка који се може приписати признавању инвестиције задржане у претходном зависном ентитету по фер вредности на датум губитка контроле; и

(ii) линијску(е) ставку(е) у извештају о укупном резултату у ком се признаје добитак или губитак (ако није засебно презентована у извештају о укупном резултату).

42 Када се састављају појединачни финансијски извештаји за матични ентитет који, у складу са параграфом 10, изабере да не саставља консолидоване финансијске извештаје, појединачним финансијским извештајима треба да се обелодани:

(а) чињеницу да су у питању појединачни финансијски извештаји; да је искоришћена могућност изузимања из консолидовања; име и земљу регистрације или седишта ентитета чији су финансијски извештаји који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања састављени за јавну употребу; као и адресу на којој се ти консолидовани финансијски извештаји могу добити;

(б) списак значајних инвестиција у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете, укључујући име, земљу регистрације или седишта, проценат учешћа у власништву и, ако је различит, проценат гласачке моћи која се поседује; и

(ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање инвестиција наведених под (б).

43 Када матични ентитет (различит од матичног ентитета из параграфа 42), учесник са учешћем у заједнички контролисаном ентитету или инвеститор у придружени ентитет саставља појединачне финансијске извештаје, тим појединачним финансијским извештајима треба да се обелодани:

(а) чињеница да су у питању појединачни финансијски извештаји и разлози због којих су они састављени ако то није законска обавеза;

(б) списак значајних инвестиција у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете, укључујући име, земљу регистрације или седишта, проценат учешћа у власништву и, ако је различит, проценат гласачке моћи која се поседује, и

(ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање инвестиција наведених под (б).

Датум ступања на снагу и прелазни период

44 Ентитети примењују овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период пре 1. јануара 2005. године, ту чињеницу треба да обелодани.

45 Ентитети примењују измене IAS 27 извршене 2008. године у параграфима 4, 18, 19, 26–37 и 41(е) и (ф) за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Подстиче се ранија примена. Међутим, ентитет не примењује ове измене за годишње периоде који почињу пре 1. јула 2009. године осим уколико не примењују и IFRS 3 (ревизиран 2008. године). Ако ентитет примењује измене пре 1. јула 2009. године, он обелодањује ту чињеницу. Ентитет треба да примењује измене ретроспективно, уз следеће изузетке:

(а) измене параграфа 28 за приписивање збирног укупног резултата власницима и учешћима без права контроле чак и ако ово резултира тиме да учешћа без права контроле имају дефицитни салдо. Стога, ентитет не преправља никакво приписивање билансу успеха за извештајне периоде пре него што се примени ова измена.

(б) захтеве у параграфима 30 и 31 за рачуноводствено обухватање промена власничких учешћа у зависном ентитету након добијања контроле. Стога, захтеви у параграфима 30 и 31 се не примењују на промене које су се догодиле пре него што ентитет примени ове измене.

(ц) захтеве у параграфима 34–37 за губитак контроле над зависним ентитетом. Ентитет не преправља књиговодствену вредност инвестиције у бившем зависном ентитету ако је контрола изгубљена пре него што он примени ове измене. Поред тога, ентитет не израчунава поново добитак или губитак након губитка контроле над зависним ентитетом који се догоди пре него што су измене примењене.

45А Параграф 38 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније, проспективно од датума прве примене IFRS 5. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

45Б Објављивањем *Трошкова инвестиција у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете или придружене ентитете* (Измене IFRS 1 и IAS 27), у мају 2008. године обрисана је

дефиниција методе набавне вредности из параграфа 4 и додат је параграф 38А. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу и истовремено примењује повезане измене IAS 18, IAS 21 и IAS 36.

45Ц Објављивањем *Трошкова инвестиција у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете или придружене ентитете* (Измене IFRS 1 и IAS 27), у мају 2008. године додати су параграфи 38Б и 38Ц. Ентитет примењује ове параграфе проспективно на реорганизације извршене у годишњим периодима који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Поред тога, ентитет може одлучити да параграфе 38Б и 38Ц примени ретроактивно на претходно извршене реорганизације које су у делокругу ових параграфа. Међутим уколико ентитет одлучи да поново обухвати реорганизацију како би се ускладила са параграфима 38Б и 38Ц мора поново да обухвати све касније реорганизације које су у делокругу ових параграфа. Уколико ентитет примени параграфе 38Б или 38Ц за ранији период обелодањује ту чињеницу.

Повлачење IAS 27 (2003)

46 Овим стандардом се укида IAS 27 Консолидовани и појединачни финансијски извештаји (ревидиран 2003. године).

Међународни рачуноводствени стандард 28 Инвестиције у придружене ентитете

Делокруг

1 Овај стандард се примењује на рачуноводствено обухватање инвестиција у придружене ентитете. Међутим, не примењује се на инвестиције у придружене ентитете које су вршене код:

- (а) организација високоризичног улагачког капитала,
- (б) инвестиционих фондова, трустова и сличних ентитета, укључујући осигуравајуће фондове повезане са инвестицијама, која се, после почетног признавања, означавају по фер вредности кроз биланс успеха или се класификују као она која се држе за трговање и рачуноводствено обухватају у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*. Таква инвестиције се одмеравају по фер вредности у складу са IAS 39, а промене фер вредности се признају у добитку или губитку периода у ком је дошло до промене. Ентитет који има такве инвестиције врши обелодањивања захтевана параграфом 37(ф).

Дефиниције

2 У овом стандарду користе се наведени термини у следећем значењу:

Придружени ентитет је ентитет, укључујући некорпоративни ентитет као што је ортакчко друштво у којем инвеститор има значајан утицај, а које није ни зависни ентитет нити учешће у заједничком подухвату.

Консолидовани финансијски извештаји су финансијски извештаји групе који су презентовани као извештаји јединственог економског ентитета.

Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његових активности.

Метод удела је рачуноводствени метод према коме се инвестиција прво признаје по набавној вредности (висини инвестиције), а затим се за промене које настану након датума стицања врше кориговања инвеститоровог удела у нето имовини ентитета у који је инвестирано. Инвеститоров добитак или губитак обухвата инвеститоров удео у добитку или губитку ентитета у који је инвестирано.

Заједничка контрола је уговором дефинисана подела контроле над неком економском активношћу и постоји само када се за доношење стратешких и оперативних одлука у вези са пословањем захтева једногласна сагласност страна које деле контролу (учесници у заједничком подухвату).

Засебни финансијски извештаји су извештаји које саставља матични ентитет, инвеститор у придружени ентитет или учесник у заједнички контролисаном ентитету, у којима се инвестиције рачуноводствено обухватају на основу директног учешћа у капиталу, а не на основу исказаних резултата и нето имовине ентитета у који је инвестирано.

Значајан утицај подразумева моћ учествовања у доношењу одлука о финансијској и пословној политици ентитета, али не и контролу над тим политикама.

Зависни ентитет је ентитет, укључујући и некорпоративни ентитет као што је ортакчко друштво, које је под контролом другог ентитета (који се назива матични ентитет).

3 Финансијски извештаји у којима се примењује метод удела нису засебни финансијски извештаји, нити су то финансијски извештаји ентитета који нема зависни ентитет, придружени ентитет или учешће у заједничком подухвату.

4 Засебни финансијски извештаји су извештаји који се састављају поред консолидованих финансијских извештаја, финансијских извештаја у којима се инвестиције рачуноводствено обухватају применом метода удела и финансијских извештаја у којима се учешће учесника у заједничком подухвату пропорционално консолидује. Засебни финансијски извештаји могу, али не морају, да буду приложени уз те финансијске извештаје.

5 Ентитети изузети од консолидовања у складу са параграфом 10 IAS 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, од примене пропорционалног консолидовања у складу са параграфом 2 IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима* или од примене метода удела у складу са параграфом 13(ц) овог стандарда, могу презентовати засебне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Значајан утицај

6 Ако инвеститор има, директно или индиректно (на пример, преко зависних ентитета), 20 или више процената гласачке моћи ентитета у који је инвестирано, претпоставља се да инвеститор има значајан утицај, осим ако се може јасно доказати да то није тако. И обрнуто, ако инвеститор има, директно или индиректно (на пример, преко зависних ентитета), мање од 20 процената гласачке моћи у ентитету у који је инвестирано, сматра се да инвеститор нема значајан утицај, осим ако се такав утицај може јасно доказати. Значајно или већинско власништво од стране другог инвеститора не мора неопходно искључивати значајан утицај инвеститора.

7 Постојање значајног утицаја од стране инвеститора обично се доказује на један или више следећих начина:

(а) заступљеност у управном одбору или еквивалентном управљачком телу ентитета у који је инвестирано;

(б) учешће у процесима постављања прописа, укључујући учешће у доношењу одлука о дивидендама или другим расподелама добити;

(ц) материјално значајне трансакције између инвеститора и ентитета у који је инвестирано;

(д) размена руководећих лица; или

(е) пружање суштинских техничких информација.

8 Ентитет може да поседује варанте, опције куповине акција, дужничке или инструменте капитала који се могу конвертовати у обичне акције, или друге сличне инструменте који имају потенцијал, ако се искористе или конвертују, да ентитету обезбеде додатну гласачку моћ или да смање гласачку моћ друге стране над финансијским или пословним политикама другог ентитета (на пример, потенцијална гласачка права). Постојање и ефекат потенцијалних гласачких права која се могу одмах искористити или конвертовати, укључујући и потенцијална гласачка права која су у поседу других ентитета, разматрају се када се процењује да ли неки ентитет има значајан утицај. Потенцијална гласачка права не могу се одмах искористити или конвертовати када их је, на пример, немогуће искористити или конвертовати до будућег датума или до настанка неког будућег догађаја.

9 При процењивању да ли потенцијална гласачка права доприносе значајном утицају, ентитет испитује све чињенице и околности (укључујући услове искоришћавања потенцијалних гласачких права и све друге уговорне аранжмане, било да се разматрају појединачно или у комбинацији) које утичу на потенцијална гласачка права, изузев намере руководства и финансијске способности искоришћавања или конверзије.

10 Ентитет губи значајан утицај над одређеним ентитетом у који је инвестирано када изгуби право учествовања у доношењу одлука о финансијским и пословним политикама тог ентитета. До губитка значајног утицаја може да дође са или без промене апсолутних или релативних нивоа власништва. До њега би на пример могло доћи када придружени ентитет постане предмет контроле државе, суда, административног или регулативног тела. Такође би до таквог губитка могло доћи на основу уговорног аранжмана.

Метод удела

11 Према методу удела, инвестиција у придружени ентитет прво се признаје по набавној вредности (висини инвестиције), а затим се, након датума стицања, књиговодствена вредност повећава или смањује да би се признао инвеститоров удео у добитку или губитку ентитета у који је инвестирано. Инвеститоров удео у добитку или губитку ентитета у који је инвестирано признаје се у добитку или губитку инвеститора. Расподеле добити примљене од ентитета у који је инвестирано умањују књиговодствену вредност инвестиције. Такође може бити неопходно кориговање књиговодствене вредности инвестиције због промена пропорционалног удела инвеститора у ентитету у који је инвестирано, а које произилази из промена у осталом свеобухватном приходу ентитета у који је инвестирано. У такве промене спадају промене које су последица ревалоризације некретнина, постројења и опреме и разлика у девизним курсевима. Инвеститоров удео у тим променама признаје се у осталом свеобухватном приходу инвеститора (видети IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године)).

12 Када постоје потенцијална гласачка права, инвеститоров удео у добитку или губитку, односно у променама у капиталу ентитета у који је инвестирано утврђује се на основу садашњих власничких учешћа и не одражава могуће искоришћавање или конверзију потенцијалних гласачких права.

Примена метода удела

13 Инвестиција у придружени ентитет се рачуноводствено обухвата применом метода удела осим када:

(а) постоје докази да је инвестиција стечена и држи се искључиво са намером отуђења у року од дванаест месеци од датума стицања, односно да руководство активно тражи купца;

(б) се примењује изузетак из параграфа 10 IAS 27, који дозвољава матичном ентитету који такође има инвестицију у придружени ентитет, да не саставља консолидоване финансијске извештаје; или

(ц) су испуњени сви следећи услови:

(i) инвеститор је зависни ентитет у потпуном власништву неког другог ентитета, или је зависни ентитет у делимичном власништву неког другог ентитета, а његови остали власници, укључујући и оне који иначе немају право гласа, су обавештени о, и не противе се, томе да инвеститор не примењује метод удела;

(ii) дужничким или инструментима капитала инвеститора се не тргује на јавном тржишту (домаћој или иностраној берзи или на слободним берзанским тржиштима, укључујући локална и регионална тржишта);

(iii) инвеститор није поднео, нити је у процесу подношења својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другој регулаторној организацији, у сврху емитовања било које класе инструмената на јавном тржишту; и

(iv) крајњи матични ентитет инвеститора или неки посредни матични ентитет саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавну употребу, који су у сагласности са Међународним стандардима финансијског извештавања.

14 Инвестиције описане у параграфу 13(а) се рачуноводствено обухвата у складу са IFRS 5.

15 Када инвестиција у придружени ентитет претходно класификована као она која се држи за продају не испуњава критеријуме да буде тако класификована, она се рачуноводствено обухвата применом метода удела од датума њене класификације као оне која се држи за продају. Финансијски извештаји за периоде после класификације као она која се држи за продају се мењају у складу са тим. 16 [Брисан]

17 Признавање прихода на основу расподеле добити не мора бити адекватна мера прихода које је инвеститор зарадио од инвестиције у придружени ентитет, зато што добијене расподеле могу имати мало везе са перформансама придруженог ентитета. Пошто инвеститор има значајан утицај у придруженом ентитету, он има учешће у перформансама ентитета и, као резултат, остварује приход од своје инвестиције. Инвеститор рачуноводствено обухвата ово учешће проширењем делокруга својих финансијских извештаја тако да укључе његове добитке или губитке од тог придруженог ентитета. На основу тога, примена метода удела омогућава извештавање које пружа више информација о нето имовини и добитку или губитку инвеститора.

18 Инвеститор прекида да користи метод удела од датума када престане да има значајан утицај над придруженим ентитетом и да од

тог датума рачуноводствено обухвата инвестицију у складу са IAS 39, под условом да придружени ентитет не постане зависни ентитет или заједнички подухват у складу са IAS 31. После губитка значајног утицаја, инвеститор одмерава по фер вредности сваку инвестицију коју инвеститор задржава код претходног придруженог ентитета. Инвеститор признаје у добитак или губитак сваку разлику између:

(а) фер вредности сваке задржане инвестиције и свих прихода од отуђења дела учешћа у придруженом ентитету; и

(б) књиговодствене вредности инвестиције на датум када се изгуби значајан утицај.

19 Када инвестиција престане да буде придружени ентитет и када се рачуноводствено обухвата у складу са IAS 39, фер вредност инвестиције на датум када она престане да буде придружени ентитет се сматра њеном фер вредношћу приликом њеног почетног признавања као финансијског средства у складу са IAS 39.

19А Када инвеститор изгуби значајан утицај над придруженим ентитетом, инвеститор рачуноводствено обухвата све износе признате у осталом свеобухватном приходу повезане са тим придруженим ентитетом по истој основи по којој би се то захтевало да је придружени ентитет директно отуђио такво средство или обавезе. Стога, ако се добитак или губитак који је придружени ентитет претходно признао у остали свеобухватни приход сада рекласификује у биланс успеха по отуђењу таквих средстава или обавеза, инвеститор рекласификује добитак или губитак из капитала у добитак или губитак (као рекласификација услед кориговања) када изгуби значајан утицај над придруженим ентитетом. На пример, ако придружени ентитет има финансијска средства расположива за продају и ако инвеститор изгуби значајни утицај над тим придруженим ентитетом, инвеститор рекласификује у биланс успеха добитак или губитак претходно признат у осталом свеобухватном приходу повезаном са тим средствима. Ако се смањи инвеститорово власничко учешће у придруженом ентитету, али инвестиција и даље буде придружени ентитет, инвеститор рекласификује у биланс успеха само пропорционални износ добитка или губитка претходно признатог у осталом свеобухватном приходу.

20 Многи од поступака који су адекватни за примену метода удела слични су поступцима консолидовања описаним у IAS 27. Шта више, концепти на којима се заснивају ти поступци који се користе у рачуноводственом обухватању зависног ентитета, такође се примењују при рачуноводственом обухватању стицања инвестиције у придружени ентитет.

21 Удео групе у придруженом ентитету је агрегирани износ власничког удела матичног ентитета и свих његових зависних ентитета у том придруженом ентитету. Власнички удели осталих придружених ентитета или заједничких подухвата групе се за ове потребе занемарују. Када придружени ентитет има зависне ентитете, придружене ентитете или заједничке подухвате, добитак или губитак и нето имовина који се узимају у обзир приликом примене метода удела су они који су признати у финансијским извештајима ентитета (укључујући и удео придруженог ентитета у добитку или губитку и нето имовини његових придружених ентитета и заједничких подухвата), након свих кориговања неопходних да би једнообразне рачуноводствене политике имале ефекта (видети параграфе 26 и 27).

22 Добитак или губитак који произилази из „узводних” (позитивних) или „низводних” (негативних) трансакција између инвеститора (укључујући његове консолидоване зависне ентитете) и придруженог ентитета признају се у финансијским извештајима инвеститора само до износа учешћа инвеститора у придруженом ентитету који нису у вези са њима. „Узводне” (позитивне) трансакције су, на пример, продаја имовине придруженог ентитета инвеститору. „Низводне” (негативне) трансакције су, на пример, продаја имовине инвеститора придруженом ентитету. Удео инвеститора у добицима или губицима придруженог ентитета који произилазе из ових трансакција се елиминише.

23 Инвестиција у придружени ентитет се рачуноводствено обухвата применом метода удела од датума на који он постане придружени ентитет. Приликом стицања инвестиције свака разлика (било позитивна или негативна) између набавне вредности инвестиције и инвеститоровог удела у нето фер вредностима препознатљиве имовине придруженог ентитета се рачуноводствено обухвата на следећи начин:

(а) Гудвил који се односи на придружени ентитет укључује се у књиговодствену вредност инвестиције. Амортизација гудвила није дозвољена.

(б) Сваки вишак инвеститоровог удела у нето фер вредности препознатљиве имовине и обавеза придруженог ентитета изнад набавне вредности инвестиције се укључује, у виду прихода, приликом одређивања инвеститоровог удела у добитку или губитку придруженог ентитета за период у ком је инвестиција стечена.

Одговарајуће кориговање инвеститоровог удела у добитку или губитку придруженог ентитета након стицања се такође врши на рачунима, на пример, за сврхе амортизације имовине која се амортизује на основу фер вредности на датум стицања. Слично, одговарајућа кориговања инвеститоровог удела у добитку или губитку придруженог ентитета након стицања се врши за губитке због умањења вредности које признаје придружени ентитет, на пример за гудвил или некретнине, постројења и опрему.

24 При примени метода удела, инвеститор користи најскорије доступне финансијске извештаје придруженог ентитета. Када се крај извештајног периода инвеститора разликује од краја извештајног периода придруженог ентитета, придружени ентитет саставља, за потребе инвеститора, финансијске извештаје на исти датум на који и инвеститор, осим ако је то неизводљиво.

25 Када се, у складу са параграфом 24, финансијски извештаји придруженог ентитета који се користе за примену метода удела, састављају на датум различит од оног који користи инвеститор, треба извршити кориговања за ефекте значајних трансакција или догађаја који настану у периоду између датума и датума финансијских извештаја инвеститора. У сваком случају, разлика између краја извештајног периода придруженог ентитета и краја извештајног периода инвеститора не сме да буде већа од 3 месеца. Дужина извештајних периода и свака разлика између крајева извештајних периода треба да буду исте из периода у период.

26 Финансијски извештаји инвеститора се састављају коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима.

27 Ако придружени ентитет, за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима, користи рачуноводствене политике различите од оних које користи инвеститор, врше се кориговања да би се рачуноводствене политике придруженог ентитета ускладили са рачуноводственим политикама инвеститора, када инвеститор користи финансијске извештаје придруженог ентитета при примени метода удела.

28 Ако придружени ентитет има кумулативне приоритетне акције које су у опцији и у власништву других страна, а не инвеститора и класификоване су као капитал, инвеститор израчунава свој удео у добитку или губитку након кориговања за дивиденде од таквих акција, без обзира на то да ли су дивиденде објављене или не.

29 Ако је удео инвеститора у губицима придруженог ентитета једнак или већи од његовог учешћа у придруженом ентитету, инвеститор престаје да признаје свој удео у даљим губицима. Учешће у придруженом ентитету чини књиговодствену вредност инвестиције у придружени ентитет према методу удела, заједно са свим дугорочним учешћима која, у суштини, представљају део нето инвестиције инвеститора у придружени ентитет. На пример, ставка чије се измирење нити планира, нити је вероватно да ће до њега доћи у догледној будућности, представља, у суштини, продавање инвестиције ентитета у тај придружени ентитет. Такве ставке могу обухватати приоритетне акције и дугорочна потраживања или кредите, али не обухватају потраживања од купаца, обавезе према добављачима, нити било која дугорочна потраживања за која постоји одговарајући колатерал, као што су осигурани кредити. Губици признати према методу удела који прелазе инвеститорову инвестицију у обичним акцијама примењују се на друге компоненте инвеститоровог учешћа у придруженом ентитету, обрнутим редоследом односу на њихову важност (то јест, приоритет при ликвидацији).

30 Након што се учешће инвеститора сведе на нулу, врши се резервисање за евентуалне даље губитке и обавеза се признаје само до износа за који инвеститор сноси правну или конструктивну обавезу или је извршио плаћање у корист придруженог ентитета. Ако придружени ентитет касније послује са добитком, инвеститор поново почиње да признаје свој удео у тој добити само након што се његов удео у добити изједначи са уделом у губитку који раније није био признат.

Губици због умањења вредности

31 Након примене метода удела, укључујући признавање губитака придруженог ентитета у складу са параграфом 29, инвеститор примењује захтеве IAS 39 да би утврдио да ли је неопходно

обухватати било какав додатни губитак због умањења вредности у вези са његовом нето инвестицијом у придружени ентитет.

32 Инвеститор такође примењује захтеве IAS 39 да би утврдио да ли је признат било какав додатни губитак настао због умањења вредности у вези са учешћем инвеститора у придруженом ентитету који не чини део нето инвестиције, као и износ тог губитка због умањења вредности.

33 Пошто се гудвил који чини књиговодствену вредност инвестиције у придружени ентитет не признаје засебно, не тестира се засебно за умањење вредности применом захтева за тестирање гудвила због умањења вредности у складу са IAS 36 *Умањење вредности имовине*. Уместо тога целокупна књиговодствена вредност инвестиције се тестира за умањење вредности у складу са IAS 36 као једна ставка имовине, поређењем надокнадивог износа (виши износ између употребне вредности и фер вредности умањене за трошкове продаје) са књиговодственом вредношћу увек када примена захтева IAS 39 указује на то да постоји умањење вредности инвестиције. Губитак по основу умањења вредности признат у овим околностима се не алоцира ни на једно средство, укључујући гудвил, које представља део инвестиције у придружени ентитет. У складу са тим, укидање губитака по основу умањења вредности се признаје у складу са IAS 36 до обима последичног повећања надокнадивог износа инвестиције. При утврђивању употребне вредности инвестиције, ентитет процењује:

(а) свој удео у садашњој вредности процењених будућих токова готовине за које очекује да ће их генерисати придружени ентитет, укључујући и токове готовине од пословања придруженог ентитета и приходе по коначном отуђењу инвестиције; или

(б) садашњу вредност процењених будућих токова готовине за које очекује да ће настати из дивиденди добијених од инвестиције и од њиховог коначног отуђења.

Под одговарајућим претпоставкама, оба метода дају исти резултат.

34 Надокнадиви износ инвестиције у придружени ентитет процењује се за сваки придружени ентитет, осим ако придружени ентитет не генерише приливе готовине од континуиране употребе који у великој мери зависе од прилива готовине од друге имовине ентитета.

Засебни финансијски извештаји

35 Инвестиција у придружени ентитет се рачуноводствено обухвата у засебним финансијским извештајима инвеститора у складу са параграфима 38–43 IAS 27.

36 Овај стандард не прописује који ентитети састављају засебне финансијске извештаје доступне за употребу јавности.

Обелодањивања

37 Треба извршити следећа обелодањивања:

(а) фер вредност инвестиција у придружене ентитете за које су објављене котације цена;

(б) резимиране финансијске информације придружених ентитета, укључујући и агрегиране износе имовине, обавеза, прихода те добитка и губитка;

(ц) разлоге због којих је превазиђена претпоставка да инвеститор нема значајан утицај ако инвеститор има, директно или индиректно преко зависних ентитета, мање од 20 процената гласачке моћи или потенцијалне гласачке моћи придруженог ентитета, већ се закључује да има значајан утицај;

(д) разлоге због којих је превазиђена претпоставка да инвеститор има значајан утицај ако инвеститор има, директно или индиректно преко зависних ентитета, 20 или више процената гласачке или потенцијалне гласачке моћи придруженог ентитета, већ се закључује да нема значајан утицај;

(е) крај извештајног периода финансијских извештаја придруженог ентитета, када се такви финансијски извештаји користе приликом примене метода удела и када су састављени на датум или за период који се разликује од оног који примењује инвеститор, као и разлог због ког се користи различит датум или различит период;

(ф) природу и степен свих значајних рестрикција (на пример, која произилазе из кредитних аранжмана или регулаторних захтева) способности придружених ентитета да преносе новчана средства инвеститору у облику готовинских дивиденди, или отплате кредита или аванса;

(г) непризнати удео у губицима придруженог ентитета, за даћи период, као и кумулативно, ако је инвеститор престао да врши признавање свог удела у губицима придруженог ентитета;

(х) чињеницу да се придружени ентитет рачуноводствено не обухвата применом метода удела у складу са параграфом 13; и

(и) резимиране финансијске информације придружених ентитета, било појединачно или по групама, које се рачуноводствено не обухватају применом метода удела, укључујући износе укупне имовине, укупних обавеза, прихода и добити или губитка.

38 Инвестиције у придружене ентитете која се рачуноводствено обухватају применом метода удела се класификују као стална имовина. Удео инвеститора у добитку или губитку таквих придружених ентитета, као и књиговодствена вредност тих инвестиција, се обелодањују одвојено. Инвеститоров удео у свим прекинутим пословањима таквих придружених ентитета се такође обелодањују одвојено.

39 Инвеститоров удео у променама признат у остали свеобухватни приход придруженог ентитета се такође признаје у остали свеобухватни приход инвеститора.

40 У складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, инвеститор обелодањује:

(а) свој удео у потенцијалним обавезама придруженог ентитета које је преузео заједно са другим инвеститорима; и

(б) потенцијалне обавезе које настану због тога што постоји велика одговорност инвеститора за све или део обавеза придруженог ентитета.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

41 Ентитети примењују овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.

41А IAS 1 (ревидиран 2007. године) је изменио терминологију која се користи у свим IFRS. Поред тога, њиме су измењени параграфи 11 и 39. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

41Б IAS 27 (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе 18, 19 и додао параграф 19А. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 27 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

41Ц Параграфи 1 и 33 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS објављених у мају 2008. године*. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период обелодањује ту чињеницу и за тај ранији период примењује измене параграфа 3 IFRS 7 *Финансијски инструменти: Обелодањивање*, параграфа 1 IAS-а 31 и параграфа 4 IAS-а 32 *Финансијски инструменти: Презентација* које су објављене у мају 2008. године. Дозвољено је да ентитет примени ове измене проспективно.

Повлачење претходних саопштења

42 Овим стандардом се укида IAS 28 *Рачуноводство инвестиција у придружене ентитете* (ревидиран 2000. године).

43 Овим стандардом се укидају следећа тумачења:

(а) SIC-3 *Елиминација нереализованих добитака или губитка од трансакција са придруженим ентитетима*;

(б) SIC-20 *Рачуноводствени метод удела – признавање губитака*; и

(ц) SIC-33 *Консолидација и метод удела – потенцијална права гласа и расподела учешћа у власништву*.

Међународни рачуноводствени стандард 29

Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама

Делокруг

1 Овај Стандард се примењује на финансијске извештаје, укључујући и консолидоване финансијске извештаје, сваког ентитета чија је функционална валута валута хиперинфлаторне привреде.

2 У хиперинфлаторној привреди извештавање о резултатима пословања и финансијској позицији у домаћој валути није употребљиво без преправљања. Новац губи куповну моћ таквом брзином да је упоређивање износа из трансакција и других догађаја који су настајали у различито време, чак у оквиру истог обрачунског периода, обмањујуће.

3 Овај стандард не установљава апсолутну стопу у вези са којом се сматра да ће се јавити хиперинфлација. Ствар је просуђивања када је неопходно преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом. На хиперинфлацију указују карактеристике економског окружења једне земље, које обухватају, иако нису ограничене, на следеће:

(а) већина становништва преферира да чува своје богатство у немонетарним средствима или у релативно стабилној страниој валути. Износи који се поседују у домаћој валути инвестирају се одмах, да би се сачувала куповна моћ;

(б) већина становништва узима у обзир монетарне износе, који нису изражени у домаћој валути већ у релативно стабилној страниој валути; цене могу бити наведене у тој валути;

(ц) продаје и куповине на кредит врше се по ценама које компензују очекивани губитак куповне моћи у току периода кредитирања, чак и ако је тај период кратак;

(д) каматне стопе, зараде и цене везују се за индекс цена; и

(е) кумулативна стопа инфлације током три године приближава се износу од 100 % или га премашује.

4 Препоручљиво је да сви ентитети који извештавају у валути исте хиперинфлаторне привреде примењују овај стандард од истог датума. Ипак, овај стандард се примењује на финансијске извештаје сваког ентитета од почетка извештајног периода у ком се идентификује постојање хиперинфлације у земљи у чијој валути се извештава.

Преправљање финансијских извештаја

5 Цене се временом мењају као резултат различитих конкретних или општих политичких, економских и друштвених утицаја. Конкретни утицаји као што су промене понуде и тражње и технолошке промене, могу проузроковати да појединачне цене значајно расту или опадају и то независно једна од друге. Поред тога, општи утицаји могу да резултирају променама општег нивоа цена и стога и променом опште куповне моћи новца.

6 Ентитети који финансијске извештаје припремају на рачуноводственој основи историјског трошка то раде без обзира на промене општег нивоа цена или повећања конкретних цена признате имовине или обавеза. Изузетак је имовина или обавезе за које се од ентитета захтева или ентитет одлучи да их мери по фер вредности. На пример некретнине, постројења и опрема могу да се ревалоризују на фер вредност а за биолошка средства се генерално захтева одмеравање по фер вредности. Међутим, неки ентитети презентирају финансијске извештаје који су засновани на приступу текућег трошка који одражава ефекте промена конкретних цена поседоване имовине.

7 У хиперинфлаторној привреди финансијски извештаји, било да су засновани на приступу историјског трошка или на приступу текућег трошка, су корисни само уколико су исказани мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Као резултат овај се стандард примењује на финансијске извештаје ентитета који извештавају у валути хиперинфлаторне привреде. Презентација информација које се захтевају овим стандардом, као допуна не-преправљеним финансијским извештајима, није допуштена. Такође, не подстиче се одвојена презентација финансијских извештаја пре преправљања.

8 Финансијски извештаји ентитета који извештава у валути хиперинфлаторне привреде, било да су засновани на приступу историјског трошка или приступу текућег трошка, исказују се у мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Одговарајуће бројке за претходни период, које се захтевају по IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године) и свака информација у вези са ранијим периодима, такође се исказује мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. За сврхе презентовања упоредних износа исказаних у различитој валути презентације примењују се параграфи 42 (б) и 43 IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*.

9 Добитак или губитак на нето монетарној позицији се укључује у нето добитак или губитак и одвојено обелодањује.

10 Преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом захтева примену извесних процедура, као и примену просуђивања. Доследна примена тих процедура и просуђивања из периода у период је важнија од прецизности резултирајућих износа обухваћених преправљеним финансијским извештајима.

Финансијски извештаји по историјском трошку Извештај о финансијској позицији

11 Износи у билансу стања који нису већ исказани мерним јединицама важећим на крају извештајног периода преправљају се применом општег индекса цена.

12 Монетарне ставке се не преправљају због тога што су оне већ исказане монетарним јединицама важећим на крају извештајног периода. Монетарне ставке су новац који се држи и ставке које се примају или исплаћују у новцу.

13 Имовина и обавезе које су на основу споразума везане за промене цена, као што су обвезнице и зајмови везани за индексе, коригују се у складу са споразумом како би се установио неизмињени износ на крају извештајног периода. Ове ставке се књиже по овом коригованом износу у преправљеном билансу стања.

14 Сва остала имовина и обавезе су немонетарне. Неке немонетарне ставке се књиже по износима важећим на крају извештајног периода, као што су нето остварива вредност и фер вредност, тако да се оне не преправљају. Сва остала немонетарна имовина и обавезе се преправљају.

15 Већина немонетарних ставки се књижи по набавној вредности/цени коштања или набавној вредности/цени коштања умањеној за амортизацију; тако да су исказане по износима важећим на датум њиховог прибављања. Преправљена набавна вредност/цена коштања, или набавна вредност/цена коштања умањена за амортизацију, сваке ставке, утврђује се тако што се на њен историјски трошак и кумулирану амортизацију примењује промена општег индекса цена од датума набавке до краја извештајног периода. На пример, некретнине, постројења и опрема, залихе сировина и робе, гудвил, патенти, робне марке и слична имовина се преправљају од датума њихових куповина. Залихе полуготових и готових производа преправљају се од датума настанка трошкова набавке и конверзије.

16 Детаљна евиденција датума прибављања некретнина, постројења и опреме, може бити недоступна може бити немогуће проценити је. У тим ретким околностима, може бити неопходно да се, у првом периоду примене овог стандарда, користи независна професионална процена вредности ставки, као основе за њихово преправљање.

17 Општи индекс цена може бити недоступан за периоде за које се овим стандардом захтева преправљање некретнина, постројења и опреме. У тим ретким околностима може бити неопходно да се користи процена заснована, на пример, на кретањима девизног курса функционалне валуте и релативно стабилне стране валуте.

18 Неке немонетарне ставке се књиже по износима важећим на све друге датуме осим датума прибављања или датума биланса стања. На пример, некретнине, постројења и опрема која је ревалоризована на неки ранији датум. У тим случајевима, књиговодствене вредности се преправљају од датума ревалоризације.

19 Преправљени износ немонетарне ставке умањује се у складу са одговарајућим IFRS када превазилази свој надокнадиви износ. На пример, преправљени износи некретнина, постројења и опреме, гудвила, патената и робних марки умањују се до надокнадивог износа а преправљени износи залиха умањују се на нето оствариву вредност.

20 Ентитет у који је инвестирано и који се рачуноводствено обухвата по методу удела (equity метод), може извештавати у валути хиперинфлаторне привреде. Биланс стања и биланс успеха, таквог ентитета се преправљају у складу са овим стандардом како би се израчунао удео инвеститора у нето имовини ентитета у који је инвестирано и добитка или губитка. Када су преправљени финансијски извештаји ентитета у који је инвестирано, исказани у иностраној валути, врши се њихово превођење по закључном курсу.

21 Утицај инфлације се обично признаје у трошковима позајмљивања. Није адекватно да се и преправљају капитални издаци финансирани позајмицом и да се капитализује онај део трошкова позајмљивања којим се компензује инфлација током истог периода. Тај део трошкова позајмљивања признаје се као расход у периоду у ком су трошкови настали.

22 Ентитет може прибављати имовину према аранжману који допушта да се плаћање одложи без експлицитних трошкова камате. Тамо где није изводљиво приписати износ камате, таква имовина се преправља од датума плаћања, а не од датума набавке.

23 [Брисан]

24 На почетку првог периода примене овог стандарда, компоненте власничког капитала, изузимајући нераспоређене добитке и сваки ревалоризациони вишак, преправљају се применом општег индекса

цена од датума када су компоненте настале по основу улагања или на неки други начин. Сваки ревалоризациони вишак настао у претходним периодима се елиминише. Преправљени нераспоређени добитци се изводе из свих осталих износа у преправљеном билансу стања.

25 На крају првог периода и у наредним периодима, све компоненте власничког капитала се преправљају применом општег индекса цена од почетка периода или датума улагања, уколико је тај датум каснији. Промене капитала током периода обелодањују се у складу са IAS 1.

Извештај о укупном резултату

26 Овај стандард захтева да су све ставке у билансу успеха исказане мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Због тога све износе треба преправити применом промене општег индекса цена од датума када су ставке прихода и расхода иницијално евидентирале у финансијским извештајима.

Добитак или губитак на нето монетарној позицији

27 У периоду инфлације, ентитет чији је износ монетарних средстава већи од износа монетарних обавеза губи куповну моћ, а ентитет чији је износ монетарних обавеза већи од износа монетарних средстава добија куповну моћ у мери у којој имовина и обавезе нису везане за ниво цена. Овај добитак или губитак на нето монетарној позицији се може извести као разлика која је резултат преправљања немонетарне имовине, власничког капитала и ставки у билансу успеха и кориговања имовине и обавеза које су везане за индекс. Добитак или губитак се могу проценити применом промене општег индекса цена на пондерисани просек разлике између монетарних средстава и монетарних обавеза за тај период.

28 Добитак или губитак на нето монетарној позицији укључује се у добитак или губитак. Кориговање оне имовине и обавеза које су на основу споразума везане за промене цена извршено у складу са параграфом 13 се пребија са добитком или губитком на нето монетарној позицији. Друге ставке прихода и расхода, као што су приход и расход по основу камате, и курсне разлике везане за инвестирана или позајмљена средства, такође су повезане са нето монетарном позицијом. Иако се такве ставке обелодањују одвојено, може бити корисно да се оне презентују заједно са добитком или губитком на нето монетарној позицији у билансу успеха.

Финансијски извештаји по текућем трошку Извештај о финансијској позицији

29 Ставке исказане по текућем трошку се не преправљају због тога што су оне већ исказане мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Остале ставке у билансу стања се преправљају у складу са параграфима 11 до 25.

Извештај о укупном резултату

30 Биланс успеха по текућем трошку, пре преправљања, генерално извештава о трошковима који су били текући у време у настанка релевантних трансакција или догађаја. Трошкови продаје и амортизација се евидентирају по текућим трошковима у време потрошње; продаја и други расходи се евидентирају по новчаним износима у тренутку њиховог настанка. Због тога, све износе треба преправљати у мерној јединици важећој на крају извештајног периода, применом општег индекса цена.

Добитак или губитак на нето монетарној позицији

31 Добитак или губитак на нето монетарној позицији се обрачунава у складу са параграфима 27 и 28.

Порези

32 Преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом може проузроковати разлике између књиговодствене вредности појединачне имовине и обавеза у билансу стања и њихових пореских основица. Ове разлике се обрачунавају у складу са IAS 12 – *Порези на добитак*.

Извештај о токовима готовине

33 Овај стандард захтева да се све ставке у извештају о токовима готовине исказују мерним јединицама важећим на крају извештајног периода.

Кореспондирајуће бројке

34 Кореспондирајуће бројке за претходни извештајни период, било да су засноване на приступу историјског трошка или на приступу текућег трошка, преправљају се применом општег индекса цена тако да се компаративни упоредни финансијски извештаји презентују мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Информације које се обелодањују у вези са ранијим периодима, се исказују, такође, мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. За сврхе презентације упоредних износа у различитој валути презентације примењују се параграфи 42 (б) и 43 IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*.

Консолидовани финансијски извештаји

35 Матични ентитет, који извештава у валути хиперинфлаторне привреде може имати зависне ентитете који такође извештавају у валутама хиперинфлаторне привреде. Финансијски извештаји сваког таквог зависног ентитета треба да се преправљају применом општег индекса цена земље у чијој се валути извештава, пре него што се укључе у консолидоване финансијске извештаје које објављује матични ентитет. Када је у питању зависни ентитет у иностранству, његови преправљени финансијски извештаји се преводе по закључном курсу. Финансијски извештаји зависних ентитета који не извештавају у валутама хиперинфлаторних привреда третирају се у складу са IAS 21.

36 Уколико се консолидују финансијски извештаји са извештајним периодима који се завршавају на различите датуме, све ставке, било да су немонетарне или монетарне, треба да се преправљају у мерним јединицама важећим на датум консолидованих финансијских извештаја.

Избор и коришћење општег индекса цена

37 Преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом захтева коришћење општег индекса цена који одражава промене опште куповне моћи. Препоручљиво је да сви ентитети који извештавају у валути исте привреде користе исти индекс.

Привреде које престају да буду хиперинфлаторне

38 Када привреда престаје да буде хиперинфлаторна, а ентитет престаје да припрема и презентује финансијске извештаје састављене у складу с овим стандардом, третира износе исказане у мерној јединици важећој на крају претходног извештајног периода, као основу за књиговодствене вредности у својим наредним финансијским извештајима.

Обелодањивања

39 Врше се следећа обелодањивања:

(а) чињенице да су финансијски извештаји и кореспондирајуће бројке за претходне периоде преправљени за промене опште куповне моћи функционалне валуте и, да су као резултат тога саопштене мерном јединицом важећом на крају извештајног периода;

(б) да ли су финансијски извештаји засновани на приступу историјског трошка или на приступу текућег трошка; и

(ц) извор и ниво индекса цена на крају извештајног периода и промене индекса у текућем и претходном извештајном периоду.

40 Обелодањивања која се захтевају овим стандардом су потребна за појашњавање основе поступка са ефектима инфлације у финансијским извештајима. Она су такође намењена обезбеђивању других информација неопходних за разумевање те основе и резултирајућих износа.

Датум ступања на снагу

41 Овај стандард се примењује на финансијске извештаје за периоде који почињу 1. јануара 1999. године или касније.

**Међународни рачуноводствени стандард 31
Учешћа у заједничким подухватима****Делокруг**

1 Овај стандард се примењује на рачуноводствено обухватање учешћа у заједничким подухватима и извештавање о имовини, обавезама, приходима и расходима заједничких подухвата у

финансијским извештајима учесника у заједничким подухватима и инвеститора, без обзира на структуре или облике у оквиру којих се одвијају активности заједничког подухвата. Међутим, не примењује се на учешћа учесника у заједничким подухватима код заједнички контролираних ентитета у поседу:

(а) пословања ризичним (шпекулативним) капиталом, или

(б) инвестиционих фондова, трустова и сличних ентитета, укључујући осигуравајуће фондове повезане са инвестицијама, која се, после почетног признавања, означавају по фер вредности кроз биланс успеха или се класификују као учешћа која се држе за трговање и рачуноводствено обухватају у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*. Такве инвестиције се одмеравају по фер вредности у складу са IAS 39, а промене фер вредности се признају у добитку или губитку периода у ком је дошло до промене. Учесник који има таква учешћа врши обелодањивања захтевана параграфима 55 и 56.

2 Учесник који има учешће у заједнички контролисаном ентитету изузима се од захтева параграфа 30 (пропорционална консолидација) и 38 (метод удела) када задовољава следеће услове:

(а) учешће је класификовано као оно које се држи за продају у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*;

(б) изузетак из параграфа 10 IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*, који дозвољава матичном ентитету који такође има учешће у заједнички контролисаном ентитету да не презентује консолидоване финансијске извештаје, уколико је применљиво;

(ц) примењује ставке наведене у даљем тексту:

(i) учесник у заједничком подухвату је зависни ентитет у потпуном власништву неког другог ентитета, или је зависни ентитет у делимичном власништву неког другог ентитета, а његови власници, укључујући и оне који иначе немају право гласа, су обавештени о, и не противе се, томе да учесник у заједничком подухвату не примењује пропорционалну консолидацију или метод удела;

(ii) дужничким или инструментима капитала учесника у заједничком подухвату се не тргује на јавном тржишту (домаћој или иностраној берзи или на слободним берзанским тржиштима, укључујући локална и регионална тржишта);

(iii) учесник у заједничком подухвату није поднео, нити је у процесу подношења својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другој регулаторној организацији, у сврху емитовања било које класе инструмената на јавном тржишту; и

(iv) крајњи матични ентитет учесника у заједничком подухвату или неки посредни матични ентитет саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавну употребу, који су у сагласности са Међународним стандардима финансијског извештавања.

Дефиниције

3 У овом стандарду користе се наведени изрази са следећим значењем:

Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његових активности.

Метод удела је рачуноводствени метод према ком се учешће у заједнички контролисаном ентитету прво признаје по набавној вредности (висини инвестиције), а затим се за промене које настану након датума стицања, врше кориговања учешћа учесника у заједничком подухвату у нето имовини заједнички контролисаног ентитета. Добит или губитак учесника у заједничком подухвату обухвата удео учесника у заједничком подухвату у добитку или губитку заједнички контролисаног ентитета.

Инвеститор у заједнички подухват је једна од страна у заједничком подухвату која нема заједничку контролу над тим подухватом.

Заједничка контрола је уговором дефинисана подела контроле над неком економском активношћу и постоји само када се за доношење стратешких и оперативних одлука у вези са пословањем захтева једногласна сагласност страна које деле контролу (учесници у заједничком подухвату).

Заједнички подухват је уговорни аранжман у оквиру ког две или више страна предузимају економску активност која је предмет заједничке контроле.

Пропорционална консолидација је рачуноводствени и извештајни метод по коме се удео учесника у свакој имовини, обавези, приходу и расходу заједнички контролисаног ентитета комбинује

по принципу “ставка по ставка” са сличним ставкама у финансијским извештајима тог учесника или се врши исказивање ставки као засебних линијских ставки у финансијским извештајима учесника.

Појединачни финансијски извештаји су извештаји које саставља матични ентитет, инвеститор у придружени ентитет или учесник у заједнички контролисаном ентитету, у којима се инвестиције рачуноводствено обухватају на основу директног учешћа у капиталу, а не на основу исказаних резултата и нето имовине ентитета у који је инвестирано.

Значајан утицај подразумева моћ учествовања у доношењу одлука о финансијској и пословној политици ентитета, али не и контролу над тим политикама. Значајан утицај се може остварити кроз власништво над акцијама, на основу статута или споразума.

Учесник у заједничком подухвату је страна у заједничком подухвату која има заједничку контролу над тим заједничким подухватом.

4 Финансијски извештаји у којима се примењује пропорционална консолидација или метод удела нису појединачни финансијски извештаји, нити финансијски извештаји ентитета који не поседује зависни ентитет, придружени ентитет или учешће у заједнички контролисаном ентитету.

5 Појединачни финансијски извештаји су извештаји који се састављају поред консолидованих финансијских извештаја, финансијских извештаја у којима се инвестиције рачуноводствено обухватају применом метода удела и финансијских извештаја у којима се учешће учесника у заједничком подухвату пропорционално консолидује. Појединачни финансијски извештаји могу, али не морају, да буду приложени уз те извештаје.

6 Ентитети изузети из консолидовања у складу са параграфом 10 IAS 27, од примене метода удела у складу са параграфом 13 (ц) IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете* или од примене пропорционалне консолидације или метода удела у складу са параграфом 2 овог стандарда, могу презентовати појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Облици заједничких подухвата

7 Заједнички подухвати могу бити различитих облика и структуре. Овај стандард идентификује три основна типа – заједнички контролисана пословања, заједнички контролисана имовина и заједнички контролисани ентитети – који се најчешће представљају и задовољавају дефиницију заједничких подухвата. Сви заједнички подухвати имају следеће основне карактеристике:

(а) два или више учесника у заједничком подухвату повезана су уговорним аранжманом; и

(б) уговорним аранжманом успоставља се заједничка контрола.

Заједничка контрола

8 Заједничка контрола може бити онемогућена када је ентитет у који је инвестирано у процесу правне реорганизације или у поступку ликвидације, или послује под строгим дугорочним рестрицијама способности да преноси новчана средства учеснику у заједничком подухвату. Ако се заједничка контрола наставља, наведени догађаји сами по себи нису довољни да оправдају рачуноводствено необухватање заједничког подухвата у складу са овим стандардом.

Уговорни аранжман

9 Постојање уговорног аранжмана прави разлику између учешћа која подразумевају заједничку контролу и инвестиција у придружене ентитете у којима инвеститор има значајан утицај (види IAS 28). Активности код којих није присутан уговорни аранжман којим се успоставља заједничка контрола не спадају у заједничке подухвате у смислу овог стандарда.

10 Постојање уговорног аранжмана може се доказати на више начина, на пример уговором између учесника у заједничком подухвату или записницима са дискусија вођених између учесника у заједничком подухвату. У неким случајевима, аранжман је инкорпориран у чланове статута или друге оснивачке акте заједничког подухвата. Независно од облика, уговорни аранжман је обично писани документ који се односи на питања као што су:

(а) активност, трајање и обавезе извештавања заједничког подухвата;

(б) именовање управног одбора или еквивалентног управљачког тела заједничког подухвата и гласачка права учесника у заједничком подухвату;

(ц) улагања капитала од стране учесника у заједничком подухвату; и

(д) дељење производа, прихода, расхода или резултата пословања заједничког подухвата између учесника у заједничком подухвату.

11 Уговорни аранжман успоставља заједничку контролу над заједничким подухватом. Такав захтев осигурава да ниједан учесник у заједничком подухвату појединачно не може једнострано да контролише активност.

12 Уговорним аранжманом може се одредити један учесник као руководиоца или менаџера заједничког подухвата. Руководилац не контролише заједнички подухват већ делује у оквиру финансијских и пословних политика које су у складу са уговорним аранжманом договорене од стране учесника у заједничком подухвату и делегиране руководиоцу. Ако руководиоца има моћ да управља финансијским и пословним политикама економске активности, он контролише подухват и подухват је зависни ентитет руководиоца, а не заједнички подухват.

Заједнички контролисано пословање

13 Пословање неких заједничких подухвата укључује употребу имовине и осталих ресурса учесника у заједничком подухвату, али не и оснивање акционарског друштва, ортакчког друштва или другог ентитета, односно финансијске структуре одвојене од самих учесника у заједничком подухвату. Сваки учесник у заједничком подухвату користи некретнине, постројења и опрему и има сопствене залихе. Он такође прави сопствене расходе и обавезе и прибавља сопствена финансијска средства, која представљају његове сопствене обавезе. Активности заједничког подухвата могу да обављају запослени код ентитета–учесника у заједничком подухвату заједно са сличним активностима ентитета–учесника у заједничком подухвату. Уговор о заједничком подухвату обично дефинише начин на који се приход од продаје заједничког производа и евентуални расходи који притом настану деле између учесника у заједничком подухвату.

14 Пример заједнички контролисаног пословања је када два или више учесника у заједничком подухвату комбинују своје пословање, ресурсе и знање да би заједно производили, пласирали на тржиште или дистрибуирали одређени производ, на пример, авион. Сваки учесник у заједничком подухвату обавља различите делове процеса производње. Сваки учесник у заједничком подухвату сноси сопствене трошкове и добија део прихода од продаје авиона, при чему се тај део утврђује у складу са уговорним аранжманом.

15 У вези са његовим учешћем у заједнички контролисаном пословању, учесник у заједничком подухвату у својим финансијским извештајима признаје:

(а) имовину коју контролише и обавезе које оствари; и

(б) расходе које оствари и свој удео у приходу, зарађеном продајом робе и пружањем услуга заједничког подухвата.

16 Пошто се имовина, обавезе, приходи и расходи признају у финансијским извештајима учесника у заједничком подухвату, не захтевају се никаква кориговања или други поступци консолидације у вези са тим ставкама када учесник у заједничком подухвату презентује консолидоване финансијске извештаје.

17 Може се десити да се за сам заједнички подухват не захтева вођење засебне рачуноводствене евиденције и састављање финансијских извештаја. Међутим, учесници у заједничком подухвату могу састављати извештаје за потребе руководства, како би они могли да оцењују перформансе заједничког подухвата.

Заједнички контролисана имовина

18 Неки заједнички подухвати подразумевају заједничку контролу, а често и заједничко власништво, учесника у заједничком подухвату над једним или више делова имовине уложених или стечених за потребе заједничког подухвата и посвећених његовој сврси. Имовина се користи да би се оствариле користи за учеснике у заједничком подухвату. Сваки учесник узима део производа остварених коришћењем те имовине и сваки учесник сноси договорени део насталих расхода.

19 Ови заједнички подухвати не подразумевају оснивање акционарског друштва, ортакчког друштва или другог ентитета, односно финансијске структуре која би била одвојена од самих учесника у заједничком подухвату. Сваки учесник у заједничком подухвату има контролу над својим делом будућих економских користи кроз свој удео у заједнички контролисаној имовини.

20 Многе активности у нафтној и гасној индустрији и у сектору вађења минерала укључују заједнички контролисану

имовину. На пример, одређени број компанија које се баве производњом нафте могу заједнички контролисати и управљати нафтоводом. Сваки учесник у заједничком подухвату користи нафтовод да би транспортовао сопствени производ, а за узврат сноси договорени део расхода функционисања нафтовода. Још један пример заједнички контролисане имовине је када два ентитета заједнички контролишу некретнину, при чему сваки узима део примљене закупнине и сноси део расхода.

21 У вези са својим учешћем у заједнички контролисаном имовини, учесник у заједничком подухвату у својим финансијским извештајима признаје:

(а) свој удео у заједнички контролисаном имовини, класификованој према природи имовине;

(б) настале обавезе;

(ц) свој удео у обавезама које је преузео заједнички са другим учесницима у заједничком подухвату у вези са заједничким подухватом;

(д) приходе од продаје или употребе свог дела производа заједничког подухвата, заједно са својим делом расхода остварених у заједничком подухвату; и

(е) расходе остварене у вези са учешћем у заједничком подухвату.

22 Везано за своје учешће у заједнички контролисаном имовини, сваки учесник у заједничком подухвату укључује у своју рачуноводствену евиденцију и признаје у својим финансијским извештајима:

(а) свој удео у заједнички контролисаном имовини, класификованој у складу са природом имовине, а не као инвестиција. На пример, удео у заједнички контролисаном нафтоводу класификује се као некретнина, постројење и опрема;

(б) све настале обавезе, на пример оне које су настале у вези са његовим уделом у имовини;

(ц) свој удео у обавезама које је преузео заједнички са другим учесницима у заједничком подухвату у вези са заједничким подухватом;

(д) приходе од продаје или употребе свог дела производа заједничког подухвата, заједно са својим делом расхода остварених у заједничком подухвату;

(е) расходе остварене у вези са учешћем у заједничком подухвату, на пример оне повезане са финансирањем учешћа учесника у заједничком подухвату у имовини, односно са продајом свог дела производа.

Пошто се имовина, обавезе, приходи и расходи признају у финансијским извештајима учесника у заједничком подухвату, не захтевају се никаква кориговања или други поступци консолидације у вези са тим ставкама када учесник у заједничком подухвату презентује консолидоване финансијске извештаје.

23 Поступак у вези са заједнички контролисаном имовином одражава суштину и економску реалност и, обично, правни облик заједничког подухвата. Засебна рачуноводствена евиденција за сам заједнички подухват може бити ограничена на заједнички остварене расходе учесника, које учесници на крају сnose у складу са својим договореним уделима. Може се десити да се финансијски извештаји за заједнички подухват не састављају, мада учесници могу да састављају извештаје за руководство како би оно могло да процењују перформансе заједничког подухвата.

Заједнички контролисани ентитети

24 Заједнички контролисан ентитет је заједнички подухват који подразумева оснивање акционарског друштва, ортакког друштва или другог облика ентитета у ком сваки од учесника у заједничком подухвату има своје учешће. Ентитет послује на исти начин као и други ентитети, осим што се уговорним аранжманом између учесника у заједничком подухвату успоставља заједничка контрола над економском активношћу новооснованог ентитета.

25 Заједнички контролисани ентитет контролише имовину заједничког подухвата, преузима обавезе и сноси расходе и зарађује приходе. Он може закључивати уговоре у своје властито име и прибављати финансијска средства за потребе активности заједничког подухвата. Сваки учесник има право на удео у добити заједнички контролисаног ентитета, иако неки заједнички контролисани ентитети такође подразумевају дељење самих производа заједничког подухвата.

26 Уобичајени пример заједнички контролисаног ентитета је када два ентитета комбинују своје активности у вези са одређеном

делатношћу преношењем релевантне имовине и обавеза на заједнички контролисани ентитет. Још један пример је кад ентитет започне пословање у иностраној земљи заједно са владином или другом агенцијом у тој земљи, оснивањем засебног ентитета који заједнички контролишу ентитет—учесник у заједничком подухвату и влада или агенција.

27 Многи заједнички контролисани ентитети су суштински слични оним заједничким подухватима који се називају заједнички контролисано пословање или заједнички контролисана имовина. На пример, учесници могу пренети заједнички контролисану имовину, као што је нафтовод, на заједнички контролисани ентитет, из пореских или других разлога. Слично, учесници у заједничком подухвату могу у заједнички контролисан ентитет да уложе у имовину заједнички контролисаног ентитета којим ће заједнички управљати. Нека заједнички контролисана пословања такође укључују оснивање заједнички контролисаног ентитета који би се бавио одређеним аспектима пословања, на пример, дизајном, маркетингом, дистрибуцијом или постпродајним услугама везаним за производ.

28 Заједнички контролисани ентитет води своју рачуноводствену евиденцију и саставља и презентује финансијске извештаје на исти начин као и други ентитети, у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

29 Сваки учесник у заједничком подухвату обично улаже готовину или друге ресурсе у заједнички контролисани ентитет. Та улагања се укључују у рачуноводствену евиденцију учесника у заједничком подухвату и признају се у финансијским извештајима као инвестиција у заједнички контролисани ентитет.

Финансијски извештаји учесника у заједничком подухвату Пропорционална консолидација

30 Учесник у заједничком улагању признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету применом метода пропорционалне консолидације или алтернативног метода описаног у параграфу 38. Када се врши пропорционална консолидација, користити се један од два формата извештавања наведена у наставку.

31 Учесник у заједничком подухвату признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету, коришћењем једног од два формата извештавања за пропорционалну консолидацију, без обзира на то да ли он такође има и инвестиције у зависне ентитете или да ли своје финансијске извештаје описује као консолидоване финансијске извештаје.

32 Када се признаје учешће у заједнички контролисаном ентитету, од суштинске је важности да учесник одрази суштину и економску реалност аранжмана, а не одређену структуру или облик заједничког подухвата. Код заједнички контролисаног ентитета учесник има контролу над својим уделом у будућим економским користима кроз свој удео у имовини и обавезама заједничког подухвата. Ова суштина и економска реалност се у консолидованим финансијским извештајима учесника у заједничком подухвату одражавају када учесник призна своја учешћа у имовини, обавезама, приходима и расходима заједнички контролисаног ентитета применом једног од два формата извештавања за пропорционалну консолидацију описана у параграфу 34.

33 Примена пропорционалне консолидације значи да извештај о финансијској позицији учесника у заједничком подухвату укључује његов удео у имовини коју заједнички контролише и његов удео у обавезама за које је заједнички одговоран. Извештај о свеобухватном приходу учесника укључује његов удео у приходима и расходима заједнички контролисаног ентитета. Многи поступци адекватни за примену пропорционалне консолидације слични су поступцима за консолидацију инвестиција у зависне ентитете, изложеним IAS 27.

34 Код примене пропорционалне консолидације могу се користити различити формати извештавања. Учесник у заједничком подухвату може да комбинује свој удео у сваком делу имовине, обавеза, прихода и расхода заједнички контролисаног ентитета са сличним ставкама у својим финансијским извештајима по принципу "ред по ред". На пример, може комбиновати свој удео у залихама заједнички контролисаног ентитета са својим залихама и свој удео у некретнинама, постројењима и опреми заједнички контролисаног ентитета са својим некретнинама, постројењима и опремом. Алтернативно, учесник може укључити засебне линијске ставке за свој удео у имовини, обавезама, приходима и расходима заједнички контролисаног ентитета у својим финансијским извештајима. На пример, он може приказати свој удео у обртној

имовини заједнички контролисаног ентитета засебно као део своје обртне имовине и свој удео у некретностима, постројењима и опреми заједнички контролисаног ентитета као део својих некретности, постројења и опреме. Оба ова формата извештавања имају за резултат извештавање идентичних износа добитка или губитка и сваке главне класификације имовине, обавеза, прихода и расхода; за потребе овог стандарда прихватљива су оба формата.

35 Који год формат да се користи да би се извршила пропорционална консолидација, није примерено вршити пребијање имовине или обавеза одузимањем других обавеза или имовине, односно прихода или расхода одузимањем других расхода или прихода, осим ако не постоји законско право пребијања и ако пребијање представља очекивање у погледу реализације имовине или измирења обавезе.

36 Учесник у заједничком подухвату престаје да користи пропорционалну консолидацију од датума на који престане да има заједничку контролу над заједнички контролисаним ентитетом.

37 Учесник у заједничком подухвату престаје да користи пропорционалну консолидацију од датума на који престане да има удео у контроли заједнички контролисаног ентитета. То се може десити, на пример, када учесник у заједничком подухвату отуђи своје учешће или када се заједнички контролисаног ентитета наметну такве спољне рестрикције да учесник у заједничком подухвату више нема заједничку контролу.

Метод удела

38 Као алтернативу пропорционалној консолидацији описане у параграфу 30, учесник признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету применом метода удела.

39 Учесник у заједничком подухвату признаје своје учешће у заједнички контролисаном ентитету коришћењем метода удела, без обзира на то да ли он такође има и инвестиције у зависне ентитете односно да ли своје финансијске извештаје укључује у консолидоване финансијске извештаје.

40 Неки учесници у заједничким подухватима признају своја учешћа у заједнички контролисаним ентитетима коришћењем метода удела, као што је описано у IAS 28. Коришћење метода удела подржавају они који тврде да није примерено комбиновати ставке које се контролишу са ставкама које се заједнички контролишу, као и они који сматрају да учесници у заједничким подухватима имају значајан утицај, а не заједничку контролу, у заједнички контролисаном ентитету. Овај стандард не препоручује коришћење метода удела, јер пропорционална консолидација боље одражава суштину и економску реалност учешћа учесника у заједнички контролисаном ентитету, то јест, контролу над уделом учесника у будућим економским користима. Ипак, овај стандард дозвољава коришћење метода удела, као алтернативног поступка, када се врши признавање учешћа у заједнички контролисаним ентитетима.

41 Учесник у заједничком подухвату престаје да примењује метод удела од датума када престане да има заједничку контролу над, или значајан утицај у, заједнички контролисаном ентитету.

Изузећа од пропорционалне консолидације и метода удела

42 Учешћа у заједнички контролисаним ентитетима класификована као она која се држе за продају у складу са IFRS 5 треба рачуноводствено да се обухватају у складу са тим IFRS.

43 Када учешће у заједнички контролисаном ентитету претходно класификовано као оно која се држи за продају више не испуњава критеријуме таквог класификовања, рачуноводствено се обухвата коришћењем метода пропорционалне консолидације или метода удела, од датума када су класификована као она која се држе за продају. Финансијске извештаје за периоде од датума класификација као оно које се држи за продају треба изменити у складу са тим.

44 [Брисан]

45 Када инвеститор престане да има заједничку контролу над ентитетом, он треба рачуноводствено да обухвата сваку преосталу инвестицију у складу са IAS 39 од тог датума, под условом да претходни заједнички контролисани ентитет није постао зависни или придружени ентитет. Од датума када заједнички контролисани ентитет постане зависни ентитет инвеститора, инвеститор рачуноводствено обухвата своје учешће у складу са IAS 27 и IFRS 3 *Пословне комбинације* (ревидираним 2008. године). Од датума када заједнички контролисани ентитет постане придружени ентитет инвеститора, инвеститор рачуноводствено обухвата своје учешће у складу са IAS 28. После губитка заједничке контроле, инвеститор

одмерава по фер вредности сваку инвестицију коју инвеститор задржава у претходном заједнички контролисаном ентитету. Инвеститор признаје у добитак или губитак сваку разлику између:

(а) фер вредности сваке задржане инвестиције и свих прихода од отуђења дела учешћа у заједнички контролисаном ентитету; и

(б) књиговодствене вредности инвестиције на датум када се изгуби заједничка контрола.

45А Када инвестиција престане да буде заједнички контролисани ентитет и када се рачуноводствено обухвата у складу са IAS 39, фер вредност инвестиције када она престане да буде заједнички контролисани ентитет се сматра њеном фер вредношћу приликом њеног почетног признавања као финансијског средства у складу са IAS 39.

45Б Када инвеститор изгуби заједничку контролу над ентитетом, инвеститор рачуноводствено обухвата све износе признате у осталом свеобухватном приходу повезане са тим ентитетом по истој основи по којој би се то захтевало да је заједнички контролисани ентитет директно отуђио таква средства или обавезе. Стога, ако се добитак или губитак претходно признат у остали свеобухватни приход сада рекласификује у биланс успеха по отуђењу таквих средстава или обавеза, инвеститор рекласификује добитак или губитак из капитала у биланс успеха (као рекласификација услед кориговања) када изгуби заједничку контролу над ентитетом. На пример, ако придружени ентитет има финансијска средства расположива за продају и ако инвеститор изгуби значајну контролу над тим ентитетом, инвеститор рекласификује у биланс успеха добитак или губитак претходно признат у осталом свеобухватном приходу повезаном са тим средствима. Ако се смањи инвеститорово власничко учешће у заједнички контролисаном ентитету, али инвестиција и даље буде заједнички контролисани ентитет, инвеститор рекласификује у биланс успеха само пропорционални износ добитка или губитка претходно признатог у осталом свеобухватном приходу.

Засебни финансијски извештаји учесника у заједничком подухвату

46 Учешће у заједнички контролисаном ентитету се рачуноводствено обухвата у засебним финансијским извештајима учесника у заједничком подухвату у складу са параграфима 38–43 IAS 27.

47 Овај стандард не прописује који ентитети треба да састављају засебне финансијске извештаје расположиве за јавну употребу.

Трансакције између учесника у заједничком подухвату и заједничког подухвата

48 Када учесник у заједничком подухвату уложи или прода имовину заједничком подухвату, признавање било ког дела добитка или губитка од те трансакције одражава суштину трансакције. Док се имовина задржава у заједничком подухвату, и под условом да је учесник у заједничком подухвату пренео значајне ризике и користи који проистичу из власништва над имовином заједничког подухвата, учесник у заједничком подухвату признаје само онај део добитка или губитка који се може приписати учешћу осталих учесника у заједничком подухвату. Учесник у заједничком подухвату признаје целокупан износ сваког губитка када улагање или продаја пруже доказ о смањењу нето оствариве вредности обртне имовине или о губитку због умањења вредности.

49 Када учесник у заједничком подухвату купи имовину од заједничког подухвата, учесник не признаје свој удео у добити заједничког подухвата од те трансакције све док поново не прода имовину независној страни. Учесник признаје свој удео у губицима који проистичу из тих трансакција на исти начин као добитке, осим што губитке признаје одмах када они представљају смањење нето оствариве вредности обртне имовине или губитке због умањења вредности.

50 Да би оценио да ли трансакција између учесника у заједничком подухвату и заједничког подухвата пружа доказ о умањењу вредности имовине, учесник у заједничком подухвату одређује надокнадиву вредност имовине у складу са IAS 36 *Умањење вредности имовине*. При одређивању употребне вредности, учесник у заједничком подухвату процењује будуће токове готовине од имовине на основу континуиране употребе имовине и њеног коначног отуђења од стране заједничког подухвата.

Извештавање о учешћима у заједничким подухватима у финансијским извештајима инвеститора

51 Инвеститор у заједнички подухват који нема заједничку контролу рачуноводствено обухвата ту инвестицију у складу са

IAS 39 или, ако има значајан утицај у заједничком подухвату, у складу са IAS 28.

Руководиоци заједничких подухвата

52 Руководиоци или менаџери заједничког подухвата рачуноводствено обухватају све накнаде у складу са IAS 18 *Приходи*.

53 Један или више учесника у заједничком подухвату могу деловати као руководиоци или менаџери заједничког подухвата. Руководиоцима се обично плаћа накнада за такве дужности. Накнаде се у оквиру заједничког подухвата рачуноводствено обухватају као расход.

Обелодањивања

54 Учесник у заједничком подухвату, засебно од износа осталих потенцијалних обавеза, обелодањује агрегирани износ следећих потенцијалних обавеза, осим ако је вероватноћа губитка врло мала:

(а) потенцијалне обавезе које је остварио у вези са својим учешћем у заједничком подухвату, као и својим уделом у свакој од потенцијалних обавеза које је остварио заједно са другим учесницима;

(б) свој удео у потенцијалним обавезама самих заједничких подухвата за које је потенцијално одговоран; и

(ц) оне потенцијалне обавезе које произилазе из тога што је учесник потенцијално одговоран за обавезе других учесника у заједничком подухвату.

55 Учесник обелодањује агрегирани износ следећих обавеза везаних за његово учешће у заједничким подухватима засебно од осталих обавеза:

(а) свих обавеза учесника у заједничком подухвату по основу капитала у вези са његовим учешћима у заједничким подухватима и његовим уделом у обавезама по основу капитала које је остварио заједно са другим учесницима у заједничком подухвату; и

(б) свој удео у обавезама по основу капитала самог заједничког подухвата.

56 Учесник у заједничком подухвату обелодањује списак и опис учешћа у значајним заједничким подухватима и пропорцију власничких учешћа које има у заједнички контролисаним ентитетима. Учесник који признаје своја учешћа у заједнички контролисаним ентитетима применом облика извештавања названог „ред по ред“, за пропорционалну консолидацију или метод удела, обелодањује агрегиране износе сваке ставке обртне имовине, сталне имовине, краткорочних обавеза, дугорочних обавеза, прихода и расхода повезаних са његовим учешћима у заједничком подухвату.

57 Учесник обелодањује метод који користи за признавање својих учешћа у заједнички контролисаним ентитетима.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

58 Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.

58А IAS 27 (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе 45 и 46 и додао параграфе 45А и 45Б. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 27 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

58Б Параграф 1 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS објављених у мају 2008. године*. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период обелодањује ту чињеницу и за тај ранији период примењује измене параграфа 3 IFRS 7 *Финансијски инструменти: Обелодањивање*, параграфа 1 IAS-а 28 и параграфа 4 IAS-а 32 *Финансијски инструменти: Презентација* које су објављене у мају 2008. године. Дозвољено је да ентитет примени ове измене проспективно.

Повлачење из примене IAS 31 (ревидираног 2000. године)

59 Овим стандардом се укида IAS 31 *Финансијско извештавање учешћа у заједничким подухватима* (ревидиран 2000. године).

Види такође SIC-13 Заједнички контролисани ентитети – немонетарни доприноси учесника.

Међународни рачуноводствени стандард 32 Финансијски инструменти: презентација

Циљ

1 [Брисан]

2 Циљ овог стандарда јесте да установи принципе за презентацију финансијских инструмената као обавеза или капитала и за пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза. Примењује се на класификацију финансијских инструмената, из перспективе емитента, на финансијска средства, финансијске обавезе и инструменте капитала; класификацију камата, дивиденди, губитака и добитака у вези са њима; као и на околности у којима треба извршити пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза.

3 Принципи садржани у овом стандарду допуњују принципе за признавање и одмеравање финансијских средстава и финансијских обавеза у IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*, и за обелодањивање информација о њима у IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања*.

Делокруг

4 Овај стандард треба да примењују сви ентитети на све типове финансијских извештаја, изузев:

(а) оних учешћа у зависним, придруженим ентитетима или заједничким подухватима који се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 27 *Консолидовани и појединачни засебни финансијски извештаји*; IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете* или IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима*. Међутим, у неким случајевима, IAS 27, IAS 28 или IAS 31 допуштају да се нека учешћа у зависним и придруженим ентитетима или заједничким подухватима рачуноводствено обухватају у складу са IAS 39; у тим случајевима, ентитети треба да примене захтеве овог стандарда. Такође, ентитети треба да примене овај стандард на све деривате повезане са учешћима у зависним и придруженим ентитетима и заједничким подухватима.

(б) права и обавеза по основу планова примања запослених, а на која се примењује IAS 19 *Примања запослених*.

(ц) [брисан]

(д) уговора о осигурању као што је дефинисано у IFRS 4 *Уговори о осигурању*. Међутим, овај стандард се примењује на деривате који су уграђени у уговоре о осигурању ако IAS 39 захтева од ентитета да их засебно рачуноводствено обухвата. Штавише, емитент треба да примени овај стандард на уговоре о финансијским гаранцијама ако за њихово признавање и одмеравање примењује IAS 39, али треба да примени IFRS 4 ако изабере, у складу са параграфом 4(д) IFRS 4, да за њихово примењивање и одмеравање користи IFRS 4.

(е) финансијских инструмената који су под делокругом IFRS 4, јер садрже обележје дискреционог учешћа. Емитент ових инструмената ослобођен је примене параграфа 15–32 и AG25–AG35 овог стандарда на ова обележја, које се односе на прављење разлике између финансијских обавеза и инструмената капитала. Међутим, сви остали захтеви овог стандарда се примењују на наведене финансијске инструменте. Штавише, овај стандард се примењује на деривате који су уграђени у ове инструменте (видети IAS 39).

(ф) финансијских инструмената, уговора и обавеза у вези са трансакцијама плаћања акцијама на које се примењује IFRS 2 *Плаћање акцијама* осим у случају:

(i) уговора под делокругом параграфа 8–10 овог стандарда, на које се овај стандард примењује;

(ii) параграфа 33 и 34 овог стандарда, који треба да се примењују на сопствене акције купљене, продате, емитоване или поништене у вези са плановима запослених у вези са опцијама куповине или продаје акција под повољнијим условима, плановима запослених у вези са куповином акција и са свим осталим аранжманима плаћања акцијама.

5–7 [Брисани]

8 Овај стандард треба да се примењује код оних уговора о куповини или продаји неке нефинансијске ставке која се може измирити на нето основи готовином или неким другим финансијским инструментом, или разменом финансијских инструмената, као да су уговори финансијски инструменти, са изузетком уговора који су закључени и који се држе ради добијања или испоруке неке нефинансијске ставке у складу са очекиваним захтевима ентитета у погледу куповине, продаје или коришћења.

9 Постоје различити начини на које се уговори о куповини или продаји неке нефинансијске ставке могу измирити на нето основи

готовином или путем неког другог финансијског инструмента или разменом финансијских инструмената. Ти начини обухватају:

(а) кад услови уговора дозвољавају било којој од страна да га измири на нето основи готовином или путем неког другог финансијског инструмента или разменом финансијских инструмената;

(б) кад способност измирења на нето основи готовином или другим финансијским инструментом, или разменом финансијских инструмената, није експлицитна у условима уговора, али ентитет има праксу измирења сличних уговора на нето основи готовином или другим финансијским инструментом, или разменом финансијских инструмената (или путем закључивања уговора са другом страном о пребивању или продавањем уговора пре његовог извршења или истека)

(ц) кад, за сличне уговоре, ентитет има праксу преузимања испоруке нефинансијске ставке и њено продавање у кратком року након испоруке са циљем стварања добити из краткорочних флукуација цена или дилерске марже; и

(д) када се нефинансијска ставка, која је предмет уговора, може одмах конвертовати у готовину.

Уговор на који се примењују тачке (б) и (ц) се не закључује са намером примања или испоруке нефинансијске ставке у складу са очекивањима ентитета у погледу куповине, продаје или коришћења, и, сходно томе налази се у оквиру делокруга овог Стандарда. Други уговори на које је применљив параграф 8. се испитују да би се утврдило да ли су закључени и да ли се и даље држе са намером примања или испоруке нефинансијске ставке у складу са очекиваним захтевима ентитета у погледу куповине, продаје или коришћења и, у складу са тим, је под делокругом овог стандарда. Други уговори на које се примењује параграф 8 се процењују ради утврђивања тога да ли су закључени или настављају да се држе ради добијања или испоруке нефинансијске ставке у складу са очекиваним захтевима ентитета у погледу куповине, продаје или коришћења, и у складу са тим, да ли су под делокругом овог стандарда.

10 Уписана опција за куповину или продају неке нефинансијске ставке, која може да се измири на нето основи готовином, или другим финансијским инструментом, или разменом финансијских инструмената, у складу са параграфом 9(а) или (д) је под делокругом овог стандарда. Такав уговор се не може закључити у сврхе примања или испоруке нефинансијске ставке у складу са очекиваним захтевима ентитета у погледу куповине, продаје или коришћења.

Дефиниције (такође видети параграфе AG3–AG23)

11 У овом Стандарду користе се следећи изрази с наведеним значењима:

Финансијски инструмент је сваки уговор на основу кога настаје финансијско средство једног ентитета и финансијска обавеза или инструмент капитала другог ентитета.

Финансијско средство је свако средство које је:

- (а) готовина;
- (б) инструмент капитала другог ентитета;
- (ц) уговорно право
- (и) примања готовине или другог финансијског средства од другог ентитета; или

(ii) размене финансијских средстава или финансијских обавеза са другим ентитетом под условима који су потенцијално повољни; или

(д) уговор који ће бити или може бити измирен инструментом сопственог капитала ентитета и који је:

(i) недериватни, за који ентитет јесте или може бити у обавези да прими променљив број инструмената сопственог капитала ентитета; или

(ii) дериватни, који ће бити или може бити измирен другачије него разменом фиксног износа готовине или другог финансијског средства за фиксни број инструмената сопственог капитала ентитета. За ову потребу, инструменти сопственог капитала ентитета не обухватају финансијске инструменте са правом поновне продаје емитенту класификоване као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б, инструменте који ентитету намећу обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији и који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16Ц и 16Д или инструменти који су уговори за будуће примање или давање инструмената сопственог капитала ентитета.

Финансијска обавеза је свака обавеза која је:

- (а) уговорна обавеза
- (и) давања готовине или другог финансијског средства другом ентитету; или

(ii) размењивања финансијских средстава или финансијских обавеза с другим ентитетом према условима који су потенцијално неповољни за ентитет; или

(б) уговор који ће бити или може бити измирен инструментом сопственог капитала ентитета и који је:

(i) недериватни, за који ентитет јесте или може бити у обавези да достави променљив број инструмената сопственог капитала ентитета; или

(ii) дериватни, који ће бити или може бити измирен другачије, а не разменом фиксног износа готовине или другог финансијског средства за фиксни број инструмената сопственог капитала ентитета. За ову потребу, инструменти сопственог капитала ентитета не обухватају финансијске инструменте са правом поновне продаје емитенту класификоване као инструменте капитала у складу са параграфима 16А и 16Б, инструменте који ентитету намећу обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији и који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16Ц и 16Д или инструменти који су уговори за будуће примање или давање инструмената сопственог капитала ентитета.

Изузетно, инструмент који испуњава дефиницију финансијске обавезе се класификује као инструмент капитала уколико има сва обележја и испуњава све услове дате у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д.

Инструмент капитала јесте сваки уговор којим се доказује резидуално учешће у средствима ентитета након одбијања свих његових обавеза.

Фер вредност је износ за који се средство може размени, или обавеза измирити, између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Инструмент са правом поновне продаје емитенту је финансијски инструмент који имаоцу даје право да врати инструмент издаваоцу у замену за готовину или друго финансијско средство или се аутоматски враћа издаваоцу у случају настанка неизвесних догађаја у будућности или у случају смрти или повлачења имаоца инструмента.

12 Следећи појмови дефинисани су у параграфу 9 IAS 39 и користе се у овом стандарду са значењима наведеним у IAS 39.

– амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе

- финансијска средства расположива за продају
- престанак признавања
- дериват
- метод ефективне камате
- финансијско средство или финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха

- уговор о финансијској гаранцији
- утврђена обавеза
- предвиђена трансакција
- ефективност хедџинга
- ставка хедџинга
- инструмент хедџинга
- инвестиције које се држе до доспећа
- зајмови и потраживања
- редован начин куповине или продаје
- трошкови трансакције

13 У овом стандарду, изрази “уговор” и “уговорни” се односе на споразум две или више страна, који има јасне економске последице и по ком стране имају мало или немају никакво дискреционо право његовог избегавања, обично зато што их споразум законски обавезује. Уговори, па тиме и финансијски инструменти, могу имати различите облике и не морају бити у писаном облику.

14 У овом стандарду, израз “ентитет” обухвата појединце, ортаклуке, корпоративна тела, трустове и владине агенције.

Презентација

Обавезе и капитал (видети и параграфе AG13–AG14 и AG25–AG29)

15 Емитент финансијског инструмента треба да при почетном признавању класификује инструмент или његове саставне делове као финансијску обавезу, финансијско средство или инструмент капитала у складу са суштином уговорног аранжмана и дефиницијама финансијске обавезе, финансијског средства и инструмента капитала.

16 Када емитент примени дефиниције из параграфа 11 у циљу одређивања да ли је финансијски инструмент инструмент

капитала, а не финансијска обавеза, инструмент се квалификује као инструмент капитала ако, и само ако су испуњена оба услова (а) и (б) наведена у даљем тексту.

(а) Инструмент не садржи никакву уговорну обавезу:

(i) достављања готовине или другог финансијског средства другом ентитету; или

(ii) размењивања финансијских средстава или финансијских обавеза са другим ентитетом према условима који су потенцијално неповољни за емитента; или

(б) Ако ће инструмент бити или може бити измирен инструментима сопственог капитала емитента, и који је:

(i) недериватни инструмент, који не обухвата никакву уговорну обавезу емитента да испоручи променљив број инструмената сопственог капитала; или

(ii) дериватни инструмент, који ће бити измирен само када емитент размени фиксни износ готовине или другог финансијског средства за фиксни број инструмената сопственог капитала. За ову сврху, инструменти сопственог капитала емитента не обухватају инструменте који имају сва обележја и испуњавају услове дате у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д или инструменте који су уговори за будуће примање или испоруку инструмената сопственог капитала емитента.

Уговорна обавеза, укључујући и ону која настаје из дериватног финансијског инструмента, која ће или може резултирати у будућем примању или испоруци инструмената сопственог капитала самог емитента, али не испуњава услове (а) и (б) наведене у претходном тексту, не сматра се инструментом капитала. Као изузетак, инструмент који испуњава дефиницију финансијске обавезе је класификован као инструмент капитала уколико има сва обележја и испуњава услове дате у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д.

Инструменти са правом поновне продаје емитенту

16А Финансијски инструмент са правом поновне продаје емитенту садржи уговорну обавезу издаваоца да откупи или исплати тај инструмент за готовину или друго финансијско средство у случају искоришћења опције утрживости. Као изузетак у погледу дефиниције финансијске обавезе, инструмент који садржи такву обавезу се класификује као инструмент капитала уколико има сва следећа обележја:

(а) даје право имаоцу на сразмеран део нето имовине ентитета у случају ликвидације ентитета. Нето имовина ентитета је имовина која преостане након умањења за сва остала полагања права на имовину ентитета. Сразмеран део се одређује:

(i) дељењем нето имовине ентитета при ликвидацији на јединице једнаког износа; и

(ii) множењем тог износа са бројем јединица које држи ималац финансијског инструмента.

(б) Инструмент је у класи инструмената који су подређени свим осталим класама инструмента. Да би био таква класа инструмент:

(i) нема приоритет над осталим полагањима права на имовину ентитета при ликвидацији, и

(ii) не мора се конвертовати у други инструмент пре него што се нађе у класи инструмената који су подређени свим осталим класама инструмента.

(ц) Сви финансијски инструменти у класи инструмената који су подређени свим осталим класама инструмента имају идентична обележја. На пример, сви морају бити са правом поновне продаје емитенту и формула или метод који се користи за израчунавање цене откупа или надокнаде је исти за све инструменте у тој класи.

(д) Осим уговорне обавезе издаваоца да откупи или исплати тај инструмент за готовину или друго финансијско средство, инструмент не садржи друге уговорне обавезе давања новца или другог финансијског средства другом ентитету или размене финансијских средстава или финансијских обавеза са другим ентитетом по условима који су потенцијално неповољни за ентитет нити је уговор који се мора или може измирити путем инструмената сопственог капитала ентитета као што је наведено у потпараграфу (б) дефиниције финансијске обавезе.

(е) Укупно очекивани токови готовине приписиви инструменту током периода трајања инструмента су суштински базирани на добитку или губитку, промени у признатој нето имовини или промени фер вредности признате и непризнате нето имовине ентитета током периода трајања инструмента (искључујући ефекте инструмента).

16Б Да би се инструмент класификовао као инструмент капитала, поред тога што инструмент мора да има сва напред наведена обележја, издавалац не сме имати друге финансијске инструменте или уговоре чији су:

(а) укупно очекивани токови готовине приписиви инструменту током периода трајања инструмента суштински базирани на добитку или губитку, промени у признатој нето имовини или промени фер вредности признате и непризнате нето имовине ентитета током периода трајања инструмента (искључујући ефекте таквог инструмента или уговора) и

(б) ефекти такви да суштински одређују или ограничавају повраћај резидуалне вредности имаоцима инструмената са правом поновне продаје емитенту.

За потребе примене ових услова, ентитет неће узимати у обзир нефинансијске уговоре са имаоцима инструмената описаних у параграфу 16А који имају уговорне одредбе и услове сличне са уговорним одредбама и условима еквивалентног уговора који може бити закључен између стране која није ималац инструмента и ентитета – издаваоца. Уколико ентитет не може одредити да је овај услов испуњен, неће класификовати инструмент са правом поновне продаје емитенту као инструмент капитала.

Инструменти, или компоненте инструмента, који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији

16Ц Неки финансијски инструменти садрже уговорну обавезу за ентитет издаваоца да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији. Обавеза настаје када је ликвидација извесна или је изван контроле ентитета (на пример ентитет са ограниченим периодом пословања) или када је наставак неизвесан али је опција избора имаоца инструмента. Као изузетак у погледу дефиниције финансијске обавезе, инструмент који садржи такву обавезу се класификује као инструмент капитала уколико има сва следећа обележја:

(а) даје право имаоцу на сразмеран део нето имовине ентитета у случају ликвидације ентитета. Нето имовина ентитета је имовина која преостане након умањења за сва остала полагања права на имовину ентитета. Сразмеран део се одређује:

(i) дељењем нето имовине ентитета при ликвидацији на јединице једнаког износа; и

(ii) множењем тог износа са бројем јединица које држи ималац финансијског инструмента.

(б) Инструмент је у класи инструмената који су подређени свим осталим класама инструмента. Да би био таква класа инструмент:

(i) нема приоритет над осталим полагањима права на имовину ентитета при ликвидацији, и

(ii) не мора се конвертовати у други инструмент пре него што се нађе у класи инструмената који су подређени свим осталим класама инструмента.

(ц) Сви финансијски инструменти у класи инструмената који су подређени свим осталим класама инструмента имају идентичну уговорну обавезу за ентитет издаваоца да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета при ликвидацији.

16Д Да би се инструмент класификовао као инструмент капитала, поред тога што инструмент мора да има сва напред наведена обележја, издавалац не сме имати друге финансијске инструменте или уговоре чији су:

(а) укупно очекивани токови готовине приписиви инструменту током периода трајања инструмента суштински базирани на добитку или губитку, промени у признатој нето имовини или промени фер вредности признате и непризнате нето имовине ентитета током периода трајања инструмента (искључујући ефекте таквог инструмента или уговора) и

(б) ефекти такви да суштински одређују или ограничавају повраћај резидуалне вредности имаоцима утрживих инструмената.

За потребе примене ових услова, ентитет неће узимати у обзир нефинансијске уговоре са имаоцима инструмената описаних у параграфу 16А који имају уговорне одредбе и услове сличне са уговорним одредбама и условима еквивалентног уговора који може бити закључен између стране која није ималац инструмента и ентитета – издаваоца. Уколико ентитет не може одредити да је овај услов испуњен, неће класификовати утрживи инструмент као инструмент капитала.

Рекласификација инструмената са правом поновне продаје емитенту и инструмената који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији

16Е Ентитет ће класификовати финансијски инструмент као инструмент капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д од датума када инструмент има сва обележја и испуњава услове дефинисане у тим параграфима. Ентитет ће рекласификовати финансијски инструмент од датума када инструмент престане да има сва обележја или престане да испуњава услове дефинисане тим параграфима. На пример, уколико ентитет исплати све издате инструменте без права поновне продаје емитенту и преостали неисплаћени инструменти са правом поновне продаје емитенту имају сва обележја и испуњавају све услове из параграфа 16А и 16Б, ентитет треба да рекласификује инструменте са правом поновне продаје емитенту као инструменте капитала од датума када је исплатило инструменте без права поновне продаје емитенту.

16Ф Ентитет ће на следећи начин рачуноводствено обухватити рекласификацију инструмента у складу са параграфом 16Е:

(а) Рекласификовати инструмент капитала као финансијску обавезу од датума када инструмент престане да има сва обележја или престане да испуњава услове параграфа 16А и 16Б или параграфа 16Ц и 16Д. Финансијска обавеза се мери по фер вредности инструмента на датум рекласификације. Ентитет у капиталу признаје све разлике између књиговодствене вредности инструмента капитала и фер вредности финансијске обавезе на датум рекласификације.

(б) Рекласификовати финансијску обавезу као капитал од датума када инструмент има сва обележја и испуњава услове параграфа 16А и 16Б или параграфа 16Ц и 16Д. Инструмент капитала се мери по књиговодственој вредности финансијске обавезе на датум рекласификације.

Непостојање уговорне обавезе да се исплати готовина или преда друго финансијско средство (параграф 16(а))

17 Уз изузетак за услове описане у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д, кључно обележје за разликовање финансијске обавезе од инструмента капитала је постојање уговорне обавезе једне стране у финансијском инструменту (емитента) било да исплати готовину или преда друго финансијско средство другој страни (имаоцу) или да размени финансијска средства или финансијске обавезе са имаоцем, према условима који су за емитента потенцијално неповољни. Иако имаоца инструмента капитала може да има право да прими сразмерни део дивиденди или других расподела из капитала, емитент нема уговорну обавезу да врши такве расподеле зато што се од њега не може захтевати да исплати готовину или преда друго финансијско средство другој страни.

18 Суштина финансијског инструмента, а не његов правни облик, одређује његову класификацију у извештају о финансијској позицији емитента. Иако се суштина и правни облик обично подударају, то није увек случај. Неки финансијски инструменти имају правни облик капитала, али су по својој суштини обавезе, док други могу комбиновати обележја својствена инструментима капитала и обележја својствене финансијским обавезама. На пример:

(а) приоритетна акција која предвиђа обавезан откуп од стране емитента за фиксни или одредиви износ на фиксни или одредиви будући датум, или даје имаоцу право да захтева од емитента да откупи инструмент на или после одређеног датума за фиксни или одредиви износ, сматра се финансијском обавезом.

(б) финансијски инструмент са правом поновне продаје емитенту у замену за готовину или неко друго финансијско средство („инструмент са правом поновне продаје емитенту“) представља финансијску обавезу, осим инструмента који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д. Финансијски инструмент је финансијска обавеза чак и када се износ готовине или другог финансијског средства утврђује на основу индекса или друге ставке која има потенцијал повећавања или смањивања. Постојање опције за имаоца да врати инструмент емитенту у замену за готовину или друго финансијско средство значи да дати инструмент са правом поновне продаје емитенту задовољава дефиницију финансијске обавезе, осим инструмента који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д. На пример, отворени инвестициони фондови без фиксног износа капитала,

трустови за инвестирање у акције, партнерства и неки кооперативни ентитети могу обезбедити својим власницима или члановима право да откупе своја учешћа, у сваком тренутку, за износ готовине, што резултира да се учешће власника или чланова класификује као финансијска обавеза, осим за оне инструменте који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д. Међутим, класификација ових права као финансијских обавеза не искључује употребу израза као што су „вредност нето средстава приписива власницима“ и „промена вредности нето средстава приписиве власницима“ у финансијским извештајима ентитета који нема уплаћени капитал (као неки инвестициони фондови или трустови за инвестирање у акције, видети Илустративни пример 7) или употребу додатних обелодањивања да би се показало да се укупна учешћа свих чланова састоје од ставки као што су резерве које задовољавају дефиницију капитала и инструменти са правом поновне продаје емитенту који не задовољавају дефиницију капитала (видети Илустративни пример 8).

19 Ако ентитет нема безусловно право да избегне исплату готовине или предају другог финансијског средства да измири уговорну обавезу, оваква обавеза задовољава дефиницију финансијске обавезе, осим за инструменте који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д. На пример:

(а) ограничавање могућности ентитета да испуни уговорну обавезу, као што је немогућност прибављања стране валуте или потреба да се од регулаторних тела добије одобрење за плаћање, не поништава емитентову уговорну обавезу или уговорно право имаоца садржано у финансијском инструменту.

(б) уговорна обавеза, која зависи од избора супротне стране да реализује своје право откупа, представља финансијску обавезу зато што ентитет нема безусловно право да избегне исплату готовине или предају другог финансијског средства.

20 Финансијски инструмент који не установљава експлицитно уговорну обавезу исплате готовине или предаје другог финансијског средства може индиректно да установи такву обавезу кроз своје рокове и услове. На пример:

(а) финансијски инструмент може садржати нефинансијску обавезу која се мора измирити ако, и само ако, ентитет не успе да изврши расподелу или откуп инструмента. Ако ентитет може да избегне пренос готовине или другог финансијског средства само измирењем нефинансијске обавезе, финансијски инструмент се сматра финансијском обавезом.

(б) финансијски инструмент је финансијска обавеза ако обезбеђује да ће ентитет при њеном измирењу или да:

(i) исплати готовину или преда друго финансијско средство; или

(ii) преда сопствене акције за чију је вредност утврђено да знатно превазилази вредност готовине или другог финансијског средства.

Иако ентитет нема експлицитну уговорну обавезу да исплати готовину или преда финансијско средство, алтернатива измирења акцијама је таква да ће да ентитет извршити измирење готовином. У сваком случају, имаоцу је у суштини загарантован износ који је бар једнак опцији измирења готовином. (видети параграф 21).

Извршење уговора помоћу инструмената сопственог капитала ентитета (параграф 16(б))

21 Уговор није инструмент капитала само зато што може довести до примања или предаје инструмената сопственог капитала ентитета. Ентитет може имати уговорно право или обавезу да прими или преда одређени број својих акција или других инструмената капитала, тако да фер вредност инструмента сопственог капитала ентитета који треба да се приме или предају буде једнака износу уговорног права или обавезе. Такво уговорно право или обавеза може бити за фиксни износ или за износ који флукутира, делимично или у потпуности, као одговор на промене варијабле, које нису тржишна цена инструмента сопственог капитала ентитета (на пример, каматна стопа, цена робе или цена финансијског инструмента). Два примера су (а) уговор да се преда онај број инструмента сопственог капитала ентитета који ће одговарати вредности од н.ј. 100 и (б) уговор да се преда онај број инструмента сопственог капитала ентитета који одговара вредности 100 унци злата. Такав уговор представља финансијску обавезу ентитета иако је ентитет мора или може измирити достављањем инструмента сопственог капитала. Он не представља инструмент капитала

зато што ентитет користи променљиви број инструмената сопственог капитала да би измирио обавезу из уговора. Сходно томе, уговор не представља резидуално учешће у средствима ентитета након одбијања свих његових обавеза.

22 Осим у случају дефинисаном у параграфу 22А, уговор који ће ентитет измирити (примањем или) достављањем фиксног броја инструмената сопственог капитала у замену за фиксни износ готовине или неког другог финансијског средства представља инструмент капитала. На пример, емитована опција акција која даје другој страни право куповине фиксног броја акција ентитета за фиксну цену или за фиксно одређени износ главнице обвезнице представља инструмент капитала. Промене фер вредности уговора настале из флукуација у тржишним каматним стопама, које не утичу на износ готовине или другог финансијског средства које треба да се исплати или прими, нити на број инструмената капитала који треба да се прими или преда, при измирењу уговора не спречавају да уговор буде инструмент капитала. Свака примљена накнада (као што је премија добијена за уписану опцију или варант на сопствене акције ентитета) се директно додаје у капитал. Свака плаћена накнада (као што је премија плаћена за купљену опцију) се одузима директно од капитала. Промене фер вредности инструмента капитала се не признају у финансијским извештајима.

22А Уколико су инструменти сопственог капитала ентитета који ће бити примљени или дати од стране ентитета по измирењу уговора финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту са свим обележјима и испуњеним условима из параграфа 16А и 16Б, или инструменти који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији са свим обележјима и испуњеним условима из параграфа 16Ц и 16Д, уговор је финансијско средство или финансијска обавеза. Ово укључује уговоре који ће бити измирени тако што ће ентитет примити или дати одређени број таквих инструмената у замену за одређени износ готовине или другог финансијског средства.

23 Уз изузетак за услове описане у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д, уговор који садржи обавезу за ентитет да купи инструменте сопственог капитала за готовину или друго финансијско средство ствара финансијску обавезу у висини садашње вредности откупног износа (на пример, садашње вредности форвард откупне цене, цене извршења опције или неког другог откупног износа). Ово је случај чак иако је сам уговор инструмент капитала. Један пример је обавеза ентитета из форвард уговора да купи инструменте сопственог капитала за готовину. Кад се финансијска обавеза на почетку признаје према IAS 39, њена фер вредност (садашња вредност откупног износа) се рекласификује из капитала. Накнадно, финансијска обавеза се одмерава у складу са IAS 39. Ако уговор истекне без испоруке, књиговодствена вредност финансијске обавезе се рекласификује у капитал. Уговорна обавеза ентитета да купи инструменте сопственог капитала ствара финансијску обавезу за садашњу вредност откупног износа чак иако обавеза куповине зависи од тога да ли ће друга страна да искористи своје право на откуп (на пример, уписана продајна опција која даје другој страни право да прода ентитету његове инструменте сопственог капитала за фиксну цену).

24 Уговор који ће ентитет измирити достављањем или примањем фиксног броја инструмената сопственог капитала у замену за променљиви износ готовине или неког другог финансијског средства представља финансијско средство или финансијску обавезу. Један пример би био уговор где ентитет треба да преда 100 својих инструмената капитала у замену за износ готовине, израчунат да буде једнак вредности 100 унци злата.

Одредбе о потенцијалном измирењу

25 Финансијски инструмент може захтевати од ентитета да, у случају наступања или ненаступања неизвесних будућих догађаја (или по исходу неизвесних околности) који су изван контроле и емитента и имаоца инструмента, као што су промена берзанског индекса, индексу цена на мало, каматне стопе или захтева за опорезивањем или будућих прихода емитента, нето прихода или односа дуга према акцијама, исплати готовину или преда неко друго финансијско средство, или да измири финансијски инструмент на неки други начин, али тако да он представља финансијску обавезу. Емитент таквог инструмента нема безусловно право да избегне исплату готовине или предају другог финансијског средства (или да избегне такав начин измирења финансијског инструмента који

би представљао финансијску обавезу). Према томе, овде се ради о финансијској обавези емитента, осим ако:

(а) део потенцијално измириће обавезе за коју се може захтевати измирење готовином или неким другим финансијским средством (или на неки други начин који би представљао финансијску обавезу) није стваран; или

(б) се од емитента може захтевати да измири обавезу готовином или неким другим финансијским средством (или, на неки други начин који би представљао финансијску обавезу) само у случају да дође до његове ликвидације; или

(ц) инструмент има сва обележја и испуњава све услове из параграфа 16А и 16Б.

Опције измирења

26 Кад дериватни финансијски инструмент даје једној од страна избор како да се врши измирење (на пример, емитент или ималац може да одабере измирење нето готовином или разменом акција за готовину), тај инструмент је финансијско средство или финансијска обавеза, осим ако све алтернативе измирења не воде томе да је то инструмент капитала.

27 Пример дериватног финансијског инструмента са опцијом измирења који је финансијска обавеза је опција куповине или продаје акција под повољнијим условима коју емитент може одлучити да измири нето готовином или разменом својих акција за готовину. Слично томе, неки уговори за куповину или продају нефинансијске ставке у замену за сопствене инструменте капитала ентитета су под делокругом овог стандарда зато што се могу измирити или предајом нефинансијске ставке или нето готовином или другим финансијским инструментом (видети параграфе 8–10). Такви уговори су финансијска средства или финансијске обавезе, а не инструменти капитала.

Сложени финансијски инструменти (видети и параграфе AG30–AG35 и Илустративне примере 9–12)

28 Емитент недериватног финансијског инструмента треба да процени услове финансијског инструмента да би одредио да ли инструмент садржи и компоненту обавезе и компоненту капитала. Такве компоненте треба засебно класификовати као финансијске обавезе, финансијска средства или инструменте капитала у складу са параграфом 15.

29 Ентитет признаје засебно компоненте финансијског инструмента који (а) ентитету ствара финансијску обавезу и (б) имаоцу инструмента даје опцију да га конвертује у инструмент капитала ентитета. На пример, обвезница или сличан инструмент који ималац може конвертовати у фиксни број обичних акција ентитета је сложен финансијски инструмент. Са становишта ентитета, такав инструмент се састоји од две компоненте: финансијске обавезе (уговорног аранжмана да се исплати готовина или преда друго финансијско средство) и инструмента капитала (куповне опције која имаоцу даје право конвертовања инструмента у фиксни број обичних акција ентитета у оквиру утврђеног временског периода). Економски ефекат емитовања таквог инструмента је суштински исти као истовремено емитовање дужничког инструмента са одредбом раног измирења и варанта за куповину обичних акција, или емитовање дужничког инструмента са одвојивим варантима за куповину акција. Према томе, у свим случајевима, ентитет у свом извештају о финансијској позицији засебно приказује компоненте обавезе и компоненте капитала.

30 Класификовање компоненти обавезе и капитала конвертибилног инструмента не мења се као резултат промене вероватноће да ће се опција конверзије извршити, чак и кад извршење те опције може донети економске користи неким имаоцима. Имаоци не морају увек деловати онако како се то очекује јер, на пример, пореске последице које резултирају из конверзије могу да буду различите за поједине имаоце. Штавише, вероватноћа конверзије ће се мењати с времена на време. Уговорна обавеза ентитета да изврши будућа плаћања остаје важећа све док се дефинитивно не угаси путем конверзије, доспећа инструмента или путем неке друге трансакције.

31 IAS 39 се бави одмеравањем финансијских средстава и финансијских обавеза. Инструменти капитала су инструменти који пружају доказ о резидуалном учешћу у средствима ентитета након одбијања свих његових обавеза. Стога, када се почетна књиговодствена вредност сложеног финансијског инструмента алоцира на компоненте капитала и обавеза, компоненти капитала се додељује резидуални износ након одбијања износа засебно одређеног

за компоненту обавеза од фер вредности инструмента у целини. Вредност свих дериватних обележја (као што је куповна опција) уграђених у сложени финансијски инструмент која не представљају компоненту капитала (попут опције конверзије капитала) се укључује у компоненту обавеза. Збир књиговодствених вредности приписаних компонентама обавезе и капитала при почетном признавању увек је једнак фер вредности која би се приписала инструменту у целини. Засебним почетним признавањем компоненти инструмента не долази до настанка добитка ни губитка.

32 Према приступу описаном у параграфу 31, емитент обвезнице која се може конвертовати у обичне акције утврђује прво књиговодствену вредност компоненте обавезе одмеравањем фер вредности сличне обавезе (укључујући сва уграђена дериватна обележја која нису обележја капитала) која нема са њом повезану компоненту капитала. Књиговодствена вредност инструмента капитала који је представљен опцијом конверзије инструмента у обичне акције се онда утврђује одузимањем фер вредности финансијске обавезе од фер вредности сложеног финансијског инструмента у целини.

Поново стечене сопствене акције (видети и параграф AG36)

33 Ако ентитет поново стекне своје инструменте сопственог капитала, ти инструменти ("поново стечене сопствене акције") треба да се одбију од капитала. Никакав добитак или губитак не треба да се призна по основу куповине, продаје, емитовања или поништавања инструмента сопственог капитала тог ентитета. Такве поново стечене сопствене акције могу стећи и држати ентитет или други чланови консолидоване групе. Одговарајућа накнада која се плаћа или добија треба да се призна директно у капитал.

34 Износ поново стечених сопствених акција у поседу се обелодањује засебно или у самом извештају о финансијској позицији или у напоменама, у складу са IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*. Ентитет обезбеђује обелодањивања у складу са IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна* ако ентитет поново стекне своје инструменте сопственог капитала од повезаних страна.

Камате, дивиденде, губици и добици (видети и параграф AG37)

35 Камате, дивиденде, губици и добици који се односе на неки финансијски инструмент, или неку његову компоненту класификовану као финансијску обавезу, треба да се признају у билансу успеха као расход или приход. Расподеле имаоцима инструмента капитала треба да се књиже од стране ентитета директно на терет капитала, нето од свих користи по основу пореза на добитак у вези са њима. Трошкови трансакција настали при капиталној трансакцији треба да се рачуноводствено обухвате као одбитак од капитала, нето од свих користи по основу пореза на добитак у вези са њима.

36 Класификација финансијског инструмента као финансијске обавезе или као инструмента капитала одређује да ли се камате, дивиденде, губици и добици, који се односе на тај инструмент, признају као приход или расход у билансу успеха. Тако, исплате дивиденди на акције које су у целини признате као обавезе, класификују се као расходи исто као и камате на обвезнице. Слично томе, добици и губици повезани са откупима или рефинансирањима финансијских обавеза признају се у билансу успеха, док се откупи или рефинансирања инструмента капитала, признају као промена у капиталу. Промене фер вредности инструмента капитала се не признају у финансијском извештајима.

37 Ентитет обично прави разне трошкове при емитовању или стицању инструмента сопственог капитала. Ти трошкови могу обухватати котизације и друге регулаторне накнаде, износе плаћене правним, рачуноводственим или другим стручним саветницима, трошкове штампања и таксе. Трошкови трансакција од капиталне трансакције се рачуноводствено обухватају као одбитак од капитала (нето од свих користи по основу од пореза на добитак у вези са њима) до износа до ког се сматрају инкременталним трошковима, директно приписивим капиталној трансакцији, који би иначе могли бити избегнути. Трошкови капиталне трансакције од које се одустало признају се као расход.

38 Трошкови трансакција који се односе на емитовање сложеног финансијског инструмента се алоцирају на компоненту обавезе и компоненту капитала у оквиру сложеног инструмента сразмерно алокацији прихода. Трошкови трансакција који се заједнички односе на више од једне трансакције (на пример, трошкови истовремене понуде неких акција и листинга на берзи других

акција) алоцирају се на те трансакције коришћењем основе за алокацију која је рационална и доследна сличним трансакцијама.

39 Износ трошкова трансакција који се рачуноводствено обухвата одузимањем од капитала у том периоду се обелодањује засебно према IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*. Износ пореза на добитак у вези са њим који се признаје директно у капитал се укључује у агрегиран износ текућих и одложених пореза на добитак, који се књижи на у корист или на терет капитала који је обелодањен према IAS 12 *Порез на добитак*.

40 Дивиденде класификоване као расход могу се презентовати у извештају о укупном резултату или засебном билансу успеха (ако се презентује), или са каматом на друге обавезе или као засебна ставка. Поред захтева овог стандарда, обелодањивање камата и дивиденди предмет је IAS 1 и IFRS 7. У неким околностима, због разлика између камата и дивиденди у погледу питања као што је могућност пореског одбитка, пожељно је да се засебно обелодане у извештају о укупном резултату или засебном билансу успеха (ако се презентује). Обелодањивање пореских ефеката врши се у складу са IAS 12.

41 Добици и губици који се односе на промене књиговодствене вредности неке финансијске обавезе се признају као приход или расход у билансу успеха чак и кад се односе на инструмент који обухвата право на резидуално учешће у средствима ентитета у замену за готовину или друго финансијско средство (видети параграф 18(б)). Према IAS 1, ентитет засебно приказује у самом извештају о укупном резултату добитак или губитак који је настао при поновном одмеравању таквог инструмента, када је то релевантно за објашњавање перформанси ентитета.

Пребијање финансијског средства и финансијске обавезе (видети и параграфе AG38 и AG39)

42 Финансијско средство и финансијска обавеза треба да се пребију, а нето износ презентује у извештају о финансијској позицији, само у следећим случајевима:

(а) ако ентитет има законски спроводиво право на пребијање признатих износа; и

(б) ако ентитет намерава да изврши измирење по нето основи или истовремено да реализује средство и измири обавезу.

При рачуноводственом обухватању преноса финансијског средства, који не задовољава услове за престанак признавања, ентитет не треба да пребије пренето средство и обавезу у вези са њим (видети IAS 39, параграф 36).

43 Овај стандард захтева презентацију финансијских средстава и финансијских обавеза на нето основи, кад то одражава очекиване будуће токове готовине ентитета по основу измирења два или више засебних финансијских инструмента. Када ентитет има право да прими или плати само један нето износ, и намерава то да учини, он заправо има само једно једино финансијско средство или финансијску обавезу. У другачијим околностима се финансијска средства и финансијске обавезе презентују засебно у доследно њиховим карактеристикама као ресурса или као обавеза ентитета.

44 Пребијање признатог финансијског средства и признате финансијске обавезе те презентација нето износа разликују се од престанка признавања финансијског средства или финансијске обавезе. Мада пребијање не узрокује признавање добитка или губитка, престанак признавања финансијског инструмента не само да доводи до уклањања претходно признате ставке из извештаја о финансијској позицији, већ такође може довести и до признавања добитка или губитка.

45 Право на пребијање је дужничково законско право, по основу уговора или по неком другом основу, да у потпуности или делимично измири или на други начин елиминише износ који дугује повериоцу, паралелним поређењем тог износа са износом који њему дугује поверилац. У ретким околностима, дужник може да има законско право да упореди износ који му дугује трећа страна са износом који он дугује повериоцу, под условом да постоји споразум између те три стране, којим се јасно утврђује дужничково право на пребијање. Будући да је право на пребијање законско право, услови који су у основи тог права се могу разликовати од једног до другог правног система, те се морају имати у виду они закони који ће се применити на односе између страна.

46 Постојање спроводивог законског права на пребијање финансијског средства и финансијске обавезе утиче на права и обавезе у вези са финансијским средством и финансијском обавезом и може битно да утиче на изложеност ентитета кредитном ризику и

ризик ликвидности. Међутим, постојање овог права, само по себи, не представља довољну основу за пребијање. Недостатак намере да се искористи такво право или измирење изврши истовремено не утиче на износ и временски распоред будућих токова готовине ентитета. Кад ентитет намерава да искористи такво право или да изврши истовремено измирење, презентовање средства и обавезе на нето основи адекватније одражава износе и временски распоред очекиваних будућих токова готовине, као и ризике којима су ти токови готовине изложени. Намера једне или обе стране да се изврше измирење на нето основи, али без законског права да то учине, није довољна да оправда пребијање, јер права и обавезе у вези са појединачним финансијским средством и финансијском обавезом остају непромењени.

47 Намере ентитета у погледу измирења одређених средстава и обавеза могу бити под утицајем његове уобичајене пословне праксе, захтева финансијских тржишта и других околности које могу ограничити могућност нето измирења или истовременог измирења. Кад ентитет има право на пребијање, али не намерава да изврши нето измирење или истовремено реализовати средство и измирити обавезу, ефекат таквог права на изложеност ентитета кредитном ризику обелодањује се у складу са параграфом 36 у IFRS 7.

48 Истовремено измирење два финансијска инструмента може да се изврши, на пример, код активност клириншке организације на организованом финансијском тржишту или у директној размени. У тим околностима су токови готовине, у ствари, једнаки једном нето износу и не постоји изложеност кредитном ризику или ризику ликвидности. У другим околностима ентитет може да измири два инструмента тако што ће засебно примити и платити њихове износе, чиме се излаже кредитном ризику за пуни износ средства или ризику ликвидности за пуни износ обавезе. Такве изложености ризицима могу бити значајне, без обзира што су релативно кратке. Према томе, реализација финансијског средства и измирење финансијске обавезе третирају се као истовремени, само ако трансакције настају истог тренутка.

49 Услови изнети у параграфу 42 обично нису испуњени и пребијање је обично неоправдано у следећим случајевима:

(а) када се неколико различитих финансијских инструмената користи у симулирању обележја једног финансијског инструмента ("синтетички инструмент");

(б) кад финансијска средства и финансијске обавезе настају из финансијских инструмената који су изложени истом примарном ризику (на пример, средства и обавезе у портфељу форвард уговора или других дериватних инструмената), али укључују различите уговорне стране;

(ц) кад су финансијска или друга средства дата као колатерал за нерегресиране финансијске обавезе;

(д) кад дужник издваја финансијска средства ради измирења обавезе, али без оних средстава које је поверилац прихватио за измирење обавезе (на пример, отплатни фонд); или

(е) кад се очекује да ће се обавезе, настале као резултат догађаја који узрокују губитке, надокнадити од треће стране по основу потраживања из полисе осигурања.

50 Ентитет који спроводи више трансакција финансијских инструмената са једном супротном страном, може склопити споразум о укупном поравнању са том страном. Такав уговор омогућава једно нето измирење свих финансијских инструмената обухваћених тим споразумом у случају неиспуњења обавеза или престанка било ког споразума. Овакве споразуме обично користе финансијске институције да се заштите од губитка у случају банкрота или других догађаја који имају за последицу да супротна страна није у могућности да измири своје обвезе. Споразум о укупном поравнању обично уређује право пребијања које ступа на снагу и утиче на реализацију или измирење појединачних финансијских средстава и финансијских обавеза, само након одређене ситуације неиспуњења обавеза или у другим околностима чије се појављивање не очекују у уобичајеном току пословања. Споразум о укупном поравнању не пружа основу за пребијање осим ако нису испуњена оба критеријума из параграфа 42. Када се финансијска средства и финансијске обавезе, које су предмет споразума о укупном поравнању не пребијају, ефекат споразума на изложеност ентитета кредитном ризику обелодањује се у складу са параграфом 36 IFRS 7.

Обелодањивање

Датум ступања на снагу и прелазни период

96 Ентитет треба да примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ентитети не треба да примењују овај стандард за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2005. године, осим ако истовремено не примењују и IAS 39 (издање из децембра 2003. године), укључујући промене које су објављене у марту 2004. године. Ако неки ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, тај ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

96А Финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту и обавезе настали током ликвидације (измене IAS 32 и IAS 1), објављене у фебруару 2008. године, уводе захтев да се финансијски инструменти који имају сва обележја и испуњавају критеријуме из параграфа 16А и 16Б или параграфа 16Ц и 16Д класификују као инструменти капитала, мењају параграфе 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 и AG27, и уводе параграфе 16А–16Ф, 22А, 96Б, 96Ц, 97Ц, AG14А–AG14Ј и AG29А. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу и у исто време примењује повезане измене IAS 1, IAS 39, IFRS 7 и IFRIC 2.

96Б Финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту и обавезе настали током ликвидације уводи изузећа ограниченог обима; стога ентитет неће примењивати ова изузећа по аналогији.

96Ц Калификација инструмената у оквиру овог изузећа је ограничена на рачуноводствено обухватање таквих инструмената према IAS 1, IAS 32, IAS 39 и IFRS 7. Инструменти се не сматрају инструментима капитала према другим смерницама, као на пример IFRS 2 *Плаћање акцијама*.

97 Овај стандард се примењује ретроспективно.

97А IAS 1 (ревидиран 2007. године) је изменио терминологију која се користи у свим IFRS. Поред тога, њиме је измењен параграф 40. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

97Б IFRS 3 (ревидиран 2008. године) је избрисао параграф 4(ц). Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

97Ц Када примењује измене описане у параграфу 96А, од ентитета се захтева да раздвоји сложене финансијске инструменте који садрже обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији на засебне компоненте обавезе и капитала. Уколико компонента обавезе није више неизмирена, ретроспективна примена ових измена IAS 32 укључује раздвајање две компоненте капитала. Прва компонента би била у задржаној добити и представљала би кумулативну камату насталу по основу компоненте обавезе. Друга компонента би представљала првобитну компоненту капитала. Стога ентитет не треба да раздвоја ове две компоненте уколико компонента обавезе није неизмирена на датум примене измена.

97Д Параграф 4 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу и за тај ранији период примењује измене параграфа 3 из IFRS 7, параграфа 1 из IAS 28 и параграфа 1 из IAS 31 објављене у мају 2008. године. Ентитету је дозвољено да ове измене примени проспективно.

Повлачење осталих саопштења

98 Овај стандард замењује IAS 32 Финансијски инструменти: обелодањивање и презентација ревидиран 2000. године.

99 Овај стандард замењује следећа тумачења:

(а) SIC–5, *Класификација финансијских инструмената – одређе о потенцијалном измирењу*;

(б) SIC–16, *Акцијски капитал – Поновно стечени инструменти сопственог капитала (Поновно стечене сопствене акције)*;

(ц) SIC–17, *Капитал – Трошкови капиталних трансакција*.

100 Овај Стандард повлачи нацрт SIC тумачења Д34 *Финансијски инструменти – Инструменти или права која може откупити имацац*.

**Прилог
Упутство за примену
IAS 32 Финансијски инструменти: презентација**

Овај прилог чини саставни део овог стандарда.

AG1 Ово упутство за примену објашњава примену појединих аспеката овог стандарда.

AG2 Овај стандард се не бави са признавањем или одмеравањем финансијских инструмената. Захтеви о признавању и одмеравању финансијских средстава и финансијских обавеза су изнети у IAS 39.

**Дефиниције (параграфи 11–14)
Финансијска средства и финансијске обавезе**

AG3 Валути (готовина) је финансијско средство јер представља средство размене и због тога је основа на којој се одмеравају и признају све трансакције у финансијским извештајима. Готовински депозит код банке или сличне финансијске институције финансијско је средство јер представља уговорно право депонента да добије готовину од финансијске институције или да изда чек или сличан инструмент на терет свог рачуна, а у корист повериоца у плаћању финансијске обавезе.

AG4 Уобичајени примери финансијских средстава који представљају уговорно право на добијање готовине у будућности и одговарајуће финансијске обавезе која представља уговорну обавезу исплате готовине у будућности су:

- (а) потраживања од купаца и обавезе према добављачима,
- (б) потраживања и обавезе по основу меница,
- (ц) потраживања и обавезе по основу кредита, и
- (д) потраживања и обавезе по основу обвезница.

У сваком случају, уговорно право једне стране да прими готовину (или обавеза да плати) је повезано са одговарајућом обавезом друге стране да готовину исплати (или право да прими).

AG5 Друга врста финансијског инструмента је она за коју економска корист која ће бити примљена или дата представља финансијско средство које није готовина. На пример, обавеза по основу менице платива у државним обвезницама даје имаоцу уговорно право да прими, а емитенту уговорну обавезу да изврши исплату у државним обвезницама, а не готовином. Обвезнице су финансијска средства јер представљају обавезу државе која их је емитовала да исплати готовину. Стога је меница финансијско средство имаоца менице и финансијска обавеза емитента менице.

AG6 „Неискупиви“ дужнички инструменти (као што су „неискупиве“ обвезнице без фиксног датума доспећа са редовним исплатама камате, неискупиве обвезнице и менице на основу капитала) обично дају имаоцу уговорно право пријема плаћања на основу камата на фиксне датуме који се протежу до неодређене будућности, било без права повраћаја главнице или с правом на повраћај главнице под условима који то чине мало вероватним или врло далеким у будућности. На пример, ентитет може емитовати финансијски инструмент у ком се обавезује да ће стално вршити годишња плаћања једнака исказаној каматној стопи од 8 процената, примењеној на исказани номинални или исказани износ главнице од 1.000 н.ј. Претпостављајући да је 8 процената тржишна каматна стопа у време емитовања инструмента, емитент преузима уговорну обавезу којом ће извршити низ будућних плаћања камате која има фер вредност (садашњу вредност) од 1.000 н.ј. приликом почетног признавања. Ималац и емитент инструмента имају финансијско средство и финансијску обавезу, тим редоследом.

AG7 Уговорно право или уговорна обавеза примања, испоруке или размене финансијских инструмената је само по себи финансијски инструмент. Низ уговорних права или обавеза задовољава дефиницију финансијског инструмента ако на крају доводи до примања или плаћања готовином или до стицања или емитовања инструмента капитала.

AG8 Могућност да се изврши уговорно право или захтев да се задовољи уговорна обавеза могу бити апсолутни или могу бити условљени настанком будућег догађаја. На пример, финансијска гаранција је уговорно право зајмодавца да прими готовину од гаранта, а одговарајућа уговорна обавеза гаранта да исплати зајмодавца, ако зајмопрималац не испуни своју обавезу. Уговорно право и обавеза постоје због прошлих трансакција или догађаја (претпоставка гаранције) чак иако су зајмодавчева способност да оствари своја права и захтев према гаранту да испуни своју обавезу условљени будућним неиспуњењем обавезе од стране зајмопримаоца.

Условно право и обавеза задовољавају дефиницију финансијског средства и финансијске обавезе, чак иако се таква средства и обавезе не признају увек у финансијским извештајима. Нека од ових условљених права или обавеза могу бити уговори о осигурању који су под делокругом IFRS 4.

AG9 Према IAS 17 *Лизинг*, финансијски лизинг сматра се првенствено правом даваоца лизинга да прими и обавезом корисника лизинга да измири низ плаћања која су суштински иста као и спојеним исплатама главнице и камате по уговору о кредиту. Давалац лизинга обрачунава своју инвестицију у износу потраживања према уговору о лизингу, а не само према самом средству које је предмет лизинга. Пословним лизингом сматра се првенствено недовршен уговор који обавезује даваоца лизинга да обезбеди употребу средства у будућим периодима у замену за накнаду сличну накнади за услугу. Давалац лизинга и даље обрачунава само средство које је предмет лизинга, а не потраживање које ће према уговору бити наплаћено у будућности. Према томе, финансијски лизинг сматра се финансијским инструментом, а пословни лизинг се не сматра финансијским инструментом (осим појединачних плаћања која су тренутно доспела и платива).

AG10 Физичка средства (као што су залихе, некретнине, постројења и опрема), те средства која су предмет лизинга и нематеријална имовина (као што су патенти и робне марке) нису финансијска средства. Контрола таквих физичких средстава и нематеријалне имовине пружа могућност стварања прилива готовине или другог финансијског средства, али не доводи до садашњег права да се прими готовина или другог финансијског средства.

AG11 Средства (као што су унапред плаћени расходи), код којих је будућа економска корист примање робе или услуга, а не право примања готовине или другог финансијског средства, нису финансијска средства. Слично томе, ставке попут одложених прихода и већине обавеза по варантима нису финансијске обавезе јер је одлив економских користи који је повезан са њима испоруке робе и услуга, а не уговорна обавеза на примање готовине или другог финансијског средства.

AG12 Обавезе или средства која нису уговорне природе, попут пореза на добитак који настаје као резултат законских захтева наметнутих од стране државе) нису финансијске обавезе ни финансијска средства. Рачуноводствено обухватају пореза на добитак се обрађују у IAS 12. Слично томе, изведене обавезе дефинисане у IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, не настају из уговора и дакле нису финансијске обавезе.

Инструменти капитала

AG13 Примери инструмената капитала обухватају обичне акције које су без права поновне продаје емитенту, утрживе инструменте (видети параграфе 16А и 16Б), неке инструменте који ентитету намеће обавезу да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији (видети параграфе 16Ц и 16Д), неке врсте приоритетних акција (видети параграфе AG 25 и AG 26), као и варанте или уписане куповне опције које дају могућност имаоцу да упише или купи фиксни број обичних акција ентитета који их је емитовао које су без права поновне продаје емитенту, у замену за фиксни износ готовине или другог финансијског средства. Обавеза ентитета да емитије или купи фиксни број инструмената сопственог капитала у замену за фиксни износ готовине или другог финансијског средства је инструмент капитала тог ентитета (осим у случајевима наведеним у параграфу 22А). Међутим, ако такав уговор садржи обавезу ентитета да плати готовином или неким другим финансијским средством (које није уговор класификован као капитал у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д), тако настаје обавеза за садашњу вредност откупног износа (видети параграф AG 27(а)). Емитент обичних акција које су без права поновне продаје емитенту преузима обавезу кад поступа формално вршећи дистрибуцију и тако законски постаје обавезан према акционарима да то уради. То може бити случај након објављивања дивиденде или када је ентитет отишао под стечај, а сва средства преостала након измирења обавеза постану расположива за поделу акционарима.

AG14 Купљена куповна опција или други сличан уговор који је стекао ентитет и који ентитету даје право да испуни фиксни број инструмената сопственог капитала у замену за достављање фиксног износа готовине или другог финансијског средства није финансијско средство ентитета (осим у случајевима наведеним у параграфу 22А). Уместо тога, свака накнада плаћена за такав уговор се одузима од капитала.

Класа инструмената која је подређена свим осталим класама (параграфи 16А(б) и 16Ц(б))

AG14А Једно од обележја параграфа 16А и 16Ц је да је финансијски инструмент у класи која је подређена свим осталим класама.

AG14Б Приликом одређивања да ли је инструмент у подређеној класи, ентитет процењује права потраживања инструмента при ликвидацији при чему за датум ликвидације узима датум када класификује инструмент. Ентитет поново врши класификацију уколико дође до промене релевантних околности. На пример, уколико ентитет изда или исплати други финансијски инструмент, то може утицати на то да ли је предметни инструмент и даље у класи која је подређена свим осталим класама.

AG14Ц Инструмент који има приоритетна права при ликвидацији ентитета није инструмент са правом на сразмерни део нето имовине ентитета. На пример, инструмент има приоритетна права при ликвидацији уколико имаоцу даје право на фиксну дивиденду при ликвидацији као додатка сразмерном делу нето имовине ентитета, при чему други инструменти у подређеној класи са правом на сразмерни део нето имовине ентитета немају исто то право при ликвидацији.

AG14Д Уколико ентитет има само једну класу финансијских инструмената, та класа се третира као класа која је подређена свим осталим класама.

Укупно очекивани токови готовине приписиви инструменту током периода трајања инструмента (параграф 16А(е))

AG14Е Укупно очекивани токови готовине приписиви инструменту током периода трајања инструмента морају бити суштински базирани на добитку или губитку, промени у признатој нето имовини или промени фер вредности признате и непризнате нето имовине ентитета током периода трајања инструмента. Добитак или губитак и промене у признатој нето имовини се мере у складу са релевантним IFRS.

Трансакције у којима имаоца инструмента учествује ван функције власника ентитета (параграфи 16А и 16Ц)

AG14Ф Имаоца финансијског са правом поновне продаје емитенту инструмента или финансијског инструмента који садржи уговорну обавезу за ентитет да другој страни преда сразмерни део нето имовине ентитета само при ликвидацији може ући у трансакцију са ентитетом и ван улоге власника. На пример имаоца инструмента може бити запослен у ентитету. Само се токови готовине и уговорне одредбе и услови инструмента који се односе на имаоца инструмента у функцији власника узимају у обзир приликом процене да ли инструмент треба класификовати као капитал у складу са параграфом 16А или параграфом 16Ц.

AG14Г Пример је ограничено партнерство у коме постоје ограничени и општи партнери. Неки општи партнери могу дати гаранцију ентитету и примити надокнаду за пружање такве гаранције. У таквој ситуацији гаранција и повезани токови готовине одражавају имаоца инструмента у улози даваоца гаранције а не у улози власника ентитета. Стога таква гаранција и повезани токови готовине не резултира тиме да се општи партнери сматрају подређеним у односу на ограниченог партнера и не би се узимали у обзир приликом процене да ли су уговорне одредбе и услови инструмената ограниченог партнерства и општег партнерства идентични.

AG14Х Други пример је споразум о расподели добитка или губитка којим се добитак или губитак распоређују на имаоце инструмента на бази пружених услуга или закључених послова током текуће и претходних година. Овакви споразуми су трансакције са имаоцима инструмената у којима они не наступају као власници и не би се узимале у обзир приликом процене обележја наведених у параграфу 16А или параграфу 16Ц. Међутим, споразум о расподели добитка или губитка којим се добитак или губитак распоређују на имаоце инструмента на бази номиналних износа њихових инструмената представљају трансакцију у којој имаоци инструмената наступају у функцији власника и узимао би се у обзир приликом процене обележја наведених у параграфу 16А или параграфу 16Ц.

AG14И Токови готовине и уговорне одредбе и услови трансакције између имаоца инструмента (који наступа ван функције власника) и ентитета издаваоца морају бити слични еквивалентној трансакцији која може настати између стране која није имаоца инструмента и ентитета издаваоца.

Непостојање других финансијских инструмената или уговора са укупним токовима готовине који суштински одређују или ограничавају повраћај резидуалне вредности имаоцу инструмента (параграфи 16Б и 16Д)

AG14Ј Услов класификације финансијског инструмента, који иначе испуњава критеријуме параграфа 16А или параграфа 16Ц, као капитала је да ентитет нема других финансијских инструмената или уговора чији су (а) укупни токови готовине суштински базирани на добитку или губитку, промени у признатој нето имовини или промени фер вредности признате и непризнате нето имовине ентитета и (б) ефекти такви да суштински одређују или ограничавају повраћај резидуалне вредности. Следећи инструменти, настали у оквиру нормалних тржишних односа са неповезаним странама вероватно неће спречити класификацију инструмената, који иначе испуњава критеријуме параграфа 16А или параграфа 16Ц, као капитала:

(а) инструменти чији се укупни токови готовине суштински базирају на специфичној имовини ентитета.

(б) инструменти чији се укупни токови готовине базирају на проценту прихода.

(ц) уговори којима се индивидуални запослени награђују за услуге пружене ентитету.

(д) уговори којима се захтева плаћање безначајног процента добити за пружене услуге или добра.

Дериватни финансијски инструменти

AG15 Финансијски инструменти укључују примарне инструменте (као што су потраживања, обавезе и инструменти капитала), као и дериватне финансијске инструменте (као што су финансијске опције, фјучерси и форвардси, каматни и валутни свопови). Дериватни финансијски инструменти задовољавају дефиницију финансијског инструмента и стога су под делокругом овог стандарда.

AG16 Дериватни финансијски инструменти стварају права и обавезе које међу странама укљученим у инструмент имају ефекат преношења једног или више финансијских ризика својствених примарном финансијском инструменту. На почетку, дериватни финансијски инструменти дају једној страни право размене финансијских средстава или финансијских обавеза за другом страном под условима који су потенцијално повољни, или уговорну обавезу размене финансијских средстава или финансијских обавеза са другом страном под условима који су потенцијално неповољни. Међутим, то обично не резултира преносом основног примарног финансијског инструмента на почетку уговора, нити такав пренос нужно настаје по доспећу уговора. Неки инструменти садрже и право и обавезу размене. Пошто се услови размене утврђују на почетку дериватног инструмента, ти услови могу постати или повољни или неповољни, зависно од мењања цена на финансијским тржиштима.

AG17 Продајна или куповна опција за размену финансијских средстава или финансијских обавеза (то јест, финансијских инструмената који нису инструменти сопственог капитала ентитета) даје имаоцу право на добијање потенцијалних будућих економских користи које произлазе из промена фер вредности финансијског инструмента који је основа уговора. Супротно томе, емитент опције преузима обавезу да се одрекне потенцијалних будућих економских користи или да сноси потенцијалне губитке економских користи произашлих из промена фер вредности основног финансијског инструмента. Уговорно право имаоца и обавеза емитента задовољавају дефиницију финансијског средства, односно финансијске обавезе. Финансијски инструмент који је основа уговора о опцији може бити било које финансијско средство, укључујући и акције у другим ентитетима и каматноне инструменте. Опција може захтевати да емитент емитује дужнички инструмент, а не да пренесе финансијско средство, али инструмент који је основа опције и даље би чинио финансијско средство имаоца кад би опција била извршена. Опционо право имаоца да размени финансијско средство под потенцијално повољним условима и обавеза емитента да размени финансијско средство под потенцијално неповољним условима разликују се од основног финансијског средства које треба разменити по извршењу опције. Природа имаоцевог права и емитентове обавезе не утиче на вероватноћу да се опција изврши.

AG18 Други пример дериватног финансијског инструмента је форвард уговор који се треба измирити за шест месеци у којем једна страна (купац) обећа да ће испоручити 1.000.000 н.ј. у готовини у размену за државне обвезнице са фиксном каматном стопом,

номиналног износа 1.000.000 н.ј., а друга страна (продавац) обећава да ће испоручити државне обвезнице са фиксном каматном стопом номиналног износа 1.000.000 н.ј., у размену за 1.000.000 н.ј. у готовини. Током шест месеци, обе стране имају уговорно право и уговорну обавезу да размене финансијске инструменте. Ако тржишна цена државних обвезница порасте изнад 1.000.000 н.ј., услови ће бити повољни за купца, а неповољни за продавца; ако тржишна цена падне испод 1.000.000 н.ј., ефекат ће бити супротан. Купац има и уговорно право (финансијско средство) слично праву према куповној опцији коју поседује и уговорну обавезу (финансијску обавезу) сличну обавези према уписаној продајној опцији; продавац има уговорно право (финансијско средство) слично праву према продајној опцији коју поседује и уговорну обавезу (финансијску обавезу) сличну обавези према уписаној куповној опцији. Као код тих опција, та уговорна права и обавезе чине засебна финансијска средства и финансијске обавезе и разликују се од основних финансијских инструмената (обвезнице и готовина које треба разменити). Обе стране у форвард уговору имају обавезу коју морају да изврше у уговореном времену, док извршење према уговору о опцији настаје само ако и када имаоц опције одлучи исту да изврши.

AG19 Многе друге врсте дериватних инструмената садрже право или обавезу за будућу размену, укључујући каматне и валутне свопове, „поклопце” (финансијске инструменте који гарантују највиши фиксни ниво каматне стопе), каматне распоне и „подове” (финансијске инструменте који гарантују најнижи фиксни ниво каматне стопе), сагласност повериоца да одобри зајам по наведеној стопи током одређеног периода, кредитне линије подршке којима се дужницима на тржиштима евро-валута омогућава да издају евро-обвезнице са доспећем краћим од годину дана (NIF) и акредитиве. Уговор о свопу каматних стопа може се посматрати као варијанта форвард уговора у ком се стране договоре да ће извршити низ будућих размена готовинских износа, где се један износ израчунава према флукутирајућој каматној стопи, а други према фиксној каматној стопи. Фјучерс уговори су друга варијанта форвард уговора, који се разликују првенствено по томе што су уговори стандардизовани и што се са њима тргује на берзи.

Уговори о куповини или продаји нефинансијских ставки (параграфи 8–10)

AG20 Уговори о куповини или продаји нефинансијских ставки не задовољавају дефиницију финансијског инструмента зато што уговорно право једне стране да прими нефинансијско средство или услугу и одговарајућа обавеза друге стране не успостављају садашње право или обавезу било које стране да прими, испоручи или размени финансијско средство. На пример, уговори који обезбеђују измирење само путем пријема или испоруке нефинансијске ставке (на пример, опције, фјучерс уговор или форвард уговор за сребро) нису финансијски инструменти. Многи робни уговори су такве врсте. Неки имају стандардизован облик и њима се тргује на организованим тржиштима на врло сличан начин као и са неким дериватним финансијским инструментом. На пример, робни фјучерс уговор може се одмах купити и продати за готовину јер је уврштен за трговање на берзи и може променити имаоца много пута. Међутим, стране које купују и продају уговоре, у ствари, тргују робом на којој се ти уговори односе. Способност куповине или продаје робног уговора за готовину, лакоћа с којом се може купити или продати, као и могућност преговарања о готовинском измирењу обавезе за пријем или испоруку робе, не мењају основни карактер уговора на начин који ствара финансијски инструмент. Ипак, неки уговори куповине или продаје нефинансијских ставки који се могу измирити нето или разменом финансијских инструмената, су под делокругом овог стандарда као да је реч о финансијским инструментом (видети параграф 8).

AG21 Уговор који укључује пријем или испоруку физичког средства не узрокује настанак финансијских средства једне стране и финансијске обавезе друге стране, осим ако се одговарајуће плаћање не одложи након датума преноса физичких средстава. То је случај код куповине или продаје робе на робни кредит.

AG22 Неки су уговори везани за робу, али не укључују измирење путем физичког пријема или испоруке робе. Они утврђују измирење кроз готовинска плаћања која су одређена према формули из уговора, а не кроз плаћања фиксних износа. На пример, износ главнице у обвезници може се израчунати применом тржишне цене

нафте која превладава на дан доспећа обвезнице за фиксну количину нафте. Главница се индексира у односу на цену робе, али се измирује само у готовини. Такав уговор представља финансијски инструмент.

AG23 Дефиниција финансијског инструмента, осим финансијског средства или финансијске обавезе, обухвата и уговор који узрокује настанак нефинансијског средства или нефинансијске обавезе. Такви финансијски инструменти често једној страни дају опцију размене финансијског средства за нефинансијско средство. На пример, обвезница везана за нафту може имаоцу дати право пријема низа фиксних периодичних исплата камате и фиксни износ главнице по доспећу, са опцијом размене износа главнице за фиксну количину нафте. Пожељност извршавања ове опције ће временом варирати у зависности од фер вредности нафте у односу на коефицијент размене готовине за нафту (берзански курс) садржан у обвезници. Намере имаоца обвезнице с обзиром у вези са њеним извршењем не утичу на суштину компоненте средства. Финансијско средство имаоца и финансијска обавеза емитента чине обвезницу финансијским инструментом, без обзира на друге врсте средстава и обавеза који такође настају.

AG24 [Брисан]

Презентација

Обавезе и капитал (параграфи 15–27)

Непостојање уговорне обавезе да се исплати готовина или преда друго финансијско средство (параграфи 17–20)

AG25 Приоритетне акције могу се емитовати са различитим правима. При одређивању да ли је приоритетна акција финансијска обавеза или инструмент капитала, ентитет процењује одређена права која припадају тој акцији, те одређује да ли она приказује основну карактеристику финансијске обавезе. На пример, приоритетна акција која омогућава откуп на одређени датум или по опцији имаоца, садржи финансијску обавезу зато што емитент има обавезу да пренесе финансијска средства имаоцу такве акције. Потенцијална немогућност емитента да испуни обавезу откупа приоритетне акције, када се то захтева према уговору, било због недостатка средстава, законског ограничења или недовољно добитка или резерви, не негира саму обавезу. Опција емитента да откупи акције за готовину не задовољава дефиницију финансијске обавезе, јер емитент нема садашњу обавезу да пренесе финансијска средства на акционаре. У овом случају, откуп акција је искључиво дискреционо право емитента. Међутим, обавеза може настати када емитент акција изврши своју опцију, обично формалним обавештењем акционарима о намери откупа акција.

AG26 Ако су приоритетне акције неоткупљиве, одговарајућа класификација тих акција се одређује према другим правима која им могу припадати. Класификација се заснива на процени суштинне уговорних аранжмана и дефиницијама финансијске обавезе и инструмента капитала. Када су расподеле власницима кумулативних или некумулативних приоритетних акција искључиво дискреционо право емитента, такве акције представљају инструмент капитала. На класификацију једне приоритетне акције као инструмента капитала или финансијске обавезе не утичу, на пример:

- (а) историјат вршења расподела;
- (б) намере вршења будућих расподела;
- (ц) Могући негативни утицај на цену обичних акција емитента ако расподеле нису извршене (због ограничења исплате дивиденди за обичне акције ако дивиденде нису исплаћене за приоритетне акције);
- (д) износ емитентових резерви;
- (е) очекивања емитента у погледу добитка или губитка за одређени период; и
- (ф) могућности или немогућности емитента да утиче износ добитка или губитка за одређени период.

Измирење помоћу инструмената сопственог капитала ентитета (параграфи 21–24)

AG27 Следећи примери илуструју како се класификују различите врсте уговора за инструменте сопственог капитала ентитета:

(а) Уговор који ће ентитет измирити примањем или достављањем фиксног броја сопствених акција без будуће накнаде, или разменом фиксног броја сопствених акција за фиксни износ у готовини или другом финансијском средству, је инструмент капитала (осим у случају дефинисаном у параграфу 22А). У складу са

тим, свака накнада примљена или плаћена за такав уговор се директно додаје капиталу или одузима од њега. Један пример је емитувана опција акције која даје другој страни право да купи фиксни број акција ентитета за фиксни износ готовине. Међутим, ако се уговором захтева да ентитет купи (откупи) своје сопствене акције готовином или другим финансијским средством на фиксни или одређив датум или на захтев, ентитет такође признаје и финансијску обавезу за садашњу вредност откупног износа (уз изузетак за инструментата који имају сва обележја и испуњавају услове наведене у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д). Један пример је обавеза ентитета по форвард уговору да изврши откуп фиксног броја својих сопствених акција за фиксни износ готовине.

(б) Обавеза ентитета да купи своје сопствене акције за готовину узрокује финансијску обавезу за садашњу вредност откупног износа чак иако број акција које ентитет мора да откупи није фиксан или ако је обавеза условљена правом друге стране на откуп (осим у случајевима наведеним у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д). Пример условљене обавезе је емитована опција која захтева да ентитет откупи своје сопствене акције за готовину у случају да друга страна изврши опцију.

(ц) Уговор који ће бити измирен у готовини или другом финансијском средству је финансијско средство или финансијска обавеза чак иако се износ готовине или другог финансијског средства који ће бити примљен или достављен заснива на променама тржишне цене инструмента сопственог капитала ентитета (осим у случајевима наведеним у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д). Пример за то је опција акције измирена у нето готовини по нето основу.

(д) Уговор који ће бити измирен у променљивом броју сопствених акција ентитета, чија је вредност једнака фиксном износу или износу заснованом на променама основне варијабле (на пример, цена робе) је финансијско средство или финансијска обавеза. Пример чини уписана опција за куповину злата која се, ако се изврши, ентитет измирује нето у инструментима сопственог капитала путем достављањем онолико таквих инструмената колико има вредност једнаку вредности опцијског уговора. Такав уговор је финансијско средство или финансијска обавеза чак иако је основна варијабла сопствена цена акција ентитета, а не злато. Слично томе, уговор који ће бити измирен фиксним бројем сопствених акција ентитета, али ће права која припадају на основу тих акција варирати тако да ће вредност измирења бити једнака фиксном износу или износу који се заснива на променама основне варијабле, сматра се финансијским средством или финансијском обавезом.

Одредбе о потенцијалном измирењу (параграф 25)

AG28 Параграф 25 захтева да ако део одредбе о потенцијалном измирењу којом се може захтевати измирење у готовини или другом финансијском средству (или на други начин који би резултирао да инструмент постане финансијска обавеза) није стваран, та одредба о измирењу не утиче на класификацију финансијског инструмента. Према томе, уговор који захтева измирење у готовини или у променљивом броју сопствених акција ентитета само приликом настанка догађаја који је веома редак, изразито неуобичајен и мало вероватан, је инструмент капитала. Исто тако, измирење у фиксном броју сопствених акција ентитета може бити искључено из уговора у околностима који су ван контроле ентитета, али ако те околности немају стварну могућност настанка, класификација као инструмента капитала је прикладна.

Третман у консолидованим финансијским извештајима

AG29 У консолидованим финансијским извештајима, ентитет представља учешћа без права контроле – то јест, учешћа других страна у капиталу и приходу својих зависних ентитета у складу са IAS 1 и IAS 27. При класификацији финансијског инструмента (или његове компоненте) у консолидованим финансијским извештајима, ентитет разматра све услове договорене између чланова групе и ималаца инструмента ради утврђивања да ли група у целини има обавезу испоруке готовине или другог финансијског средства повезану са инструментом или измирења на начин који доводи до класификације као обавезе. Кад зависни ентитет у групи емитује финансијски инструмент, а матични ентитет или други ентитет из групе се договори о додатним условима директно са власницима инструмента (на пример, гаранција), та група може да неће имати дискреционо право над расподелом или откупом. Иако зависни ентитет може класификовати инструмент, без обзира

на ове додатне услове у својим појединачним финансијским извештајима, ефекат других уговора између чланова групе и ималаца инструмента се разматра да би се обезбедило да консолидовани финансијски извештаји одражавају уговоре и трансакције закључене од стране групе у целини. У мери у којој постоји таква обавеза или одредба о измирењу, инструмент (или његова компонента која је предмет обавезе) се класификује као финансијска обавеза у консолидованим финансијским извештајима.

AG29А Неке врсте инструмената који намећу уговорну обавезу ентитету се класификују као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д. Класификација у складу са овим параграфима је изузетак у односу на принципе примењене у овом стандарду у погледу класификације инструмента. Ово изузеће се не проширује на класификацију учешћа које не обезбеђује контролу, у консолидованим финансијским извештајима. Стога се инструменти који су у појединачним финансијским извештајима класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д и представљају учешћа које не обезбеђује контролу класификују као обавезе у консолидованим финансијским извештајима групе.

Сложени финансијски инструменти (параграфи 28–32)

AG30 Параграф 28 примењује се само на емитенте недериватних сложених финансијских инструмената. Параграф 28 се не бави сложеним финансијским инструментима са становишта ималаца. IAS 39 се бави одвајањем уграђених деривата са становишта ималаца сложених финансијских инструмената који садрже обележја дугова и капитала.

AG31 Уобичајени облик сложеног финансијског инструмента је дужнички инструмент са уграђеном опцијом конверзије, као на пример, обвезница која се може конвертовати у обичне акције емитента, без других обележја уграђених деривата. Параграф 28 захтева од емитента таквог финансијског инструмента да презентује компоненту обавезе и компоненту капитала засебно у извештају о финансијској позицији, на следећи начин:

(а) Емитентова обавеза вршења предвиђених исплата камате и главнице чини финансијску обавезу која постоји све док се инструмент не конвертује. Приликом почетног признавања, фер вредност компоненте обавезе је садашња вредност уговорно одређеног низа будућих токова готовине дисконтованих по каматној стопи која се примењује у то време на тржишту на инструменте упоредивог кредитног статуса који обезбеђују суштински исте токове готовине, под истим условима, али без опције конверзије.

(б) Инструмент капитала је уграђена опција конвертовања обавезе у капитал емитента. Фер вредност опције се састоји од временске вредности и унутрашње вредности, ако постоји. Ова опција има вредност приликом почетног признавања, чак иако ће резултирати негативним новчаним током ако буде извршена у том тренутку.

AG32 При конверзији конвертибилног инструмента приликом доспећа, ентитет престаје да признаје компоненту обавезе и признаје је као капитал. Првобитна компонента капитала остаје као капитал (иако се може пренети из једне линијске ставке у оквиру капитала у другу). Нема добитка или губитка од конверзије приликом доспећа.

AG33 Када ентитет угаси конвертибилни инструмент пре доспећа путем ранијег откупа или откупа у ком су првобитне привилегије конверзије непромењене, ентитет алоцира исплаћену накнаду и све трошкове трансакције за искуп или откуп компонента обавеза и капитала инструмента на дан трансакције. Метод који се користи при алоцирању исплаћене накнаде и трошкова трансакције на засебне компоненте је усклађен са методом коришћеним приликом првобитне алокације на засебне компоненте прихода добијених од стране ентитета кад је конвертибилни инструмент емитован, у складу са параграфима 28–32.

AG34 Кад је алокација накнаде извршена, сваки резултирајући добитак или губитак се третира у складу са рачуноводственим принципима применљивим на компоненту која се на њих односи, на следећи начин:

(а) износ добитка или губитка који се односи на компоненту обавезе признаје се у добитак или губитак; и

(б) износ накнаде који се односи на компоненту капитала признаје се у капиталу.

AG35 Ентитет може да измени услове конвертибилног инструмента да би се изазвала ранија конверзија, на пример понудом повољнијег коефицијента конверзије или плаћањем других

додатних накнада у случају конверзије пре одређеног датума. Разлика између фер вредности накнаде коју добија ималац при конверзији инструмента према измењеним условима и фер вредности накнаде коју би ималац добио према првобитним условима, на датум измене услова, признаје се као губитак у билансу успеха.

Поново стечене сопствене акције (параграфи 33 и 34)

AG36 Инструменти сопственог капитала ентитета се не признају као финансијско средство без обзира на разлог због ког су поново стечени. Параграф 33 захтева да ентитет који поново стиче своје инструменте сопственог капитала одбије те инструменте капитала из капитала. Међутим, кад ентитет држи сопствени капитал у име других, на пример, финансијска институција која држи свој сопствени капитал у име клијента, онда постоји заступнички однос и, као резултат, ти поседи капитала се не укључују у извештај о финансијској позицији ентитета.

Кamate, дивиденде, губици и добици (параграфи 35 – 41)

AG37 Следећи пример илуструје примену параграфа 35 на сложени финансијски инструмент. Претпоставља се да је некумулативна приоритетна акција обавезно откупљива за готовину кроз пет година, али да се дивиденде могу исплатити према дискреционом праву ентитета пре датума откупа. Такав инструмент је сложени финансијски инструмент, код ког је компонента обавезе фактички садашња вредност откупног износа. Примена дисконта на ову компоненту се признаје у билансу успеха и класификује се као расход по основу камате. Све исплаћене дивиденде се односе на компоненту капитала и, у складу са тим, се признају као расподеле добитка или губитка. Сличан третман би био применљив да откуп није био обавезан, али код опције имаоца, или да је акција била обавезно конвертибилна у променљиви број обичних акција израчунатих да буду једнаке фиксном износу или износу који се заснива на променама основне варијабле (на пример, робе). Међутим, ако се нека неисплаћена дивиденда дода откупном износу, цео инструмент је обавеза. У том случају, све дивиденде се класификују као расход по основу камате.

Пребијање финансијског средства и финансијске обавезе (параграфи 42–50)

AG38 Да би извршио пребијање финансијског средства и финансијске обавезе, ентитет мора да има актуелно важеће законско право пребијања признатих износа. Ентитет може имати условно право пребијања признатих износа, као у споразуму о укупном поравнању или у неким облицима дуговања без могућности одште, али таква права важе само при настанку неког будућег догађаја, обично неиспуњења обавезе друге стране. Према томе, такав аранжман не задовољава критеријуме за пребијање.

AG39 Овај стандард не даје посебан поступак за такозване „синтетичке инструменте”, који представљају групе засебних финансијских инструмената који су стечени и држе се ради симулирања карактеристика других инструмената. На пример, дугорочни дуг са флукутирајућом каматном стопом у комбинацији са свопом каматне стопе, који обухвата примање флукутирајућих исплата и вршење фиксних исплата, сједињује дугорочни дуг са фиксном каматном стопом. Сваки појединачни финансијски инструменти који заједно чине „синтетички инструмент” представља уговорно право или обавезу са сопственим роковима и условима и сваки се може пренети или измирити засебно. Сваки финансијски инструмент је изложен ризику који се може разликовати од ризика којима су изложени други финансијски инструменти. Према томе, ако је један финансијски инструмент у „синтетичком инструменту” средство, а други обавеза, они се не пребијају и не презентују у извештају о финансијској позицији на нето основи, осим ако не задовољавају критеријуме пребијања из параграфа 42.

Обелодањивање

Финансијска средства и финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха

AG40 [Брисан]

У овом стандарду, монетарни износи су назначени у „новчаним јединицама” (н.ј.). У августу 2005. године, IASB је преместио сва обелодањивања која се односе на финансијске инструменте у IFRS 7 Финансијски инструменти: обелодањивања. У овом упутству, монетарни износи су назначени у „новчаним јединицама” (н.ј.).

Међународни рачуноводствени стандард 33 Зарада по акцији

Циљ

1 Циљ овог Стандарда је да пропише принципе за утврђивање и презентацију зарада по акцији, како би побољшао поређења успешности пословања различитих ентитета у истом извештајном периоду, односно поређења различитих извештајних периода истог ентитета. Иако подаци о зарадама по акцији имају својих ограничења због различитих рачуноводствених политика које се могу користити за утврђивање „зараде”, конзистентно утврђен именилац побољшава финансијско извештавање. Овај Стандард се усредсређује на именилац обрасца који се користи за израчунавање зараде по акцији.

Делокруг

2 Овај Стандард се примењује на

(а) засебне или појединачне финансијске извештаје ентитета:

(i) чијим се обичним акцијама или потенцијалним обичним акцијама тргује на јавном тржишту (на домаћој или иностраној берзи или на неуређеној берзи, укључујући локална и регионална тржишта) или

(ii) који подноси или је у поступку подношења финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другом регулаторном органу за потребе емитовања обичних акција на јавном тржишту; и

(б) консолидоване финансијске извештаје групе чији матични ентитет:

(i) има обичне акције или потенцијалне обичне акције којима се тргује на јавном тржишту (на домаћој или иностраној берзи или на неуређеној берзи, укључујући локална и регионална тржишта) или

(ii) који подноси или је у поступку подношења финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другом регулаторном органу за потребе емитовања обичних акција на јавном тржишту.

3 Ентитет који обелодањује зараде по акцији израчунава и обелодањује зараде по акцији у складу са овим Стандардом.

4 Када ентитет презентује и консолидоване финансијске извештаје и засебне финансијске извештаје састављене у складу са IAS-ом 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*, обелодањивања која захтева овај Стандард треба да буду презентована само на основу консолидованих информација. Ентитет који изабере да обелодањује зараде по акцији на основу својих појединачних финансијских извештаја презентује такве информације о зарадама по акцији само у извештају о укупном резултату. Ентитет не презентује такве информације о заради по акцији у консолидованим финансијским извештајима.

4А Ако ентитет презентује компоненте добитка или губитка у засебном билансу успеха као што се описује у параграфу 81 IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног у септембру 2007. године), он презентује зараду по акцији само у том засебном извештају.

Дефиниције

5 У овом стандарду коришћени су следећи термини са одређеним значењем:

Анти-разређивање је повећање зарада по акцији или смањење губитка по акцији које произилази из претпоставке да су конвертибилни инструменти конвертовани, да су опције или варанти искоришћени или да су обичне акције издате након испуњења одређених услова.

Потенцијални споразум о акцијама је споразум о емитовању акција који зависи од испуњавања одређених услова.

Потенцијално „емитујуће” обичне акције су обичне акције које се могу емитовати за мали новчани износ или без икаквог новчаног износа или друге накнаде а након задовољавања одређених услова потенцијалног споразума о акцијама.

Разређивање је смањење зарада по акцији или повећање губитка по акцији које произилази из претпоставке да се конвертибилни инструменти конвертују, да се опције или варанти искориштавају, или да се обичне акције издају након испуњавања одређених услова.

Опције, варанти и њихови еквиваленти су финансијски инструмент који свом власнику даје право на куповину обичних акција.

Обична акција је власнички инструмент који је подређен свим другим врстама власничких инструмената.

Потенцијална обична акција је финансијски инструмент или други уговор који имаоцу даје право на обичне акције.

Опције продаје обичних акција су уговори који власнику дају право да прода обичне акције по одређеној цени у датом периоду.

6 Обичне акције учествују у расподели добити за период само након осталих врста акција, као што су приоритетне акције. Ентитет може имати више класа обичних акција. Обичне акције исте класе имају исто право на примање дивиденде.

7 Примери потенцијалних обичних акција су:

- (а) финансијске обавезе или власнички инструменти, укључујући приоритетне акције, који се могу конвертовати у обичне акције;
- (б) опције и варанти;
- (ц) акције које би се емитовале након испуњавања услова који произилазе из уговорних споразума, као што је куповина предузећа или других средстава.

8 Термини дефинисани у IAS-у 32 *Финансијски инструменти: Презентација* се користе у овом Стандарду са значењима објашњеним у параграфу 11 IAS-а 32, осим ако није наведено другачије. IAS 32 дефинише финансијски инструмент, финансијско средство, финансијску обавезу, власнички инструмент и фер вредност, и даје упутство за примену тих дефиниција.

Одмеравање Основна зарада по акцији

9 Ентитет израчунава износе основних зарада по акцији по основу добитка (или губитка) која припада акционарима матичног ентитета, који поседују обичне акције, и, ако се презентује, добитка или губитка из континуираног пословања који припадају тим акционарима.

10 Основне зараде по акцији се израчунавају дељењем добити или губитка који припадају акционарима матичног ентитета, који поседују обичне акције (бројилац) са пондерисаним просечним бројем обичних акција у оптицају за период (именилац).

11 Циљ информација о основним зарадама по акцији је да се омогући мерење учешћа сваке обичне акције матичног ентитета у успешности пословања тог ентитета током периода.

Зараде

12 За потребе израчунавања основне зараде по акцији, износи који се приписују власницима обичних акција матичног ентитета, када су у питању:

- (а) добит или губитак из континуираног пословања који припадају матичном ентитету; и
- (б) добит или губитак који се приписују матичном ентитету су износи под (а) и (б) кориговани за износе приоритетних дивиденди након опорезивања разлике која проистиче из измиривања приоритетних акција и друге сличне ефекте приоритетних акција класификованих као капитал.

13 Све ставке прихода и расхода које припадају акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције и које су признате за период, укључујући пореске расходе и дивиденде на приоритетне акције класификоване као обавезе, укључују се у добитак или губитак за период, који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције (видети IAS 1).

14 Износ приоритетних дивиденди након опорезивања који се одузима од добити или губитка је:

(а) износ након опорезивања било које приоритетне дивиденде на некумулативне приоритетне акције које су обелодањене за период; и

(б) износ приоритетних дивиденди након опорезивања за кумулативне приоритетне акције који је потребан за период, без обзира да ли су дивиденде обелодањене или не. Износ приоритетних дивиденди за период не укључује износ приоритетних дивиденди за кумулативне приоритетне акције које су плаћене или објављене током текућег периода, али се односе на претходне периоде.

15 Приоритетне акције које предвиђају ниску почетну дивиденду да би на тај начин ентитету компензовале то што је ентитет продао приоритетне акције уз дисконт, или дивиденду изнад тржишне цене у каснијим периодима да би се обештетили инвеститори за куповину приоритетних акција уз премију, понекад се називају приоритетне акције са растућом стопом. Сваки дисконт или премија приликом првобитног емитовања на приоритетне акције са растућом стопом се, за потребе израчунавања зарада по акцији, амортизује на нераспоређену добит применом метода ефективне каматне стопе и третира се као приоритетна дивиденда.

16 Приоритетне акције могу бити откупљене путем тендерске понуде ентитета акционарима. Прекорачење фер вредности накнаде исплаћене власницима приоритетних акција у односу на књиговодствену вредност приоритетних акција представља принос власника приоритетних акција и терети нераспоређену добит ентитета. Тај износ се одузима при израчунавању добити или губитка који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције.

17 Ентитет може подстаћи превремену конверзију конвертибилних приоритетних акција повољним мењањем првобитних услова конверзије или плаћањем додатне накнаде. Прекорачење фер вредности обичних акција или друге плаћене накнаде у односу на фер вредност обичних акција које се могу емитовати под првобитним условима конверзије, за власнике приоритетних акција представља принос и одузима се при израчунавању добити или губитка који припадају акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције.

18 Ако књиговодствена вредност приоритетних акција буде већа од фер вредности накнаде плаћене при исплати тих акција, та разлика се додаје при израчунавању добити или губитка који припадају акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције.

Акције

19 За потребе израчунавања основне зараде по акцији, број обичних акција је пондерисани просечни број обичних акција у оптицају током периода.

20 Коришћење пондерисаног просечног броја обичних акција у оптицају током периода одражава могућност да се износ акционарског (властито) капитала мењао током периода као резултат већег или мањег броја акција у оптицају у сваком тренутку. Пондерисани просечни број обичних акција у оптицају током периода је број обичних акција у оптицају на почетку периода, коригован бројем обичних акција откупљених или емитованих током периода помножен са фактором пондерисања. Фактор пондерисања је пропорција броја дана током којих су акције биле у оптицају и укупног броја дана у периоду; приближна вредност пондерисаног просека је одговарајућа у многим околностима.

21 Акције се обично укључују у пондерисани просечни број акција од датума када накнада постаје наплатива (што је обично датум њиховог издавања), на пример:

- (а) обичне акције које су емитоване у замену за новац, укључују се када је новац постао наплатив;
- (б) обичне акције које су емитоване по основу добровољног поновног улагања (реинвестирања) дивиденди од обичних или приоритетних акција, укључују се на дан реинвестирања дивиденди;
- (ц) обичне акције емитоване као резултат конверзије дужничких инструмената у обичне акције, укључују се од датума на који камате престају да се обрачунавају;
- (д) обичне акције емитоване уместо камата или главнице других финансијских инструмената, укључују се од датума на који камате престају да се обрачунавају;
- (е) обичне акције емитоване у замену за измирење обавеза ентитета, укључују се од датума измирења обавеза;
- (ф) обичне акције емитоване као накнада за куповину средстава које није готовина, укључују се од датума када је куповина призната (евидентирана); и
- (г) обичне акције емитоване као накнада за пружање услуга ентитету, укључују се током пружања услуга.

Када ће се обичне акције укључити, одређују услови везани за њихову емисију. Суштина сваког уговора везаног за емисију се разматра са дужном пажњом.

22 Обичне акције емитоване као део накнаде пренесене у пословној комбинацији се укључују у просечни пондерисани број акција од датума прибављања, јер стичалац укључује добити и губитке стеченог ентитета у свој извештај о укупном резултату од тог датума.

23 Обичне акције које ће се емитовати након конверзије конвертибилног инструмента чија је конверзија обавезна, укључују се у израчунавање основне зараде по акцији од датума закључивања уговора.

24 Потенцијално „емитујуће“ акције се третирају као акције у оптицају и укључују се у израчунавање основне зараде по акцији само од датума када су испуњени сви неопходни услови (нпр. десили су се догађаји). Акције које се могу емитовати само након неког времена нису потенцијално „емитујуће“ акције, јер је пролазак времена нешто што је извесно. Обичне акције у оптицају које су потенцијално повративе (то јест подложне су опозиву), не

третирају се као акције у оптицају и изузимају се из израчунавања основне зараде по акцији све до тренутка када акције више нису подложне повлачењу.

25 [Брисан].

26 Пондерисани просечни број обичних акција у оптицају током периода, као и за све презентоване периоде, коригује се за догађаје, осим за конверзију потенцијалних обичних акција, који мењају број обичних акција у оптицају без одговарајуће промене у изворима.

27 Обичне акције се могу емитовати, односно број обичних акција у оптицају се може смањити, а да истовремено не дође до одговарајуће промене извора. На пример:

(а) капитализација или бонус–емисија (која се још назива и акцијска дивиденда тј. дивиденда исплаћена у облику нових акција);

(б) бонус–елеменат (елеменат додатног награђивања) у било којој другој емисији, на пример бонус елеменат код емисије права прече куповине за постојеће акционаре;

(ц) уситњавање (цепање) акција (тј. замена акција одређене номиналне вредности већим бројем акција мање номиналне вредности); и

(д) обрнути поступак у односу на цепање акција, тј укрупњавање акција (или консолидација акција).

28 Код капитализације или бонус–емисије или уситњавања акција, обичне акције се емитују постојећим акционарима без додатне накнаде. Према томе, број обичних акција у оптицају се повећава без повећања извора. Број обичних акција у оптицају пре догађаја се коригује за пропорционалну промену броја обичних акција које су у оптицају, као да се догађај десио на почетку најранијег презентованог периода. На пример, у случају бонус–емисије два–за–један, број обичних акција у оптицају пре емисије се множи са три да би се добио нови укупан број обичних акција, или са два да би се добио број додатних обичних акција.

29 Консолидација (укрупњавање) обичних акција генерално смањује број обичних акција у оптицају без одговарајућег смањења извора. Међутим, када је свеукупни ефекат заправо откуп акција по фер вредности, смањење броја обичних акција у оптицају је резултат одговарајућег смањења извора. Пример је консолидација акција комбинована са посебном дивидендом. Пондерисани просечни број обичних акција у оптицају за период у ком долази до комбиноване трансакције се коригује за смањење броја обичних акција од датума признавања посебне дивиденде.

Смањене зараде по акцији

30 Ентитет израчунава износ смањених зарада по акцији за добит (или губитак) која припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције и, ако се презентује, добит (или губитак) из континуираног пословања која припада тим акционарима.

31 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, ентитет коригује добит (или губитак) који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције, и пондерисани просечни број акција у оптицају, за ефекте свих умањујућих потенцијалних обичних акција.

32 Циљ израчунавања смањених зарада по акцији је конзистентан са циљем израчунавања основних зарада по акцији – да омогуће мерење учешћа сваке обичне акције у успешности пословања ентитета – при чему се уважава ефекат свих умањујућих обичних акција у оптицају током периода. Као резултат тога:

(а) добит (или губитак) која припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције повећава се за износ дивиденди и камате након опорезивања признатих за период у односу на умањујуће потенцијалне обичне акције и коригује се за све друге промене прихода или расхода које би произашле из конверзије умањујућих потенцијалних обичних акција; и

(б) пондерисани просечни број обичних акција у оптицају повећава се за пондерисани просечни број додатних обичних акција које би биле у оптицају под претпоставком конверзије свих умањујућих потенцијалних обичних акција.

Зарада

33 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, ентитет коригује добит или губитак који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције, израчунату према параграфу 12, за ефекат опорезивања:

(а) дивиденди или других ставки повезаних са умањујућим потенцијалним обичним акцијама које су одузете при

израчунавању добити или губитка који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције израчунате у складу са параграфом 12;

(б) камата признатих за период, које се односе на умањујуће потенцијалне обичне акције; и

(ц) осталих промена у приходима или расходима које би произашле из конверзије умањујућих потенцијалних акција.

34 Након конверзије потенцијалних обичних акција у обичне акције, ставке из параграфа 33 (а)–(ц) се више не јављају. Уместо тога, нове обичне акције ће имати право учешћа у добити или губитку који припадају акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције. Стога, добит или губитак који припадају акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције, израчунати у складу са параграфом 12 коригују се за ставке утврђене у параграфу 33 (а)–(ц) и евентуалне релевантне порезе. У расходе повезане са потенцијалним обичним акцијама спадају трошкови трансакција и дисконти обрачунати у складу са методом ефективне камате (видети параграф 9 IAS–а 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*, ревидиран 2003. године).

35 Конверзија потенцијалних обичних акција може водити до последичних промена у приходима или расходима. На пример, смањење расхода камате повезане са потенцијалним обичним акцијама и одговарајуће повећање добити или смањење губитка може водити до повећања расхода недискреционог плана поделе добити запосленима. За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, добит или губитак која припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције коригује се за такве евентуалне последичне промене прихода или расхода.

Акције

36 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, број обичних акција је пондерисани просечни број обичних акција израчунат у складу са параграфима 19 и 26, плус пондерисани просечни број обичних акција које би се емитовале приликом конверзије свих умањујућих потенцијалних обичних акција у обичне акције. Сматра се да су умањујуће потенцијалне обичне акције конвертоване у обичне акције на почетку периода или, уколико се то деси касније, на датум издавања потенцијалних обичних акција.

37 Умањујуће потенцијалне обичне акције се утврђују независно за сваки презентовани период. Број умањујућих потенцијалних обичних акција укључен у период од почетка године до одређеног датума у току године на који се врши израчунавање није пондерисани просек умањујућих потенцијалних обичних акција укључених у свако израчунавање за међупериод.

38 Потенцијалне обичне акције се пондеришу за период за који су у оптицају. Потенцијалне обичне акције које се пониште или се дозволи да доспеју током периода укључују се у израчунавање смањених зарада по акцији само за део периода током ког су у оптицају. Потенцијалне обичне акције које се конвертују у обичне акције током периода укључују се у израчунавање смањених зарада по акцији од почетка периода до датума конверзије; од датума конверзије, обичне акције које произилазе укључују се и у основне и у смањене зараде по акцији.

39 Број обичних акција које би се емитовале приликом конверзије умањујућих потенцијалних обичних акција утврђује се према условима који важе за потенцијалне обичне акције. Када постоји више од једног основа за конверзију, израчунавање претпоставља најпогоднију стопу конверзије или цену извршења са становишта имаоца потенцијалних обичних акција.

40 Зависни ентитет, заједнички подухват или придружени ентитет може повремено емитовати неким странама, осим матичном ентитету, учеснику у заједничком подухвату или инвеститору, потенцијалне обичне акције које се могу конвертовати било у обичне акције зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета, или у обичне акције матичног ентитета, учесника у заједничком подухвату или инвеститора (ентитета који саставља финансијске извештаје). Ако те потенцијалне обичне акције зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета имају умањујући ефекат на основне зараде по акцији ентитета који саставља извештаје, оне се укључују у израчунавање смањених зарада по акцији.

Умањујуће потенцијалне обичне акције

41 Потенцијалне обичне акције се третирају као умањујуће када, и само када, би њихова конверзија у обичне акције смањила

зараде по акцији или повећала губитак по акцији из континуираног пословања.

42 Ентитет користи добит или губитак из континуираног пословања која припада матичном ентитету као контролни број да би установио да ли су потенцијалне обичне акције умањујуће или повећавајуће. Добит или губитак из континуираног пословања који припадају матичном ентитету коригују се у складу са параграфом 12 и искључују ставке које се односе на престанак пословања.

43 Потенцијалне обичне акције су повећавајуће ако би њихова конверзија у обичне акције повећала зараде по акцији или смањила губитак по акцији из континуираног пословања. Израчунавање разређујуће зараде по акцији не претпоставља конверзију, извршење или друго емитовање потенцијалних обичних акција које би имало анти-разређујући ефекат на зараду по акцији.

44 У поступку утврђивања да ли су потенцијалне обичне акције разређујуће или анти-разређујуће, свака емисија или серија потенцијалних обичних акција се посматра одвојено, а не у тоталу. Редослед разматрања потенцијалних обичних акција може утицати на то, да ли су оне разређујуће или не. Стога, да би се максимизирало разређивање основне зараде по акцији, свака емисија или серија потенцијалних обичних акција се посматра по редоследу од највише разређујућих до најмање разређујућих, то јест умањујуће потенцијалне обичне акције са најнижом "зарадом по инкременталној акцији" се укључују у израчунавање смањених зарада по акцији пре оних које имају већу зараду по инкременталној (увећаној) акцији. Опције и варианти се начелно (обично) укључују први зато што они не утичу на бројилац калкулације.

Опције, варианти и њихови еквиваленти

45 За потребе израчунавања смањене зараде по акцији, ентитет полази од претпоставке искоришћавања својих опција и варианти који имају умањујући ефекат. Претпостављени прилив од тих инструмената се посматра као да је примљен од емисије обичних акција по просечној тржишној цени обичних акција током периода. Разлика између броја емитованих обичних акција и броја обичних акција које би биле емитоване по просечној тржишној цени обичних акција током периода се третира као емисија обичних акција без икакве накнаде.

46 Опције и варианти су умањујући уколико би довели до емисије обичних акција по цени нижој од просечне тржишне цене обичних акција током периода. Износ умањења је просечна тржишна цена обичних акција током периода смањена за цену емисије. Стога, да би се израчунале смањене зараде по акцији, са потенцијалним обичним акцијама се поступа као да садрже оба следећа уговора:

(а) уговор о емитовању одређеног броја обичних акција по њиховој просечној тржишној цени током периода. За такве обичне акције се претпоставља да имају фер цене и да нису ни умањујуће, ни анти-умањујуће. Оне се занемарују при израчунавању смањене зараде по акцији.

(б) уговор о емитовању преосталих обичних акција без икакве накнаде (потпуно бесплатно). Такве обичне акције не генеришу прилив и немају утицаја на добит или губитак који припадају обичним акцијама у оптицају. Дакле, такве акције су разређујуће и додају се броју обичних акција у оптицају приликом израчунавања разређене зараде по акцији.

47 Опције и варианти имају умањујући ефекат само када просечна тржишна цена обичних акција током периода премаши цену искоришћавања опција или вараната (то јест они су „у новцу“). Раније приказане зараде по акцији се не коригују ретроактивно за промене цена обичних акција.

47А За опције на акције и друге аранжмане плаћања акцијама на које се примењује IFRS 2 Плаћања акцијама, емисиона цена из параграфа 46 и употребна цена из параграфа 47 садрже фер вредност било ког добра или услуге које треба испоручити у будућности ентитету на основу акцијске опције или другог аранжмана плаћања акцијама.

48 Опције на акције запослених са фиксним или одређивим условима и обичне акције које нису везане за посебан интерес радника у случају пензионисања третирају се као опције приликом израчунавања смањених зарада по акцији, иако оне могу заузети од права радника на целу или део пензије ако да отказ пре пензионисања. Оне се третирају као да су у оптицају на датум додељивања. Опције на акције запослених које се додељују по основу учинка се третирају као потенцијално „емитујуће“ акције зато што њихово издавање зависи и од испуњавања одређених услова поред протока времена.

Конвертибилни инструменти

49 Умањујући ефекат конвертибилних инструмената одражава се у смањеним зарадама по акцији у складу са параграфима 33 и 36.

50 Конвертибилне приоритетне акције су повећавајуће кад год износ дивиденде на такве акције обелодањен или акумулиран за текући период по обичној акцији која се може добити приликом конверзије, премаши основну зараду по акцији. Слично, конвертибилни дуг је повећавајући кад год његова камата (без пореза и других промена у приходима или расходима) по обичној акцији која се може добити приликом конверзије премаши основне зараде по акцији.

51 Откуп или подстакнута убрзана конверзија конвертибилних приоритетних акција може утицати само на део ранијих конвертибилних приоритетних акција у оптицају. У таквим случајевима, евентуални вишак накнаде који се помиње у параграфу 17 приписује се оним акцијама које се откупе или конвертују за потребе утврђивања да ли су преостале приоритетне акције у оптицају умањујуће. Откупљене или конвертоване акције се разматрају одвојено од оних акција које нису откупљене или конвертоване.

Акције које су потенцијално емитујуће

52 Као и код израчунавања основних зарада по акцији, потенцијално емитујуће обичне акције третирају се као да су у оптицају и укључују се у израчунавање смањених зарада по акцији ако су задовољени услови (то јест десили су се догађаји). Потенцијално емитујуће акције се укључују од почетка периода (или од датума уговора о потенцијалним акцијама, ако је он каснији). Ако услови нису испуњени, број потенцијално емитујућих акција укључен у израчунавање смањених зарада по акцији заснива се на броју акција које би се могле издати ако би крај периода представљао и крај потенцијалног периода. Преправљање није дозвољено ако услови нису задовољени када истекне потенцијални период.

53 Ако је стицање или одржавање одређеног износа зарада за период услов за потенцијалну емисију и ако је тај износ добијен на крају извештајног периода, али се мора одржавати још неко време након краја извештајног периода, онда се, приликом израчунавања смањених зарада по акцији, додатне обичне акције третирају као да су у оптицају, ако им је ефекат умањујући. У том случају, израчунавање смањених зарада по акцији заснива се на броју обичних акција које би биле емитоване када би износ зарада на крају извештајног периода био износ зарада на крају потенцијалног периода. Пошто се зараде могу променити у будућем периоду, израчунавање основних зарада по акцији не укључује такве потенцијално емитујуће обичне акције до краја потенцијалног периода, јер нису испуњени сви неопходни услови.

54 Број обичних акција које су потенцијално емитујуће може да зависи од будуће тржишне цене обичних акција. У том случају, ефекат је умањујући, израчунавање смањених зарада по акцији се заснива на броју обичних акција које би се емитовале ако би тржишна цена на крају извештајног периода била тржишна цена на крају потенцијалног периода. Ако је услов заснован на просечним тржишним ценама током временског периода који траје и након краја извештајног периода, користи се просек за временски период који је протекао. Пошто тржишна цена може да се промени у будућем периоду, израчунавање основних зарада по акцији не укључује такве потенцијално емитујуће обичне акције до краја потенцијалног периода јер нису задовољени сви неопходни услови.

55 Број обичних акција које су потенцијално емитујуће може да зависи од будућих зарада и будућих цена обичних акција. У таквим случајевима, број обичних акција које су укључене у израчунавање смањених зарада по акцији заснива се на оба услова (то јест на зарадама до данас и на тржишној цени на крају извештајног периода). Потенцијално емитујуће обичне акције се не укључују у израчунавање смањених зарада по акцији осим ако су испуњена оба услова.

56 У другим случајевима, број обичних акција које су потенцијално емитујуће зависи од других услова, а не од зараде или тржишне цене (на пример, отварања одређеног броја малопродаја). У таквим случајевима, под претпоставком да садашњи статус услова остане непромењен до краја потенцијалног периода, потенцијално емитујуће обичне акције се укључују у израчунавање смањених зарада по акцији у складу са статусом на крају извештајног периода.

57 Потенцијално емитујуће потенцијалне обичне акције (изузев оних које су покривене потенцијалним уговором о акцијама, као што су потенцијално емитујући конвертибилни инструменти)

укључују се у израчунавање смањених зарада по акцији на следећи начин:

(а) ентитет утврђује да ли се може претпоставити да се потенцијалне обичне акције могу емитовати на основу услова утврђених за њихово емитовање у складу са одредбама параграфа 52–56 које се односе на потенцијалне обичне акције; и

(б) ако те потенцијалне обичне акције треба да имају као последицу смањење зараде по акцији, ентитет утврђује свој утицај на израчунавање смањених зарада по акцији придржавајући се одредби за опције и варианте из параграфа 45–48, одредби за конвертибилне инструменте из параграфа 49–51, одредби за уговоре који се могу измирити обичним акцијама или у новцу из параграфа 58–61, или других сходних одредби.

Међутим, за потребе израчунавања смањених зарада по акцији не полази се од претпоставке искоришћавања или конверзије, осим ако се не полази од претпоставке искоришћавања или конверзије сличних потенцијалних обичних акција у оптицају које нису потенцијално емитирујуће.

Уговори који се могу измирити обичним акцијама или у новцу

58 Када ентитет емитије уговор који се може измирити обичним акцијама или у новцу, а по избору ентитета, он треба да пође од претпоставке да ће уговор бити измирен обичним акцијама, и потенцијалне обичне акције које из тога произилазе треба да буду укључене у смањене зараде по акцији, ако им је ефекат умањујући.

59 Ако се такав уговор, за потребе рачуноводства, презентује као имовина или обавеза, или има компоненту капитала и компоненту обавезе, ентитет коригује бројилац за све промене добити или губитка које би настале током периода да је уговор у целини био у класификован као власнички инструмент. То кориговање је слично кориговањима која се захтевају параграфом 33.

60 За уговоре који се могу измирити обичним акцијама или у новцу према избору имаоца опције за потребе израчунавања смањених зарада по акцијама користи се оно што је више умањујуће: измирење у новцу или измирење у акцијама.

61 Пример уговора који се може измирити обичним акцијама или у новцу је дужнички инструмент који, по доспећу, даје ентитету неограничено право да измири главницу у новцу или у сопственим обичним акцијама. Други пример је писана опција продаје која даје имаоцу избор измирења обичним акцијама или у новцу.

Купљене опције

62 Уговори као што су купљене опције продаје акција и купљене опције куповине акција (то јест опције које има ентитет на своје сопствене обичне акције) се не укључују у израчунавање смањених зарада по акцији, јер би њихово укључивање било повећавајуће. Опција продаје акција би се искористила само када би цена искоришћавања била виша од тржишне цене, а опција куповине би се искористила само ако би цена искоришћавања била нижа од тржишне.

Писане опције продаје акција

63 Уговори којима се од ентитета захтева да поново откупи сопствене акције, као што су писане опције продаје и термински уговори куповине, одражавају се у израчунавању смањених зарада по акцији ако је ефекат умањујући. Ако су ти уговори „у новцу” током периода (то јест цена искоришћавања или измирења је изнад просечне тржишне цене за период), потенцијални умањујући ефекат на зараде по акцији се израчунава на следећи начин:

(а) полази се од претпоставке да ће се на почетку периода емитовати довољно обичних акција (по просечној тржишној цени током периода) да би се добио прилив потребан за испуњење уговора;

(б) полази се од претпоставке да се прилив од емитовања користи да би се испунио уговор (то јест да се поново откупе обичне акције); и

(ц) инкременталне обичне акције (разлика између броја обичних акција за које се претпоставља да су емитоване и броја обичних акција примљених од извршења уговора) се укључују у израчунавање смањених зарада по акцији.

Ретроактивна кориговања

64 Ако се број обичних или потенцијалних обичних акција у оптицају повећа као резултат капитализације, бонус–емисије или

уситњавања акција, или се смањи као резултат укрупњавања (консолидације) акција, израчунавање основних и смањених зарада по акцији за све презентоване периоде се коригује ретроактивно. Ако се те промене десе након извештајног периода, али пре него што се финансијски извештаји одобре за издавање, израчунавања по акцији за те и све презентоване финансијске извештаје из претходних периода се заснивају на новом броју акција. Чињеница да израчунавања по акцији одражавају такве промене броја акција се обелодањује. Уз то, основне и разређене зараде по акцији за све презентоване периоде се коригују ретроактивно за ефекте грешака и прилагођавања који произилазе из промена рачуноводствених политика.

65 Ентитет не преправља зараде по акцији за било који презентовани претходни период због промена претпоставки које су коришћене за израчунавање зараде по акцији или за конверзију потенцијалних обичних акција у обичне акције.

Презентација

66 Ентитет у извештају о укупном резултату презентује основне и разређене зараде по акцији за добит или губитак из континуираног пословања који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције и за добит или губитак који припада тим акционарима матичног ентитета за период, и то за сваку класу обичних акција са различитим правом учешћа у расподели добити за период. Ентитет придаје исти значај основној и разређеној заради по акцији приликом презентовања, за све презентоване периоде.

67 Зарада по акцији се презентује за сваки период за који се презентује и извештај о укупном резултату. Ако се о смањеној заради по акцији извештава у барем једном периоду, онда се о њој извештава у свим презентованим периодима, чак и ако је једнака основној заради по акцији. Ако су основне и смањене зараде по акцији једнаке, може се извршити двострука презентација у једном реду извештаја о укупном резултату.

67А Ако ентитет презентује компоненте добити или губитка у засебном билансу успеха као што се описује у параграфу 81 IAS 1 (ревидираног 2007. године), он презентује основну и разређену зараду по акцији у том засебном извештају, као што се захтева у параграфу 66 и 67.

68 Ентитет који извештава о престанку пословања обелодањује основне и смањене износе по акцији за престанак пословања или у извештају о укупном резултату или у напоменама.

68А Ако ентитет презентује компоненте добити или губитка у засебном билансу успеха као што се описује у параграфу 81 IAS 1 (ревидираног 2007. године), он презентује основну и разређену зараду по акцији за престанак пословања у том засебном извештају или у напоменама, као што се захтева у параграфу 68.

69 Ентитет презентује основне и смањене зараде по акцији чак и ако су њихови износи негативни (односно губитак по акцији).

Обелодањивање

70 Ентитет обелодањује следеће:

(а) износе који се користе као бројиоци при израчунавању основних и смањених зарада по акцији, и усклађивање тих износа са добитком или губитком који припадају матичном ентитету за дати период. Усклађивање треба да укључи појединачни ефекат сваке класе инструмената која утиче на зараде по акцији.

(б) пондерисани просечни број обичних акција који се користи као именилац при израчунавању основних и смањених зарада по акцији, и међусобно усклађивање тих именилаца. Усклађивање укључује појединачни ефекат сваке класе инструмената на зараде по акцијама.

(ц) инструменте (укључујући и потенцијално емитирујуће акције) који би потенцијално могли умањити основне зараде по акцији у будућности, али нису били укључени у израчунавање смањених зарада по акцији јер су анти–умањујући за презентовани(е) период(е).

(д) опис трансакција везаних за обичне акције или потенцијалне обичне акције, изузев оних које су евидентирани у складу са параграфом 64, које се дешавају након извештајног периода и које би значајно промениле број обичних акција или потенцијалних обичних акција у оптицају на крају периода да су се десиле пре краја извештајног периода.

71 Примери трансакција у параграфу 70 (д) укључују:

(а) емисију акција за новац;

(б) емисију акција када се прилив од емисије користи за отплату дуга или приоритетних акција у оптицају на крају извештајног периода;

(ц) откуп обичних акција у оптицају;
(д) конверзију или искоришћавање потенцијалних обичних акција у оптицају на крају извештајног периода у обичне акције;
(е) емитовање опција, вараната, или конвертибилних инструмената; и

(ф) испуњење услова који би довели до емисије потенцијално емитирујућих акција.

Износи зараде по акцији се не коригују за такве трансакције које се обављају након извештајног периода јер такве трансакције не утичу на износ капитала који се користи за стварање добити или губитка за период.

72 Финансијски инструменти и други уговори који генеришу потенцијалне обичне акције могу садржати услове који утичу на одмеравање основних и разређених зарада по акцији. Ти услови могу одређивати да ли су потенцијалне обичне акције умањујуће, и ако јесу, какав је ефекат на пондерисани просечни број акција у оптицају и евентуална последична кориговања добити или губитка који припадају акционарима који поседују обичне акције. Обелодањивање услова таквих финансијских инструмената и других уговора се препоручује, уколико није обавезно према некој другој одредби (видети IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања*).

73 Ако ентитет обелодани, поред основних и разређених зарада по акцији, износи по акцији применом неке исказане компоненте извештаја о укупном резултату, изузев оне коју овај Стандард захтева, такви износи се израчунавају применом пондерисаног просечног броја обичних акција утврђеног у складу са овим Стандардом. Основни и смањени износи по акцији који се односе на такву компоненту се обелодањују као једнако значајни и презентују се у напоменама. Ентитет наводи основицу на којој се утврђује бројилац, као и да ли су износи по акцији износи пре или после опорезивања. Ако се користи компонента извештаја о укупном резултату која није исказана као ставка извештаја о укупном резултату, врши се усклађивање између коришћене компоненте и ставке која је исказана у извештају о укупном резултату.

73А Параграф 73 се примењује и на ентитет који поред основне и разређене зараде по акцији обелодањује и износи по акцији коришћењем компоненте засебног биланса успеха о којој је извештено (као што се описује у параграфу 81 IAS 1 (ревидираног 2007. године)), осим компоненте која се захтева овим стандардом.

Датум ступања на снагу

74 Ентитети примењују овај Стандард за годишње периоде који почињу на дан 1. јануара 2005. или касније. Ранија примена се препоручује. Ако ентитет почне да примењује Стандард пре 1. јануара 2005. године он ту чињеницу обелодањује.

74А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су додати параграфи 4А, 67А, 68А и 73А. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењивање и измене за тај ранији период.

Повлачење осталих саопштења

75 Овим Стандардом се замењује IAS 33 *Зараде по акцији* (објављен 1997. године).

76 Овим Стандардом се замењује SIC-24 *Зараде по акцији – Финансијски инструменти и други уговори који се могу измирити у акцијама*.

Прилог А

Упутство за примену

Овај Прилог је саставни део Стандарда.

Добит или губитак који припадају матичном ентитету

А1 За потребе израчунавања зарада по акцији на основу консолидованих финансијских извештаја, за добит или губитак који припадају матичном ентитету се сматрају добит или губитак консолидованог ентитета након кориговања за учешћа без права контроле.

Емитовање права

А2 Емисија обичних акција у време искоришћавања или конверзије потенцијалних обичних акција обично не доводи до

бонус–елемента. То је зато што се потенцијалне обичне акције обично емитирују за пуну вредност, што доводи до пропорционалне промене ресурса који ентитету стоје на располагању. Међутим, код емисије права цена искоришћавања је знатно нижа од фер вредности акција. Стога, као што је наведено у параграфу 27(б), таква емисија права прече куповине укључује бонус–елемент. Ако се емисија права понуди свим постојећим акционарима, број обичних акција који треба користити при израчунавању основних и смањених зарада по акцији за све периоде пре емисије права представља број обичних акција у оптицају пре емисије, помножен са следећим фактором:

Фер вредност по акцији непосредно пре искоришћења права

Теоретска „ex-rights” фер вредност по акцији без прва првенства

Теоретска „ex-rights” фер вредност по акцији израчунава се тако што се укупна тржишна вредност акција непосредно пре искоришћавања права дода приливу од искоришћавања права, и подели са бројем акција у оптицају након искоришћавања права. Када треба да се јавно тргује правима, независно од акција, пре датума искоришћавања, фер вредност за потребе овог израчунавања се утврђује на крају последњег дана током ког се акцијама тргује заједно са правима.

Контролни број

А3 Ради илустрације примене идеје контролног броја према параграфима 42 и 43, претпоставимо да ентитет има добит од континуираног пословања која припада матичном ентитету у износу од 4.800 н.ј., губитак од прекинутог пословања који припада матичном ентитету (од 7.200 н.ј.), губитак који припада матичном ентитету (од 2.400,00 н.ј.) те 2.000 обичних и 400 потенцијалних обичних акција у оптицају. Основне зараде по акцији ентитета су 2,40 н.ј. за континуирано пословање, (3,60 н.ј.) за прекинуто пословање и (1,20 н.ј.) за губитак. 400 потенцијалних обичних акција се укључују у израчунавање смањених зарада по акцији јер је резултирајући износ зараде по акцији од 2,00 н.ј. за континуирано пословање умањујући, под претпоставком да ни губитак ни добитак не утичу на тих 400 потенцијалних обичних акција. Пошто добит из континуираног пословања која се може приписати матичном ентитету представља контролни број, ентитет такође укључује тих 400 потенцијалних обичних акција у израчунавање других износа зарада по акцији, иако су износи зарада по акцији који произилазе анти–умањујући за своје упоредиве изnose основних зарада по акцији, тј. губитак по акцији је мањи [(3,00 н.ј.) по акцији за губитак од обустављеног пословања и (1,00 н.ј.) по акцији за губитак].

Просечна тржишна цена обичних акција

А4 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, просечна тржишна цена обичних акција за које се претпоставља да су емитоване, израчунава се на основу просечне тржишне цене обичних акција током периода. Теоретски, свака тржишна трансакција за обичне акције ентитета би се могла укључити у утврђивање просечне тржишне цене. У пракси је, међутим, обично довољан једноставан просек седмичних или месечних цена.

А5 Генерално посматрано, закључне тржишне цене су адекватне за израчунавање просечне тржишне цене. Међутим, када цене имају велике флукуације, просек високих и ниских цена обично даје репрезентативнију цену. Метод који се користи за израчунавање просечне тржишне цене се користи конзистентно, осим ако више није репрезентативан јер су се услови променили. На пример, ентитет који, током неколико година релативно стабилних цена, за израчунавање просечне тржишне цене користи закључне тржишне цене, могао би прећи на просек високих и ниских цена ако цене почну јако да флукуирају а закључне тржишне цене више не дају репрезентативну просечну цену.

Опције, варанти и њихови еквиваленти

А6 Претпоставља се да се опције или варанти везани за куповину конвертибилних инструмената искоришћавају за куповину конвертибилних инструмената кад год су просечне цене и конвертибилног инструмента и обичних акција које се могу добити при конверзији изнад цене искоришћавања опција или варанта.

Међутим, од претпоставке искориштавања се полази само ако се истовремено полази и од претпоставке конверзије сличних конвертибилних инструмената у опцијају, ако их има.

A7 Опције или варианти могу дозвољавати или захтевати тендерску понуду дужничких или других инструмената ентитета (или његовог матичног или зависног ентитета) при плаћању целокупне цене искориштавања или једног њеног дела. Приликом израчунавања смањених зарада по акцији, те опције или варианти имају умањујући ефекат ако (а) просечна тржишна цена одговарајућих обичних акција за период премаши цену искориштавања или (б) је продајна цена инструмента који треба да иде на тендерску понуду нижа од цене по којој инструмент може да се понуди на тендеру у складу са уговором о опцији или варианту, а одговарајући дисконт формира ефективну цену искориштавања која је нижа од тржишне цене обичних акција које се могу добити приликом искориштавања. При израчунавању смањених зарада по акцији, претпоставља се да ће се те опције или варианти искористити, као и да ће дужнички или други инструменти бити понуђени на тендеру. Ако је понуда у новцу повољнија за власника опције или варианта и уговор је дозвољава, онда се полази од претпоставке да ће до ње и доћи. Камате (без пореза) на евентуални дуг за који се претпоставља да ће бити предмет тендерске понуде, се поново додају као кориговање бројиоца.

A8 Слично се третирају приоритетне акције које имају сличне услове, или други инструменти који носе опције конверзије које инвеститору дозвољавају да плати у готовом за бољу стопу конверзије.

A9 Услови неких опција или вараната могу захтевати да се прилив од искориштавања тих инструмената употреби за откуп дужничких или других инструмената ентитета (или његовог матичног или зависног ентитета). При израчунавању смањених зарада по акцији, претпоставља се да ће те опције или варианти бити искористишћени и прилив употребљен за откуп дуга по његовој просечној тржишној цени, а не за куповину обичних акција. Међутим, део прилива примљеног од искориштавања за који се превазилази износ коришћен за извршени откуп дуга разматра се (то јест претпоставља се да се искориштава за поновни откуп обичних акција) за потребе израчунавања смањених зарада по акцији. Камата (без пореза) на дуг за који се претпоставља да је откупљен поново се додаје као кориговање бројиоца.

Писане опције продаје акција

A10 Ради илустрације примене параграфа 63, претпоставимо да ентитет има у опцијају 120 писаних опција продаје на његове обичне акције, чија је цена искориштавања 35 н.ј. Просечна тржишна цена обичних акција за период је 28 н.ј. При израчунавању смањених зарада по акцији, ентитет полази од претпоставке да је на почетку периода емитовао 150 акција по цени од 28 н.ј. по акцији да би задовољило своју обавезу везану за опцију продаје која износи 4.200 н.ј. Разлика између 150 емитованих обичних акција и 120 обичних акција примљених кроз испуњавање обавеза по опцијама продаје (30 инкременталних обичних акција) се додаје имениоцу при израчунавању смањених зарада по акцији.

Инструменти зависног ентитета, заједничких подухвата и придружених ентитета

A11 Потенцијалне обичне акције зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета које се могу конвертовати било у обичне акције зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета, или у обичне акције матичног ентитета, учесника у заједничком подухвату или инвеститора (ентитета који подноси финансијске извештаје, тј. извештајног ентитета) укључују се у израчунавање смањених зарада по акцији на следећи начин:

(а) инструменти које емитује зависни ентитет, заједнички подухват или придружени ентитет који својим власницима омогућавају да добију обичне акције зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета укључују се у израчунавање података о смањеним зарадама по акцији зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета. Те зараде по акцији се затим укључују у израчунавање зарада по акцији ентитета који саставља финансијске извештаје на основу власништва извештајног ентитета над инструментима зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета.

(б) инструменти зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета који се могу конвертовати у обичне акције извештајног ентитета се за потребе израчунавања смањених

зарада по акцији сматрају делом потенцијалних обичних акција извештајног ентитета. Слично томе, опције или варианти које је емитовао зависни ентитет, заједнички подухват или придружени ентитет да би купио обичне акције извештајног ентитета, се при израчунавању консолидованих смањених зарада по акцији сматрају делом потенцијалних обичних акција извештајног ентитета.

A12 За потребе утврђивања ефекта зарада по акцији инструмента које емитује извештајни ентитет и који се могу конвертовати у обичне акције зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета, полази се од претпоставке да су инструменти конвертовани и бројилац (добит или губитак који се могу приписати акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције) коригован како је неопходно у складу са параграфом 33. Поред тих корекција, бројилац се још коригује и за све промене добити или губитка које евидентира извештајни ентитет (као што су приход од дивиденди или приход од метода удела) које се могу приписати повећању броја обичних акција у опцијају зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета које је резултат претпостављене конверзије. Именилац се не мења при израчунавању смањених зарада по акцији, јер се број обичних акција извештајног ентитета у опцијају не би променио после претпостављене конверзије.

Власнички инструменти који носе право учешћа у расподели добити и обичне акције две класе

A13 Капитал неких ентитета укључује:

(а) инструменте који учествују у расподели дивиденди заједно са обичним акцијама према унапред утврђеној формули (нпр. два за један) при чему се понекад граница тог учешћа повећа (нпр. до одређеног износа по акцији, али не преко њега).

(б) класу обичних акција са стопом дивиденде која се разликује од стопе дивиденде друге класе обичних акција, али без права приоритета.

A14 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, полази се од претпоставке конвертовања инструмента из параграфа A 13 који се могу конвертовати у обичне акције, ако је ефекат умањујући. Код оних инструмената који се не могу конвертовати у неку класу обичних акција, добит или губитак за период се алоцирају на различите класе акција и власничке инструменте који учествују у расподели добити у складу са њиховим правима на дивиденду или другим правима да учествују у нераспоређеној заради. Да би се израчунале основне и смањене зараде по акцији:

(а) добит или губитак који припадају акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције се коригује (добит се смањује, а губитак повећава) за износ дивиденди објављених за период за сваку класу акција и за уговорни износ дивиденди (или камате на обвезнице које имају право учешћа у расподели добити) који се мора платити за тај период (на пример, неплаћене кумулативне дивиденде).

(б) преостала добит или губитак се алоцирају на обичне акције и власничке инструменте који имају право учешћа у расподели добити (партиципативне власничке инструменте) у мери у којој сваки од тих инструмената учествује у зарадама као да је расподељена сва добит или губитак за период. Укупна добит или губитак који се расподељује на сваку класу власничких инструмената утврђује се сабирањем износа алоцираног на дивиденде и износа алоцираног на инструменте који имају право учешћа у расподели добити.

(ц) укупни износ добити или губитка распоређен на сваку класу власничких инструмената дели се бројем инструмената у опцијају на које се алоцирају зараде да би се утврдила зарада по акцији за дати инструмент.

За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, све потенцијалне обичне акције за које се полази од претпоставке да су емитоване, укључују се у обичне акције у опцијају.

Делимично плаћене акције

A15 Када су обичне акције емитоване, али нису у потпуности плаћене, оне се при израчунавању основних зарада по акцији третирају као део (фракција) обичне акције у оној мери у којој могу да учествују у дивидендама за период у односу на потпуно плаћену обичну акцију.

A16 У мери у којој те делимично плаћене акције не могу да учествују у дивидендама за период, оне се при израчунавању смањених зарада по акцији третирају као еквивалент вараната или опција. Претпоставља се да преостали неплаћени износ представља прилив

који се користи за куповину обичних акција. Број акција које су укључене у смањене зараде по акцији је разлика између броја уписаних акција и броја акција за које се претпоставља да су купљене.

Међународни рачуноводствени стандард 34 Периодично финансијско извештавање

Циљ

Циљ овог стандарда је да пропише минимум садржаја периодичног финансијског извештаја и да пропише принципе за признавање и одмеравање комплетних или сажетих извештаја међупериода. Благовремено и поуздано периодично финансијско извештавање повећава способност инвеститора, поверилаца и других да разумеју способност ентитета да генерише зараду и токове готовине, као и његову финансијску околности и ликвидност.

Делокруг

1 Овај стандард не прописује од којих ентитета треба захтевати да објављују периодичне финансијске извештаје, колико често и у ком року након завршетка међупериода. Међутим, државе, регулаторна тела надлежна за хартије од вредности, берзе и рачуноводствена тела често захтевају од ентитета чијим се дужничким хартијама од вредности или хартијама од вредности са правом учешћа у добити јавно тргује да објављују периодичне финансијске извештаје. Овај стандард се примењује уколико се од ентитета захтева или ентитет изабере да објављује периодичне финансијске извештаје у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS). Комитет за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB)¹ подстиче ентитете чијим се акцијама јавно тргује да обезбеде периодичне финансијске извештаје који су усклађени са принципима признавања, одмеравања и обелодањивања успостављеним овим стандардом. Нарочито се подстичу ентитети чијим акцијама се јавно тргује да:

(а) сачињавају периодичне финансијске извештаје бар на крају првог полугођа своје финансијске године, и

(б) своје периодичне финансијске извештаје учине доступним најкасније у року од 60 дана од краја међупериода.

2 Сваки финансијски извештај, годишњи или периодични, процењује се понаособ у погледу усклађености са Међународним стандардима финансијског извештавања. Чињеница да ентитет можда неће сачинити периодичне финансијске извештаје у току одређене финансијске године или ће можда сачинити периодичне финансијске извештаје који нису у складу са овим стандардом, не спречава да годишњи финансијски извештаји ентитета буду сачињени у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања уколико се иначе тако чини.

3 Уколико се за периодични финансијски извештај ентитета наводи да је сачињен у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања, он мора да буде усклађен са свим захтевима овог стандарда. Параграф 19 захтева одређена обелодањивања у том погледу.

Дефиниције

4 Следећи изрази употребљени су у овом стандарду са следећим значењима:

Међупериод је период финансијског извештавања који је краћи од целе финансијске године.

Периодични финансијски извештај је финансијски извештај који садржи било комплетан сет финансијских извештаја (као што је описано у IAS 1 Презентација финансијских извештаја (ревидираном 2007. године)) или сажети сет финансијских извештаја (као што је описано у овом стандарду) за међупериод.

Садржај периодичног финансијског извештаја

5 IAS 1 (ревидиран 2007. године) дефинише комплетан сет финансијских извештаја који обухвата следеће компоненте:

- (а) извештај о финансијској позицији на крају тог периода;
- (б) извештај о укупном резултату за тај период;
- (ц) извештај о променама на капиталу за тај период;

(д) извештај о токовима готовине за тај период;

(е) напомене, које садрже преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће информације; и

(ф) извештај о финансијској позицији на почетку најранијег упоредног периода када ентитет ретроспективно примењује рачуноводствену политику или врши ретроспективно преправљање ставки у својим финансијским извештајима, или када рекласификује ставке у својим финансијским извештајима.

6 Ради благовремености и узимајући у обзир трошкове као и ради избегавања понављања информација о којима је претходно извештавано, од ентитета може бити захтевано или он може изабрати да пружи мање информација на датуме међупериода у односу на његове годишње финансијске извештаје. Овим стандардом се као минимум садржаја периодичног финансијског извештаја дефинише укључивање сажетих финансијских извештаја и одабраних објашњавајућих напомена. Периодични финансијски извештај намењен је ажурирању последњег комплетног сета годишњих финансијских извештаја. Према томе, фокусира се на нове активности, догађаје и околности и не дуплира информације о којима је већ извештавано.

7 Није намера овог стандарда да забрањује или обесхрабрује ентитет да објави комплетан сет финансијских извештаја (као што је описано у IAS 1) у свом периодичном финансијском извештају, а не сажете финансијске извештаје и одабране објашњавајуће напомене. Такође овај стандард не забрањује ентитету или га не обесхрабрује да у сажетим периодичним финансијским извештајима укључи више од минимума линијских ставки или одабраних објашњавајућих напомена који је успостављен овим стандардом. Упутство у вези са признавањем и одмеравањем, дато у овом стандарду, примењује се такође на комплетне финансијске извештаје за међупериод и такви извештаји би укључивали сва обелодањивања захтевана овим стандардом (поготово обелодањивање одабраних напомена које захтева параграф 16), као и она захтевана другим IFRS.

Минимум компоненти периодичног финансијског извештаја

8 Периодични финансијски извештај као минимум укључује следеће компоненте:

- (а) сажети извештај о финансијској позицији,
- (б) сажети извештај о укупном резултату, који се презентује или као:

- (i) један сажети извештај; или
- (ii) сажети засебни биланс успеха и сажети извештај о укупном резултату;
- (ц) сажети извештај о променама на капиталу;
- (д) сажети извештај о токовима готовине; и
- (е) одабране објашњавајуће напомене.

8А Ако ентитет презентује компоненте добитка или губитка у засебном билансу успеха како је описано у параграфу 81 у IAS 1 (ревидираном 2007. године), он презентује периодичне сажете информације из тог засебног извештаја.

Облик и садржај периодичних финансијских извештаја

9 Уколико ентитет објављује комплетан сет финансијских извештаја у свом периодичном финансијском извештају, облик и садржај тих извештаја је у складу са захтевима IAS 1 за комплетан сет финансијских извештаја.

10 Уколико ентитет објављује сет сажетих финансијских извештаја у свом периодичном финансијском извештају, ти сажети извештаји укључују, као минимум, сва заглавља и међузбирове који су били укључени у најскорије годишње финансијске извештаје и одабране објашњавајуће напомене, као што се то захтева овим стандардом. Додатне линијске ставке или напомене се укључују, уколико би њихово изостављање допринело томе да сажети периодични финансијски извештаји наводе на погрешне закључке.

11 У извештају у ком се презентују компоненте добитка или губитка за међупериод, ентитет презентује основне и разређене зараде по акцији за тај период када је ентитет у делокругу IAS 33 *Зарада по акцији*.²

11А Ако ентитет презентује компоненте добитка или губитка у засебном билансу успеха како је описано у параграфу 81 у IAS 1 (ревидираном 2007. године), он презентује основне и разређене зараде по акцији у том засебном извештају.

¹ Комитет за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је замењен Одбором за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) који је почео са радом 2001. године.

² Овај параграф је измењен путем Побољшања IFRS који су објављени у мају 2008. године и којима се појашњава делокруг IAS 34.

12 IAS 1 (ревидиран 2007. године) даје упутство у вези са структуром финансијских извештаја. Упутство за примену IAS 1 илустрије начине презентовања извештаја о финансијској позицији, извештаја о укупном резултату и извештаја о променама на капиталу.

13 [Брисан].

14 Периодични финансијски извештај се саставља по консолидованој основи, уколико су најскорији годишњи финансијски извештаји ентитета били консолидовани извештаји. Засебни финансијски извештаји матичног ентитета нису доследни или упоредиви са консолидованим извештајима у најскоријем годишњем финансијском извештају. Уколико годишњи финансијски извештај ентитета поред консолидованих финансијских извештаја садржи засебне финансијске извештаје матичног ентитета, овај стандард нити захтева нити забрањује укључивање засебних извештаја матичног ентитета у периодични финансијски извештај ентитета.

Одабране објашњавајуће напомене

15 Корисник периодичног финансијског извештаја ентитета имаће, такође, приступ најскоријем годишњем финансијском извештају тог ентитета. Према томе, није неопходно да напомене уз периодични финансијски извештај пружају податке који су релативно безначајна ажурирања у односу на информације о којима је већ извештавано у напоменама у најскоријем годишњем извештају. На датум међупериода, много је корисније објашњење догађаја и трансакција који су значајни за разумевање промена финансијске позиције и перформанси ентитета у односу на крај последњег годишњег извештајног периода.

16 Ентитет, као минимум, укључује следеће информације у напомене уз периодичне финансијске извештаје, уколико су оне материјално значајне и уколико нису обелодањене на другом месту у периодичном финансијском извештају. Информације се уобичајено извештавају на основи којом се обухвата период од почетка финансијске године до датума извештавања. Међутим, ентитет такође обелодањује сваки догађај или трансакцију која је материјално значајна за разумевање текућег међупериода:

(а) изјаву да су у периодичним финансијским извештајима коришћене исте рачуноводствене политике и методи израчунавања, у односу на најскорије годишње финансијске извештаје, или, уколико су те политике или методи промене, опис природе и ефекта промене,

(б) објашњавајуће коментаре о пословању у међупериоду које је сезонског или циклочног карактера,

(ц) природу и износ ставки које утичу на имовину, обавезе, капитал, нето приход или токове готовине, који су неуобичајени због своје природе, величине или учесталости догађања,

(д) природу и износ промена процена износа о којима је извештавано у ранијим међупериодима текуће финансијске године или промена процена износа о којима је извештавано у ранијим финансијским годинама, уколико те промене имају материјално значајан ефекат у текућем међупериоду,

(е) емитовања, откупи и исплате дужничких хартија од вредности и хартија од вредности са правом учешћа у добити,

(ф) плаћене дивиденде (агрегирано или по акцији) засебно за обичне акције и друге акције,

(г) следеће информације о сегментима (обелодањивање информација о сегментима захтева се у периодичном финансијском извештају ентитета само уколико IFRS 8 *Сегменти пословања*, захтева да ентитет обелодани информације о сегментима у својим годишњим финансијским извештајима):

(i) приходе од екстерних купаца, уколико су обухваћени у одмеравању добитка или губитка по сегменту које је прегледао главни извршилац са правом одлучивања или које се иначе редовно обезбеђују главном извршиоцу са правом одлучивања;

(ii) међусегментне приходе, уколико су обухваћени у одмеравању добитка или губитка по сегменту које је прегледао главни извршилац са правом одлучивања или које се иначе редовно обезбеђују главном извршиоцу са правом одлучивања;

(iii) мере за добитак или губитак сегмента;

(iv) износ укупне имовине који је материјално значајно промењен у односу на износ обелодањен у последњим годишњим финансијским извештајима;

(v) опис разлика основе за поделу на сегменте и основе за одмеравање добитка или губитка по сегменту у односу на последње годишње финансијске извештаје;

(vi) усклађивање укупних мера добитка или губитка сегмената о којима се извештава са добитком или губитком ентитета пре пореских расхода (пореза на добит) и престанка пословања. Међутим, ако ентитет алоцира на сегменте о којима се извештава ставке као што су порески расходи (порез на добит), ентитет може да усклади укупне мере добитка или губитка сегмената са добитком или губитком након ових ставки. Ставке које су материјално значајне за усклађивање се засебно идентификују и описују у оквиру тог усклађивања;

(х) материјално значајне догађаје настале после завршетка међупериода, који се нису одразили у финансијским извештајима за међупериод,

(и) ефекат промена структуре ентитета у току међупериода, укључујући пословне комбинације, стицање или губљење контроле над зависним ентитетима и дугорочне инвестиције, реструктурирања и престанке пословања. У случају пословних комбинација, ентитет обелодањује информације захтеване у IFRS 3 *Пословне комбинације*; и

(j) промене потенцијалних обавеза или потенцијалне имовине настале од краја последњег годишњег извештајног периода.

17 Примери обелодањивања захтеваних параграфом 16 побројани су у наставку. Појединачни IFRS дају упутство у вези са обелодањивањем ових ставки:

(а) отпис залиха до нето оствариве вредности и сторнирање таквих отписа,

(б) признавање губитка због умањења вредности некретнина, постројења и опреме, нематеријалне имовине или друге имовине и сторнирања таквих губитака због умањења вредности,

(ц) сторнирања резервисања за трошкове реструктурирања,

(д) стицање и отуђење ставки некретнина, постројења и опреме,

(е) обавезивања за куповину некретнина, постројења и опреме,

(ф) судска поравнања,

(г) корекције грешака претходног периода,

(х) [брисан],

(и) свако неизвршење и кршење споразума о зајму, које није исправљено пре краја или на крају извештајног периода, и

(j) трансакције са повезаним странама.

18 Други IFRS одређују обелодањивања која се врше у финансијским извештајима. У том контексту, финансијски извештаји значе комплетне сетове финансијских извештаја, који су обично укључени у годишњи финансијски извештај и понекад у друге извештаје. Осим обелодањивања захтеваних параграфом 16(и), обелодањивања захтевана другим IFRS нису обавезна уколико периодични финансијски извештај ентитета обухвата само сажете финансијске извештаје и одабране објашњавајуће напомене, а не и комплетан сет финансијских извештаја.

Обелодањивање о усклађености са IFRS

19 Уколико је периодични финансијски извештај ентитета у складу са овим стандардом, та чињеница се обелодањује. Не даје се изјава да је периодични финансијски извештај у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања, уколико није у складу са свим захтевима Међународних стандарда финансијског извештавања.

Периоди за које се захтева презентација периодичних финансијских извештаја

20 Периодични извештаји обухватају периодичне финансијске извештаје (сажете или комплетне) за следеће периоде:

(а) извештај о финансијској позицији на датум завршетка текућег међупериода и упоредни извештај о финансијској позицији на датум завршетка непосредно претходне финансијске године.

(б) извештај о укупном резултату за текући међупериод и кумулативно од датума почетка текуће финансијске године до датума извештаја о укупном резултату, са упоредним извештајима о укупном резултату за упоредиве међупериоде (текући и од датума почетка текуће године до датума извештаја о свеобухватном приходу) непосредно претходне финансијске године. Као што дозвољава IAS 1 (ревидиран 2007. године), периодични извештај може да презентује за сваки период или један извештај о свеобухватном приходу, или извештај који приказује компоненте добитка или губитка (засебни биланс успеха) и други извештај који започиње добитком или губитком и који приказује компоненте укупног осталог резултата (извештај о укупном резултату).

(ц) извештај о променама на капиталу кумулативно од датума почетка текуће финансијске године до датума извештаја о променама на капиталу, са упоредним извештајем за упоредиви период непосредно претходне финансијске године

(д) извештај о токовима готовине кумулативно за текућу финансијску годину, са упоредним извештајем за упоредиви период непосредно претходне финансијске године.

21 За ентитет чије је пословање изразито сезонског карактера, могу бити корисне финансијске информације за период од дванаест месеци који се завршава на крају међупериода и упоредиве информације за претходни дванаестомесечни период. Сходно томе, подстичу се ентитети чије је пословање изразито сезонског карактера, да размотре извештавање таквих информација као додатне информацијама које се захтевају претходним параграфом.

22 Прилог А илуструје периоде чија се презентација захтева од ентитета који извештава на полугодишњем нивоу и ентитета који извештава квартално.

Материјалност (значајност)

23 При одлучивању о начину признавања, одмеравања, класификације или обелодањивања ставки за сврхе периодичног финансијског извештавања, проценује се материјалност (значајност) у вези са финансијским подацима међупериода. Приликом процене значајности, прихвата се могућност да се периодична одмеравања у већој мери заснивају на проценама него одмеравања годишњих финансијских података.

24 IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* и IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* дефинишу да је ставка материјално значајна уколико би њено изостављање или нетачно исказивање могло да утиче на економске одлуке корисника финансијских извештаја. IAS 1 захтева засебна обелодањивања материјално значајних ставки, укључујући (на пример) престанак пословања и IAS 8 захтева обелодањивање промена рачуноводствених процена, грешака и промена рачуноводствених политика. Ова два стандарда не садрже квантификовано упутство у погледу материјалности (значајности).

25 Иако процена материјалности (значајности) увек захтева просуђивање, овај стандард заснива одлуке у вези са признавањем и обелодањивањем на подацима за сам међупериод ради разумљивости бројки међупериода. Тако, на пример, необичајене ставке, промене рачуноводствених политика или процена и грешке се признају и обелодањују на основу материјалности (значајности) у односу на податке међупериода како би се избегли погрешни закључци који би могли проистећи због необелодањивања. Најважнији циљ јесте да се обезбеди да периодични финансијски извештај садржи све информације које су релевантне за разумевање финансијске позиције и перформанси ентитета у току међупериода.

Обелодањивање у годишњим финансијским извештајима

26 Уколико је процена износа о коме је извештавано у међупериоду значајно промењена у последњем међупериоду финансијске године, али није објављен засебни финансијски извештај за тај последњи међупериод, природа и износ те промене процене се обелодањује у напомени уз годишње финансијске извештаје за ту финансијску годину.

27 IAS 8 захтева обелодањивање природе и (уколико је изводљиво) износа промене процене која има значајан ефекат у текућем периоду или се очекује да ће имати значајан ефекат у наредним периодима. Параграф 16 (д) овог стандарда захтева слично обелодањивање у периодичном финансијском извештају. Примери обухватају промене процене у последњем међупериоду, које се односе на отписе залиха, реструктурирања или губитке због умањења вредности о којима је извештавано у ранијем међупериоду финансијске године. Обелодањивање захтевано претходним параграфом доследно је са захтевима IAS 8 и постоји намера да буде ужег делокруга – односи се само на промену процене. Од ентитета се не захтева да уклучи додатне финансијске информације међупериода у својим годишњим финансијским извештајима.

Признавање и одмеравање

Исте рачуноводствене политике као и оне које се примењују на годишњем нивоу

28 Ентитет у својим периодичним финансијским извештајима примењује исте рачуноводствене политике као и у својим

годишњим финансијским извештајима, изузев за промене рачуноводствене политике после датума најскоријих годишњих финансијских извештаја, које ће бити одражене у следећим годишњим финансијским извештајима. Ипак, учесталост извештавања ентитета (годишње, полугодишње или квартално) не утиче на одмеравање његових годишњих резултата. Да би се постигао тај циљ, одмеравања за сврхе периодичног извештавања се врши на основу периода од почетка године до датума извештавања.

29 Захтев да ентитет у својим периодичним финансијским извештајима примењује исте рачуноводствене политике као у својим годишњим финансијским извештајима, може изгледати као сугестија да се одмеравања у међупериоду врше као да је сваки међупериод сам за себе независан извештајни период. Међутим, прописивањем да учесталост извештавања ентитета не утиче на одмеравање његових годишњих резултата, параграф 28 потврђује да је међупериод део дуже финансијске године. Одмеравања од почетка године могу укључивати промене процена износа који су извештени у претходним међупериодима текуће финансијске године. Али принципи признавања имовине, обавеза, прихода и расхода за међупериоде су исти као и у годишњим финансијским извештајима.

30 Илустрације:

(а) принципи признавања и одмеравања губитака по основу отписа залиха, реструктурирања или умањења вредности за међупериод су исти као они које би ентитет следио уколико би састављао само годишње финансијске извештаје. Међутим, уколико се такве ставке признају и одмеравају у једном међупериоду, а процена се промени у неком наредном међупериоду те финансијске године, првобитна процена се мења у следећем међупериоду разграничењем додатног износа губитка или сторнирањем претходно признатог износа,

(б) издатак који не задовољава дефиницију имовине на крају међупериода се не одлаже у извештају о финансијској позицији ради очекивања будућих информација у погледу тога да ли је задовољно дефиницију имовине или изравнавања током међупериода у оквиру једне финансијске године, и

(ц) расход на име пореза на добитак се признаје у сваком међупериоду, на основу најбоље процене пондерисане просечне годишње стопе пореза на добитак, очекиване за читаву финансијску годину. Временски разграничени износи на име пореских расхода у току једног међупериода можда се морају кориговати у наредном међупериоду те финансијске године, уколико се промени процена годишње стопе пореза на добитак.

31 Према *Оквир за састављање и презентацију финансијских извештаја (Оквир)* признавање је “процес уношења у биланс стања или биланс успеха неке ставке која задовољава дефиницију елемента и критеријуме признавања”. Дефиниције имовине, обавеза, прихода и расхода су фундаменталне за признавање на крају годишњег периода и међупериода финансијског извештавања.

32 За имовину се примењују исти тестови у погледу будућих економских користи на датум завршетка међупериода и на крају финансијске године ентитета. Трошкови који се по својој природи не би квалификовали као имовина на крају финансијске године, такође се не квалификују на датум међупериода. Слично томе, обавеза на крају међупериода мора представљати постојећу обавезу на тај датум, управо као што то мора бити и на крају годишњег извештајног периода.

33 Суштинска карактеристика прихода и расхода је у томе што су се приливи и одливи имовине и обавеза у вези са њима већ догодили. Уколико су се ти приливи и одливи догодили, релевантни приход и расход се признаје; уколико то није случај, они се не признају. Оквир каже “расходи се признају у билансу успеха када настане смањење будућих економских користи, повезано са смањењем имовине или повећањем обавеза, које може поуздано да се одмери...”. Оквир не дозвољава признавање у извештају о финансијској позицији ставки које не задовољавају дефиницију имовине или обавеза.

34 При одмеравању имовине, обавеза, прихода, расхода и токова готовине о којима је извештавано у финансијским извештајима, ентитет који извештава само на годишњем нивоу, у могућности је да узме у обзир информације које постају доступне током целе финансијске године. Та одмеравања су, у ствари, на основу периода од почетка године до тог датума.

35 Ентитет који извештава полугодишње, користи информације које су доступне до половине године, или непосредно након половине године, при одмеравању у својим финансијским извештајима за период од првих шест месеци односно информације расположиве до краја године или одмах после тога за

дванаестомесечни период. Дванаестомесечна одмеравања одразиће могуће промене процена износа о којима је извештавано за први шестомесечни период. Износи исказани у периодичном финансијском извештају за период од првих шест месеци се не коригују ретроспективно. Параграфи 16(г) и 26 захтевају, међутим, обелодањивање природе и износа сваке значајније промене процена.

36 Ентитет који извештава учествовао је него на полугодишњем нивоу, одмерава приход и расходе на основу периода који почиње од почетка године до датума извештавања за сваки међупериод користећи информације које су расположиве приликом састављања сета финансијских извештаја. Износи прихода и расхода о којима је извештавано у текућем међупериоду одражавају сваку промену процена износа о којима је извештавано у претходним међупериодима финансијске године. Износи о којима је извештавано у претходним међупериодима се не коригују ретроспективно. Параграфи 16(г) и 26 захтевају, међутим, обелодањивање природе и износа сваке значајније промене процена.

Приходи сезонског, цикличног или повременог карактера

37 Приходи који настају на сезонској, цикличној или повременој основи током финансијске године, немају карактер очекиваних или одложених на датум међупериода, уколико такво очекивање или одлагање не би било прикладно на крају финансијске године ентитета.

38 Примери обухватају приход од дивиденде, тантијеме и државна давања. Поред тога, неки ентитети доследно остварују више прихода у одређеним међупериодима финансијске године него у другим међупериодима, на пример сезонски приходи продавца на мало. Такви се приходи признају када настану.

Неуједначеност трошкова током финансијске године

39 Трошкови који настају неравномерно током финансијске године ентитета, имају карактер очекиваних или одложених на датум међупериода, само уколико је такво очекивање или одлагање прикладно на крају финансијске године ентитета.

Примена принципа признавања и одмеравања

40 У Прилогу Б дати су примери примене општих принципа признавања и одмеравања који су изнети у параграфима 28–39.

Коришћење процена

41 Процедуре одмеравања које треба следи у периодичном финансијском извештају су осмишљене тако да резултирајуће информације буду поуздане и да су прикладно обелодањене све материјално значајне финансијске информације релевантне за разумевање финансијске позиције и перформанси ентитета. Иако се одмеравања како у годишњим, тако и у периодичним финансијским извештајима често заснивају на разумним проценама, састављање периодичних финансијских извештаја уобичајено захтева чешће коришћење метода процене него годишњи финансијски извештаји.

42 У Прилогу Ц су дати примери коришћења процене у међупериодима.

Преправљање извештаја из ранијег периода у току године

43 Промена рачуноводствене политике, осим промене за коју је прелазни поступак одређен новим IFRS, се одражава:

(а) преправљањем финансијских извештаја претходних међупериода текуће финансијске године и упоредивих међупериода свих претходних финансијских година за која ће се преправљања вршити и у годишњим финансијским извештајима у складу са IAS 8; или

(б) када на почетку финансијске године у којој се примењује нова рачуноводствена политика није изводљиво утврђивање кумулативног ефекта за све раније периоде, кориговање финансијских извештаја претходних међупериода текуће финансијске године и упоредивих међупериода претходних финансијских година, ради примене нове рачуноводствене политике проспективно почев од најранијег датума када је то изводљиво.

44 Један од циљева претходног принципа је да се обезбеди примена јединствене рачуноводствене политике за одређену класу трансакција током целе финансијске године. Према IAS 8, промена рачуноводствене политике се одражава ретроспективном

применом, уз преправљање финансијских података претходног периода, колико је то ретроспективно могуће. Међутим, уколико кумулативни износ кориговања који се односи на претходне финансијске године није изводљиво одредити, тада се према IAS 8 може проспективно применити нова политика од најранијег могућег датума. Ефекат принципа из параграфа 43 је у томе да захтева да се у оквиру текуће финансијске године свака промена рачуноводствене политике примени ретроспективно, или ако је то неизводљиво, проспективно, али не касније од почетка финансијске године.

45 Када би било дозвољено одражавање рачуноводствених промена на датум међупериода у оквиру финансијске године, омогућила би се примена две различите рачуноводствене политике на одређену класу трансакција у оквиру једне финансијске године. Последице би биле тешкоће у периодичној алокацији, нејасни пословни резултати и компликована анализа и разумљивост информација међупериода.

Датум ступања на снагу

46 Овај стандард треба да се примењује на финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 1999. године или касније. Ранија примена се подстиче.

47 IAS 1 (ревидиран 2007. године) је изменио терминологију која се користи у свим IFRS. Поред тога, њиме су измењени параграфи 4, 5, 8, 11, 12 и 20, избрисан је параграф 13, а додати су параграфи 8А и 11А. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

48 IFRS 3 (ревидиран 2008. године) је изменио параграф 16(и). Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

Међународни рачуноводствени стандард 36 Умањење вредности имовине

Циљ

1 Циљ овог Стандарда је прописивање поступака које ентитет примењује ради обезбеђења да се имовина не књижи по вредности, која је већа од надокнадивог износа. Средство се књижи по вредности која је већа од надокнадивог износа, ако његова књиговодствена вредност премашује износ који ће бити надокнађен коришћењем или продајом тог средства. У том случају, сматра се да је вредност средства умањена и Стандард захтева да ентитет изврши признавање губитка од умањења вредности. Стандард такође одређује када ентитет треба да сторнира губитак од умањења вредности и прописује обелодањивања.

Делокруг

2 Овај Стандард треба применити за рачуноводствено обухватање умањења вредности свих делова имовине (средстава), осим:

- (а) залиха (видети IAS 2, *Залихе*);
- (б) средстава која настају по основу уговора о изградњи (видети IAS 11, *Уговори о изградњи*);
- (ц) одложених пореских средстава (видети IAS 12, *Порез на добитак*);
- (д) средстава која настају по основу примања запослених (видети IAS 19, *Примања запослених*);
- (е) финансијских средстава обухваћених делокругом IAS 39, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*;
- (ф) инвестиционих некретнина које се одмеравају по фер вредности (видети IAS 40 *Инвестиционе некретнине*); и
- (г) биолошких средстава која се односе на пољопривредне активности које се одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје (видети IAS 41, *Пољопривреда*);
- (х) одложених трошкова стицања нематеријалне имовине који настају у вези са уговорним правима осигуравајуће компаније по основу уговора о осигурању у оквиру IFRS 4 *Уговори о осигурању*; и
- (и) сталних средстава (или група за отуђење) класификованих као средства која се држе за продају у складу са IFRS 5 *Стална имовина намењена продаји и пословања која престају*.

3 Овај Стандард се не примењује на залихе, средства по основу уговора о изградњи, одложена пореска средства, на средства по основу примања запослених, или средства класификована као средства која се држе за продају (или је укључена у групу класификовану као група која се држи за продају) због тога што постојећи IFRS који се примењују на ову врсту средстава већ садрже специфичне захтеве у вези са њиховим признавањем и одмеравањем.

4 Овај стандард се примењује на финансијска средства класификована као:

(а) зависни ентитети, као што је то дефинисано у IAS 27, *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*;

(б) придружени ентитети, као што је то дефинисано у IAS 28, *Инвестиције у придружене ентитете*; и

(ц) заједнички подухвати, као што је то дефинисано у IAS—31, *Учешћа у заједничким подухватима*.

За умањење вредности других финансијских средства, примењује се IAS 39.

5 Овај Стандард се не примењује за средства која су у делокругу IAS 39, инвестиционе некретнине одмерене по фер вредности у складу са IAS 40 или биолошка средства одмерена по фер вредности умањеној за трошкове продаје у складу са IAS 41. Међутим, овај стандард се примењује на средства која се књиже по ревалоризованом износу (то јест фер вредности) у складу са другим IFRS као што је модел ревалоризације из IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*. Утврђивање да ли ревалоризована вредност средства може бити умањена, зависи од основе која се користи за утврђивање фер вредности:

(а) ако је фер вредност средства његова тржишна вредност, једину разлику између фер вредности средства и његове фер вредности умањене за трошкове продаје чине директни додатни трошкови отуђења тог средства;

(и) ако су трошкови отуђивања средства занемарљиви, надокнадиви износ ревалоризованог средства је нужно приближан његовој ревалоризованој вредности (то јест фер вредности) или је већа од ње. У том случају, после примене захтева за ревалоризацијом, мала је вероватноћа да је ревалоризована вредност средства умањена и надокнадива вредност се не мора процењивати; и

(ii) ако трошкови отуђивања нису занемарљиви, фер вредност умањена за трошкове продаје ревалоризованог средства је нужно мања од његове фер вредности. Због тога ће ревалоризована вредност средства бити умањена, ако је његова употребна вредност мања од ревалоризоване вредности (то јест фер вредности). У том случају, после примене захтева за ревалоризацијом, ентитет примењује овај Стандард ради утврђивања да ли је вредност средства можда умањена; и

(б) ако је фер вредност средства утврђена на другој основи, а не на бази тржишне вредности, његова ревалоризована вредност (то јест фер вредност) може бити већа или мања од његове надокнадивог износа. Зато, пошто се примене захтеви за ревалоризацијом, ентитет примењује овај Стандард ради утврђивања да ли је вредност средства можда умањена.

Дефиниције

6 Следећи термини се користе у овом Стандарду са дефинисаним значењем:

Активно тржиште је тржиште на коме постоје сви следећи услови:

(а) ставке којима се тргује у оквиру тржишта су хомогене;

(б) вољни купци и продавци се обично могу наћи у сваком тренутку; и

(ц) цене су доступне јавности.

Књиговодствена вредност је износ по ком се имовина (средство) признаје након одузимања акумулиране депресијације (амортизације) и акумулираних губитака по основу умањења вредности.

Јединица која генерише готовину је најмања препознатљива група средстава која генерише приливе готовине који су у највећој мери независни од прилива готовине других средстава или група средстава.

Средства корпорације су средства, осим гудвила, која доприносе будућим готовинским токовима, како посматране јединице која генерише готовину, тако и осталих јединица које генеришу готовину.

Трошкови отуђивања су додатни трошкови, директно приписиви отуђивању средства или јединице која генерише готовину, осим трошкова финансирања и пореза на добитак.

Износ који се амортизује је набавна вредност средства, или други износ који замењује ту вредност у финансијским извештајима умањен за резидуалну вредност.

Амортизација је систематска алокација амортизационог износа на трошкове током корисног века трајања.

Фер вредност умањена за трошкове продаје јесте износ који се може добити продајом неког средства или јединице која генерише готовину у независној трансакцији између упознатих, вољних страна, умањен за трошкове отуђења.

Губитак од умањења вредности је износ за који је књиговодствена вредност средства или јединице која генерише готовину већа од његове надокнадивог износа.

Надокнадиви износ средства или јединице која генерише готовину је фер вредност, умањена за трошкове продаје, или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа.

Корисни век је, било:

(а) временски период у току ког се очекује да ентитет користи средство; или

(б) број производних или сличних јединица које ентитет очекује да ће добити коришћењем тог средства.

Употребна вредност је садашња вредност процењених будућих токова готовине, који се очекују од континуираног коришћења средства и од његове продаје на крају корисног века трајања.

Идентификовање средства чија вредност може бити умањена

7 У параграфима 8–17 је наведено када треба утврђивати надокнадиви износ. У овим захтевима се користи термин “средство”, али се тај термин подједнако односи на појединачно средство и на јединицу која генерише готовину. Преостали део Стандарда има следећу структуру:

(а) параграфи 18 – 57 прописују захтеве за одмеравање надокнадивог износа. У тим захтевима користи се и термин “средство”, али се подједнако примењују и на појединачно средство као и на јединицу која генерише готовину.

(б) параграфи 58 – 108 прописују захтеве за признавање и одмеравање губитака од умањења вредности. Признавање и одмеравање губитака од умањења вредности за појединачна средства, изузев гудвила су обрађена у параграфима 58 – 64. Параграфи 65 – 108 обухватају признавање и одмеравање губитака од умањења вредности код јединица које генеришу готовину и гудвила.

(ц) параграфи 109–116 прописују захтеве за сторнирање губитка насталог при умањењу вредности и признатог у ранијим временским периодима за средство или јединицу која генерише готовину. И у овим захтевима користи се термин “средство” који се подједнако односи на појединачно средство и на јединицу која генерише готовину. Додатни захтеви за појединачно средство прописани су параграфима 117 – 121, за јединицу која генерише готовину параграфима 122 и 123, и за гудвил параграфима 124 и 125.

(д) у параграфима 126 – 133 су наведени подаци које треба обелоданити о губицима од умањења вредности или сторнирањима истих за средства и јединице које генеришу готовину. У параграфима 134 – 137 се наводе додатни захтеви за обелодањивањем код јединица које генеришу готовину којима су гудвил или нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања додељени у сврхе тестирања на умањење вредности.

8 Вредност средства је умањена, када књиговодствена вредност премашује износ који се може надокнадити коришћењем тог средства. Параграфи 12 – 14 описују неке од знаака могућег умањења вредности средства. Ако је било која од ових знаака присутна, од ентитета се захтева да изврши уредну процену надокнадивог износа. Осим у случају описаном у параграфу 10, овим Стандардом се не захтева од ентитета да врши формалну процену надокнадивог износа, уколико не постоје знааке о умањењу вредности.

9 Ентитет треба да процени на крају сваког извештајног периода да ли постоје било какве знааке да је вредност неког средства умањена. Ако постоје такве знааке, ентитет треба да изврши процену надокнадивог износа за такво средство.

10 Без обзира да ли постоје знааке о умањењу вредности, ентитет такође:

(а) тестира нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком трајања или нематеријалну имовину које још није у употреби на умањење вредности једном годишње, упоређујући његову књиговодствену и надокнадиви износ. Ово испитивање

умањења вредности се може извршити било када у току годишњег периода, под условом да се врши у исто време сваке године. Различита нематеријална имовина се може тестирати на умањење вредности у различито време. Међутим, ако је таква нематеријална имовина у почетку призната у текућем годишњем периоду, та нематеријална имовина се тестира на умањење вредности пре завршетка текућег годишњег периода;

(б) на годишњем нивоу испитује умањење вредности гудвила стеченог у некој пословној комбинацији, у складу са параграфима 80–99.

11 Могућност нематеријалне имовине да генерише довољне будуће економске користи да би надокнадила своју књиговодствену вредност је обично неизвеснија пре него што је имовине расположива за коришћење него након што је расположива за коришћење. Према томе, овај стандард захтева да се у ентитету, најмање једном годишње, испитује умањење вредности књиговодствене вредности нематеријалне имовине које још увек није расположива за употребу.

12 Када се процењује има ли било каквих назнака да је дошло до умањења вредности неког средства, ентитет треба да узме у обзир, најмање, следеће назнаке:

Екстерни извори информација

(а) значајан пад тржишне вредности средства у току периода, много већи него што би се то очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе;

(б) значајне промене, са негативним дејством на ентитет настале у току периода, или ће настати у блиској будућности, у технолошком, тржишном, економском или законском окружењу у коме ентитет послује, или на тржишту коме је дато средство намењено;

(ц) пораст тржишних каматних стопа или других тржишних стопа приноса на инвестиције током периода, који ће се вероватно значајно одразити на дисконтну стопу примењену код обрачуна употребне вредности средства и значајно умањити његову надокнадиву вредност;

(д) књиговодствена вредност нето имовине ентитета је већа од њене тржишне капитализације;

Интерни извори информација

(е) постоје расположиви докази о застарелости или физичком оштећењу средства;

(ф) настанак значајних промена са негативним дејством на ентитет у току периода, или очекивање да ће такве промене настати у блиској будућности, у мери у којој или на начин који се средство користи сада или се очекује да ће се користити у будућности. Ове промене подразумевају престанак коришћења средства, планове за обустављање или реструктурирање пословања јединице којој дато средство припада, или планове за отуђивање средства пре претходно очекиваног датума, и поновну процену корисног века трајања средстава као коначног, пре него као неограниченог и

(г) постојање расположивог доказа на основу интерних извештаја који указује на то да је економски учинак средства лошији, или ће бити лошији од очекиваног.

Дивиденде од зависног, заједнички контролисаног или повезаног ентитета

(х) за инвестиције у зависне, заједнички контролисане или повезане ентитет инвеститор признаје дивиденде по основу инвестиција и постоје докази да:

(i) књиговодствена вредност инвестиција у засебним финансијским извештајима превазилази књиговодствену вредност нето имовине, укључујући повезани гудвил ентитета у кога се инвестира, у консолидованим финансијским извештајима; или

(ii) дивиденде превазилазе укупни резултат зависног, заједнички контролисаног или повезаног ентитета за период у коме су дивиденде проглашене.

13 Попис назнака (параграф 12) није коначан. Ентитет може утврдити и друге назнаке могућег умањења вредности неког средства, што такође захтева да ентитет утврди надокнадив износ, или у случају гудвила, да изврши тест на умањење вредности у складу са параграфима 80–99.

14 Докази из интерних извештаја, који указују на могућност умањења вредности средства, укључују и постојање следећих назнака:

(а) токови готовине за набавку средства, или касније потребе за готовином за његово функционисање или одржавање који су значајно већи од првобитно планираних;

(б) стварни нето токови готовине, или добитак или губитак из пословања који се остварује од средства који су значајно лошији од планираних;

(ц) значајно опадање планираних нето токова готовине или добитка из пословања, или значајно увећање планираног губитка, који се остварују од средства; или

(д) пословни губици у или нето одливи готовине од тог средства, када се износи за текући период додају планираним подацима за будуће периоде.

15 Као што је назначено у параграфу 10, овај Стандард захтева да се нематеријална имовина са неограниченим корисним веком трајања или нематеријална имовина која још није расположива за коришћење тестирају на умањење вредности најмање једном годишње. Осим када се примењују захтеви из параграфа 10, примењује се концепт материјалног значаја када треба утврдити да ли је потребно да се процењује надокнадив износ за неко средство. На пример, ако претходне калкулације показују да је надокнадив износ средства значајно већи од његове књиговодствене вредности, ентитет не мора поново да процењује надокнадив износ тог средства, уколико нису настали догађаји који би елиминисали ту разлику. Слично томе, претходна анализа може показати да надокнадив износ средства није осетљив на једну (или више) назнака наведених у параграфу 12.

16 Ради илустрације параграфа 15, ако су тржишне каматне стопе или друге тржишне стопе приноса на инвестиције порасле у току периода, у следећим случајевима се од ентитета не захтева да врши формалну процену надокнадивог износа неког средства:

(а) ако је мала вероватноћа да ће на дисконтну стопу, која се примењује за израчунавање употребне вредности неког средства, утицати повећање наведених тржишних стопа. На пример, повећања краткорочних каматних стопа можда неће имати значајан утицај на дисконтну стопу, која се користи за средство са дужим преосталим веком трајања.

(б) ако постоји вероватноћа да ће на дисконтну стопу која се примењује за израчунавање употребне вредности неког средства утицати повећање наведених тржишних стопа, али претходна анализа осетљивости надокнадивог износа показује да је:

(i) мала вероватноћа да ће надокнадив износ бити значајније смањена, пошто ће будући токови готовине такође највероватније бити увећани (на пример, у неким случајевима, ентитет може бити у стању да покаже да врши кориговање прихода како би компензовао повећања тржишних стопа); или

(ii) мала вероватноћа да ће смањење надокнадивог износа имати за резултат материјално значајне губитке од умањења вредности.

17 Уколико постоје назнаке да вредност неког средства може бити умањена, то може да укаже на потребу да се преостали корисни век трајања, метод амортизације или резидуална вредност средства проверавају и коригују у складу са стандардом који важи за то средство, иако се не признаје губитак од умањења вредности тог средства.

Одмеравање надокнадивог износа

18 Овај Стандард дефинише надокнадив износ као фер вредност умањену за трошкове продаје или употребну вредност средства или јединице које генерише готовину у зависности од тога која је већа. У тачкама 19–57, изнети су захтеви за одмеравањем надокнадивог износа. У овим захтевима се користи термин “средство”, али се тај термин подједнако односи и на појединачно средство и на јединицу која генерише готовину.

19 Није увек неопходно да се утврђује и фер вредност умањена за трошкове продаје средства и његова употребна вредност. Ако било који од ова два износа премашује књиговодствену вредност, вредност средства није умањена и није неопходно вршити процену другог износа.

20 Утврђивање фер вредност умањене за трошкове продаје средства може бити могуће, чак и када се тим средством не тргује на активном тржишту. Међутим, понекад није могуће утврдити фер вредност умањену за трошкове продаје, јер нема основа за поуздану процену износа који се може добити продајом средства у независној трансакцији, између обавештених и вољних страна. У том случају, ентитет може користити употребну вредност средства као надокнадиву вредност.

21 Уколико нема разлога да се сматра да је употребна вредност средства значајно већа од његове фер вредности умањене за трошкове продаје, као надокнадив износ се може узети његова фер вредност умањена за трошкове продаје. Ово је често случај код средстава која се држе ради продаје. То је због тога што се употребна вредност средства које се држи ради продаје састоји

углавном од нето прихода од отуђења, пошто су будући готовински токови који настају континуираним коришћењем средства све до његовог отуђења вероватно занемарљиви.

22 Надокнадиви износ се утврђује за појединачно средство, осим када оно не генерише приливе готовине, који су у великој мери независни од других средстава или група средстава. У таквом случају, надокнадиви износ се утврђује за јединицу која генерише готовину, а којој то средство припада (видети параграфе 65–103), осим:

(а) ако је фер вредност умањена за трошкове продаје тог средства већа од његове књиговодствене вредности; или

(б) ако се може проценити да је употребна вредност средства приближна његовој фер вредности умањеној за трошкове продаје, а фер вредност умањена за трошкове продаје се може утврдити.

23 У неким случајевима, процене, просечне вредности и краћи обрачуни могу пружити разумну апроксимацију за детаљне обрачунае који су илустровани у овом Стандарду за утврђивање фер вредности умањене за трошкове продаје или употребне вредности.

Одмеравање надокнадивог износа нематеријалне имовине са неограниченим корисним веком трајања

24 Параграф 10 захтева да се нематеријална имовина са неограниченим веком трајања тестира једном годишње на умањење вредности, упоређивањем њене књиговодствене вредности са њеном надокнадивим износом, без обзира да ли постоји назнака умањења вредности. Међутим, најскорија детаљна калкулација надокнадивог износа из претходног периода такве имовине се може употребити за испитивање умањења вредности те имовине у текућем периоду, уколико су испуњени следећи критеријуми:

(а) ако нематеријална имовина не генерише готовинске приливе од континуиране употребе, који су у великој мери независни од оних који проистичу из осталих средстава или група средстава и стога се испитује умањење вредности као дела јединице која генерише готовину којој та имовина припада, затим имовина и обавезе које чине ту јединицу нису значајно измењени од најскорије калкулације надокнадивог износа;

(б) најскорија калкулација надокнадивог износа даје износ који значајно превазилази књиговодствену вредност средства; и

(ц) на основу анализе насталих догађаја и околности променењених од најскоријег утврђивања надокнадивог износа, мала је вероватноћа да одређени текући надокнадиви износ буде нижи од књиговодствене вредности средства.

Фер вредност умањена за трошкове продаје

25 Најбољи доказ фер вредности умањене за трошкове продаје је уговорена цена у независној трансакцији, коригована за маргиналне (додатне) трошкове који су директно приписиви отуђењу средства.

26 Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор, али се средством тргује на активном тржишту, фер вредност умањена за трошкове продаје средства је његова тржишна цена, умањена за трошкове отуђења. Одговарајућа тржишна цена је обично стварно понуђена цена. Када стварно понуђена цена није расположива, цена последње трансакције може пружити основу за процену фер вредности умањене за трошкове продаје, под условом да се економски услови нису значајно променили од датума последње трансакције и датума процене.

27 Ако не постоји обавезујући купопродајни уговор, нити активно тржиште за дато средство, фер вредност умањена за трошкове продаје се заснива на најбољој расположивој информацији, која одражава износ који ентитет може на крају извештајног периода остварити продајом тог средства у независној трансакцији између обавештених, вољних страна умањен за трошкове отуђивања. При утврђивању овог износа, ентитет узима у обзир исход скоријих трансакција за слична средства у истој делатности. Фер вредност умањена за трошкове продаје не одражава принудну продају, уколико руководство није приморано да одмах обави продају.

28 Трошкови отуђивања, осим оних који су већ признати као обавезе, одузимају се при утврђивању фер вредности умањене за трошкове продаје. Примери таквих трошкова су законом прописани трошкови, административне таксе и слични трансакционе таксе, трошкови уклањања средства и директни маргинални (додатни) трошкови везани за довођење средства у стање у коме се може продати. Међутим, отпремнине (дефинисане у IAS 19, *Примања*

запослених) и трошкови везани за смањење или реорганизацију предузећа након отуђивања средства, не представљају директне маргиналне (додатне) трошкове отуђивања средства.

29 Понекад, отуђивање средства захтева од купца да преузме и одређену обавезу, а само једна фер вредност умањена за трошкове продаје је расположива и за то средство и за одговарајућу обавезу. Параграф 77 објашњава како се поступа у таквим случајевима.

Употребна вредност

30 Калкулација употребне вредности једног средства треба да одражава следеће елементе:

(а) процену будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства;

(б) очекивања могућих варирања вредности или динамике тих будућих токова готовине;

(ц) временску вредност новца, приказану путем текуће безризичне тржишне каматне стопе;

(д) цену неизвесности својствене средству; и

(е) друге факторе, као што је неликвидност, коју ће учесници на тржишту одражавати одређивањем цена будућих токова готовине које ентитет очекује да ће остварити употребом тог средства.

31 Процењивање употребне вредности средства укључује следеће кораке:

(а) процењивање будућих готовинских прилива и одлива, који ће настати по основу континуираног коришћења средства и његовог коначног отуђења; и

(б) примењивање одговарајуће дисконтне стопе на те будуће готовинске токове.

32 Елементи утврђени у параграфу 30(б), (д) и (е) могу се одражавати или као кориговања будућих токова готовине или као кориговања дисконтне стопе. Ма који приступ ентитет изабере за одражавање очекивања могућих варирања вредности и времена будућих токова готовине, резултат је да се одражава очекивана садашња вредност будућих токова готовине, нпр. пондерисани просек свих могућих исхода. Прилог А пружа додатна упутства за коришћење технике садашње вредности у одмеравању употребне вредности неког средства.

Основа за процењивање будућих токова готовине

33 При одмеравању употребне вредности ентитет:

(а) заснива пројекције токова готовине на разумним и документованим претпоставкама које представљају најбољу процену руководства у вези са скупом економских услова, који ће постојати током преосталог корисног века трајања средства. Већи значај се даје екстерним доказима;

(б) заснива пројекције токова готовине на најновијим буџетима/прогнозама које је руководство одобрило, али треба да искључи сваку процену будућих прилива и одлива готовине по основу будућих реструктурирања или побољшања и повећања учинка средства. Пројекције засноване на овим буџетима/прогнозама обухватају период од највише пет година, осим ако се не може оправдати дужи временски период; и

(ц) процени пројекције токова готовине после периода обухваћених последњим буџетима/прогнозама екстраполацијом пројекција заснованих на буџетима/прогнозама, коришћењем стабилне или опадајуће стопе раста за наредне године, осим ако се растајућа стопа не може оправдати. Ова стопа раста не треба да буде већа од дугорочне просечне стопе раста за производе, делатности, земљу или земље у којима ентитет послује, или за тржиште на коме се средство користи, осим ако се не може оправдати већа стопа.

34 Руководство процењује рационалност претпоставки на којима се заснивају текуће пројекције токова готовине, испитујући узроке разлика између претходних пројекција токова готовине и стварних токова готовине. Руководство се стара да су претпоставке на којима се заснивају његове текуће пројекције токова готовине доследне стварним прошлим исходима, под условом да ефекти каснијих догађаја или околности које нису постојале кад су ти стварни готовински токови генерисани то омогућавају.

35 Детаљни, експлицитни и поуздани финансијски буџети/прогнозе будућих токова готовине за периоде дуже од пет година обично нису расположиви. Из тог разлога, процене будућих токова готовине које врши руководство, засноване су на најновијим буџетима/прогнозама за период од највише пет година. Руководство може користити пројекције токова готовине засноване на

финансијским буџетима/прогнозама за период дужи од пет година, ако је уверено да су те пројекције поуздане и ако, на основу ранијег искуства, може доказати своју способност да тачно прогнозира готовинске токове за дужи временски период.

36 Пројекције токова готовине до краја корисног века трајања средства се врше екстраполацијом пројекција токова готовине заснованих на финансијским буџетима/прогнозама, применом стопе раста за наредне године. Ова стопа је стабилна или опадајућа, сем када се пораст стопе поклапа са објективним информацијама о животном циклусу производа или привредне гране. Ако је то примерено, стопа раста је нула или негативна.

37 Када су услови повољни, конкуренти ће вероватно ући на тржиште и ограничити раст. Према томе, ентитети ће имати потешкоће да премаше просечну стопу раста из претходног периода у дужем периоду (рецимо, двадесет година) за производе, привредне гране, земљу или земље у којима ентитет послује, или за тржиште на коме се средство користи.

38 При коришћењу информација из финансијских буџета/прогноза, ентитет разматра да ли те информације одражавају разумне и документоване претпоставке и да ли представљају најбољу процену руководства о скупу економских услова који ће постојати у току преосталог корисног века трајања средства.

План процене будућих токова готовине

39 Процене будућих токова готовине обухватају:

(а) пројекције прилива готовине по основу континуиране употребе средстава;

(б) пројекције одлива готовине до којих нужно долази ради генерисања прилива готовине по основу континуиране употребе средстава (укључујући одливе готовине ради припреме средстава за употребу) и који се директно могу приписати, или алоцирати оправдано и конзистентно, том средству; и

(ц) евентуалне нето токове готовине, која ће бити примљена (или исплаћена) по основу отуђења средства на крају његовог корисног века трајања.

40 Процене будућих токова готовине и дисконтна стопа одражавају конзистентне претпоставке о расту цена који се може приписати општој инфлацији. Због тога, ако дисконтна стопа обухвата ефекат раста цена који се може приписати општој инфлацији, будући готовински токови се процењују у номиналним вредностима. Ако дисконтна стопа искључује ефекат раста цена који се може приписати општој инфлацији, будући готовински токови се процењују у реалним вредностима (али укључују будући раст или пад конкретних цена).

41 Пројекције одлива готовине обухватају пројекције свакодневног сервисирања средстава као и будуће опште трошкове који се могу директно приписати или алоцирати, оправдано и конзистентно, коришћењу датог средства.

42 Када књиговодствена вредност још увек не укључује све одливе готовине до којих ће доћи пре него што дато средство буде спремно за коришћење или продају, процена будућих одлива готовине обухвата и процену осталих будућих одлива готовине који се очекују, пре него што то средство буде спремно за коришћење или продају. На пример, ово је случај код објеката у изградњи или код развојних пројеката који нису завршени.

43 Да би се избегло дупло рачунање, процене будућих токова готовине не укључују:

(а) приливе готовине од средстава која генеришу приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине по основу средстава за која се врши процена (на пример, финансијска средства као што су потраживања); и

(б) одливе готовине по основу обавеза које су већ признате као обавезе (на пример, дуговања добављачима, пензије или резервисања).

44 Будући токови готовине за средство се процењују у његовом тренутном стању. Процене будућих токова готовине се не укључују у процењене будуће готовинске приливе или одливе за које се очекује да ће настати по основу:

(а) будућег реструктурирања за које ентитет још није преузео обавезу; или

(б) унапређења или повећања учинка средства.

45 Пошто се будући готовински токови за дато средство процењују у његовом тренутном, употребна вредност не одражава:

(а) будуће одливе готовине или релевантне уштеде трошкова (на пример, смањење трошкова за запослене) или користи које се

очекују да ће настати из будућег реструктурирања за које ентитет још није преузео обавезу; или

(б) будуће одливе готовине који ће побољшати или повећати учинак средства или одговарајући прилив готовине који се очекују од таквих одлива.

46 Реструктурирање представља програм који руководство планира и контролише и који значајно мења, било обим пословања на који се ентитет обавезао или начин на који се то пословање води. IAS 37, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, садржи упутства која појашњавају када се ентитет обавезује на реструктурирање.

47 Када се ентитет обавезе на реструктурирање, овај процес ће вероватно утицати на нека средства. Када се ентитет обавезао на реструктурирање:

(а) његове процене будућих прилива и одлива готовине за сврхе одређивања употребне вредности одражавају уштеде трошкова и друге користи од реструктурирања (на основу последњих финансијских буџета/прогноза које је руководство одобрило); и

(б) његове процене будућих одлива готовине по основу реструктурирања се укључују у резервисања за реструктурирање у складу са IAS 37.

Илустративни пример број 5, илуструје ефекте будућег реструктурирања на обрачун употребне вредности.

48 Све док ентитет нема одлив готовине којим се унапређује или повећава учинак датог средства, процене будућих токова готовине не обухватају процењене будуће приливе готовине за које се очекује да ће настати по основу пораста економских користи повезаних са тим одливом готовине (видети илустративни пример број 6).

49 Процене будућих токова готовине обухватају будуће одливе готовине који су неопходни за одржавање нивоа економских користи које се очекују од средстава у његовом садашњем стању. Кад јединица која генерише готовину садржи средства са различитим процењеним корисним вековима трајања, а притом су сва средства од суштинске важности за текуће пословање те јединице, замена средстава са краћим корисним веком се сматра делом свакодневног сервисирања те јединице кад се врши процена будућих токова готовине везаних за ту јединицу. Слично томе, кад само једно средство садржи компоненте са различитим процењеним корисним вековима трајања, замена тих компонената са краћим корисним веком сматра се делом свакодневног сервисирања тог средства кад се врши процена будућих токова готовине које генерише средство.

50 Процене будућих токова готовине не обухватају:

(а) приливе или одливе готовине од финансијских активности; или

(б) приливе или плаћања по основу пореза на добитак.

51 Процењени будући токови готовине одражавају претпоставке које су конзистентне са начином утврђивања дисконтне стопе. У супротном, ефекат неких претпоставки ће се рачунати два пута или ће се занемарити. Пошто се временска вредност новца сматра есконтовањем процењених будућих токова готовине, ови готовински токови не обухватају готовинске приливе или одливе настале од финансијских активности. Слично томе, пошто се дисконтна стопа утврђује на основици пре опорезивања, будући токови готовине се такође утврђују на основици пре опорезивања.

52 Процена нето токова готовине која ће бити примљена (или исплаћена) по основу отуђења средства на крају његовог корисног века трајања треба да представља износ који ентитет очекује да оствари од продаје тог средства у независној трансакцији између обавештених, вољних страна, по одбитку процењених трошкова продаје.

53 Процена нето токова готовине која ће бити примљена (или исплаћена) за отуђење средства на крају његовог корисног века трајања утврђује се на сличан начин као и фер вредност умањена за трошкове продаје средства, осим што, при процењивању тих нето токова готовине:

(а) ентитет користи преовлађујуће цене на дан процене за слична средства којима је истекао користан век трајања и која су коришћена под сличним условима под којима ће и дато средство бити коришћено; и

(б) ентитет коригује те цене за ефекте и будућег раста цена услед опште инфлације и будућег раста или пада конкретних цена. Међутим, ако процене будућих токова готовине по основу континуираног коришћења средства и дисконтна стопа не укључују ефекте опште инфлације, и ентитет искључује ове ефекте из процене нето токова готовине приликом отуђења.

Будући токови готовине у инострану валути

54 Будући токови готовине се процењују у оној валути у којој ће бити генерисани, а онда се дисконтују, применом дисконтне стопе која је одговарајућа за ту валуту. Ентитет прерачунава садашњу вредност применом спот девизног курса на дан обрачуна употребне вредности.

Дисконтна стопа

55 Дисконтна стопа (стопе) је стопа (или стопе) пре опорезивања, која одражава текуће тржишне процене:

(а) временске вредности новца; и

(б) ризика специфичних за средство за које будуће процене токова готовине нису кориговане.

56 Стопа која одражава текуће тржишне процене временске вредности новца и ризика специфичних за дато средство, представља принос који би инвеститори захтевали када би требало да изабере инвестицију која ће генерисати токове готовине у износу, времену и са профилем ризика једнаким оном, који ентитет очекује да потиче од датог средства. Ова стопа се процењује на основу стопе по којој се обављају текуће тржишне трансакције за слична средства, или на основу пондерисане просечне цене капитала ентитета који је на берзи, који има само једно средство (или портфељ средстава) са сличним сервисним потенцијалом и ризицима као и средство за које се врши процена. Међутим, дисконтна стопа (стопе) која се користи за одмеравање употребне вредности средства не одражава ризике за које су будуће процене токова готовине већ кориговане. У супротном, ефекат неких претпоставки ће се дупло рачунати.

57 Када стопа за специфично средство није непосредно доступна на тржишту, ентитет користи замене како би проценио дисконтне стопе. Прилог А садржи додатна упутства за процену дисконтне стопе у таквим околностима.

Признавање и одмеравање губитка од умањења вредности

58 У параграфима 59–64 су изнети захтеви за признавањем и одмеравањем губитака од умањења вредности појединачних средстава, осим гудвила. Признавање и одмеравање губитака од умањења вредности јединице која генерише готовину, и гудвила је обрађено у параграфима 65–108.

59 Ако, и само ако, је надокнадиви износ средства мањи од његове књиговодствене вредности, књиговодствену вредност треба смањити на надокнадиви износ. То смањење представља губитак од умањења вредности.

60 Губитак од умањења вредности треба одмах признати у билансу успеха, осим када се средство књижи по ревалоризованој вредности у складу са неким другим Међународним рачуноводственим стандардом (на пример, у складу са моделом ревалоризације из IAS 16). Сваки губитак од умањења вредности ревалоризованог средства се третира као смањење ревалоризационе резерве у складу са тим другим Стандардом.

61 Губитак од умањења вредности неревалоризованог средства се признаје у добитку или губитку. Међутим, губитак од умањења вредности ревалоризованог средства се признаје у укупном осталом резултату до висине губитка од умањења вредности који не премашује износ ревалоризационе резерве за исто средство. Такав губитак од умањења вредности ревалоризованог средства смањује ревалоризациону резерву за то средство.

62 Када је процењен износ губитка од умањења вредности већи од књиговодствене вредности средства на које се тај губитак односи, ентитет признаје обавезу, ако, и само ако, се то захтева неким другим Стандардом.

63 Након признавања губитка од умањења вредности, трошкови амортизације средства се коригују у будућим периодима, како би се систематски, у току преосталог корисног века трајања, алоцирала ревидирана књиговодствена вредност средства, умањена за (евентуалну) резидуалну вредност.

64 Ако је признат губитак од умањења вредности, било каква одложена пореска средства или обавезе повезане с тим, утврђују се према IAS 12 упоређивањем ревидиране књиговодствене вредности са његовом пореском основицом (видети илустративни пример број 3).

Јединице које генеришу готовину и гудвил

65 У параграфима 66–108 и Прилогу Ц изнети су захтеви за идентификовањем јединице која генерише готовину, а којој

припада неко средство, као и за утврђивањем књиговодствене вредности јединице која генерише готовину и гудвила и признавањем њихових губитака од умањења вредности.

Идентификовање јединице која генерише готовину, а којој неко средство припада

66 Ако постоји било каква назнака да је вредност неког средства умањена, надокнадива вредност се процењује за појединачно средство. Уколико није могуће проценити надокнадиви износ појединачног средства, ентитет утврђује надокнадиви износ јединице која генерише готовину, а којој то средство припада (средство јединице која генерише готовину).

67 Надокнадиви износ појединачног средства се не може утврдити ако:

(а) се употребна вредност неког средства не може проценити у износу приближном његовој фер вредности умањеној за трошкове продаје (на пример, када се будући токови готовине настали по основу континуираног коришћења тог средства, не могу проценити као занемарљиви); и

(б) средство не генерише приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине других средстава.

У таквим случајевима, употребна вредност, а самим тим и надокнадиви износ, могу се утврдити само за јединицу која генерише готовину тог средства.

Пример

Рудник има сопствену пругу за потребе подршке својим рударским активностима. Ова сопствена пруга се може продати само као старо гвожђе и она не генерише приливе готовине који су великим делом независни од прилива готовине од других средстава рудника.

Није могуће проценити надокнадиви износ приватне пруге, јер се њена употребна вредност не може утврдити и вероватно се разликује од вредности старог гвожђа. Због тога, ентитет процењује надокнадиви износ јединице која генерише готовину, а којој приватна пруга припада, то јест, целог рудника.

68 Као што је дефинисано у параграфу 6, јединица која генерише готовину од неког средства је најмања група средстава која обухвата дато средство и генерише приливе готовине, који су великим делом независни од прилива готовине од других средстава или група средстава. Идентификовање јединице која генерише готовину од неког средства укључује просуђивање. Ако се надокнадиви износ појединачног средства не може утврдити, ентитет идентификује најмању групу средстава која генеришу у великој мери независне приливе готовине.

Пример

Аутобуска компанија пружа услуге по основу уговора са општином којим се захтева минимум услуга на свакој од пет посебних линија. Средства намењена свакој линији и токови готовине од сваке линије могу се идентификовати одвојено. Једна од линија послује са значајним губитком.

Пошто ентитет нема опцију да укине неку од аутобуских линија, најнижи ниво прилива готовине, који се може идентификовати, а који је великим делом независан од прилива готовине од других средстава или групе средстава, је прилив готовине генерисан од свих пет линија заједно. Јединица која генерише готовину за сваку линију је аутобуска компанија као целина.

69 Готовински износи су приливи готовине и готовинских еквивалената добијених од екстерних субјеката. Када се утврђује да ли су приливи готовине од неког средства (или групе средстава) у великој мери независни од прилива готовине од других средстава (или групе средстава), ентитет узима у обзир различите факторе, укључујући и то како руководство прати пословање ентитета (на пример, по производним линијама, делатностима, појединачним локацијама, областима или регионима), односно како руководство доноси одлуке о настављању или отуђењу средстава и пословања. Илустративни пример број 1, пружа примере идентификовања јединице која генерише готовину.

70 Уколико постоји активно тржиште за производе неког средства или групе средстава, то средство, или група средстава се идентификују као јединица која генерише готовину, чак и када се неки или сви производи користе интерно. Уколико је прилив готовине генерисан било којим средствима или јединицом која генерише готовину под дејством интерних трансферних цена, ентитет користи најбољу процену руководства о будућим ценама које се могу постићи у независним трансакцијама када процењује:

(а) будуће приливе готовине који се користе за утврђивање употребне вредности средства или јединице која генерише готовину; и

(б) при утврђивању будућих одлива готовине који се користе за утврђивање употребне вредности било ког другог средства или

јединце која генерише готовину, а која је резултат одређивања интерних трансферних цена.

71 Чак и када неки или сви производи неког средства или групе средстава користи у другим јединицама ентитета (на пример, међуфазни производи производног процеса), то средство или група средстава чине посебну јединицу која генерише готовину, ако ентитет може да тај производ прода на активном тржишту. То је зато што ово средство или група средстава могу да генеришу приливе готовине који би великим делом били независни од прилива готовине од других средстава или групе средстава. При коришћењу информација заснованих на финансијским буџетима/прогнозама које се односе на такву јединицу која генерише готовину или на било које друго средство или јединицу која генерише готовину на које утичу интерне трансферне цене, ентитет коригује ове информације ако интерне трансферне цене не одражавају најбољу процену руководства у вези са будућим ценама оствареним које би се могле остварити у независним трансакцијама.

72 Јединице које генеришу готовину се идентификују доследно из периода у период за исто средство или врсте средстава, осим ако промена није оправдана.

73 Ако ентитет утврди да неко средство припада јединици која генерише готовину којој није припадало у претходним периодима, или да су се врсте средстава груписаних за јединицу која генерише готовину тог средства измениле, параграф 130 захтева обелодањивања о тој јединици која генерише готовину, ако је признат, или сторниран губитак од умањења вредности те јединице.

Надокнадиви износ и књиговодствена вредност јединице која генерише готовину

74 Надокнадиви износ јединице која генерише готовину је њена фер вредност умањена за трошкове продаје, или употребна вредност, у зависности која је од њих већа. За сврхе утврђивања надокнадивог износа јединице која генерише готовину, свако "средство" у параграфима 19–57 тумачи се као "јединица која генерише готовину".

75 Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину се утврђује доследно начину утврђивања њеног надокнадивог износа.

76 Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину:

(а) обухвата књиговодствену вредност само оних средстава која се могу директно приписати или, оправдано и доследно алоцирати јединици која генерише готовину, а која ће генерисати будуће приливе готовине који се користе за одређивање употребне вредности те јединице; и

(б) не обухвата књиговодствену вредност признате обавезе, осим ако се надокнадиви износ јединице која генерише готовину, не може утврдити без узимања у обзир те обавезе.

То је због тога, што се фер вредност умањена за трошкове продаје и употребна вредност јединице која генерише готовину, утврђује искључењем токова готовине који се односе на средства, која нису део јединице која генерише готовину и обавезе, које су већ признате у финансијским извештајима (видети параграфе 28 и 43).

77 Када се средства групишу ради процене надокнадивог износа, значајно је да се у јединици која генерише готовину укључе сва средства која генеришу или се користе за генерисање релевантног тока готовине. У супротном, може изгледати да је вредност средстава јединице која генерише готовину у целости надокнадива, а да је у ствари настао губитак од умањења вредности. У неким случајевима, иако нека средства доприносе процењеним будућим токовима готовине јединице која генерише готовину, она се не могу алоцирати јединици која генерише готовину оправдано и доследно. Ово би могао бити случај код гудвила или средстава корпорације, као што су средства дирекције. У параграфима 80–103 се објашњава како се поступа са овим средствима приликом тестирања јединице која генерише готовину на умањење вредности.

78 Може бити неопходно да се размотре неке признате обавезе, како би се утврдио надокнадиви износ јединице која генерише готовину. Ово се може догодити, ако би се отуђењем јединице која генерише готовину од купца захтевало да преузме обавезу. У овом случају, фер вредност умањена за трошкове продаје (или процењени ток готовине од крајњег отуђења) јединице која генерише готовину, представља процењену продајну цену средстава јединице која генерише готовину, заједно са обавезом, умањена за трошкове отуђења. Да би се извршило смислено поређење књиговодствене

вредности јединице која генерише готовину и њеног надокнадивог износа, књиговодствена вредност обавезе се одузима приликом утврђивања, како употребне вредности јединице која генерише готовину, тако и њене књиговодствене вредности.

Пример

Компанија има рудник у земљи у којој законодавство захтева од власника да на крају експлоатације доведе земљиште у првобитно стање. Трошкови довођења земљишта у првобитно стање обухватају и трошкове уклањања површинског слоја земље који се мора уклонити пре почетка експлоатације. Резервисање за трошкове уклањања површинског слоја земље је признато чим је то уклањање извршено. Резервисан износ је признат као део трошкова рудника и амортизује се током корисног века трајања рудника. Књиговодствена вредност резервисања за трошкове довођења земљишта у првобитно стање износи 500 н.ј., што је еквивалентно садашњој вредности тих трошкова.

Ентитет проверава да ли је вредност рудника умањена. Јединица која генерише готовину за рудник, је рудник у целини. Ентитет је примио разне понуде за куповину рудника по цени од око 800 н.ј.; ова цена одражава чињеницу да ће купац преузети обавезу враћања површинског слоја земље. Трошкови отуђења рудника су занемарљиви. Употребна вредност рудника је приближно 1.200 н.ј. не рачунајући трошкове довођења земљишта у првобитно стање. Књиговодствена вредност рудника је 1.000 н.ј.

Фер вредност умањена за трошкове продаје јединице која генерише готовину је 800 н.ј. Овај износ узима у обзир трошкове довођења земљишта у првобитно стање за које је већ извршено резервисање. Као последица тога, употребна вредност јединице која генерише готовину се утврђује након узимања у обзир трошкова довођења земљишта у првобитно стање и процењена је на 700 н.ј. (1.200 н.ј. мање 500 н.ј.). Књиговодствена вредност јединице која генерише готовину је 500 н.ј., што представља књиговодствену вредност рудника (1.000 н.ј.), умањену за књиговодствену вредност резервисања за трошкове довођења земљишта у првобитно стање (500 н.ј.). Дакле, надокнадиви износ јединице која генерише готовину превазилази њену књиговодствену вредност.

а У овом стандарду монетарни износи се означавају као "новчане јединице" (н.ј.).

79 Из практичних разлога, надокнадиви износ јединице која генерише готовину се понекад утврђује након узимања у обзир средстава, која нису део јединице која генерише готовину (на пример, потраживања или друга финансијска средства) или обавеза које су већ признате (на пример, дуговања добављачима, пензије и друга резервисања). У таквим случајевима, књиговодствена вредност јединице која генерише готовину се увећава за књиговодствену вредност тих средстава, а умањује за књиговодствену вредност тих обавеза.

Гудвил

Алокација гудвила на јединице која генеришу готовину

80 За сврхе тестирања на умањење вредности, гудвил стечен у оквиру пословне комбинације се, од дана стицања, распоређује на сваку стицаоачеву јединицу која генерише готовину, или групе таквих јединица, за које се очекује да остварују корист од синергије комбинације, без обзира да ли су друга стечена средства или обавезе додељене тим јединицама или групама јединица. Свака јединица или група јединица на које се алоцира гудвил:

(а) представља најнижи ниво у оквиру ентитета, на коме се врши праћење гудвила за сврхе интерног управљања; и

(б) није већа од сегмента пословања, који је одређен у складу са IFRS 8 *Сегменти пословања*.

81 Гудвил признат у пословној комбинацији је средство које представља будуће економске користи настале од других средстава стечених у пословној комбинацији које се не идентификује засебно, нити се признаје појединачно. Гудвил не генерише готовинске токове независно од других средстава или група средстава, а често доприноси токовима готовине већег броја јединица које генеришу готовину. Понекад се гудвил не може алоцирати непроизводно појединачним јединицама које генеришу готовину, већ само групама јединица које генеришу готовину. Као резултат, најнижи ниво на коме се гудвил прати у оквиру ентитета за потребе интерног управљања понекад чини више јединица које генеришу готовину, а на које се гудвил односи, али ком се он не може алоцирати. Помињања јединице која генерише готовину и којој је гудвил алоциран у параграфима 83 – 99 и Прилогу Ц треба тумачити као групу јединица које генеришу готовину и којима је гудвил алоциран.

82 Примена захтева из параграфа 80 резултира тестирањем гудвила на умањење вредности на нивоу којим се одражава начин на који ентитет управља пословањем и са којим се гудвил обично повезује. Дакле, развој додатних система извештавања обично није неопходан.

83 Јединица која генерише готовину и на коју је алоциран гудвил за сврхе тестирања на умањење вредности може да се не подудара са нивоом на ком се алоцира гудвил у складу са IAS 21 – Ефекти промена девизних курсева, да би се одмеравали добици

и губици од промена девизних курсева. На пример, ако IAS 21 од ентитета захтева да алоцира гудвил на релативно ниским нивоима у циљу одмеравања добитка и губитака од промена девизних курсева, не захтева се тестирање гудвила на умањење вредности на истом нивоу осим ако се и гудвил не прати на том нивоу за сврхе интерног управљања.

84 Ако се почетна алокација гудвила стеченог у пословној комбинацији не може завршити пре краја годишњег периода у ком се извршава та пословна комбинација, та почетна алокација се завршава пре краја првог годишњег периода који почиње након датума стицања.

85 У складу са IFRS 3 – *Пословне комбинације*, ако се почетно обрачунавање једне пословне комбинације може одредити само привремено до краја периода у којем је комбинација извршена, стицалац:

(а) обрачунава комбинацију коришћењем тих привремених вредности; и

(б) признаје евентуална кориговања тих привремених вредности као резултат довршавања почетног књижења у периоду одмеравања, који не сме да траје дуже од дванаест месеци од датума стицања.

У таквим случајевима можда неће бити могуће да се заврши почетна алокација гудвила признатог у комбинацији пре краја годишњег периода у ком се врши комбинација. Кад је то у питању, ентитет обелодањује информације захтеване у параграфу 133.

86 Ако је гудвил алоциран на једну јединицу која генерише готовину, а ентитет отуђи пословање те јединице, гудвил везан за то отуђено пословање:

(а) се укључује у књиговодствену вредност пословања при одређивању добитка или губитка од отуђења; и

(б) одмерава на основу релативних вредности отуђеног пословања и дела задржане јединице која генерише готовину, осим ако ентитет не може да покаже да неки други метод боље одражава гудвил повезан са отуђеним пословањем.

Пример

Ентитет продаје пословање које је било део јединице која генерише готовину, а на коју је гудвил алоциран за 100 н.ј. Гудвил алоциран на ту јединицу се не може идентификовати или повезати са групом средстава на нивоу нижем од те јединице, осим произвољно. Надокнадив износ сегмента задржане јединице која генерише готовину је 300 н.ј.

Пошто се гудвил алоциран на јединицу која генерише готовину не може произвољно идентификовати или повезати са групом средстава на нивоу нижем од те јединице, гудвил повезан са отуђеним пословањем се одмерава на основу релативних вредности тог отуђеног пословања и задржаног сегмента јединице. Према томе, 25% гудвила алоцираног на јединицу која генерише готовину се укључује у књиговодствену вредност пословања које је продато.

87 Ако један ентитет врши реорганизацију своје извештајне структуре тако да мења састав једне или више јединица које генеришу готовину на које је алоциран гудвил, гудвил се реалоцира на захваћене јединице. Та реалокација се врши коришћењем приступа релативне вредности, слично оном који се користи када ентитет отуђи пословање у оквиру једне јединице која генерише готовину, осим ако ентитет не може да покаже да неки други метод боље одражава гудвил повезан са реорганизованим јединицама.

Пример

Гудвил је претходно био алоциран на јединицу која генерише готовину А. Гудвил алоциран на јединицу А не може бити идентификован или повезан са једном групом средстава на нивоу нижем од нивоа А, осим произвољно. А треба да се подели и интегрише у три друге јединице које генеришу готовину – Б, Ц и Д.

Пошто гудвил алоциран на јединицу А не може бити произвољно идентификован или повезан са једном групом средстава на нивоу нижем од А; он се реалоцира на јединице Б, Ц и Д на основу релативних вредности трију сегмената јединице А, пре њиховог интегрисања са јединицама Б, Ц и Д.

Тестирање јединица које генеришу готовину са гудвилем на умањења вредности

88 Када се, како је објашњено у параграфу 81, гудвил односи на јединицу која генерише готовину, али није алоциран на ту јединицу, увек када постоје знаке да је дошло до умањења вредности, та јединица се тестира, поређењем књиговодствене вредности јединице умањене за гудвил, са надокнадивим износом јединице. Сваки губитак од умањења вредности се признаје у складу са параграфом 104.

89 Ако јединица која генерише готовину, описана у параграфу 88, садржи у својој књиговодственој вредности неко нематеријално средство које има коначни корисни век трајања и још није

расположиво за коришћење и оно се може тестирати на умањење вредности само као део јединице која генерише готовину, онда параграф 10 захтева да се и та јединица такође тестира за умањење вредности једном годишње.

90 Јединица која генерише готовину, а на коју је гудвил алоциран, тестира се на умањење вредности једном годишње, и увек када постоје знаке да је дошло до умањења вредности јединице, поређењем књиговодствене вредности јединице умањене за гудвил, са надокнадивим износом јединице. Уколико је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности јединице, сматра се да није дошло до умањења вредности. Уколико је књиговодствена вредност већа од надокнадивог износа, ентитет признаје губитак од умањења вредности у складу са параграфом 104.

91-95 [Брисани]

Динамика тестирања на умањење вредности

96 Годишње испитивање на умањење вредности јединице која генерише готовину на коју је алоциран гудвил може бити спроведено било кад у току једног годишњег периода, под условом да се испитивање извршава у исто време сваке године. У различитим јединицама које генеришу готовину може се испитивање умањења вредности у различитим временским периодима. Међутим, ако је неки део гудвила или целокупни гудвил алоциран на јединицу која генерише готовину био стечен у пословној комбинацији и током текућег годишњег периода, та јединица треба да буде подвргнута тесту на умањење вредности пре краја текућег годишњег периода.

97 Ако се средства која чине јединицу која генерише готовину тестирају на умањење вредности у исто време кад и јединица која садржи гудвил, та средства се тестирају на умањење вредности пре јединице која садржи гудвил. Исто тако, ако се јединице које генеришу готовину, које чине групу јединица које генеришу готовину, којима је алоциран гудвил тестирају на умањење вредности у исто време као и група јединица која садржи гудвил, у засебним јединицама треба да се испита умањење вредности пре групе јединица које садрже гудвил.

98 У тренутку испитивања умањења вредности јединице која генерише готовину и на коју је алоциран гудвил, може постојати назнака умањења вредности средства у оквиру јединице која садржи гудвил. У таквим околностима ентитет прво испитује умањење вредности средства и признаје евентуални губитак од умањења вредности пре испитивања јединице која генерише готовину која садржи гудвил. Слично томе, може постојати назнака умањења вредности јединице која генерише готовину у оквиру групе јединица која садржи гудвил. У таквим случајевима, ентитет прво испитује умањење вредности у јединици која генерише готовину и признаје евентуални губитак од умањења вредности за ту јединицу, пре испитивања умањења вредности групе јединица на које је алоциран гудвил.

99 Најскорија детаљна калкулација надокнадивог износа једне јединице која генерише готовину и на коју је гудвил био алоциран извршена у претходном периоду може се користити при испитивању умањења вредности те јединице у текућем временском периоду ако се испуне следећи услови:

(а) средства и обавезе које чине јединицу се нису значајно променила од најскорије калкулације надокнадивог износа;

(б) резултат најскорије калкулације надокнадивог износа био је значајно виши од књиговодствене вредности јединице; и

(ц) на основу анализе догађаја до којих је дошло и околности које су се измениле од најскорије калкулације надокнадивог износа, мала је вероватноћа да ће одређивање садашњег надокнадивог износа бити мање од садашње књиговодствене вредности јединице.

Заједничка средства

100 Заједничка средства обухватају средства групе или делове средства, као што су управна зграда или неког сектора ентитета, опрема за АОП или центар за истраживања. Структура ентитета одређује да ли неко средство, укључено у јединицу која генерише готовину, испуњава услове из дефиниције заједничких средстава садржане у овом Стандарду. Кључне карактеристике заједничких средстава су да не генеришу приливе готовине независне од других средстава или групе средстава и њихова књиговодствена вредност се не може у целисти приписати посматраној јединици која генерише готовину.

101 Пошто заједничка средства корпорације не генеришу посебне приливе готовине, надокнадиви износ појединачног заједничког средства се не може утврдити, осим када руководство

одлучи да то средство прода. Због тога, када постоји назнака да је вредност заједничког средства можда умањена, надокнадиви износ тог средства се утврђује у оквиру надокнадивог износа јединице која генерише готовину и та вредност се упоређује са књиговодственом вредношћу дате јединице или групе јединица која генеришу готовину, а сваки губитак од умањења вредности се признаје у складу са параграфом 104.

102 При тестирању јединице која генерише готовину на умањење вредности, ентитет идентификује сва заједничка средства која се односе на ту посматрану јединицу. Ако део књиговодствене вредности заједничког средства:

(а) може бити алоциран посматраној јединици на оправдано и доследно, ентитет упоређује књиговодствену вредност заједничког средства која је алоцирана јединици, са њеним надокнадивим износом. Било који губитак од умањења вредности се признаје у складу са параграфом 104.

(б) не може бити алоциран посматраној јединици оправдано и доследно, ентитет треба да:

(i) упоређи књиговодствену вредност јединице, изузев заједничког средства, са њеним надокнадивим износом и призна било који губитак од умањења вредности који је настао сходно параграфу 104;

(ii) идентификује најмању групу јединица која генеришу готовину у коју спада посматрана јединица и којој део књиговодствене вредности заједничког средства може бити алоциран оправдано и доследно; и

(iii) упоређи књиговодствену вредност те групе јединица које генеришу готовину, укључујући део књиговодствене вредности заједничког средства алоцираног тој групи јединица, са надокнадивим износом те групе јединица. Било који губитак од умањења вредности треба бити признат у складу са параграфом 104.

103 Илустративни пример број 8 илуструје примену ових захтева на заједничка средства.

Губитак од умањења вредности јединице која генерише готовину

104 Губитак од умањења вредности средстава јединице које генерише готовину (најмање групе јединица које генеришу готовину на које је већ алоциран гудвил или средства корпорације) треба признати ако, и само ако, је надокнадиви износ јединице (групе јединица) мањи од њене (њихове) књиговодствене вредности. Губитак од умањења вредности треба алоцирати тако да се смањи књиговодствена вредност средстава те јединице (групе јединица) по следећем редоследу:

(а) прво, смањењем књиговодствене вредности за било који гудвил који је алоциран на јединицу која генерише готовину (групу јединица); и

(б) затим, на друга средства те јединице (групе јединица) у сразмери са њиховом појединачном књиговодственом вредношћу.

Ова смањења књиговодствене вредности треба третирати као губитке од умањења вредности појединачних средстава и признати их у складу са параграфом 60.

105 При алоцирању губитка од умањења вредности у складу са параграфом 104, ентитет не смањује књиговодствену вредност средства испод износа који је од следећих највећи:

(а) фер вредности умањене за трошкове продаје (ако се може утврдити);

(б) употребне вредности средства (ако се може утврдити); и

(ц) нуле.

Износ губитка од умањења вредности који би иначе био алоциран на дато средство, треба алоцирати на остала средства јединице (групе јединица) на пропорционалној основи.

106 Ако није изводљиво да се процени надокнадиви износ сваког појединачног средства јединице која генерише готовину, овај Стандард захтева да се губитак од умањења вредности произвољно алоцира на средства дате јединице, без гудвила, зато што сва та средства заједно генеришу готовину у оквиру те јединице.

107 Ако се надокнадиви износ појединачног средства не може утврдити (видети параграф 67) онда се:

(а) губитак од умањења вредности признаје за дато средство, ако је његова књиговодствена вредност већа од износа фер вредности умањене за трошкове продаје, или од износа добијеног применом поступака алокације описаних у параграфима 104 и 105, зависно који је од тих износа већи; и

(б) не признаје се губитак од умањења вредности неког средства, ако вредност одговарајуће јединице која генерише готовину није умањена. Ово се односи чак и на случај када је фер вредност умањена за трошкове продаје мања од књиговодствене вредности.

Пример

Машина је претрпела физичко оштећење, али још увек функционише, иако не тако добро као раније. Фер вредност умањена за трошкове продаје машине је мања од њене књиговодствене вредности. Машина не производи независне приливе готовине. Најмања препознатљива група средстава која обухвата ту машину и генерише приливе готовине, великим делом независне од прилива готовине од других средстава, је производна линија којој машина припада. Надокнадиви износ производне линије указује да вредност производне линије као целине није умањена. Прва претпоставка: буџети/прогнозе које је руководство одобрило не указују на његову намеру да машину замени.

Надокнадиви износ саме машине се не може проценити, пошто њена употребна вредност:

(а) може бити различита од њене фер вредности умањене за трошкове продаје; и (б) може бити утврђена само у оквиру јединице која генерише готовину, а којој та машина припада (производна линија).

Вредност производне линије није умањена и зато се за ту машину не признаје никакво умањење вредности. Ипак, ентитет може наћи за потребно да поново процени амортизациони период или метод амортизације те машине. Можда је потребан краћи амортизациони период или метода брже амортизације, који ће одразити очекивани преостали користан век трајања машине, или образац којим се очекује да ће ентитет трошити економске користи.

Друга претпоставка: буџети/прогнозе које је руководство одобрило указују на његову намеру да машину замени и да је прода у блиској будућности. Токови готовине по основу континуираног коришћења машине до њене продаје су процењени као занемарљиви.

Употребна вредност машине се може проценити као приближна њеној фер вредности умањеној за трошкове продаје. Због тога се надокнадиви износ машине може утврдити и не узима се у обзир јединица која генерише готовину, а којој та машина припада (производна линија). Пошто је фер вредност умањена за трошкове продаје машине мања од њене књиговодствене вредности, признаје се губитак од умањења вредности машине.

108 Пошто се примене захтеви из параграфа 104 и 105, обавеза се признаје за све преостале износе губитка од умањења вредности јединице која генерише готовину, ако, и само ако, се то захтева неким другим Стандардом.

Сторнирање губитка од умањења вредности

109 У параграфима 110–116, изнети су захтеви за сторнирање губитка од умањења вредности, који је признат за неко средство или јединицу која генерише готовину у току претходних година. У тим захтевима се користи израз “средство”, али се тај израз подједнако односи на појединачно средство, или на јединицу која генерише готовину. Додатни захтеви изнети су за појединачно средство у параграфима 117 и 121, за јединицу која генерише готовину у параграфима 122 и 123 и за гудвил у параграфима 124 и 125.

110 Ентитет на крају сваког извештајног периода процењује да ли има било каквих назнака да губитак од умањења вредности неког средства, осим гудвила, признат у претходним годинама можда више не постоји, или је можда умањен. Ако таква назнака постоји, ентитет процењује надокнадиви износ тог средства.

111 Приликом процењивања да ли постоји нека назнака да губитак од умањења вредности неког средства, осим гудвила, признат у претходним годинама можда више не постоји или је можда умањен, ентитет, као минимум, разматра следеће назнаке:

Екстерне изворе информација

(а) тржишна вредност средства је значајно порасла у току периода;

(б) значајне промене повољне за ентитет догодиле су се у току периода, или ће се догодити у блиској будућности у технолошком, тржишном, економском или законском окружењу у коме ентитет послује, или на тржишту коме је средство намењено;

(ц) тржишне каматне стопе или друге тржишне стопе приноса на инвестицију су смањене у току периода, а ова смањења ће вероватно имати утицаја на дисконтну стопу која се користи приликом обрачуна употребне вредности средства и на материјално значајно повећање његовог надокнадивог износа;

Интерне изворе информација

(д) значајне промене повољне за ентитет догодиле су се у току периода, или се очекује да ће се догодити у блиској будућности, у мери у којој, или на начин на који се средство користи, или се очекује да ће бити коришћено. Ове промене обухватају трошкове настале током периода ради побољшања или повећања учинка средстава или реструктурирања пословања коме то средство припада; и

(е) интерни извештаји указују на постојање доказа да је економски učinак средстава бољи, или да ће бити бољи од очекиваног.

112 Назнаке о потенцијалном смањењу губитка од умањења вредности из параграфа 111, углавном одражавају назнаке о потенцијалном губитку од умањења вредности из параграфа 12.

113 Ако постоји назнака да признати губитак од умањења вредности неког средства, осим гудвила, можда више не постоји или је можда смањен, то може да укаже да је можда потребно преиспитати и кориговати преостали користан век, метод амортизације или резидуалну вредност средства у складу са стандардом који се примењује за то средство, чак и када губитак, због умањења његове вредности, није сторниран.

114 Губитак од умањења вредности неког средства признат у претходним годинама треба сторнирати ако, и само ако, је дошло до промене процена које су коришћене при утврђивању надокнадивог износа тог средства, након што је губитак од умањења вредности признат последњи пут. Уколико је то случај, књиговодствену вредност средства треба повећати до његовог надокнадивог износа, изузев као што је описано у параграфу 117. То повећање представља сторнирање губитка од умањења вредности.

115 Сторнирање губитка од умањења вредности одражава повећање процењеног корисног потенцијала средства, било његовим коришћењем или продајом, након датума када је ентитет последњи пут признао губитак од умањења вредности тог средства. Параграф 130 захтева од ентитета да идентификује промене процена које проузрокују повећање процењеног корисног потенцијала средства. Примери промена процена обухватају:

(а) промену основе за надокнадиви износ (тј. да ли је надокнадиви износ заснован на фер вредности умањеној за трошкове продаје или на употребној вредности);

(б) ако је надокнадиви износ заснован на употребној вредности: промену износа или времена процењених будућих токова готовине, или промену дисконтне стопе; или

(ц) ако је надокнадиви износ заснован на фер вредности умањеној за трошкове продаје: промену процене компоненти фер вредности умањене за трошкове продаје.

116 Употребна вредност неког средства може постати већа од његове књиговодствене вредности једноставно зато што се садашња вредност будућих прилива готовине повећава ако су употребна и књиговодствена вредност приближне. Међутим, потенцијал тог средства није се повећао. Због тога се губитак од умањења вредности не сторнира само због протока времена (који се понекад назива »поништавање« дисконта), чак и када надокнадиви износ средства постане већи од његове књиговодствене вредности.

Сторнирање губитка од умањења вредности за појединачно средство

117 Повећана књиговодствена вредност неког средства, осим гудвила, по основу сторнирања губитка од умањења вредности, не треба да премашу књиговодствену вредност тог средства која би била утврђена (умањена за износ амортизације), да у претходним годинама није било признавања губитка од умањења његове вредности.

118 Свако повећање књиговодствене вредности неког средства, осим гудвила, изнад његове књиговодствене вредности која би била утврђена (по умањењу за износ амортизације) да у претходним годинама није било признавања губитка од умањења његове вредности вредности, представља ревалоризацију. За рачуноводствено обухватање те ревалоризације ентитет поступа у складу са Стандардом који важи за то средство.

119 Сторнирање губитка од умањења вредности неког средства, осим гудвила, се одмах признаје у билансу успеха, осим када се то средство не књижи по ревалоризованој вредности у складу са неким другим стандардом (на пример, према моделу ревалоризације из IAS 16). Свако сторнирање губитка од умањења вредности ревалоризованог средства треба третирати као повећање ревалоризације у складу са тим другим Стандардом.

120 Сторнирање губитка од умањења вредности ревалоризованог средства се признаје у укупном осталом резултату и повећава ревалоризациону резерву за то средство. Међутим, у мери у којој је губитак од умањења вредности истог ревалоризованог средства претходно био признат у билансу успеха, сторнирање тог губитка од умањења вредности се такође признаје у билансу успеха.

121 Након што се призна сторнирање губитка од умањења вредности, трошкови амортизације тог средства се коригује у будућим периодима, како би се ревидирана књиговодствена вредност

средства, умањена за његову резидуалну вредност (ако је има), систематски алоцирала током преосталог корисног века трајања.

Сторнирање губитка од умањења вредности за јединицу која генерише готовину

122 Сторнирање губитка од умањења вредности за јединицу која генерише готовину се алоцира на средства јединице, осим на гудвил, сразмерно књиговодственим вредностима тих средстава. Ова повећања књиговодствених вредности се третирају као сторнирања умањења вредности појединачних средстава и признају се у складу са параграфом 119.

123 Приликом алоцирања сторнираног губитка од умањења вредности јединице која генерише готовину у складу са параграфом 122, књиговодствену вредност неког средства се не увећава изнад нижег од следећих износа:

(а) његовог надокнадивог износа (ако се може утврдити); и
(б) његове књиговодствене вредности која би била утврђена (умањена за амортизацију) да није било признавања губитка од умањења вредности тог средства у претходним периодима.

Износ сторнираног губитка од умањења вредности, који би иначе био алоциран на неко средство, треба пропорционално алоцирати на друга средства јединице, изузев гудвила.

Сторнирање губитка од умањења вредности гудвила

124 Губитак од умањења гудвила се не сторнира у наредном периоду.

125 IAS 38, *Нематеријална имовина*, забрањује признавање интерно генерисаног гудвила. Свако повећање надокнадивог износа гудвила у периодима после признавања губитка од умањења вредности тог гудвила ће вероватно бити повећање интерно генерисаног гудвила, а не повећање губитка од умањења вредности признатог за стечени гудвил.

Обелодањивање

126 За сваку групу средстава ентитет обелодањује следеће:

(а) износ губитака од умањења вредности признат у добитку или губитку у току периода и позиције извештаја о укупном резултату којима се обухватају губици од умањења вредности;

(б) износ сторнираних губитака од умањења вредности признат у билансу успеха у току периода и позиције извештаја о укупном резултату којима се обухватају сторнирања губитака од умањења вредности;

(ц) износ губитака од умањења вредности ревалоризованих средстава признатих у укупном осталом резултату у току периода; и

(д) износ сторнираних губитака од умањења вредности ревалоризованих средстава признатих у укупном осталом резултату у току периода.

127 Групу средстава представљају средства груписана према сличној природи и коришћењу у пословању ентитета.

128 Информације које се захтевају у параграфу 126 могу се презентовати заједно са другим информацијама обелодањеним за ту класу средстава. На пример, ове информације могу бити обухваћене усклађивањем књиговодствене вредности основних средстава на почетку и на крају периода, као што то захтева IAS 16.

129 Ентитети који извештавају о информацијама по сегментима у складу са IFRS 8, обелодањују следеће за сваки извештајни сегмент:

(а) износ губитака од умањења вредности средства признатих током периода у укупном осталом резултату.

(б) износ сторнирања губитака од умањења вредности средстава признатих у добитку или губитку и у укупном осталом резултату током периода.

130 Ентитет обелодањује следеће за сваки значајан губитак од умањења вредности појединачног средства, укључујући гудвил, или јединицу која генерише готовину, признат или сторниран у току периода:

(а) догађаје и околности који су довели до признавања или сторнирања губитака од умањења вредности;

(б) износ губитка од умањења вредности који је признат или сторниран;

(ц) за појединачно средство:

(i) природу средства; и

(ii) извештајни сегмент коме средство припада, ако ентитет извештава о информацијама по сегментима у складу са IFRS 8,

(д) за јединицу која генерише готовину;

(и) опис јединице која генерише готовину (на пример да ли је то производна линија, постројење, пословни сегмент, географска област, извештајни сегмент дефинисан у IFRS 8); и

(ii) износ губитка од умањења вредности који је признат или сторниран према класи средстава и ако ентитет извештава о информацијама по сегментима у складу са IFRS 8, по извештајном сегменту); и

(iii) ако је груписање средстава за идентификовање јединице која генерише готовину промењено од претходне процене њеног надокнадивог износа (ако га има), опис садашњег и ранијег начина груписања средстава и разлоге за промену начина на који се јединица која генерише готовину идентификује;

(е) да ли је надокнадиви износ неког средства (јединице која генерише готовину) његова фер вредност умањена за трошкове продаје или његова употребна вредност;

(ф) ако је надокнадиви износ његова фер вредност умањена за трошкове продаје, која основа је коришћена за утврђивање фер вредности умањене за трошкове продаје (на пример, да ли је фер вредност утврђена позивањем на активно тржиште или на неки други начин); и

(г) ако су надокнадиви износ и употребна вредност исти, које је дисконтне стопе су коришћене у садашњој и у ранијој процени употребне вредности (ако је процена вршена).

131 Ентитет обелодањује следеће информације за укупне губитке услед умањења вредности и за укупна сторнирања губитака услед умањења вредности призната током периода за који нису обелодањене информације у складу са параграфом 130:

(а) главне класе средстава на које утичу губици од умањења вредности и главне групе средстава за које је вршено сторнирање губитака од умањења вредности; и

(б) главни догађаји и околности који су довели до признавања или сторнирања ових губитака од умањења вредности.

132 Ентитет се подстиче да обелодани кључне претпоставке које су коришћене при утврђивању надокнадивог износа средстава (јединица које генеришу готовину) у току периода. Међутим, параграф 134 захтева да ентитет обелодани информације о проценама коришћеним за мерење надокнадивог износа јединице која генерише готовину када је гудвил или нематеријално средство са неодрђеним корисним веком трајања укључен(о) у књиговодствену вредност те јединице.

133 Ако, у складу са параграфом 84, било који део гудвила стеченог у једној пословној комбинацији током периода није алоциран на јединицу која генерише готовину (групу јединица) на крају извештајног периода, износ неалоцираног гудвила се обелодањује заједно са разлозима због којих је тај износ остао неалоциран.

Процене коришћене при одмеравању надокнадивих износа јединица које генеришу готовину, а које садрже гудвил или нематеријална средства са неограниченим корисним веком

134 Ентитет обелодањује податке захтеване под тачкама од (а) до (ф) за сваку јединицу која генерише готовину (групу јединица) за коју је књиговодствена вредност гудвила или нематеријалног средства са неограниченим корисним веком алоцирана на ту јединицу (групу јединица) важна у односу на укупну књиговодствену вредност гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања у ентитету:

(а) књиговодствену вредност гудвила алоцираног јединици (групи јединица);

(б) књиговодствену вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоцирана на јединицу (групу јединица);

(ц) основу за одређивање надокнадивог износа јединице (групе јединица) (на пример употребна вредност или фер вредност умањена за трошкове продаје);

(д) ако се надокнадиви износ заснива на употребној вредности:

(i) опис сваке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје пројекције токова готовине за период обухваћен најскоријим буџетима/прогнозама. Кључне претпоставке су оне у вези са којима је надокнадиви износ јединице (или групе јединица) најосетљивији;

(ii) опис приступа руководства одређивању вредности додељеној(им) свакој кључној претпоставци, да ли та (те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је прикладно, да ли је(су) у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;

(iii) период за који је руководство пројектовало токове готовине који се заснивају на финансијским буџетима и прогнозама прихваћеним од стране руководства и, када се период дужи од пет година користи за јединицу која генерише готовину (или групу јединица), објашњење разлога због којег је тај дужи период оправдан;

(iv) стопа раста коришћена за екстраполацију пројекције токова готовине после периода покривеног најскоријим буџетима/прогнозама, и оправдање за коришћење било које стопе раста више од дугорочне просечне стопе раста за производе, привредне гране, државу или државе у којима послује ентитет, или за тржиште којој је јединица (или група) намењена;

(v) дисконтна(е) стопа(е) која се примењује (е) на пројекције токова готовине;

(е) ако се надокнадиви износ јединице (или групе јединица) заснива на фер вредности умањеној за трошкове продаје, методологија која се употребљава при одређивању фер вредности умањене за трошкове продаје. Ако фер вредност умањена за трошкове продаје није одређена коришћењем процене тржишне цене за јединицу (групу јединица), следеће информације се такође обелодањују:

(i) опис сваке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје одређивање фер вредности умањене за трошкове продаје. Кључне су претпоставке у вези са којима је надокнадиви износ јединице (или групе јединица) најосетљивији;

(ii) опис приступа руководства у одређивању вредности додељене(их) свакој кључној претпоставци, да ли та(те) вредност(и) одражава(ју) досадашње искуство или, ако је то прикладно, да ли је у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;

Уколико се фер вредност умањена за трошкове продаје одређује коришћењем пројекције дисконтваног тока готовине, треба обелоданити следеће информације:

(iii) период који је покривен пројектованим токовима готовине.

(iv) стопу раста која је коришћена за пројекцију токова готовине.

(v) стопе дисконтовања које су примењене на пројекцију токова готовине.

(ф) ако би евентуална измена неке кључне претпоставке на којој је руководство засновало своје одређивање надокнадивог износа јединице (групе јединице) довела до тога да књиговодствена вредност јединице (или групе јединице) буде већа од њеног надокнадивог износа:

(i) износ за који је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности јединице (групе јединица);

(ii) вредност додељена кључној претпоставци;

(iii) износ за који вредност додељена кључној претпоставци мора да се измени, након узимања у обзир било каквих последичних ефеката те измене на друге променљиве коришћене за одмеравање надокнадивог износа, ради изједначавања надокнадивог износа јединице (или групе) и њене књиговодствене вредности.

135 Ако је део или цела књиговодствена вредност гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоциран на више јединица које генеришу готовину (или групу јединица), и износ тако алоциран на сваку јединицу (или групу јединица) није важан у поређењу са укупном књиговодственом вредношћу гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања тог ентитета, та чињеница се обелодањује, заједно са збирном књиговодственом вредношћу гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања алоцираним на те јединице (или групе јединица). Поред тога, ако се надокнадиви износи било које од тих јединица (или група јединица) заснивају на истој(им) кључној(им) претпоставци(кама) и збирној књиговодственој вредности гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања њима алоцираним и ако су значајни у поређењу са укупном књиговодственом вредношћу гудвила или нематеријалних средстава са неограниченим корисним веком трајања једног ентитета, ентитет обелодањује ту чињеницу, као и:

(а) збирну књиговодствену вредност гудвила, алоцирану на те јединице (или групе јединица);

(б) збирну књиговодствену вредност нематеријалних средстава са неограниченим корисним вековима трајања алоцираним на те јединице (или групе јединица);

(ц) опис кључне(их) претпоставке(и);

(д) опис приступа руководства одређивању вредности додељене(их) свакој кључној претпоставци, да ли та(те) вредност(и)

одражава(ју) досадашње искуство или, ако је то прикладно, да ли је(су) у сагласности са екстерним изворима информација, и ако то није случај, како и зашто се разликују од искуства или екстерних извора информација;

(е) ако је разумно могућа измена неке кључне претпоставке узроковала да збир књиговодствених вредности јединице (или групе јединица) буде већи од збира њиховог надокнадивог износа:

(i) збир чији је надокнадиви износ већи од књиговодствене вредности збира јединице (групе јединица)

(ii) вредност(и) додељена(е) кључној(им) претпоставци(–кама);

(iii) износ за који вредност додељена кључној претпоставци мора да се измени, након укључивања било каквих последичних ефеката те измене у друге променљиве коришћене приликом одмеравања надокнадивог износа, са циљем изједначавања надокнадивог износа агрегиране јединице (или групе) са њиховим књиговодственим вредностима.

136 Најскорија детаљна калкулација извршена у претходном периоду надокнадивог износа једне јединице која генерише готовину (групу јединица) може, сагласно параграфу 24 или 99, да буде пренета у следећи период и коришћена приликом испитивања умањења вредности те јединице (групе средстава) у текућем периоду, под условом да су испуњени специфични критеријуми. Кад је тако, информације за ту јединицу (групу јединица) које су садржане у обелодањивањима која захтевају параграфи 134 и 135 везане су за пренету калкулацију надокнадивог износа.

137 Илустративни пример 9 показује обелодањивања која захтевају параграфи 134 и 135.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

138 [Брисан].

139 Ентитет примењује овај Стандард:

(а) на гудвил и нематеријална средства које је стекао пословним комбинацијама за које је датум споразума 31. март 2004. године или касније; и

(б) на сва остала средства проспективно од почетка првог годишњег периода који почиње на или након 31. марта 2004. године.

140 Ентитети на које се односи параграф 139 подстичу се да примењују захтеве овог стандарда пре датума ступања на снагу, наведеног у параграфу 139. Додуше, ако ентитет примени овај стандард пре тих датума, треба такође истовремено да примењује IFRS 3 и IAS 38 (ревидиран 2004.).

140А Објављивањем IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 61, 120, 126 и 129. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

140Б Објављивањем IFRS 3 (ревидираног 2008. године) измењени су параграфи 65, 81, 85 и 139; брисани су параграфи 91–95 и додат је Прилог Ц. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

140С Објављивањем Побољшања IFRS у мају 2008. године измењен је параграф 134(е). Ентитет примењује ту измену за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

140Д Објављивањем *Трошкови инвестирања у зависни ентитет, заједнички контролисани ентитет или повезани ентитет* (измене IFRS 1 и IAS 27) у мају 2008. године додат је параграф 12(х). Ентитет примењује ову измену проспективно на годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примени повезане измене дате у параграфима 4 и 38А IAS 27 за неки ранији период, примењује и измене у параграфима 4 и 38А IAS 27 у истом периоду.

Повлачење IAS 36 (објављеног 1998)

141 Овај стандард замењује IAS 36 – *Умањење вредности имовине* (објављен 1998).

Прилог А

Коришћење техника садашње вредности за одмеравање употребне вредности

Овај прилог је саставни део Стандарда. Он садржи упутства за коришћење техника садашње вредности приликом одмеравања употребне вредности. Иако се у упутствима користи термин „средство“, подједнако се примењује за групу средстава која формирају јединицу која генерише готовину.

Компоненте одмеравања садашње вредности

A1 Следећи елементи заједно обухватају економске разлике између средстава:

(а) процена будућих токова готовине, или у сложенијим случајевима, низа будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства;

(б) очекивања могућих варирања вредности или времена тих токова готовине;

(ц) временска вредност новца, представљена текућом безричним тржишном каматном стопом;

(д) цена неизвесности својствене средству; и

(е) други фактори који се некад не могу утврдити (као неликвидност) које ће учесници на тржишту одражавати у ценама будућих токова готовине које ентитет очекује да ће добити од средства.

A2 Овај прилог разликује два начина приступања обрачуна садашње вредности, од којих се било који може користити за процену употребне вредности средства, у зависности од околности. У „традиционалном“ приступу прилагођавања чинилаца од (б) до (е), описаних у параграфу A1, уграђена су у дисконтну стопу. У оквиру метода „очекиваних токова готовине“, чиниоци (б), (д) и (е) узрокују кориговање приликом израчунавања очекиваних будућих токова готовине прилагођених ризику. Било који приступ да ентитет прихвати за одражавање очекивања могућих варирања износа или времена будућих токова готовине, резултат би требало да представља очекивану садашњу вредност будућих токова готовине, нпр. пондерисани просек свих могућих исхода.

Општи принципи

A3 Технике процене будућих токова готовине и каматних стопа разликују се од једне до друге ситуације, у зависности од околности у којима се дато средство користи. Ипак, следећи општи принципи регулишу сваку примену техника садашње вредности у одмеравању средстава:

(а) каматне стопе које се користе при дисконтовању токова готовине треба да одражавају претпоставке конзистентне са претпоставкама уграђеним у процењене токове готовине. С друге стране, ефекат неких претпоставки биће двоструко обрачунат или пак игнорисан. На пример, дисконтна стопа од 12% може се применити на уговорене токове готовине једног потраживања зајма. Та стопа показује очекивања будућих неизмирења која произилазе из зајмова са специфичним особинама. Ту исту стопу од 12% не треба користити за дисконтовање очекиваних токова готовине зато што ти токови готовине већ одражавају претпоставке о будућим недостацима;

(б) предвиђени токови готовине и дисконтне стопе треба да буду ослобођени утицаја и чинилаца који немају везе са средством о ком се ради. На пример, намерно потцењивање предвиђених токова готовине ради побољшања привидне будуће рентабилности једног средства подразумева субјективност приликом одмеравања;

(ц) предвиђени токови готовине или дисконтне стопе треба да одражавају опсег могућих исхода, а не један једини највероватнији, минималан или максималан могући износ.

Традиционални приступ и приступ очекиваних токова готовине садашњој вредности Традиционални приступ

A4 При рачуноводственој примени садашње вредности обично се користи само један једини скуп процењених токова готовине и једна једина дисконтна стопа, често описивана као „стопа сразмерна ризику“. У ствари, традиционални приступ полази од претпоставке да конвенција са једном једином дисконтном стопом може укључити сва очекивања будућих токова готовине као и одговарајућу премију за ризик. Баш зато, традиционални приступ посебно наглашава значај избора дисконтне стопе.

A5 У неким случајевима, нпр. када се упоређива средства могу уочити на тржишту, традиционални приступ се може релативно лако применити. За средства са уговорним токовима готовине, то је у складу са начином на који учесници на тржишту описују средства, као у случају „обвезнице од 12 посто”.

A6 Међутим, традиционални приступ можда не обухвата на одговарајући начин нека питања сложеног одмеравања, као што је одмеравање нефинансијских средстава за које ниједно тржиште не постоји у оквиру дате или упоређиве ставке. Право тражење „стоје сразмерне ризику” захтева анализу најмање двеју ставки – средства које постоји на тржишту и има установљену каматну стопу и средства које се одмерава. Одговарајућа дисконтна стопа за токове готовине који се одмеравају мора се извести на основу праћене каматне стопе у том другом средству. Да би се то могло извршити, особине токова готовине другог средства морају да буду сличне токовима средства које се одмерава. Дакле, онај ко одмерава мора да уради следеће:

(а) да идентификује скуп токова готовине који ће бити дисконтновани;

(б) да идентификује друго средство на тржишту које се чини да поседује сличне особине токова готовине;

(ц) да упореди скупове токова готовине из двеју ставки да би био сигуран да су слични (нпр. да ли су оба скупа уговорни токови готовине или је само један уговорни, а други процењени ток готовине);

(д) да процени да ли постоји елемент једне ставке који није присутан у другом (нпр. да ли је једна мање ликвидна од друге); и

(е) да процени да ли ће се по свој прилици токови готовине понашати (нпр. варирати) на истоветан начин приликом промене економских услова.

Приступ очекиваних токова готовине

A7 Приступ очекиваних токова готовине је, у неким ситуацијама, ефикаснији начин одмеравања од традиционалног приступа. Приликом развоја одмеравања, у оквиру приступа очекиваних токова готовине користе се сва очекивања могућих токова готовине уместо једног највероватнијег тока готовине. На пример, један ток готовине може износити 100 н.ј., 200 н.ј. или 300 н.ј. са вероватноћом од 10%, 60% односно 30%. Очекивани ток је 220 н.ј. Приступ очекиваног тока готовине је, дакле, различит од традиционалног приступа, по својој усмерености на директну анализу датих токова готовине и на јасније извештаје о претпоставкама коришћеним у одмеравању.

A8 Приступ очекиваног тока готовине такође допушта коришћење техника садашње вредности кад време настанка токова готовине није сигурно. На пример, ток готовине од 1000 н.ј. може се добити за једну годину, две или три са вероватноћом од 10%, 60% односно 30%. Следећи пример показује калкулацију очекиване садашње вредности у тој ситуацији.

Садашња вредност од 1.000 н.ј. за 1 год. са 5% вероватноће	952,38 н.ј. 10,00%	95,24 н.ј.
Садашња вредност од 1.000 н.ј. за 2 год. са 5,25% вероватноће	902,73 н.ј. 60,00%	541,64 н.ј.
Садашња вредност од 1.000 н.ј. за 3 год. са 5,50% вероватноће	851,61 н.ј. 30,00%	255,48 н.ј.
Очекивана садашња вредност		892,36 н.ј.

A9 Очекивана садашња вредност од 892,36 н.ј. разликује се од традиционалног појма најбоље процене од 902,73 н.ј. (вероватноћа од 60%). Калкулација традиционалне садашње вредности примењена у овом примеру захтева одлуку о томе који могући временски оквир токова готовине треба користити и, сходно томе, не би могла одражавати вероватноће других временских оквира. Наиме, дисконтна стопа у калкулацији традиционалне садашње вредности не може одражавати неизвесност временског оквира.

A10 Коришћење вероватноће је суштински елемент приступа очекиваног тока готовине. Може се очекивати питање да ли приписивање вероватноће високо субјективним проценама указује на прецизност већу од стварно постојеће. Међутим, правилна примена традиционалног приступа (као што је описано у параграфу A6) захтева иста предвиђања и исту субјективност без обезбеђивања јасног увида у обрачун у оквиру приступа очекиваног тока готовине.

A11 Многе процене развијене у данашњој пракси већ обухватају елементе очекиваних токова готовине. Такође, рачуновође се често супротстављају потреби да одмере средство, користећи

ограничене податке о вероватноћи очекиваних токова готовине. На пример, један рачуновођа се може суочити са следећим ситуацијама:

(а) процењени износ је негде између 50 н.ј. и 250 н.ј., али ниједан износ у том опсегу није вероватнији од било ког другог износа. На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је $150 \text{ н.ј. } [(50+250)/2]$;

(б) процењени износ је негде између 50 н.ј. и 250 н.ј., и највероватнији износ је 100 н.ј. Међутим, вероватноће везане за сваки износ су непознате. На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је $133,33 \text{ н.ј. } [(50+100+250)/3]$.

(ц) процењени износ ће бити 50 н.ј. (вероватноћа 10%), 250 н.ј. (30%) или 100 н.ј. (60%). На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је $140 \text{ н.ј. } [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$. У сваком случају, процењени очекивани ток готовине ће највероватније донети бољу процену употребне вредности од минимума, највероватнијег или највећег могућег износа, узетих засебно.

A12 Примена приступа очекиваног тока готовине је подложна ограничењу економичности. У неким случајевима, ентитет може имати приступ ширем опсегу података и може развити више сценарија токова готовине. У другим случајевима, ентитет можда неће моћи да развије извештаје опширније од општих извештаја о променљивости токова готовине без прављења сталног значајног трошка. Ентитет треба да уравнотежи трошкове добијања додатних ситуација и додатну поузданост коју подаци омогућавају приликом одмеравања.

A13 Неки тврде да су технике очекиваног тока готовине неодговарајуће за одмеравање једне ставке или ставке са ограниченим бројем могућих исхода. Они дају пример средства са два могућа исхода: вероватноћом од 90% да ће ток готовине бити 10 н.ј. и вероватноћом од 10% да ће ток готовине бити 1000 н.ј. Они примећују да је очекивани ток готовине у том примеру 109 н.ј. и дају критику да резултат не представља ниједан износ који на крају може бити исплаћен.

A14 Тврдње попут ове у претходном параграфу одражавају присутну неусаглашеност са циљем одмеравања. Ако је циљ акумулирање трошкова који ће се јавити, очекивани токови готовине можда и не буду дали репрезентативно прецизну процену очекиваног трошка. Међутим, овај стандард се односи на одмеравање надокнадивог износа средства. Надокнадиви износ средства у овом примеру по свој прилици неће бити 10 н.ј., иако је то највероватнији ток готовине. Наиме, одмеравање 10 н.ј. не подразумева неизвесност токова готовине приликом одмеравања средства, већ се неизвесни ток готовине представља као извесни ток готовине. Ниједан рационални ентитет неће продати средство са таквим особинама за 10 н.ј.

Дисконтна стопа

A15 Било који приступ да одабере ентитет за одмеравање употребне вредности средства, дисконтне стопе које се користе у дисконтовању токова готовине не треба да исказују ризике за које су процењени токови готовине кориговани. У супротном, ефекат одређених оцена биће двоструко рачунат.

A16 Када стопа специфична за дато средство није непосредно доступна на тржишту, ентитет користи замене како би проценио дисконтне стопе. Циљ је да се процени, колико је то могуће, тржишна оцена:

(а) временске вредности новца за периоде до краја корисног века трајања средства; и

(б) фактора (б), (д) и (е) описаних у параграфу A1, у мери у којој ови фактори нису узроковали кориговања својих израчунавања процењених токова готовине.

A17 Као почетну тачку у вршењу такве процене, ентитет може узети у обзир следеће стопе:

(а) пондерисану просечну цену капитала ентитета, одређену коришћењем техника као што је модел одређивања цене капиталног средства (CAPM-модел);

(б) инкрементална стопа задуживања ентитета; и

(в) друге тржишне стопе задуживања.

A18 Међутим, ове стопе се морају кориговати:

(а) да би се исказао начин на који би тржиште оценило специфичне ризике повезане са процењеним токовима готовине средства; и

(б) да би се искључили ризици који нису релевантни за процењене токове готовине средства или за које су процењени будући токови готовине кориговани.

Треба узети у обзир ризике као што су: ризик земље, валутни ризик и ценовни ризик.

A19 Дисконтна стопа је независна од структуре капитала ентитета и од тога начина на који је ентитет финансирао куповину средства, зато што будући токови готовине који се очекују од средства не зависе од начина на који је ентитет финансирао куповину средства.

A20 Параграф 55 захтева да је коришћена дисконтна стопа, стопа пре опорезивања. Према томе, када је основа за процену дисконтне стопе, стопа после опорезивања, та основа се коригује да би одразила стопу пре опорезивања.

A21 Ентитет обично користи једну дисконтну стопу при процени употребне вредности средства. Међутим, ентитет користи засебне дисконтне стопе за различите будуће периоде када је употребна вредност осетљива на разлике у ризицима за различите временске периоде или за рочну структуру камата.

Прилог Б Измене IAS 16

Текст овог прилога је изостављен из овог издања.

Прилог Ц

Тестирање јединица које генеришу готовину са гудвилем и учешћима без права контроле на умањење вредности

Овај прилог је саставни део стандарда.

Ц1 У складу са IFRS 3 (ревидираним 2008. године), стицалац одмерава и признаје гудвил од дана стицања као вишак (а) у односу на (б):

(а) збир:

(i) посматраног преноса у складу са IFRS 3, при чему се генерално захтева одмеравање фер вредности на датум стицања;

(ii) износа сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету одмереног у складу са IFRS 3; и

(iii) у пословној комбинацији оствареној у фазама, фер вредности претходног капиталног учешћа стицаоца у стеченом ентитету на датум стицања.

(б) нето износи препознатљивих стечених средстава и презетих обавеза одмерених у складу са IFRS 3 на датум стицања.

Алокација гудвила

Ц2 У параграфу 80 овог стандарда се захтева да гудвил стечен у пословној комбинацији буде алоциран свакој јединици за генерисање готовине стицаоца, или групама јединица за генерисање готовине, за које се очекује да ће им користити синергија комбинације, без обзира да ли су друга средства или обавезе стеченог ентитета додељена тим јединицама, или групама јединица. Могуће је да ће неке синергије које су резултат пословне комбинације бити алоциране јединици за генерисање готовине у којој учешће без права контроле нема учешће.

Тестирање на умањење вредности

Ц3 Тестирање на умањење вредности подразумева поређење надокнадивог износа јединице за генерисање готовине са књиговодственом вредношћу јединице за генерисање готовине.

Ц4 Ако ентитет одмерава учешће без права контроле као своје пропорционално учешће у нето препознатљивим средствима зависног ентитета на датум стицања, а не по фер вредности, гудвил приписив учешћима без права контроле се укључује у надокнадиви износ повезане јединице за генерисање готовине, али се не признаје у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета. Због тога ентитет израчунава бруто књиговодствену вредност гудвила алоцираног датом јединици како би укључио гудвил приписив учешћу без права контроле. Ова коригована књиговодствена вредност се затим пореди са надокнадивим износом јединице да би се утврдило да ли је вредност јединице за генерисање готовине умањена.

Алоцирање губитка од умањења вредности

Ц5 У параграфу 104 се захтева да сваки идентификовани губитак од умањења вредности буде прво алоциран да би се смањила књиговодствена вредност гудвила алоцираног датом јединици, а затим, другим средствима јединице пропорционално на основу књиговодствене вредности сваког средства у јединици.

Ц6 Ако је зависни ентитет, или део зависног ентитета, са учешћем без права контроле сам јединица за генерисање готовине, губитак од умањења вредности се алоцира између матичног

ентитета и учешћа без права контроле на истој основи на којој се алоцирају и добит или губитак.

Ц7 Ако је зависни ентитет, или део зависног ентитета, са учешћем без права контроле део веће јединице за генерисање готовине, губици од умањења вредности гудвила се алоцирају оним деловима јединице за генерисање готовине који имају учешће без права контроле и деловима који га немају. Губици од умањења вредности треба да се алоцирају деловима јединице за генерисање готовине на основу:

(а) мере у којој је умањење вредности повезано са гудвилем у јединици за генерисање готовине, књиговодственим вредностима гудвила тих делова пре умањења вредности; и

(б) мере у којој је умањење вредности повезано са препознатљивим средствима у јединици за генерисање готовине, књиговодственим вредностима нето препознатљивих средстава делова пре умањења вредности. Свако такво умањење вредности се алоцира средствима делова сваке јединице пропорционално на основу књиговодствене вредности сваког средства у том делу.

У оним деловима који имају учешће без права контроле, губитак од умањења вредности се алоцира између матичног ентитета и учешћа без права контроле на истој основи на којој се алоцирају и добит или губитак.

Ц8 Ако је губитак од умањења вредности, приписив учешћу без права контроле, повезаним са гудвилем који није признат у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета (видети параграф Ц4), умањење вредности се не признаје као губитак од умањења вредности гудвила. У таквим случајевима, само се губитак од умањења вредности повезан са гудвилем који је алоциран матичном ентитету признаје као губитак од умањења вредности гудвила.

Ц9 У илустративном примеру 7 се илуструје тестирање на умањење вредности јединице за генерисање готовине са гудвилем која није у потпуном власништву.

CAPM је енглески акроним речи: Capital Asset Pricing Model.

Међународни рачуноводствени стандард 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина

Циљ

Циљ овог Стандарда је да обезбеди да одговарајуће критеријуме за признавање и основе за одмеравање буду примењени на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину и да довољно информација буде обелодањено у напоменама да би корисници могли да разумеју њихову природу, рокове доспећа и износ.

Делокруг

1 Овај Стандард примењују сви ентитети у рачуноводственом обухватању резервисања, потенцијалних обавеза и потенцијалне имовине, осим:

(а) оних који су последица извршених уговора, осим када је уговор онерозан (штетан)

(б) [брисан]

(ц) оних на које се односи други стандард.

2 Овај стандард се не примењује на финансијске инструменте (укључујући гаранције) који су унутар делокруга IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*.

3 Извршиви уговори су уговори по којима ниједна страна није извршила ниједну од својих обавеза или су обе стране делимично извршиле своје обавезе у једнаком обиму. Овај стандард се не примењује на извршиве уговоре, осим ако нису онерозни (штетни).

4 [Брисан]

5 Када се други стандард бави одређеном врстом резервисања, потенцијалном обавезом или потенцијалним имовином, ентитет примењује тај стандард уместо овог стандарда. На пример, на неке врсте резервисања упућује се у Стандардима о:

(а) уговорима о изградњи (видети IAS 11 *Уговори о изградњи*);

(б) порезу на добитак (видети IAS 12 *Порез на добитак*);

(ц) лизингу (видети IAS 17 *Лизинг*). Међутим, пошто IAS 17 не садржи ниједан прецизан захтев за разматрање пословних лизинга који су постали онерозни (штетни), овај се Стандард примењује на такве случајеве;

(д) примањима запослених (видети IAS 19 *Примања запослених*); и

(е) уговорима о осигурању (видети IFRS 4 *Уговори о осигурању*). Међутим, овај Стандард се примењује на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину даваоца осигурања, осим оних насталих из уговорних обавеза и права по уговору о осигурању унутар делокруга IFRS 4.

6 Неки износи третирају као резервисања могу да се односе на признавање прихода, на пример када ентитет даје гаранције у замену за провизију. Овај стандард не упућује на признавање прихода. IAS 18 *Приходи* идентификује околности у којима се приходи признају и даје практично упутство за примену критеријума признавања. Овим стандардом се не мењају захтеви из IAS 18.

7 Овај стандард дефинише резервисања као обавезе неизвесног времена доспећа или износа. У неким државама израз „резервисање” се такође користи у контексту ставки као што су депресијација, умањење вредности имовине и сумњива потраживања: ово су кориговања књиговодствене вредности имовине и на њих се не упућује у овом стандарду.

8 Други стандарди тачно одређују да ли се издаци третирају као имовина или расходи. На ова питања се не упућује у овом стандарду. Према томе, овај стандард не забрањује нити захтева капитализацију трошкова који су признати када је извршено резервисање.

9 Овај стандард се примењује на резервисања за реструктурирање (укључујући престанак пословања). Када реструктурирање испуњава дефиницију престанка пословања, додатна обелодањивања могу да се захтевају од стране IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

Дефиниције

10 Следећи термини су коришћени у овом Стандарду са тачно одређеним значењима:

Резервисање је обавеза са неизвесним роком доспећа или износом.

Обавеза је садашња обавеза ентитета заснована на прошлим догађајима, за чије се измирење очекује да ће имати за резултат одлив ресурса који представљају економске користи из ентитета.

Обавезујући догађај је догађај који доводи до законске или изведене обавезе за коју ентитет нема никакву реалну алтернативу осим да је измири.

Законска обавеза је обавеза која проистиче из:

- (а) уговора (на основу експлицитних и имплицитних услова);
- (б) закона, или
- (ц) других видова примене закона.

Изведена обавеза је обавеза која произилази из активности ентитета када је:

(а) путем установљеног модела претходне праксе, објављених политика или довољно одређених текућих извештаја ентитет наговестио осталим странама да ће прихватити одређене обавезе и

(б) као резултат тога, ентитет је изазвао оправдано очекивање осталих страна да ће испунити те обавезе.

Потенцијална обавеза је:

(а) могућа обавеза која настаје по основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено само настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета или

(б) садашња обавеза која настаје по основу прошлих догађаја али није призната јер:

(i) није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван за измирење обавезе, или

(ii) износ обавезе не може да буде довољно поуздано процењен.

Потенцијална имовина је могућа имовина која настаје по основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено једино настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета.

Онерозан (штетан) уговор је уговор по коме неизбежни трошкови испуњења обавеза према уговору превазилазе економске користи за које се очекује да ће се примити према том уговору.

Реструктурирање је Програм који планира и контролише руководство као и материјално значајне измене или:

- (а) обима пословања које предузима ентитет или
- (б) начина на који се то пословање обавља.

Резервисања и остале обавезе

11 Резервисања се могу разликовати од осталих обавеза као што су обавезе из пословања и временска разграничења, јер

постоји неизвесност у погледу времена доспећа или износа будућих издатака захтеваних за измирење. За разлику од њих:

(а) обавезе из пословања су обавезе за плаћање роба или услуга које су примљене или испоручене и које су фактурисане или званично договорене са добављачем; и

(б) временска разграничења су обавезе за плаћање роба или услуга које су примљене или испоручене, али нису плаћене, фактурисане или званично договорене са добављачем, укључујући и износе који доспевају запосленима (на пример, износе који се односе на обрачунато плаћање за годишњи одмор). Иако је понекад потребно проценити износе или време доспећа за временска разграничења, неизвесност је уопштено много мања него код резервисања.

Временска разграничења се често исказују као део обавеза из пословања и осталих обавеза, док се резервисања исказују засебно.

Однос између резервисања и потенцијалних обавеза

12 У општем смислу, сва резервисања су потенцијална јер су неизвесна по времену доспећа или износу. Међутим, у овом стандарду термин „потенцијалан” се користи за обавезе и имовину који нису признати, јер ће њихово постојање бити потврђено настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета. Уз то, израз „потенцијална обавеза” се користи за обавезе које не испуњавају критеријуме за признавање.

13 Овај стандард прави разлику између:

(а) резервисања – која се признају као обавезе (уз претпоставку да поуздана процена може да се направи) јер су садашње обавезе и вероватно је да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да измири обавезе; и

(б) потенцијалних обавеза – које се не признају као обавезе јер су или:

(i) могуће обавезе, док се не потврди да ли ентитет има садашњу обавезу која може да доведе до одлива ресурса који представљају економске користи; или

(ii) садашње обавезе које не испуњавају критеријуме за признавање из овог стандарда (јер или није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза, или довољно поуздана процена износа обавезе не може да се направи).

Признавање Резервисања

14 Резервисање ће бити признато када:

(а) ентитет има садашњу обавезу (законску или изведену) као последицу прошлог догађаја;

(б) је вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза; и

(ц) може да се направи поуздана процена износа обавезе. Уколико ови услови нису испуњени, резервисање неће бити признато.

Садашња обавеза

15 У ретким случајевима није јасно да ли постоји садашња обавеза. У овим случајевима, сматра се да прошли догађај доводи до садашње обавезе ако узимајући у обзир све доступне доказе је вероватније него да није да садашња обавеза постоји на крају извештајног периода.

16 У скоро свим случајевима биће јасно да ли је прошли догађај довео до садашње обавезе. У ретким случајевима, на пример у парници, може бити спорно да ли су одређени догађаји настали или да ли су ти догађаји имали за последицу садашњу обавезу. У таквом случају, ентитет утврђује да ли садашња обавеза постоји на крају извештајног периода, узимајући у обзир све доступне доказе, укључујући, на пример, мишљења стручњака. Докази који се разматрају укључују било који додатни доказ обезбеђен догађајима после извештајног периода. На основу таквих доказа:

(а) када је вероватније него да није да садашња обавеза постоји на крају извештајног периода, ентитет признаје резервисање (ако су испуњени критеријуми за признавање); и

(б) када је вероватније него да није да садашња обавеза не постоји на крају извештајног периода, ентитет обелодањује потенцијалну обавезу, осим ако је могућност одлива ресурса који представљају економске користи мала (видети параграф 86).

Прошли догађај

17 Прошли догађај који доводи до садашње обавезе се назива обавезујући догађај. Да би догађај био обавезујући догађај, неопходно је да ентитет нема реалну алтернативу за измирење обавезе настале догађајем. Ово је случај само:

(а) када измирење обавезе може да се спроведе законом; или
(б) у случају изведене обавезе, када је догађај (који може бити деловање ентитета) створио оправдана очекивања код других страна да ће ентитет испунити обавезу.

18 Финансијски извештаји се баве финансијском позицијом ентитета на крају датог периода извештавања, а не његовом могућом позицијом у будућности. Стога се, резервисање не признаје за трошкове који морају да се направе да би се пословало у будућности. Једине обавезе које се признају у извештају о финансијској позицији ентитета су оне које постоје на крају извештајног периода.

19 Само оне обавезе настале из прошлих догађаја које постоје независно од будућних радњи ентитета (то јест, будућег вођења његовог пословања) се признају као резервисања. Примери таквих обавеза су казне или трошкови чишћења за незакониту штету нанету животnoj средини, од којих обе при измирењу доводе до одлива ресурса који представљају економске користи без обзира на будуће радње ентитета. Слично томе, ентитет признаје резервисање за трошкове стављања ван употребе нафтне инсталације или нуклеарне централе до обима до којег се ентитет обавезао да исправи штету која је већ нанета. За разлику од тога, због комерцијалних притисака или законских захтева, ентитет може да намерава или мора да искаже издатке да би пословао на одређени начин у будућности (на пример, уградњом филтера за издувне гасове у одређени тип фабрике). С обзиром на то да ентитет може да избегне будуће издатке својим будућим деловањем, на пример, променом начина пословања, он нема садашњу обавезу за те будуће издатке и резервисање се не признаје.

20 Обавеза увек укључује другу страну којој се обавеза дугује. Није неопходно, међутим, да се зна идентитет стране којој се обавеза дугује – у ствари, обавеза може да постоји према јавности уопштено. Из разлога што обавеза увек захтева обавезивање према другој страни, следи да одлука руководства или одбора не доводи до изведене обавезе на крају извештајног периода, осим ако је одлука саопштена пре краја извештајног периода онима на које утиче на довољно прецизан начин да код њих побуди оправдано очекивање да ће ентитет испунити своје обавезе.

21 Догађај који не доводи до обавезе одмах може до ње довести на каснији датум, јер промене закона или деловање (на пример, довољно прецизан јавни извештај) ентитета доводи до настанка изведене обавезе. На пример, када је причињена штета животnoj средини може да не постоји обавеза поправљања последица. Међутим, причињавање штете ће постати обавезујући догађај када нови закон захтева да се постојећа штета исправи или када ентитет јавно прихвати одговорност за исправљање на начин који ствара изведену обавезу.

22 Када појединости предложеног новог закона треба тек да се финализују, обавеза настаје само када је законодавство скоро сигурно да ће закон бити донет онако како је усвојен у нацрту. За сврху овог стандарда, таква обавеза се сматра законском обавезом. Разлике у околностима око доношења чине немогућим да се тачно одреди појединачни догађај који би учинио доношење закона скоро сигурним. У многим случајевима, биће немогуће да се буде скоро сигуран у доношење закона док се закон не донесе.

Вероватан одлив ресурса који представљају економске користи

23 За обавезу која испуњава услове за признавање мора да постоји не само садашња обавеза већ и вероватноћа одлива ресурса који представљају економске користи поводом измирења те обавезе. За сврху овог стандарда, одлив ресурса или други догађај се сматра вероватним, када је вероватније него да није, да ће он настати, то јест вероватноћа да ће догађај настати је већа од вероватноће да неће. Када није вероватно да садашња обавеза постоји, ентитет обелодањује потенцијалну обавезу, осим ако је вероватноћа одлива ресурса који представљају економске користи мала (видети параграф 86).

24 Када постоји више сличних обавеза (на пример, гаранције за производ или слични уговори) вероватноћа да ће одлив да се захтева за измирење се утврђује узимањем у обзир врсте обавеза као целине. Иако вероватноћа одлива за било коју појединачну ставку може бити мала, може у потпуности да буде вероватно да

ће неки одлив ресурса бити потребан да измири врсту обавеза у целини. Када је то случај, резервисање се признаје (ако су испуњени остали критеријуми за признавање).

Поуздана процена обавезе

25 Коришћење процена је неопходни део припреме финансијских извештаја и не умањује њихову поузданост. Ово је посебно тачно код резервисања, која су по својој природи неизвеснија од већине других ставки извештаја о финансијској позицији. Осим у веома ретким случајевима, ентитет ће моћи да утврди распон могућих исхода и стога може проценити обавезу која је довољно поуздана да се користи при признавању резервисања.

26 У крајње ретком случају у којем поуздана процена не може да се направи, обавеза која постоји не може да се призна. Та обавеза се обелодањује као потенцијална обавеза (види параграф 86).

Потенцијалне обавезе

27 Ентитет не треба да призна потенцијалну обавезу.

28 Потенцијална обавеза се обелодањује као што се захтева параграфом 86, осим ако је могућност одлива ресурса који представљају економске користи мала.

29 Када ентитет заједнички и појединачно одговора за обавезу, део обавезе за који се очекује да буде испуњен од осталих страна се сматра потенцијалном обавезом. Ентитет признаје резервисање за део обавезе за који је одлив ресурса који представљају економске користи вероватан, осим у веома ретким околностима када поуздана процена не може да се направи.

30 Потенцијалне обавезе се могу појавити на начин који првобитно није био очекиван. Стога се, оне стално процењују да би се утврдило да ли одлив ресурса који представљају економске користи постаје вероватан. Када постане вероватно да ће одлив будућних економских користи бити захтеван за ставку с којом је претходно поступано као с потенцијалном обавезом, резервисање се признаје у финансијским извештајима периода у којем промена вероватноће настаје (осим у веома ретким околностима када поуздана процена не може да се направи).

Потенцијална имовина

31 Ентитет не треба да призна потенцијалну имовину.

32 Потенцијална имовина обично настаје из непланираних или других неочекиваних догађаја који доводе до могућности прилива економских користи у ентитет. Пример је потраживање на које ентитет право остварује судским путем, када је исход неизвесан.

33 Потенцијална имовина се не признаје у финансијским извештајима пошто ово може имати за последицу признавање прихода који можда никада неће бити остварени. Међутим, када је остварење прихода скоро сигурно, тада имовина у вези са њима није потенцијална имовина и прикладно је њено признавање.

34 Потенцијална имовина се обелодањује као што се захтева параграфом 89, када је прилив економских користи вероватан.

35 Потенцијална имовина се стално процењује да би се обезбедило да финансијски извештаји на одговарајући начин одражавају развој догађаја. Ако постане скоро сигурно да ће прилив економских користи настати, имовина и приход у вези са њом се признају у финансијским извештајима у периоду у којем је промена настала. Ако прилив економских користи постане вероватан, ентитет обелодањује потенцијалну имовину (види параграф 89).

Одмеравање Најбоља процена

36 Износ признат као резервисање је најбоља процена изда-така захтеваних да се измири садашња обавеза на крају извештајног периода.

37 Најбоља процена расхода захтеваних да се измири садашња обавеза је износ који би ентитет разумно платио да се измири обавеза на крају извештајног периода или пренео на трећу страну у то време. Често ће бити немогуће или претерано скупо да се измири или пренесе обавеза на крају извештајног периода. Међутим, процена износа који би ентитет реално платио да измири или пренесе обавезу даје најбољу процену издатака захтеваних да се измири садашња обавеза на крају извештајног периода.

38 Процене исхода и финансијски ефекат се одређују расуђивањем руководства ентитета, које је допуњено искуством из

сличних трансакција и, у неким случајевима, извештајима независних стручњака. Докази који се разматрају укључују све додатне доказе које обезбеђују догађаји после извештајног периода.

39 Неизвесности око износа који се признаје као резервисање се разматрају на разне начине, у складу са околностима. Када резервисање које се одмерава обухвата велики број ставки, обавеза се процењује уважавањем свих могућих исхода вероватноћа повезаних са њима. Назив ове статистичке методе процене је “очекивана вредност”. Резервисање ће стога бити различито у зависности од тога да ли је вероватноћа губитка датог износа, на пример, 60 процената или 90 процената. Када постоји непрекидан распон могућих исхода, и свака тачка у том распону је исто толико вероватна колико било која друга, користи се средња тачка тог распона.

Пример

Ентитет продаје робу са гаранцијом која купцима омогућава покриће трошкова поправке свих производних недостатака који постану очигледни у првих шест месеци након куповине. Када би се открили мањи недостаци у свим продатим производима, трошкови поправке би били 1 милион. Када би се открили већи недостаци у свим продатим производима, трошкови поправке би били 4 милиона. Претходно искуство и будућа очекивања ентитета указују да у наредној годину 75 процената продате робе неће имати недостатака, 20 процената продате робе ће имати мање недостатке, а 5 процената продате робе ће имати веће недостатке. У складу са параграфом 24, ентитет процењује вероватноћу одлива за обавезу по гаранцији као целину.

Очекивана вредност трошкова поправке је:
 $(75\% \text{ од } 0) + (20\% \text{ од } 1\text{м}) + (5\% \text{ од } 4\text{м}) = 400.000$

40 Када се одмерава појединачна обавеза, појединачни највероватнији исход може бити најбоља процена обавезе. Међутим, чак и у таквом случају, ентитет разматра остале могуће исходе. Када су остали могући исходи или углавном већи или углавном мањи од највероватнијег исхода, најбоља процена ће бити виши или нижи износ. На пример, када ентитет мора да исправи озбиљну грешку у главном постројењу које је изградио за купца, појединачни највероватнији исход за поправку може бити да она успе у првом покушају по трошку од 1.000, али се прави резервисање за већи износ ако постоје материјално значајни изгледи да ће будући покушаји бити неопходни.

41 Резервисање се мери пре пореза, док се пореским последицама резервисања и променама у њима бави IAS 12 *Порез на добитак*.

Ризици и неизвесности

42 Ризици и неизвесности који неизбежно прате многе догађаје и околности се узимају у обзир у постизању најбоље процене резервисања.

43 Ризик представља променљивост исхода. Кориговање ризика може да повећа износ по којем се обавеза одмерава. Опрезност је потребна при просуђивању у условима неизвесности, тако да приходи или имовина не буду прецењени, а расходи или обавезе не буду потцењени. Међутим, неизвесност не оправдава стварање прекомерних резервисања или намерно прецењивање обавеза. На пример, када се предвиђени трошкови за нарочито неповољан исход процењују на обазривој основи, тај исход се тада намерно не сматра вероватнијим него што је то реално случај. Пажња је потребна да би се избегло понављање кориговања за ризик и неизвесност са последичним прецењивањем резервисања.

44 Обелодањивање неизвесности око износа издатка се врши по параграфу 85(б).

Садашња вредност

45 Када је ефекат временске вредности новца значајан, износ резервисања је садашња вредност очекиваних издатака захтеваних да се измири обавеза.

46 Због временске вредности новца, резервисања која се одnose на одливе готовине који настају у кратком времену после извештајног периода су прекомернија од оних када одливи готовине у истом износу настају касније. Резервисања се стога дисконтују, када је ефекат значајан.

47 Дисконтна(е) стопа(е) су стопа(е) пре пореза која(е) одражава(ју) текуће тржишне процене временске вредности новца и ризике специфичне за обавезу. Дисконтна(е) стопа(е) не одражава(ју) ризике за које су кориговане процене будућих токова готовине.

Будући догађаји

48 Будући догађаји који могу утицати на износ захтеван да се измири обавеза се одражавају у износу резервисања када постоји довољно објективан доказ да ће они настати.

49 Очекивани будући догађаји могу бити нарочито важни при одмеравању резервисања. На пример, ентитет може сматрати да ће трошкови уређења градилишта на крају његовог века трајања бити смањени због будућих промена технологије. Признати износ одражава разумно очекивање технички квалификованих, објективних посматрача, узимајући у обзир све доступне доказе у вези са технологијом, која ће бити доступна у време уређења. Тако је прикладно укључити, на пример, очекивана смањења трошкова повезана са увећаним искуством у примени постојеће технологије или очекиване трошкове примене постојеће технологије у већој или сложенијој операцији уређења од оне која је претходно обављена. Међутим, ентитет не предвиђа развој потпуно нове технологије за уређење, осим ако то није подржано довољним објективним доказом.

50 Ефекат могућег новог закона се узима у обзир при одмеравању постојеће обавезе, када постоји довољан објективан доказ да је скоро сигурно да ће закон бити донет. Разноликост околности које се јављају у пракси чине немогућим тачно одређење једног догађаја који ће пружити довољан објективни доказ у сваком случају. Доказ је потребан и за оно шта ће закон захтевати и да ли је скоро сигурно да ће он бити донет и примењен у очекиваном току. У многим случајевима довољан објективни доказ неће постојати док се нови закон не донесе.

Очекивано отуђење имовине

51 Добици од очекиваног отуђења имовине се не узимају у обзир при одмеравању резервисања.

52 Добици од очекиваног отуђења имовине се не узимају у обзир при одмеравању резервисања, чак и када је очекивано отуђење тесно повезано са догађајем који доводи до резервисања. Уместо тога, ентитет признаје добитке од очекиваних отуђења имовине у време које је тачно одређено стандардом који се бави имовином која је у питању.

Надокнаде

53 Када се захтевају неки или сви издаци да се измири резервисање за које се очекује да ће бити надокнађено од друге стране, надокнада се признаје када, и само када, је скоро сигурно да ће надокнада бити примљена када ентитет измири обавезу. Надокнада се третира као засебна имовина. Износ признат за надокнаду не сме да премашује износ резервисања.

54 У извештају о укупном резултату, расходи који се односе на резервисање могу се презентовати у нето износу признатом за надокнаду.

55 Понекад, ентитет може да тражи од друге стране да плати делимично или у целини издатке захтеване да се измири резервисање (на пример, путем уговора о осигурању, клаузула о обештећењу или гаранција добављача). Друга страна може или да надокнади износе које је ентитет платио или да износе плати директно.

56 У већини случајева ентитет ће остати обавезан за цео износ који је у питању, тако да ће ентитет морати да измири пун износ ако трећа страна из било ког разлога занемари да тај износ плати. У тој ситуацији, резервисање се признаје за цео износ обавезе, а засебна имовина за очекивану надокнаду се признаје када је скоро сигурно да ће надокнада бити добијена ако ентитет измири обавезу.

57 У неким случајевима, ентитет неће бити одговоран за трошкове који су у питању када трећа страна занемари да их плати. У таквом случају ентитет нема обавезу за те трошкове и они се не укључују у резервисање.

58 Као што је напоменуто у параграфу 29, обавеза за коју је ентитет заједнички и појединачно обавезан је потенцијална обавеза до обима до којег се очекује да ће обавеза бити измирена од осталих страна.

Промене резервисања

59 Резервисања се поново разматрају на крају сваког извештајног периода и коригују ради одражавања најбоље текуће процене. Када више није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза, резервисање се укида.

60 Када се користи дисконтовање, књиговодствена вредност резервисања се повећава у сваком периоду, тако да одражава проток времена. Ово повећање се признаје као трошак позајмљивања.

Употреба резервисања

61 Резервисање се користи само за издатке за које је резервисање првобитно било признато.

62 Само издаци који се односе на првобитно резервисање упоредили су са резервисањем. Упоредивање издатака са резервисањем које је било првобитно признато за друге сврхе прикрило би утицај двају различитих догађаја.

Примена правила за признавање и одмеравање Будући пословни губици

63 Резервисања се не признају за будуће пословне губитке.

64 Будући пословни губици не испуњавају дефиницију обавезе из параграфа 10 и опште критеријуме за признавање прописане за резервисања параграфом 14.

65 Очекивање будућих пословних губитака је показатељ да одређеној пословној имовини може да буде умањена вредност. Ентитет тестира ову имовину на умањење вредности по IAS 36 *Умањење вредности имовине*.

Онерозни (штетни) уговори

66 Када ентитет има уговор који је онерозан (штетан), садашња обавеза по уговору се признаје и одмерава као резервисање.

67 Многи уговори (на пример, уобичајени налози за куповину) могу се отказати без плаћања одштете другој страни, те стога не постоји обавеза. Другим уговорима се успостављају права и обавезе за сваку уговорну страну. Када догађаји учине такав уговор онерозним (штетним), уговор пада под делокруг овог стандарда и постоји обавеза која се признаје. Извршиви уговори који нису онерозни (штетни) нису под делокругом овог стандарда.

68 Овај стандард дефинише онерозан (штетан) уговор као уговор у којем неизбежни трошкови испуњења обавезе премашују економске користи за које се очекује да ће бити примљене по том уговору. Неизбежни трошкови по уговору одражавају најмањи нето трошак раскида уговора, који је мањи од трошка његовог испуњења и свих одштета или казни насталих из неиспуњења уговора.

69 Пре успостављања засебног резервисања за онерозан (штетан) уговор, ентитет признаје сваки губитак по основу умањења вредности настао на имовини која је предмет тог уговора (видети IAS 36 *Умањење вредности имовине*).

Реструктурирање

70 Следе примери догађаја који потпадају под дефиницију реструктурирања:

- (а) продаја или престанак дела пословања;
- (б) затварање пословних локација у држави или региону или премештање пословних активности из једне државе или региона у други;
- (ц) промене у структури руководства, на пример, укидање једног нивоа руководства; и
- (д) суштинске реорганизације које имају материјално значајни ефекта на природу и фокус пословања ентитета.

71 Резервисање за трошкове реструктурирања се признаје само када су испуњени општи критеријуми за признавање резервисања прописани параграфом 14. Параграфи 72–83 прописују како се општи критеријуми за признавање примењују на реструктурирање.

72 Изведена обавеза реструктурирања настаје само када ентитет:

- (а) има детаљан званичан план за реструктурирање који идентификује бар:
 - (i) пословање или део пословања које је у питању;
 - (ii) главне локације на које се утиче;
 - (iii) локације, функције и приближан број запослених који ће бити обештећени за завршење њихових услуга;
 - (iv) издаци који ће бити преузети; и
 - (v) када ће план бити примењен; и
- (б) узрокује оправдано очекивање код оних на које утиче да ће спровести реструктурирање започињањем примене тог плана или објављивањем његових главних обележја онима на које утиче.

73 Доказ да је ентитет почео са применом плана за реструктурирање би био обезбеђен, на пример, демонтажом постројења или продајом имовине или јавним објављивањем главних обележја плана. Јавно објављивање детаљног плана за реструктурирање установљава изведену обавезу реструктурирања само ако

је направљено на такав начин и довољно подробно (то јест, постављањем главних обележја плана) да то доводи до оправданих очекивања код других страна као што су купци, добављачи и за послени (или њихови представници) да ће ентитет спровести реструктурирање.

74 Да би план био довољан да доведе до изведене обавезе када се саопштава онима на које се односи, његова примена треба да се планира да почне што је пре могуће, а да се заврши у временском оквиру у којем нису вероватне значајне промене плана. Када се очекује да ће доћи до великог одлагања пре него што реструктурирање почне или да ће за реструктурирање бити потребно неразумно дуго време, није вероватно да ће план довести до оправданог очекивања код других страна да се ентитет у садашњости залаже за реструктурирање, јер временски оквир допушта могућности ентитету да промени своје планове.

75 Одлука руководства или одбора о реструктурирању, донета пре краја извештајног периода, не доводи до изведене обавезе на крају извештајног периода, осим ако је ентитет пре краја извештајног периода:

- (а) почео са применом плана за реструктурирање; или
- (б) саопштио главна обележја плана за реструктурирање онима на које утиче на довољно прецизан начин да омогући њихово оправдано очекивање да ће ентитет спровести реструктурирање.

Када ентитет почне са применом плана за реструктурирање или објави његова главна обележја онима на које се односи, само после извештајног периода, обелодањивање се захтева у складу са IAS 10 *Догађаји после извештајног периода* ако је реструктурирање материјално значајно и ако необелодањивање може да утиче на економске одлуке које корисници доносе на основу финансијских извештаја.

76 Иако изведена обавеза не настаје искључиво одлуком руководства, обавеза може да буде последица других ранијих догађаја заједно са таквом одлуком. На пример, преговори са представницима запослених у вези са отпремнинама или са купцима у вези са продајом дела пословања, могу да буду завршени само уз одобрење одбора. Онда када је одобрење добијено и саопштено осталим странама, ентитет има изведену обавезу реструктурирања, ако су испуњени услови из параграфа 72.

77 У неким државама, коначна надлежност дата је одбору чије чланство укључује представнике чији су интереси другачији од управе (на пример, запослени) или обавештавање таквих представника може бити потребно пре него што одбор донесе одлуку. Пошто одлука таквог одбора укључује комуникацију са тим представницима, то може да има за последицу изведену обавезу реструктурирања.

78 Ниједна обавеза не настаје из продаје дела пословања док се ентитет не обавезе продајом, то јест, док не постоји обавезујући уговор о продаји.

79 Чак и када је ентитет донео одлуку да прода део пословања и ту одлуку јавно објавио, он се не може обавезати продајом све док се не идентификује купац и док не постоји обавезујући уговор о продаји. Све док не постоји обавезујући уговор о продаји, ентитет ће моћи да се предомисли, у ствари, моћи ће да предузме друге радње ако купац не може да се нађе под прихватљивим условима. Када је продаја дела пословања предвиђена као део реструктурирања, имовина тог пословања се поново разматра због умањења вредности по IAS 36 *Умањење вредности имовине*. Када је продаја само део реструктурирања, изведена обавеза може настати за остале делове реструктурирања пре постојања обавезујућег уговора о продаји.

80 Резервисање за реструктурирање укључује само директне издатке настале из реструктурирања, а то су они који:

- (а) су обавезно захтевани током реструктурирања; и
- (б) нису повезани са текућим активностима ентитета.

81 Резервисање за реструктурирање не укључује трошкове као што су:

- (а) преквалификација или премештај запослених који остају;
- (б) маркетинг; или
- (ц) инвестиција у нове системе и мреже дистрибуције.

Ови издаци се односе на будуће вођење пословања и нису обавезе за реструктурирање на крају извештајног периода. Такви издаци се признају на истој основи као да су настали независно од реструктурирања.

82 Идентификовани будући пословни губици до датума реструктурирања не укључују се у резервисање, осим ако се не односе на онерозни (штетни) уговор како је дефинисано параграфом 10.

83 Као што се захтева параграфом 51, добици од очекиваног отуђења имовине не узимају се у обзир при одмеравању резервисања за реструктурирање, чак и ако је продаја имовине предвиђена као део реструктурирања.

Обелодањивање

84 За сваку врсту резервисања, ентитет обелодањује:

(а) књиговодствену вредност и износ на почетку и крају периода;

(б) додатна резервисања направљена у периоду, укључујући повећања постојећих резервисања;

(ц) износе коришћене (то јест, укључене и одобрене на терет резервисања) током периода;

(д) неискоришћене износе сторниране током периода; и

(е) повећање током периода дисконтваног износа које настаје због протока времена и ефекте сваке промене дисконтне стопе.

Упоредни подаци се не захтевају.

85 Ентитет обелодањује следеће, за сваку врсту резервисања:

(а) кратак опис природе обавезе и очекивано време доспећа свих проистеклих одлива економских користи;

(б) показатеље неизвесности у вези са износом или временом доспећа ових одлива. Када је потребно обезбедити довољне информације, ентитет обелодањује основне претпоставке прављене у погледу будућих догађаја, као што упућује параграф 48; и

(ц) износ сваке очекиване надокнаде, наводећи износ свих делова имовине признат за ту очекивану надокнаду.

86 Осим ако могућност било ког одлива при измирењу није мала, ентитет обелодањује, за сваку групу потенцијалне обавезе на крају извештајног периода, кратак опис природе потенцијалне обавезе и када је изводљиво:

(а) процену њеног финансијског ефекта, одмереног по параграфима 36–52;

(б) показатеље неизвесности у вези са износом или временом доспећа сваког одлива; и

(ц) могућност сваке надокнаде.

87 При одређивању која резервисања или потенцијалне обавезе могу да се обједине због образовања једне групе, неопходно је размотрити да ли је природа ставки довољно слична за појединачно извештавање о њима да испуни захтеве параграфа 85(а) и (б) и 86(а) и (б). Према томе, може бити прикладно третирали као појединачну групу резервисања износе у вези са гаранцијама за различите производе, али не би било прикладно третирали као појединачну класу износе у вези са уобичајеним гаранцијама и износе који су предмет судског поступка.

88 Када резервисање и потенцијална обавеза настају из истог сплета околности, ентитет врши обелодањивања захтевана параграфима 84–96 на начин који показује везу између резервисања и потенцијалне обавезе.

89 Када је прилив економских користи вероватан, ентитет обелодањује кратак опис природе потенцијалне имовине на крају извештајног периода, и, када је могуће, процену њених финансијских ефеката одмерених коришћењем принципа прописаних за резервисања у параграфима 36–52.

90 Важно је да обелодањивања потенцијалне имовине избегну давање показатеља вероватноће настајања прихода који наводе на погрешне закључке.

91 Када било која информација захтевана параграфима 86 и 89 није обелодањена јер је то неизводљиво, та чињеница се наводи.

92 У веома ретким случајевима, може да се очекује да обелодањивање неких или свих информација захтевано параграфима 84–89, озбиљно угрози позицију ентитета у спору са другим странама о предмету резервисања, потенцијалне обавезе или потенцијалне имовине. У таквим случајевима, ентитет не мора да обелодани информацију, али обелодањује општу природу спора, заједно са чињеницом да информација није обелодањена и разлoзима због којих то није учињено.

Прелазне одредбе

93 Ефекат усвајања овог стандарда на датум његовог ступања на снагу (или раније) се извештава као кориговање почетног салда рачуна нераспоређеног добитка за период у којем је стандард први пут усвојен. Ентитети се подстичу, али се од њих не захтева, да изврше кориговање почетног салда рачуна нераспоређеног добитка за најранији презентовани период и преправљање упоредних

информација. Када упоредне информације нису преправљене, ова чињеница се обелодањује.

94 [Брисан]

Датум ступања на снагу

95 Овај стандард ступа на снагу за годишње финансијске извештаје за периоде који почињу 1. јула 1999. године или касније. Ранија примена се подстиче. Када ентитет примењује овај стандард на финансијске извештаје за периоде који почињу пре 1. јула 1999. године, обелодањује ту чињеницу.

96 [Брисан]

Термин „вероватно” у овом Стандарду као „вероватније него да није” није потребно да се примењује у другим стандардима.

Међународни рачуноводствени стандард 38 Нематеријална имовина

Циљ

1 Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствени третман нематеријалне имовине којом се нису посебно бавили други рачуноводствени стандарди. Овим стандардом се захтева да ентитет призна нематеријалну имовину ако, и само ако, су задовољени одређени критеријуми. Овим стандардом се такође дефинише начин одмеравања књиговодствене вредности нематеријалне имовине и захтевају се одређена обелодањивања о нематеријалној имовини.

Делокруг

2 Овај стандард треба да се примењује при рачуноводством обухватају нематеријалне имовине, изузев:

(а) нематеријалне имовине која се налази у делокругу других стандарда;

(б) финансијских средстава, као што је дефинисано у IAS 32 – *Финансијски инструменти: Презентација*;

(ц) код признавања и одмеравања средстава за истраживање и процењивање у IFRS–у 6 – *Истраживање и процењивање минералних ресурса*; и

(д) код издатака по основу развоја и екстракције минерала, нафте, природног гаса и сличних необновљивих ресурса.

3 Уколико се неким другим Међународним рачуноводственим стандардом обрађује нека посебна врста нематеријалне имовине, ентитет примењује тај стандард уместо овог стандарда. На пример, овај стандард се не примењује на:

(а) нематеријалну имовину коју ентитет држи ради продаје у редовном току пословања (видети IAS 2 – *Залихе* и IAS 11 – *Уговори о изградњи*);

(б) одложена пореска средства (видети IAS 12 – *Порез на добитак*);

(ц) уговоре о лизингу који су обухваћени IAS–ом 17 – *Лизинг*;

(д) средства која проистичу из примања запослених (видети IAS 19 – *Примања запослених*);

(е) финансијска средства како су дефинисана у IAS–у 32. Признавање и одмеравање неких финансијских средстава је покривено IAS–ом 27 – *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, IAS 28 – *Инвестиције у придружене ентитете* и IAS 31 – *Учешћа у заједничким подухватима*.

(ф) гудвил стечен у пословној комбинацији (видети IFRS 3 – *Пословне комбинације*);

(г) одложене трошкове стицања и нематеријалну имовину, који проистичу из уговорних права осигуратеља по основу уговора о осигурању из делокруга IFRS–а 4 – *Уговори о осигурању*. У IFRS–у 4 су утврђени посебни захтеви за обелодањивањем тих одложених трошкова стицања, али не и нематеријалне имовине. Стога се захтеви за обелодањивањем из овог стандарда примењују на ову нематеријалну имовину;

(х) сталну нематеријалну имовину, класификовану као имовина која се држи за продају (или укључену у групу за отуђење која се класификује као група која се држи за продају), у складу са IFRS–ом 5 – *Стална имовина намењена продаји и пословања које престају*.

4 Нека нематеријална имовина може бити садржана у физичкој супстанци, као што је компакт диск (у случају компјутерског софтвера) правна документација (за патенте или лиценце) или филм. Када одређује да ли неку имовину која садржи и елемент

и нематеријалног и материјалног треба третирали према IAS–у 16 – *Некретнине, постројења и опрема* или као нематеријалну имовину према овом стандарду, ентитет користи расуђивање да би проценио који елемент је значајнији. На пример, компјутерски софтвер – за машину алатку која се контролише компјутером, која не може да функционише без тог специфичног софтвера као саставног дела повезаног са хардвером, те се и третира као некретнина, постројење и опрема. Исто важи и за оперативни систем рачунара. Када софтвер није саставни део хардвера, компјутерски софтвер се третира као нематеријална имовина.

5 Овај стандард се, између осталог, примењује и на издатке оглашавања, обуке, започињања пословања, истраживања и развоја. Активности истраживања и развоја су усмерене на развој знања. Стога, иако резултат ових активности може бити и имовина са физичком суштином (на пример, прототип) физички елемент ове имовине је секундаран у односу на његову нематеријалну компоненту, а то је знање садржано у њему.

6 У случају финансијског лизинга имовина, која је основ трансакције може бити материјална или нематеријална. Након почетног признавања нематеријалне имовине, стечене финансијским лизингом, рачуноводствено обухватање се врши у складу са овим стандардом. Права по основу уговора о лиценцама, за предмете као што су играни филмови, видео–снимци, драме, рукописи, патенти и ауторска права су искључени из делокруга IAS–а 17 и спадају у делокруг овог стандарда.

7 До искључивања из делокруга неког стандарда може доћи уколико су активности или трансакције толико специјализоване да покрећу одређена рачуноводствена питања која је можда потребно третирали на неки други начин. Таква питања се јављају код обрачунавања издатака истраживања у циљу проналажења или развоја и вађења нафте, гаса, или минералних залиха у екстрактивној индустрији и у случају уговора о осигурању. Стога се овај стандард не примењује на издатке по основу таквих активности и уговора. Међутим, овај стандард се примењује на другу употребљену нематеријалну имовину (као што је компјутерски софтвер) и на друге издатке (као што су трошкови започињања пословања) настале у екстрактивној индустрији или у ентитетима за осигурање.

Дефиниције

8 У овом стандарду користе се следећи термини са дефинисаним значењима:

Активно тржиште је тржиште на коме постоје сви следећи услови:

- (а) ставке којима се тргује у оквиру тржишта су хомогене;
- (б) купци и продавци са израженом слободном вољом се обично могу наћи у сваком тренутку; и
- (ц) цене су доступне јавности

Амортизација је систематска алокација (на трошкове) амортизационог износа нематеријалне имовине током њеног корисног века.

Средство је ресурс:

- (а) који ентитет контролише као резултат прошлих догађаја и
- (б) од ког се очекује прилив будућих економских користи у ентитет.

Књиговодствена вредност је износ по ком се имовина (средство) признаје у извештају о финансијској позицији након одузимања акумулиране депресијације (амортизације) и акумулираних губитака по основу умањења вредности.

Набавна вредност/цена коштања је износ готовине или готовинског еквивалента који је плаћен или фер вредност друге надокнаде дате за потребе стицања средства у време стицања или изградње или уколико је применљиво износ приписан том средству које је почетно признато у складу са посебним захтевима других IFRS–ова нпр. IFRS–а 2.

Износ који се амортизује јесте набавна вредност средства или други износ који замењује ту вредност (у финансијским извештајима) умањен за преосталу (резидуалну) вредност.

Развој је примена резултата истраживања или примена другог научног достигнућа или дизајна производње нових значајно побољшаних материјала, уређаја, производа, процеса, система или услуга пре приступања комерцијалној производњи или коришћењу.

Специфична вредност ентитета је садашња вредност токова готовине које ентитет очекује да ће остварити континуираном употребом датог средства и његовим отуђењем на крају његовог

корисног века или које очекује да ће настати приликом измиривања обавезе.

Фер вредност средства је износ за који се то средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Губитак од умањења вредности (импаритетни губитак) је износ за који је књиговодствена вредност средства већа од његовог надокнадивог износа.

Нематеријална имовина је немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати.

Монетарна средства су новац који се држи и средства која треба да се добију у фиксним или одредивим новчаним износима.

Истраживање је оригинално и планирано истраживање предузето у циљу стицања новог научног или техничког знања и разумевања.

Резидуална вредност је процењени износ који би ентитет примио данас ако би отуђио средство, након одбијања процењених трошкова отуђења и под претпоставком да је средство већ на крају свог корисног века и у стању које се очекује на крају његовог корисног века.

Корисни век је:

(а) временски период у току ког се очекује да ће имовина ентитету бити расположива за коришћење или

(б) број производних или сличних јединица које ентитет очекује да ће остварити коришћењем те имовине.

Нематеријална имовина

9 Ентитети често троше ресурсе, или стварају обавезе, приликом стицања, развоја, одржавања или побољшавања нематеријалних ресурса, као што су научно и техничко знање, пројектовање и имплементација нових процеса или система, лиценце, интелектуална својина, тржишно знање и трговачке марке (укључујући заштитне знакове и издавачке наслове). Уобичајени примери ставки које су обухваћене овим широким називима су компјутерски софтвер, патенти, ауторска права, играни филмови, листе купаца, хипотекарно услужна права, дозволе за рибарење, увозне квоте, франшизе, односи према купцима или добављачима, лојалност купаца, учешће на тржишту и маркетиншка права.

10 Дефиницију нематеријалне имовине не задовољавају све ставке описане у параграфу 8, као што су могућност идентификације, контрола над ресурсом и постојање будуће економске користи. Уколико ставка из делокруга овог стандарда не задовољава дефиницију нематеријалне имовине, издаци њеног стицања или интерног генерисања се признају као расход када настану. Међутим, ако је ставка стечена у пословној комбинацији, она чини део гудвила признатог на датум стицања (видети параграф 68).

Могућност идентификације

11 Дефиниција нематеријалне имовине захтева да се нематеријална имовина може идентификовати да би се јасно разликовала од гудвила. Гудвил признат у пословној комбинацији је средство које представља будуће економске користи које настају од других средстава стечених у пословној комбинацији која се не могу појединачно идентификовати ни засебно признати. Будуће економске користи могу резултирати из синергије стечених средстава која се могу идентификовати, или средстава која, појединачно, не испуњавају услове за признавање у финансијским извештајима.

12 Имовина је препознатљива ако је или:

(а) одвојива, односно када се може одвојити или оделити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити, било појединачно или заједно са повезаним уговором, препознатљивом имовином или обавезом, без обзира да ли ентитет има намеру да то уради; или

(б) настаје по основу уговорних или других законских права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права или обавеза.

Контрола

13 Ентитет контролише имовину уколико је у стању да стекне будуће економске користи које производе из ресурса и да ограничи приступ других тим користима. Способност ентитета да контролише будуће економске користи од нематеријалне имовине

обично потиче из законских права која су правоснажна на суду. У случају одсуства законских права, теже је демонстрирати контролу. Међутим, законска правоснажност права није нужан услов контроле, пошто ентитет може бити у стању да контролише будуће економске користи на неки други начин.

14 Тржишно или техничко знање могу довести до будућих економских користи. Ентитет контролише те користи ако је, на пример, знање заштићено законским правима, као што су ауторска права, ограничењем трговинског уговора (где је то дозвољено) или правном обавезом запослених да поштују поверљивост.

15 Ентитет може располагати квалификованим тимом и може бити у стању да идентификује додатне вештине појединаца које ће, по обуци, доприносити будућим економским користима. Ентитет може такође очекивати да ће особље наставити да ставља на располагање своје вештине ентитету. Међутим, ентитет обично нема довољну контролу над очекиваним будућим економским користима које проистичу од квалификованог тима и од обуке да би ове задовољиле дефиницију нематеријалне имовине. Из сличног разлога, специфични управљачки или технички таленат вероватно неће задовољити дефиницију нематеријалне имовине, осим ако није заштићен законским правима да се он користи и да се прибаве будуће очекиване економске користи од њега, и ако такође задовољава друге делове дефиниције.

16 Ентитет може имати такав портфолио купаца или учешћа на тржишту да може очекивати да ће због напора да изгради односе са купцима и њихове лојалности, ти купци наставити да послују са ентитетом. Међутим, у одсуству законских права да се заштити, или других начина да се контролишу односи са купцима или лојалност купаца, ентитет обично нема довољну контролу над економским користима из односа са купцима и њихове лојалности да би такве ставке (на пример, портфолио купаца, учешће на тржишту, однос са купцима, лојалност купаца) задовољавале дефиницију нематеријалне имовине. У одсуству законских права заштите односа са купцима, трансакције размене за исте или сличне неуговорне односе са купцима (осим у случају када су део пословне комбинације) пружају доказ да ентитет, ипак, може да контролише очекиване будуће економске користи од односа са купцима. Пошто такве трансакције размене такође обезбеђују доказ да су односи са купцима одвојиви, ови односи са купцима задовољавају дефиницију нематеријалне имовине.

Будуће економске користи

17 Будуће економске користи које притичу од нематеријалне имовине могу укључивати и приход од продаје производа или услуга, уштеде трошкова, или друге користи од имовине коју ентитет користи. На пример, коришћење интелектуалне својине у производном процесу може смањити будуће трошкове производње, пре него повећати будуће приходе.

Признавање и одмеравање

18 Признавање неке ставке као нематеријалне имовине захтева да ентитет покаже да ставка задовољава:

(а) дефиницију нематеријалне имовине (видети параграфе 8–17); и

(б) критеријуме признавања (видети параграфе 21–23).

Овај захтев се односи на трошкове који настају на почетку процеса стицања или интерног стварања нематеријалне имовине, као и на трошкове који настају накнадно у процесу доградње, замене дела или сервисирања те имовине.

19 Параграфи 25–32 се баве применом критеријума за признавање на засебно стечене нематеријалне имовине, а параграфи 33–43 се баве њиховом применом на нематеријалну имовину стечену у пословној комбинацији. Параграф 44 се бави почетним одмеравањем нематеријалне имовине стечене уз помоћ државног давања, параграфи 45–47 разменом нематеријалне имовине, а параграфи 48–50 поступком са интерно генерисаним гудвилем. Параграфи 51–67 се баве почетним признавањем и одмеравањем интерно генерисане нематеријалне имовине.

20 Природа нематеријалне имовине је таква да се, у многим случајевима, не врши дорада те имовине односно замена неког њеног дела. У складу са тим, већина накнадних издатака ће вероватно одржавати очекиване будуће економске користи садржане у постојећој нематеријалној имовини пре него задовољити дефиницију нематеријалне имовине и критеријуме за признавање из овог

стандарда. Осим тога, често је накнадне издатке теже приписати директно одређеној нематеријалној имовини, него предузећу у целини. Стога ће само у ретким случајевима накнадни издаци – издаци настали након почетног признавања стечене нематеријалне имовине или након довршетка процеса интерног генерисања нематеријалне имовине – бити признати у књиговодственој вредности имовине. У складу са параграфом 63, накнадни издаци у вези са заштитним знаковима („брендovima”), импресумима, издавачким насловима, листама купаца и ставкама сличним по садржини (било да су екстерно стечене или интерно генерисане) увек се признају у билансу успеха у тренутку када настану, због тога што се такви издаци не разликују од издатака развоја целог предузећа.

21 Нематеријалну имовину треба признати ако, и само ако:

(а) је вероватно да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улити у ентитет; и

(б) ако се набавна вредност имовине може поуздано одмерити.

22 Ентитет процењује вероватноћу будућих економских користи користећи разумне и прихватљиве претпоставке које представљају најбољу процену управе ентитета укупних економских услова који ће постојати током корисног века те имовине.

23 Ентитет користи просуђивање да процени степен извесности који се везује за будуће економске користи које су приписиве коришћењу имовине на основу доказа расположивих у време почетног признавања, дајући при томе већи значај екстерним доказима.

24 Нематеријална имовина се почетно одмерава по набавној вредности.

Засебно стицање

25 Уобичајено је да, цена коју ентитет плаћа да би засебно стекао нематеријалну имовину одражава очекивања у вези са вероватноћом да ће се будуће економске користи садржане у имовини улити у ентитет. Другим речима, ентитет очекује прилив економских користи чак и ако су време или износ прилива неизвесни. Због овога критеријум признавања у вези са вероватноћом из параграфа 21(а) се увек сматра испуњеним за засебно стечену нематеријалну имовину.

26 Поред тога, набавна вредност засебно стечене нематеријалне имовине се обично може поуздано одмерити, посебно када се накнада за куповину врши у облику готовине или других монетарних средстава.

27 Набавна вредност (цена коштања) засебно стечене нематеријалне имовине се састоји од:

(а) набавне цене укључујући увозне царине и пореза по основу промета који се не рефундира, након одбитка трговинских попуста и рабата; и

(б) било каквих директно приписивих трошкова припреме имовине за намењену употребу.

28 Примери директно приписивих трошкова су:

(а) трошкови примања запослених (дефинисаних у IAS–у 19) насталих директно у процесу довођења имовине у радно стање;

(б) професионалне накнаде настале директно у процесу довођења имовине у радно стање; и

(ц) трошкови тестирања правилног функционисања имовине.

29 Примери издатака који не чине део набавне вредности нематеријалне имовине су:

(а) трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламирања и промовисања);

(б) трошкови вођења посла на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке особља) и

(ц) административни и други општи режијски трошкови.

30 Признавање трошкова у књиговодственој вредности нематеријалне имовине престаје када се имовина налази у стању потребном да би могла да функционише на начин који је менаџмент предвидео. Стога, трошкови који настану током коришћења или поновног распоређивања нематеријалне имовине не укључују се у књиговодствену вредност те имовине. На пример, у књиговодствену вредност нематеријалне имовине нису укључени следећи трошкови:

(а) трошкови који настају када имовина која може да функционише на начин који је предвидео менаџмент тек треба да се стави у употребу;

(б) почетни губици пословања, као што су губици настали у време када расте потражња за производима те имовине.

31 Неке активности настају у вези са развојем нематеријалне имовине, али нису неопходне да би имовина била доведена у

стање неопходно да би могла да функционише на начин који је предвидео менаџмент. Ове споредне активности се могу јавити пре или у току активности развоја. Пошто споредне активности нису неопходне да би се имовина довела у стање потребно да би могла да функционише на начин који је предвидео менаџмент, приход и повезани расходи споредних активности признају се одмах као добит или губитак, и укључују у одговарајуће класификације прихода или расхода.

32 Уколико је плаћање за нематеријалну имовину одложено на период дужи уобичајених кредитних услова, њена набавна вредност је цена готовинског еквивалента. Разлика између тог износа и укупних плаћања се признаје као расход камате током периода кредитирања, осим ако се не капитализује у складу са IAS 23 – *Трошкови позајмљивања*.

Стицање као део пословне комбинације

33 Према IFRS 3 *Пословне комбинације*, уколико је нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији, набавна вредност те нематеријалне имовине је њена фер вредност на датум стицања. Фер вредност нематеријалне имовине одражава тржишна очекивања у вези са вероватноћом да ће се очекиване будуће економске користи садржане у имовини улићи у ентитет. Другим речима, ентитет очекује прилив економских користи чак и ако су време или износ прилива неизвесни. Дакле, критеријум признавања у вези са вероватноћом из параграфа 21(а) се увек сматра испуњеним за нематеријалну имовину стечену у пословним комбинацијама. Ако је имовина стечена у пословној комбинацији одвојива или настаје као резултат уговорних или других законских права, постоји довољно информација за поуздано одмеравање фер вредности те имовине. Тако се увек сматра да је критеријум поузданог одмеравања из параграфа 21(б) задовољен за нематеријалну имовину стечену у пословним комбинацијама.

34 У складу са овим стандардом и IFRS 3 (ревидираним 2008. године), стицалац на датум стицања признаје засебно од гудвила, нематеријалну имовину стеченог ентитета, без обзира да ли је та стечена имовина била призната у ентитету пре пословне комбинације. То значи да стицалац признаје као имовину, засебно од гудвила, пројекат истраживања и развоја стеченог ентитета, уколико тај пројекат испуњава дефиницију нематеријалне имовине. Пројекат истраживања и развоја стеченог ентитета задовољава дефиницију нематеријалне имовине када:

(а) задовољава дефиницију имовине и

(б) може да се идентификује, односно одвоји или проистиче из уговорних или других законских права.

Одмеравање фер вредности нематеријалне имовине стечене у пословној комбинацији

35 Ако је нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији одвојива или настаје као резултат уговорних или других законских права, постоји довољно информација за поуздано одмеравање фер вредности те имовине. Када, за процене коришћене за одмеравање фер вредности имовине, постоји више могућих исхода различите вероватноће, јавља се неизвесност у одмеравању фер вредности те имовине.

36 Нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији може бити одвојива, али једино заједно са повезаном материјалном или нематеријалном имовином. На пример, издавачки наслов часописа можда неће моћи да се прода одвојено од повезане базе података претплатника, или робна марка природне изворске воде може бити повезана са одређеним извором и не може се продати одвојено од тог извора. У таквим случајевима, стицалац признаје групу средстава као једно средство одвојено од гудвила, уколико се појединачне фер вредности тих средстава у групи не могу поуздано одмерити.

37 Слично томе, термини „заштитни знак” и „робна марка” се често користе као синоними за трговачке и друге марке. Међутим, првопоменути су општи маркетиншки термини који се најчешће користе за означавање групе комплементарних средстава као што је трговачка марка (или услужна марка) и са њом повезано трговачко име, формуле, рецепти и технолошка експертиза. Стицалац признаје као једно средство групу комплементарних средстава која обухвата заштитни знак уколико се појединачне фер вредности тих комплементарних средстава не могу поуздано одмеравати. Уколико се појединачне фер вредности комплементарних средстава могу поуздано

одмеравати, стицалац може да их призна као једно средство, под условом да појединачна средства имају сличан корисни век.

38 [Брисан]

39 Котиране тржишне цене на активном тржишту обезбеђују најпоузданију процену фер вредности нематеријалне имовине (такође видети параграф 78). Одговарајућа тржишна цена је обично тренутно понуђена цена. Уколико тренутно понуђене цене нису расположиве, цена коришћена у најскоријој сличној трансакцији може обезбедити базу на основу које се може проценити фер вредност, под условом да није било значајних промена економских околности од датума трансакције до датума на који се процењује фер вредност имовине.

40 Уколико не постоји активно тржиште за нематеријалну имовину, њена фер вредност представља износ који би ентитет платио, на датум стицања, у независној трансакцији између упућених и вољних страна на основу најбољих доступних информација. У одређивању овог износа, ентитет разматра исход недавних трансакција за сличну имовину.

41 Ентитети који се редовно баве куповином и продајом јединствене нематеријалне имовине, развили су технике за индиректну процену њихових фер вредности. Ове технике се могу користити за почетно одмеравање нематеријалне имовине стечене у пословној комбинацији које је у ствари стицање уколико је њихов циљ да се процени фер вредност и уколико одражавају тренутне трансакције и праксе у делатности којој имовина припада. Ове технике, тамо где је то прикладно, укључују:

(а) примену коефицијената који одражавају текуће тржишне трансакције на показатеље профитабилности дате имовине (на пример, приход, учешћа на тржишту и добит од пословања) односно кретање тантијема које се могу добити лиценцирањем нематеријалне имовине другој страни у независној трансакцији (као у приступу „ослобађања обавезе плаћања тантијем”), или

(б) дисконтовање процењених будућих нето токова готовине од дате имовине.

Накнадни издаци у стеченом пројекту истраживања и развоја

42 Издаци истраживања или развоја који:

(а) се односе на пројекат истраживања и развоја, стечен засебно или у пословној комбинацији и признат као нематеријална имовина; и

(б) настану након стицања тог пројекта, се обрачунава у складу са параграфима 54–62.

43 Примена захтева из параграфа 54–62 подразумева да се накнадни издаци пројекта истраживања и развоја, стеченог засебно или у оквиру пословне комбинације и признатог као нематеријална имовина:

(а) признају као расход када настану, уколико је реч о издацима истраживања;

(б) признају као расход када настану, уколико је реч о издацима развоја који не испуњавају критеријум за признавање као нематеријална имовина из параграфа 57, и

(ц) додају књиговодственој вредности стеченог пројекта истраживања или развоја, уколико се ради о издацима развоја који испуњавају критеријум за признавање из параграфа 57.

Стицање уз помоћ државног давања

44 У одређеним случајевима, нематеријална имовина се може стећи бесплатно, уз минималну накнаду, уз помоћ државног давања. То се може десити када држава трансферише или додељује ентитету нематеријалну имовину као што су права за аеродромске писте, лиценце за рад радио или телевизијских станица, увозне дозволе или квоте или права на приступ другим ограниченим ресурсима. Према IAS 20 Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи, ентитет може одабрати да почетно признаје и нематеријалну имовину и давање по фер вредности. Уколико ентитет одлучи да не призна почетно имовину по фер вредности, ентитет почетно признаје вредност имовине у номиналној вредности (други поступак који дозвољава IAS 20) плус било какви издаци који се директно могу приписати припреми имовине за њену намењену употребу.

Размене имовине

45 Један или више делова нематеријале имовине се могу стећи у замену за немонетарно средство или средства или за

комбинацију монетарних и немонетарних средстава. Разматрање које следи се у потпуности односи на размену једног немонетарног средства за друго, али се такође примењује на све размене описане у претходној реченици. Набавна вредност такве нематеријалне имовине се одмерава по фер вредности осим ако:

(а) трансакцији размени не недостаје комерцијална суштина или

(б) фер вредност нити добијене и нити уступљене имовине се не може поуздано одмерити. Сечена имовина се одмерава на овај начин чак и ако ентитет не може одмах да престане да признаје уступљену имовину. Уколико се сечена имовина не одмерава по фер вредности, њена набавна вредност се одмерава по књиговодственој вредности уступљене имовине.

46 Ентитет утврђује да ли трансакција размене има комерцијалну суштину тако што разматра у ком обиму се очекује промена будућих токова готовине услед те трансакције. Трансакција размене има комерцијалну суштину уколико се:

(а) структура (нпр. ризик, време и износ) токова готовине у вези са примљеном имовином разликује од структуре токова готовине у вези са трансферисаном имовином; или

(б) као резултат размене измени специфична вредност ентитета за онај део пословања ентитета на који утиче трансакција; и

(ц) разлика наведена под (а) или (б) је значајна у односу на фер вредност размењених средстава.

За сврхе утврђивања да ли трансакција размене има комерцијалну суштину, специфична вредност ентитета за онај део пословања ентитета на који утиче трансакција одражава токове готовине након опорезивања. Резултат ових анализа може бити јасан чак и без обавезе ентитета да врши детаљна истраживања.

47 У параграфу 21(б) се наводи да је услов признавања нематеријалне имовине да се набавна вредност имовине може поуздано одмерити. Фер вредност нематеријалне имовине за коју не постоје упоредиве тржишне трансакције се може поуздано одмерити уколико (а) променљивост опсега разумних процена фер вредности није значајна за ту имовину или (б) вероватноћа различитих процена у оквиру овог опсега се може оценити у разумној мери и користити при процењивању фер вредности. Уколико је ентитет у могућности да поуздано утврди фер вредност било примљене или уступљене имовине, тада се за одмеравање набавне вредности користи фер вредност уступљене имовине осим у случајевима када је фер вредност примљене имовине више очигледна.

Интерно генерисани гудвил

48 Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина.

49 У неким случајевима, издатак настаје да би се генерисале будуће економске користи, али резултат није креирање нематеријалне имовине која испуњава критеријуме признавања из овог стандарда. Такав издатак се често описује као издатак који доприноси интерно генерисаном гудвилу. Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина зато што није ресурс који се може идентификовати, који ентитет контролише и који се може поуздано одмеравати по набавној вредности (цени коштања).

50 Разлика између тржишне вредности ентитета и књиговодствене вредности његове нето имовине која се може идентификовати, у било ком временском тренутку може обухватити опсег фактора који утичу на вредност ентитета. Међутим, такве разлике не представљају набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине коју контролише ентитет.

Интерно генерисана нематеријална имовина

51 Понекад је тешко проценити да ли интерно генерисана нематеријална имовина испуњава услове за признавање због проблема око:

(а) утврђивања да ли и када постоји имовина које се може идентификовати која ће генерисати очекиване будуће економске користи; и

(б) поузданог одређивања набавне вредности (цене коштања). У неким случајевима, цена коштања интерног генерисања нематеријалне имовине се не може разликовати од трошкова одржавања или побољшања интерно генерисаног гудвила или обављања свакодневних активности ентитета.

Због тога, поред уважавања општих захтева за признавање и почетно одмеравање нематеријалне имовине, ентитет примењује захтеве и упутства из параграфа 52–67 за сву интерно генерисану нематеријалну имовину.

52 Да би проценио да ли интерно генерисана нематеријална имовина задовољава критеријуме за признавање, ентитет класификује генерисање имовине на:

(а) фазу истраживања; и

(б) фазу развоја.

Мада су термини „истраживање” и „развој” дефинисани, термини „фаза истраживања” и „фаза развоја” имају шире значење за потребе овог стандарда.

53 Уколико ентитет не може да направи разлику између фазе истраживања и фазе развоја интерног пројекта за креирање нематеријалне имовине, ентитет третира издатке по основу тог пројекта као да су настали само у фази истраживања.

Фаза истраживања

54 Нематеријална имовина које проистиче из истраживања (или из фазе истраживања интерног пројекта) се не признаје. Издатак по основу истраживања (или у фази истраживања интерног пројекта) се признаје као расход онда када је он настао.

55 У фази истраживања интерног пројекта, ентитет не може да покаже да нематеријална имовина постоји и да ће произвести извесне будуће економске користи. Због тога, овај издатак се признаје као расход када је настао.

56 Примери активности истраживања су:

(а) активности чији је циљ стицање новог знања;

(б) трагање за применама налаза истраживања и другог знања, њиховим вредновањем и коначним избором;

(ц) трагање за алтернативама за материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге; и

(д) формулисање, дизајнирање, вредновање и коначни избор могућих алтернатива за нове или побољшане материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге.

Фаза развоја

57 Нематеријална имовина која проистиче из развоја (или из фазе развоја интерног пројекта) се признаје као имовина ако, и само ако, ентитет може да докаже следеће:

(а) техничку изводљивост завршавања нематеријалне имовине, тако да ће она бити расположива за коришћење или продају;

(б) своју намеру да заврши нематеријалну имовину и да је користи или прода;

(ц) своју способност коришћења или продаје нематеријалне имовине;

(д) како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи. Између осталог, ентитет може да демонстрира постојање тржишта за производ нематеријалне имовине или саму нематеријалну имовину или, уколико се користи интерно, употребљивост нематеријалне имовине;

(е) расположивост адекватних техничких, финансијских и других ресурса за завршавање развоја и коришћење или продају нематеријалне имовине; и

(ф) његову способност поузданог одмеравања издатака који се могу приписати нематеријалној имовини током њеног развоја.

58 У фази развоја интерног пројекта, ентитет може, у одређеним околностима, да идентификује нематеријалну имовину и да демонстрира да ће имовина генерисати вероватне будуће економске користи. Ово је због тога што је фаза развоја пројекта напреднија од фазе истраживања.

59 Примери активности развоја су:

(а) пројектовање, изградња и тестирање прототипова и модела пре производње и пре употребе;

(б) пројектовање алата, монтажних уређаја, калупа и матрица које подразумева нову технологију;

(ц) пројектовање, изградња и рад пилот постројења, које по обиму није економски изводљиво за комерцијалну производњу; и

(д) пројектовање, изградња и тестирање одабране алтернативе за нове или побољшане материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге.

60 Да би демонстрирао како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи, ентитет процењује будуће економске користи које ће добити од имовине коришћењем принципа из IAS-a 36 – *Умањење вредности имовине*. Уколико имовина генерише будуће економске користи само у комбинацији са другом имовином, ентитет примењује концепт јединица које генеришу готовину из IAS-a 36.

61 Распоживост ресурса за завршавање, коришћење или стицање користи из нематеријалне имовине се може показати на пример, пословним планом у ком се приказују технички, финансијски и други потребни ресурси и способношћу ентитета да обезбеди те ресурсе. У неким случајевима, ентитет доказује расположивост екстерних финансијских средстава добијањем наговештаја од зајмодавца да је вољан да финансира план.

62 Систем обрачуна трошкова ентитета често омогућава позудано одмеравање трошкова интерно генерисања нематеријалне имовине, као што су плате и други издаци направљени код обезбеђивању ауторских права или лиценци или развоја компјутерског софтвера.

63 Интерно генерисани заштитни знакови, импресуми, издавачки наслови листе купаца и ставке сличне садржине се не признају као нематеријална имовина.

64 Издаци по основу интерно генерисаног заштитних знакова, импресума, издавачких наслова, листи купаца и ставки сличне садржине се не могу разликовати од трошкова развоја пословања као целине. Отуда се ове ставке не признају као нематеријална имовина.

Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине

65 Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине за потребе параграфа 24, је збир издатака насталих од дана када је нематеријална имовина први пут испунила критеријум признавања према параграфима 21, 22 и 57. Параграфом 71 се забрањује поновно појављивање издатака претходно признатих као расход.

66 Цена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине укључује све директно приписиве трошкове неопходне за креирање, производње и припрему имовине за функционисање на начин који је руководство предвидело. Примери директно приписивих трошкова су:

(а) трошкови материјала и услуга коришћених или потрошених у генерисању нематеријалне имовине;

(б) трошкови примања запослених (како су дефинисани у IAS-у 19) који настају у генерисању нематеријалне имовине;

(ц) провизије за регистровање законског права; и

(д) амортизација патената и лиценци који се користе за генерисање нематеријалне имовине.

IAS 23 прецизира критеријуме за признавање камате као елементи набавне вредности интерно генерисане нематеријалне имовине.

67 Следеће позиције, нису компоненте цене коштања интерно генерисане имовине:

(а) издаци продаје, административни издаци и други општи режијски издаци, уколико се ови издаци не могу директно приписати припреми имовине за коришћење;

(б) идентификоване неефикасности и почетни губици пословања настали пре него што је имовина остварила планиране перформансе; и

(ц) издаци оспособљавања запослених за коришћење те имовине.

Пример за илустрацију параграфа 65

Ентитет развија нови производни процес. Током 20х5. године, настали су издаци од 1.000 н.ј., а од којих је 900 настало пре 1. децембра 20х5. године, а 100 н.ј. је настало између 1. децембра 20х5. године и 31. децембра 20х5. године. Ентитет је у стању да докаже да је, на дан 1. децембра 20х5. године, производни процес задовољно критеријум за признавање као нематеријална имовина. Надокнадиви износ практичног знања које је део процеса (укључујући будуће одливе готовине за завршавање процеса пре него што је расположив за коришћење) процењује се на 500 н.ј. На крају 20х5. године, производни процес се признаје као нематеријална имовина по набавној вредности од 100 н.ј. (издаци настали од датума када је испунило услове признавања, што је 1. децембар 20х5). Издатак од 900 н.ј. настао пре 1. децембра 20х5. године се признаје као расход јер критеријуми признавања нису задовољени до 1. децембра 20х5. године. Овај издатак не представља део цене коштања производног процеса признатог у извештају о финансијској позицији. Током 20х6. године настали издатак је 2.000 н.ј. На крају 20х6. године надокнадиви износ практичног знања које је део процеса (укључујући будуће одливе готовине за завршавање процеса пре него што је расположив за употребу) процењује се на 1.900 н.ј. На крају 20х6. године набавна вредност производног процеса је 2.100 н.ј. (издатак од 100 н.ј. је признат на крају 20х5. године плус издатак од 2.000 н.ј. признат у 20х6. години). Ентитет признаје губитак од умањења вредности од 200 н.ј. како би се кориговала књиговодствена вредност процеса пре губитка од умањења вредности (2.100 н.ј.) до његовог набојног износа (1.900 н.ј.). Овај губитак од умањења вредности ће бити сторниран у наредном периоду уколико су захтеви за сторнирање губитка од умањења вредности из IAS-а 36 задовољени. а У овом стандарду износи су изражени у новчаним јединицама (н.ј.).

Признавање расхода

68 Издатак по основу нематеријалне ставке се признаје као расход онда када је настао, осим:

(а) ако не улази у набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине које испуњава услове признавања (видети параграфе 18–67); или

(б) ако ставка није стечена у пословној комбинацији и не може се признати као нематеријална имовина. Ако је тако, ставка представља део износа признатог као гудвил на датум стицања (видети IFRS 3).

69 У неким случајевима издатак настаје да се обезбеди будуће економске користи ентитету, али не стиче се нити креира нематеријална имовина нити нека друга имовина која се може признати. У случајевима набавке робе (добара), ентитет признаје издатак као расход када стекне право приступа добрима. У случају набавке услуга, ентитет признаје издатак као расход када су услуге извршене. На пример, издатак истраживања се признаје као расход када је настао (видети параграф 54), осим када је стечен као део пословне комбинације. Други примери издатака који се признају као расход када настану укључују:

(а) издатак започињања пословања (трошкови покретања посла) осим ако овај издатак није укључен у набавну вредност (цену коштања) неке некретности, постројења и опреме у складу са IAS 16. Трошкови започињања пословања се могу састојати од трошкова оснивања као што су правни и административни трошкови настали при оснивању ентитета као правног субјекта, и задатак отварања новог објекта или предузећа (трошкови пре започињања пословања) или издаци започињања нових пословних активности или лансирања нових производа или процеса (предоперативни трошкови).

(б) издатак активности обуке;

(ц) издатак рекламних и промотивних активности (укључујући каталоге за поручивање путем поште); и

(д) издатак премештања неког дела или целог ентитета на другу локацију или њихове реорганизације.

69А Ентитет има право приступа роби када је поседује. Слично томе, има право приступа добрима када их је добављач изградио у складу са условима уговора и ентитета може захтевати испоруку у замену за извршење плаћања. Услуге су примљене када су пружене од стране добављача у складу са уговором о извршењу услуга ентитету а не када их ентитет користи за извршење других услуга, на пример за извршење услуга рекламирања купцима.

70 Параграф 68 не спречава ентитет да призна плаћања пре рока као имовину када је плаћање извршено пре него што је ентитет стекао право приступа роби. Слично томе параграф 68 не спречава ентитет да призна плаћања пре рока као имовину када је плаћање за услуге извршено пре него што су ентитету пружене те услуге.

Раније настали расходи се не признају као имовина

71 Издатак за нематеријалну ставку која је почетно призната као расход се не признаје као део набавне вредности (цене коштања) имовине на неки каснији датум.

Одмеравање после признавања

72 Ентитет као своју рачуноводствену политику одређује или модел набавне вредности из параграфа 74 или модел ревалоризације из параграфа 75. Уколико се нематеријална имовина рачуноводствено обухвата применом модела ревалоризације, сва друга имовина из њене групе се такође одмерава применом истог модела, осим ако не постоји активно тржиште за ту другу имовину.

73 Група нематеријалне имовине је група имовине сличне природе и намене у пословању ентитета. Ставке у оквиру једне групе нематеријалне имовине се ревалоризују истовремено, да би се избегла селективна ревалоризација имовине као и да износи у финансијским извештајима не би представљали мешавину трошкова и вредности на различите датуме.

Модел набавне вредности

74 Након почетног признавања, нематеријална имовина се књижи по својој набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности.

Модел ревалоризације

75 Након почетног признавања, нематеријална имовина се књижи по ревалоризованој вредности, што је њена фер вредност на дан ревалоризације, умањена за акумулирану амортизацију која је накнадно уследила и било какве накнадне акумулиране губитке од умањења вредности. У сврху ревалоризације према овом стандарду, фер вредност се утврђује позивањем на активно тржиште. Ревалоризација се врши толико редовно да се књиговодствена вредност имовине на крају извештајног периода битно не разликује од фер вредности те имовине.

76 Модел ревалоризације не дозвољава:

(а) ревалоризацију нематеријалне имовине која није претходно призната као имовина; или

(б) почетно признавање нематеријале имовине у другим износима осим по набавној вредности (цени коштања).

77 Модел ревалоризације се примењује пошто је имовина почетно призната по набавној вредности (цени коштања). Међутим, ако је само део набавне вредности (цене коштања) признат као имовина, због тога што имовина није задовољила критеријуме признавања до дела процеса (видети параграф 65), модел ревалоризације се може применити на целу ту имовину. Такође, модел ревалоризације се може применити на нематеријалну имовину која је добијена уз помоћ државног давања и призната у номиналном износу (видети параграф 44).

78 За нематеријалну имовину није уобичајено да постоји активно тржиште са карактеристикама описаним у параграфу 8, мада се ово може десити. На пример, у одређеним правним системима, може постојати активно тржиште за слободно преносиве дозволе за такси-аутомобиле, дозволе за риболов или производне квоте. Међутим, активно тржиште не може постојати за заштитне знакове, новинске импресуме, музичка и филмска издавачка права, патенте или трговачке марке, због тога што је свака та имовина јединствена. Такође, иако се нематеријална имовина купује и продаје, о уговорима преговарају појединачни купци и продавци, а трансакције су релативно ретке. Из наведених разлога, цена која се плаћа за неку имовину можда не даје довољан доказ о фер вредности неке друге имовине. Штавише, цене често нису доступне јавности.

79 Учесталост ревалоризације зависи од променљивости фер вредности нематеријалне имовине која се ревалоризује. Уколико се фер вредност ревалоризоване имовине битно разликује од књиговодствене вредности, неопходна је даља ревалоризација. Нека нематеријална имовина може имати значајна и променљива кретања фер вредности што захтева обавезну годишњу ревалоризацију. Такве честе ревалоризације нису неопходне када је у питању нематеријална имовина са безначајним кретањима фер вредности.

80 Уколико се нематеријална имовина ревалоризује, евентуална амортизација на дан ревалоризације се или:

(а) преправља пропорционално са променом бруто књиговодствене вредности ове имовине, тако да се књиговодствена вредност имовине после ревалоризације изједначава са њеном ревалоризованом вредношћу; или

(б) се елиминише, у односу на бруто књиговодствену вредност имовине, а нето износ се преправља према ревалоризованој вредности имовине.

81 Уколико се нематеријална имовина из групе ревалоризоване нематеријалне имовине не може ревалоризовати због тога што не постоји активно тржиште за ову имовину, имовина се књижи по набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну амортизацију и губитке од умањења вредности.

82 Уколико се фер вредност ревалоризоване нематеријалне имовине више не може утврђивати позивањем на активно тржиште, књиговодствена вредност имовине је ревалоризована вредност на дан последње ревалоризације спроведене с позивањем на активно тржиште, умањена за евентуалну накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке од умањења вредности.

83 Чињеница да више не постоји активно тржиште за ревалоризовану нематеријалну имовину, може указати на то да је вредност имовине можда умањена и да је треба тестирати у складу са IAS 36.

84 Уколико се фер вредност имовине може утврдити с позивањем на активно тржиште на датум следећег одмеравања, модел ревалоризације се примењује од тог датума.

85 Уколико се књиговодствена вредност нематеријалне имовине увећа као резултат ревалоризације, то увећање се признаје у укупном осталом резултату и акумулира у капиталу у оквиру

позиције ревалоризационе резерве. Међутим, повећање се признаје у билансу успеха у износу у ком поништава ревалоризационо умањење исте имовине претходно признате у билансу успеха.

86 Уколико се књиговодствена вредност смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје у билансу успеха. Међутим, смањење се признаје у укупном осталом резултату у износу потражног салда у ревалоризационој резерви за ту имовину. Смањење признато у укупном осталом резултату смањује износ акумулиран у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве.

87 Кумулиране ревалоризационе резерве укључене у капитал се могу преносити директно у нераспоређену добит када се те резерве реализују. Цела ова резерва се може реализовати приликом расходања или отуђења имовине. Међутим, неке резерве се могу реализовати док ентитет користи имовину; у таквом случају, остварени износ резерве је разлика између амортизације обрачунате на основу ревалоризоване књиговодствене вредности имовине и амортизације која би се признала на основу историјског трошка (набавне вредности – цене коштања) имовине. Пренос из ревалоризационих резерви у нераспоређену добит се не врши кроз биланс успеха.

Корисни век трајања

88 Ентитет треба да процени да ли је корисни век нематеријалне имовине ограничен или неограничен и уколико је ограничен треба да одреди временски период, или број произведених или сличних јединица, који чини тај користан век трајања. За нематеријалну имовину се сматра да има неограничен корисни век, уколико се на основу анализе свих релевантних фактора не може предвидети завршетак периода у коме се очекује да ће нематеријална имовина генерисати приливе нето токова готовине у ентитет.

89 Рачуноводствено обухватање нематеријалне имовине се базира на њеном корисном веку. Нематеријална имовина са ограниченим корисним веком се амортизује (видети параграфе 97–106) док се за нематеријалну имовину са неограниченим веком трајања не врши амортизација (видети параграфе 107–110). Илустративни примери који прате овај Стандард илуструју утврђивање корисног века за различиту нематеријалну имовину, и накнадни рачуноводствени обухват ове имовине заснован на утврђеном корисном веку трајања.

90 У одређивању корисног века имовине потребно је у разматрање укључити многе факторе, као што су:

(а) очекивана употреба имовине у ентитету, и да ли би и други менаџмент тим могао ефикасно да управља том имовином;

(б) типични производни циклус имовине и јавне информације о проценама корисних векова сличне имовине која се користе на сличан начин;

(ц) технички, технолошки, комерцијални или други типови застарелости;

(д) стабилност делатности у којој делује имовина и промене у тржишној потражњи за производима и услугама добијених од те имовине;

(е) очекиване акције конкурената или потенцијалних конкурената;

(ф) висина издатака за одржавање потребна да би се добиле будуће економске користи из имовина и способности и намера ентитета да достигне тај ниво;

(г) период контроле над имовином и правна или слична ограничења у коришћењу имовине, као што су датуми истека повезаних лизинг уговора, и

(х) да ли век трајања имовине зависи од века трајања друге имовине ентитета.

91 Израз “неограничен” не значи “бесконечан”. Користан век трајања нематеријалне имовине одражава само ниво будућих издатака за одржавање неопходних како би се одржао стандард учинка имовине процењен у време када се вршила процена корисног века, и намере и могућности ентитета да достигне тај ниво. Закључак да је користан век нематеријалне имовине неограничен не треба да зависи од износа за који планирани будући издаци прекорачују ниво неопходан за одржавање стандарда учинка те имовине.

92 С обзиром на брзе промене у технологији, компјутерски софтвер, и многа друга нематеријална имовина су подложни технолошкој застарелости. Због тога постоји вероватноћа да ће њихов корисни век бити кратак.

93 Корисни век трајања нематеријалне имовине може бити веома дуг или чак неограничен. Неизвесност оправдава опрезно

процењивање корисног века нематеријалне имовине, али не оправдава избор корисног века који је нереално кратак.

94 Корисни век нематеријалне имовине која настаје по основу уговорних или других законских права не превазилази период важења тих уговорних или других законских права, али може бити краћи у зависности од периода током ког ентитет очекује да ће користити имовину. Уколико се уговорна или друга законска права преносе за ограничени период који се може обновити, користан век трајања нематеријалне имовине обухвата период(е) обнове само уколико постоје докази да ентитет може извршити обнову без значајних трошкова. Век трајања поново стеченог права признатог као нематеријална имовина у пословној комбинацији представља преостали период важења уговора којим је право додељено и не постоји могућност обнављања уговора.

95 И економски и законски фактори могу утицати на корисни век нематеријалне имовине. Економски фактори одређују период током ког ће ентитет добијати будуће економске користи. Законски фактори могу ограничити период током ког ентитет контролише приступ тим користима. Корисни век је краћи од ова два периода утврђена овим факторима.

96 Постојање следећих фактора, између осталих, указује да би ентитет могао да обнови уговорна и друга законска права без значајних трошкова:

(а) постоје докази, могуће засновани на искуству, да ће се уговорна и друга законска права обновити. Ако обнављање зависи од сагласности треће стране, то подразумева доказе да ће трећа страна дати своју сагласност;

(б) постоје докази ће сви докази неопходни за постизање обнављања бити задовољени; и

(ц) трошкови обнављања за ентитет нису значајни у поређењу са будућим економским користима које ентитет очекује од обнављања.

Када су трошкови обнављања значајни у односу на будуће економске користи за које се очекује да ће од обнављања имати ентитет, трошкови обнављања представљају у суштини, трошкова стицања нове нематеријалне имовине на датум обнављања.

Нематеријална имовина са ограниченим корисним веком Амортизациони период и метод амортизације

97 Износ нематеријалне имовине са ограниченим корисним веком која се амортизује, се алоцира систематски током њеног корисног века. Обрачун амортизације започиње када имовина постане расположива за употребу, односно када се налази на локацији и у стању спремном за пословање на начин који је руководство предвидело. Амортизација престаје на ранији од следећа два датум: датум на који се имовина класификује као имовина која се држи за продају (или на који се укључује у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају) у складу са IFRS 5 или на датум на који престаје признавање имовине. Коришћени метод амортизације одражава динамику којом се очекује да ће ентитет трошити будуће економске користи од имовине. Ако се динамика не може поуздано утврдити, користи се праволинијски (линеарни) метод. Трошкови амортизације за сваки период се признају у билансу успеха, осим ако неки други Стандард не дозвољава или не захтева да се укључе у књиговодствену вредност неке друге имовине.

98 Различите методе амортизације се могу користити за распоређивање износа имовине који се амортизује систематски током њеног века трајања. Ови методи укључују метод праволинијског отписа (пропорционална метода), метод опадајућег салда (дег्रेसивни метод) и метод броја произведених јединица (функционални метод). Метод који ће се користити се бира на основу очекиваног обрасца потрошње очекиваних будућих економских користи садржаних у имовини и доследно се примењује из периода у период, уколико не дође до промене очекиваног обрасца потрошње економских користи које ће проистећи из те имовине.

99 Амортизација се обично признаје у билансу успеха. Међутим, понекад се будуће економске користи садржане у имовини апсорбују приликом производње друге имовине. У овом случају, трошкови амортизације представљају део цене коштања друге имовине и укључују се у њену књиговодствену вредност. На пример, амортизација нематеријалне имовине која се користи у производном процесу укључује се у књиговодствену вредност залиха (видети IAS 2 *Залихе*).

Резидуална вредност

100 Претпоставља се да је резидуална вредност нематеријалне имовине са коначним веком трајања нула, осим ако:

(а) не постоји обавеза треће стране да купи имовину на крају њеног века трајања; или

(б) не постоји активно тржиште за имовину и:

(i) Резидуална вредност се може утврдити позивањем на то тржиште; и

(ii) вероватно је да ће такво тржиште постојати на крају корисног века имовине.

101 Износ који се амортизује за неку имовину утврђује се после одбитка његовог остатка вредности (резидуалне вредности). Свака резидуална вредност осим нуле имплицира да ентитет очекује да отуђи нематеријалну имовину пре краја њеног економског века.

102 Процена резидуалне вредности неке имовине се заснива на износу који се може надокнадити отуђењем при чему се користе цене које преовлађују на дан процене за продају сличне имовине која је дошла до краја свог корисног века и која је коришћена под условима сличним условима под којима ће се имовина користити. Резидуална вредност се проверава барем на крају сваке финансијске године. Промена резидуалне вредности имовине се обрачунава као промена рачуноводствене процене у складу са IAS-ом 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

103 Резидуална вредност нематеријалне имовине се може увећати до износа који је једнак књиговодственој вредности или је већи од ње. Уколико се то деси, трошкови амортизације за ту имовину су нула осим ако и све док се резидуална вредност накнадно не смањи на износ мањи од књиговодствене вредности имовине.

Провера амортизационог периода и метода амортизације

104 Амортизациони период и метод амортизације треба да се проверавају најмање на крају сваке финансијске године. Уколико се очекивани корисни век имовине значајно разликује од претходних процена, амортизациони период треба променити у складу са тим. Уколико је дошло до промене у очекиваном обрасцу коришћења будућих економских користи од имовине, метод амортизације се мења да би се одразио промењени образац. Такве промене се рачуноводствено обухватају као промене рачуноводствених процена у складу са IAS-ом 8.

105 Током употребе нематеријалне имовине, може постати очигледно да је процена њеног корисног века неадекватна. На пример, признавање губитка од умањења вредности може указати да треба променити амортизациони период.

106 Током времена се образац будућих економских користи за које се очекује да ће притицати ентитету од нематеријалне имовине може променити. На пример, може постати очигледно да је дегресивни метод одговарајући, а не праволинијски метод. Други пример је ако је коришћење права у облику лиценце одложено због активности на другим компонентама бизнис плана. У таквом случају, економске користи које проистичу из имовине могу да се не поврате све до каснијих периода.

Нематеријална имовина са неограниченим корисним веком

107 Нематеријална имовина која има неограничен корисни век се не амортизује.

108 У складу са IAS 36, од ентитета се захтева да тестира нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком на умањење вредности поређењем надокнадивог износа и књиговодствене вредности:

(а) на годишњем нивоу, и

(б) кад год постоје знаке да је можда дошло до умањења вредности нематеријалне имовине.

Провера процене корисног века трајања

109 Корисни век нематеријалне имовине која се не амортизује се поново разматра у сваком периоду како би се утврдило да ли догађаји и околности и даље подржавају претпоставку неограниченог корисног века те имовине. Уколико то није случај, промена процене корисног века из неограниченог у ограничени се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене у складу са IAS 8.

110 Сагласно IAS-у 36, уколико се поновном проценом утврди да је корисни век, првобитно процењен као неограничен, ипак ограниченог трајања, ово указује на могућност да је дошло до

умањења вредности имовине. Ентитет ће тестирати имовину због могућег умањења вредности поређењем надокнадивог износа, одређеног у складу са IAS-ом 36 са књиговодственом вредношћу, и евентуални износ за који књиговодствена вредност прекорачује надокнадиви износ се признаје као губитак од умањења вредности.

Надокнадивост књиговодствене вредности – губитака од умањења вредности

111 Да би се утврдило да ли је дошло до умањења вредности нематеријалне имовине, ентитет примењује IAS 36. Тај стандард објашњава када и како ентитет проверава књиговодствену вредност своје имовине, како одређује надокнадиви износ и када признаје или сторнира губитак од умањења вредности.

Повлачење из употребе и отуђивање

112 Признавање нематеријалне имовине престаје:

- (а) по отуђењу; или
- (б) када се не очекују будуће економске користи од њеног коришћења или отуђења.

113 Добитак или губитак који настаје из престанка признавања нематеријалне имовине се одређује као разлика између нето прихода од отуђења, ако их има, и књиговодствене вредности имовине. Он се признаје у билансу успеха када имовина престане да се признаје (осим ако се IAS 17 не захтева другачије у случају продаје или повратног лизинга). Добити се не класификују као приход.

114 Отуђење нематеријалне имовине се може извршити на различите начине (на пример продајом, закључењем финансијског лизинга или донацијом). При одређивању датума отуђења такве имовине, ентитет примењује критеријуме из IAS-a 18 *Приходи* за сврхе признавања прихода од продаје. IAS 17 се примењује на отуђење путем продаје или повратног лизинга.

115 У складу са принципима признавања из параграфа 21, ентитет у оквиру књиговодствене вредности признаје трошкове замене дела нематеријалне имовине, а затим престаје да признаје књиговодствену вредност замењеног дела. Уколико није изводљиво да ентитет утврди књиговодствену вредност замењеног дела, он може користити трошкове замене као назнаку набавне вредности замењеног дела у време када је стечен или интерно генерисан.

115А У случају поново стеченог права у пословној комбинацији, ако се право накнадно поново изда (прода) трећој страни, повезана књиговодствена вредност, ако постоји, користи се за одређивање добитка или губитка код поновног издавања права.

116 Надокнада која се потражује по основу отуђења нематеријалне имовине се почетно признаје по својој фер вредности. Уколико је плаћање за нематеријалну имовину одложено, примљена накнада се почетно признаје по еквиваленту цене за готовину. Разлика између номиналног износа накнаде и еквивалента цене за готовину се признаје као приход од камате у складу са IAS-ом 18 одражавајући ефективни принос на потраживање.

117 Амортизација нематеријалне имовине са ограниченим корисним веком трајања не престаје када се имовина више не користи, осим ако имовина није у потпуности амортизована или је класификована као имовина које се држи за продају (или је укључена у групу за отуђење која се класификује као група која се држи ради продаје) у складу са IFRS-ом 5.

Обелодањивање Опште напомене

118 Ентитет обелодањује следеће за сваку групу нематеријалне имовине, разликујући при том интерно генерисану нематеријалну имовину и другу нематеријалну имовину:

- (а) да ли је корисни век неограничен или ограничен и ако је ограничен, корисни век и коришћене стопе амортизације;
- (б) коришћене методе амортизације за нематеријалну имовину са коначним корисним веком;
- (ц) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима од умањења вредности) на почетку и на крају периода;
- (д) ставка(е) извештаја о укупном резултату у које је укључена амортизација нематеријалне имовине;
- (е) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода показујући:
- (i) накнадна улагања, указујући одвојено она из интерног развоја, она која су стечена одвојено и она која су стечена кроз пословне комбинације;

(ii) имовину класификовану као имовина која се држи за продају или је укључена у групу за отуђење у складу са IFRS-ом 5 и друга отуђења;

(iii) повећања или смањења током периода као резултат ревалоризација у складу са параграфима 75, 85 и 86 и од губитака од умањења вредности признатих или сторнираних у укупном осталом резултату у складу са IAS 36 (уколико их има);

(iv) губитке од умањења вредности признати у билансу успеха током периода у складу са IAS-ом 36 (уколико их има);

(v) губитке од умањења вредности сторниране у билансу успеха током периода у складу са IAS-ом 36 (уколико их има);

(vi) амортизацију признату током периода;

(vii) нето курсне разлике које су резултат превођења финансијских извештаја у валуту презентације ентитета, и превођења иностраног пословања у валуту презентације ентитета; и

(viii) друге промене књиговодствене вредности током периода.

119 Група нематеријалне имовине представља груписану имовину сличне природе и употребе у пословању ентитета. Примери засебних група могу обухватати:

- (а) заштитне знакове;
- (б) импресуме и издавачке наслове;
- (ц) компјутерски софтвер;
- (д) лиценце и франшизе;
- (е) ауторска права, патенте и друга права на индустријску својину, услуге и права у вези са пословањем;
- (ф) рецептуре, формуле, моделе, дизајне и прототипове; и
- (г) нематеријалну имовину у развоју.

Наведене групе се рашчлањују (или групишу) у мање (веће) групе уколико то даје за резултат релевантније информације за кориснике финансијских извештаја.

120 Ентитет обелодањује информације о умањеној вредности нематеријалне имовине према IAS-у 36, поред информација које се захтевају параграфом 118(e)(iii) до (v).

121 IAS-ом 8 се од ентитета захтева да обелодањује природу и ниво промена у рачуноводственој процени која има значајан ефекат у текућем периоду или се очекује да ће га имати у следећим периодима. Такво обелодањивање може бити последица следећих промена:

- (а) процене века трајања нематеријалне имовине;
- (б) метода амортизације; или
- (ц) резидуалних вредности.

122 Ентитет такође обелодањује:

(а) за нематеријалну имовину за коју је процењено да има неограничен користан век, књиговодствену вредност имовине и разлоге који подржавају процену да имовина има неограничен користан век. Наводећи ове разлоге, ентитет ће описати фактор(е) који су имали значајну улогу у утврђивању да имовина има неограничен век трајања;

(б) опис, књиговодствену вредност и остаток амортизационог периода било које појединачне нематеријалне имовине која је значајна за финансијске извештаје ентитета;

(ц) за нематеријалну имовину стечену уз помоћ државних давања и почетно признату по фер вредности (видети параграф 44):

(i) фер вредност утврђену при почетном признавању за ову имовину;

(ii) њену књиговодствену вредност; и

(iii) да ли се одмерава после признавања по методу набавне вредности или по методу ревалоризације;

(д) постојање и књиговодствену вредност нематеријалне имовине са ограниченим правом власништва и књиговодствену вредност нематеријалне имовине заложене као јемство за обавезе; и

(е) износ уговорних обавеза за стицање нематеријалне имовине.

123 Када ентитет описује фактор(е) који су имали значајну улогу у утврђивању да је корисни век нематеријалне имовине неограничен, ентитет разматра листу фактора из параграфа 90.

Нематеријална имовина која се после признавања одмерава према моделу ревалоризације

124 Уколико се нематеријална имовина обрачунава по ревалоризованим вредностима, ентитет обелодањује следеће:

- (а) по групама нематеријалне имовине:
- (i) ефективни датум ревалоризације;
- (ii) књиговодствену вредност ревалоризоване нематеријалне имовине; и

(iii) књиговодствену вредност која би се признала да је ревалоризована група нематеријалне имовине одмеравана после признавања по моделу набавне вредности из параграфа 74;

(б) износ ревалоризационих резерви које се односе на нематеријалну имовину на почетку и на крају периода, указујући на промене током периода и на било каква ограничења у распоређивању салда акционарима; и

(ц) методи и значајне претпоставке примењене у процени фер вредности имовине.

125 Може бити неопходно да се групе ревалоризоване имовине сумирају у шире групе, у сврхе обелодањивања. Међутим, групе се не сумирају ако то може довести до комбиновања групе нематеријалне имовине која укључује износе одмеравање и према моделу набавне вредности и према моделу ревалоризације.

Издаци по основу истраживања и развоја

126 Ентитет обелодањује збирни износ издатака по основу истраживања и развоја признатих као расход током периода.

127 Издаци по основу истраживања и развоја се састоје од свих издатака који се могу директно приписати активностима истраживања или развоја или који се могу распоредити на разумној и конзистентној основи на такве активности (видети параграфе 66–67 за упутства о врстама издатака које треба укључити у сврху захтева обелодањивања у параграфу 126).

Друге информације

128 Ентитет се подстиче, али се од њега не захтева, да обелодани следеће информације:

(а) опис сваке потпуно амортизоване нематеријалне имовине која је још увек у употреби; и

(б) кратак опис значајне нематеријалне имовине коју контролише ентитет али која није призната као имовина јер није испунила критеријуме признавања према овом стандарду или је стечена или генерисана пре него што је IAS 38 *Нематеријална имовина*, објављен 1998. године, ступио на снагу.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

129 [Брисан]

130 Ентитет примењује овај Стандард:

(а) на рачуноводствени обухват нематеријалне имовине стечене у пословним комбинацијама за које је датум споразума 31. март 2004. године или касније;

(б) на рачуноводствени обухват све друге нематеријалне имовине проспективно од почетка првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније. Дакле, ентитет не коригује књиговодствену вредност нематеријалне имовине која је призната на тај датум. Међутим, ентитет на тај датум користи овај стандард да изврши поновну процену корисног века такве нематеријалне имовине. Уколико, као резултат поновног процењивања, ентитет промени процену корисног века имовине, та промена се обрачунава као промена рачуноводствене процене у складу са IAS-ом 8.

130А Ентитет примењује измене дате у параграфу 2 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 6 за неки ранији период, измене се такође примењују за ранији период.

130Б Објављивањем IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 85, 86 и 118(е)(iii). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

130Ц Објављивањем IFRS 3 (ревидираног 2008. године) измењени су параграфи 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, брисани параграфи 38 и 129 и додат је параграф 115А. Ентитет примењује те измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

130Д Параграфи 69, 70 и 98 су измењени а параграф 69А додат у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

Размена сличне имовине

131 Захтев наведен у параграфима 129 и 130(б) о проспективној примени Стандарда значи да уколико је размена имовине одмерена пре датума ступања на снагу Стандарда и на бази књиговодствене вредности дате имовине, ентитет не преправља књиговодствену вредност стечене имовине у циљу одражавања фер вредности на датум стицања.

Ранија примена

132 Ентитети за које важи параграф 130 се подстичу да примењују захтеве овог стандарда пре датума ступања на снагу наведеног у параграфу 130. Међутим, уколико ентитет примењује овај стандард пре тих датума ступања на снагу, у исто време треба да примењује IFRS 3 и IAS 36 (ревидиран 2004. год.).

Повлачење IAS-а 38 (објављеног 1998. године)

133 Овај стандард замењује IAS 38 – Нематеријална имовина (објављен 1998).

Међународни рачуноводствени стандард 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање

Циљ

1 Циљ овог стандарда је да се успоставе принципи за признавање и одмеравање финансијских средстава, финансијских обавеза и неких уговора за куповину или продају нефинансијских ставки. Захтеви за презентацију информација о финансијским инструментима су изнети у IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*. Захтеви за обелодањивање информација о финансијским инструментима су изнети у IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања*.

Делокруг

2 Овај стандард треба да примењују сви ентитети на све врсте финансијских инструмената осим на:

(а) она учешћа у зависним ентитетима, придруженим ентитетима и заједничким подухватима која се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји*; IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете* или IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима*. Међутим, ентитети треба да примењују овај стандард на учешће у зависним и придруженим ентитетима или заједничким подухватима које се према IAS 27, IAS 28 или IAS 31 рачуноводствено обухвата према овом стандарду. Ентитети такође треба да примењују овај стандард на деривате на учешће у матичним и зависним ентитетима или заједничком подухвату осим ако дериват не задовољава дефиницију инструмента капитала ентитета према IAS 32.

(б) права и обавезе у вези са лизинзима, на које се примењује IAS 17, *Лизинг*. Међутим:

(i) потраживања по лизингу која признаје давалац лизинга су предмет одредби престанка признавања и умањена вредности у овом стандарду (видети параграфе 15–37, 58, 59, 63–65 и Прилог А параграфи AG36–AG52 и AG84–AG93);

(ii) дуговања по финансијском лизингу које признаје корисник лизинга су предмет одредби престанка признавања овог стандарда (видети параграфе 39–42 и Прилог А параграфи AG57–AG63); и

(iii) деривати који су уграђени у лизинге су предмет одредби за уграђене деривате овог стандарда (видети параграфе 10–13 и Прилог А параграфи AG27–AG33).

(ц) права и обавезе послодавца по плановима о примањима запослених, на која се примењује IAS 19 *Примања запослених*;

(д) финансијски инструменти емитовани од стране ентитета који задовољавају дефиницију инструмента капитала из IAS 32 (укључујући опције и варанте) или за које се захтева да се класификују у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32. Међутим, ималац таквих инструмената капитала треба да примењује овај стандард на те инструменте, осим ако они не задовољавају услове за изузимање дате под (а) у претходном тексту.

(е) права и обавезе (i) по уговорима о осигурању као што је дефинисано у IFRS 4 *Уговори о осигурању*, а која нису права и обавезе емитента настала по уговору о осигурању који задовољава дефиницију уговора о финансијској гаранцији из параграфа 9, или

(ii) по уговорима који спадају под делокруг IFRS 4 зато што држе обележје дискреционог учешћа. Међутим, ентитети треба да примењују овај стандард на дериват који је уграђен у уговор који је под делокругом IFRS 4 ако тај дериват није сам по себи уговор под делокругом IFRS 4 (видети параграфе 10–13 и Прилог А параграфи AG 27–AG33 овог стандарда). Штавише, ако је емитент уговора о финансијској гаранцији претходно експлицитно потврдио да он сматра такве уговоре уговорима о осигурању, тај емитент може да одабере да примењује или овај стандард или IFRS 4 на такве уговоре о финансијској гаранцији (видети параграфе AG4 и AG4A). Емитент може да прави такав избор од уговора до уговора, али избор за сваки уговор је неопозив.

(ф) [брисан]

(г) Уговоре између стипендијера и продавца у оквиру пословних комбинација продаје или куповине на будући датум.

(х) Обавезе по основу зајма (кредита) различите од обавеза по основу зајма (кредита) описаних у параграфу 4. Емитент обавезе зајма треба да примењује IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, за обавезе зајма које нису под делокругом овог стандарда. Међутим, све обавезе зајма су предмет одредаба престанка признавања овог стандарда (видети параграфе 15–42 и Прилог А параграфе AG36–AG 63).

(и) финансијски инструменти, уговори и обавезе у оквиру трансакција плаћања акцијама на које се примењује IFRS 2 *Плаћање акцијама*, осим уговора који спадају под делокруг параграфа 5–7 овог стандарда, на које се примењује овај стандард.

(ј) права на плаћања ради рефундирања трошкова које ентитет треба да сноси ради измирења обавезе коју признаје као резервисање у складу са IAS 37, или за коју је у ранијем периоду признао резервисање у складу са IAS 37.

3 [Брисан]

4 Следеће обавезе зајма су под делокругом овог стандарда:

(а) Обавезе зајма које ентитет назначи као финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха. Ентитет који има претходну праксу продаје средства која су резултат његових обавеза давања зајма (кредита) убрзо након настанка треба да примењује овај стандард на све обавезе зајма(кредита) у истој класи;

(б) Обавезе зајма(кредита) које се могу измирити у готовини или испоруком или емитовањем другог финансијског инструмента. Ове обавезе зајма су деривати. Не сматра се да је обавеза зајма (кредита) измирена нето само зато што је зајам (кредит) исплаћен у ратама (на пример, зајам – кредит обезбеђен некретним у изградњи се исплаћује у ратама у складу са напредовањем изградње); и

(ц) Обавезе за обезбеђивање зајма (кредита) са каматном стопом нижом од тржишне. У параграфу 47(д) се одређује накнадно одмеравање обавеза које настају од ових обавеза зајма (кредита).

5 Овај стандард треба да се примењује на оне уговоре за куповину или продају нефинансијске ставке који се могу измирити нето у готовини или другом финансијском инструменту, или разменом финансијских инструмената, као да су уговори финансијски инструменти, са изузетком уговора који су закључени и који настављају да се држе у сврху потврде о пријему или испоруци нефинансијске ставке у складу са очекиваним потребама ентитета везаних за куповину, продају или коришћење.

6 Постоје различити начини на које уговор за куповину или продају нефинансијске ставке може да се измири нето у готовини или другом финансијском инструменту или разменом финансијских инструмената. Они обухватају:

(а) када услови уговора дозвољавају свакој страни нето измиревање у готовини или другом финансијском инструменту или разменом других финансијских инструмената;

(б) када способност нето измиревања у готовини или другом финансијском инструменту, или разменом финансијских инструмената, није експлицитна из услова уговора, већ ентитет има праксу нето измиревања сличних уговора у готовини или другом финансијском инструменту или разменом финансијских инструмената (било са супротном страном, закључивањем уговора о отписивању или продајом уговора пре извршења или истека);

(ц) када, за сличне уговоре, ентитет има праксу испоруке основног инструмента и његове продаје убрзо после испоруке у сврху стварања добитка од краткорочних флукуација цене или марже дилера; и

(д) када се нефинансијска ставка која је предмет уговора може одмах конвертовати у готовину.

Уговор на који се примењује (б) или (ц) није закључен у сврху пријема или као испорука нефинансијске ставке у складу са очекиваном куповином ентитета, продајом или захтевима за коришћење и, у складу са тим, је под делокругом овог стандарда. Други уговори на које се примењује параграф 5 се процењују да би се одредило да ли су исплативи да се у континуитету држе у сврху потврде о пријему или као испорука нефинансијске ставке у складу са очекиваним потребама ентитета везаним за куповину, продају или коришћење и у складу са тим, је под делокругом овог стандарда.

7 Продата опција да се купи или прода нефинансијска ставка која се може измирити у готовини или другом финансијском инструменту, или разменом финансијских инструмената, у складу са параграфом 6(а) или (д), је под делокругом овог стандарда. Такав уговор се не може закључити у сврху пријема или испоруке нефинансијске ставке у складу са очекиваним потребама ентитета везаних за куповину, продају или коришћење.

Дефиниције

8 Термини дефинисани у IAS 32 се користе у овом стандарду са значењима одређеним у параграфу 11 IAS 32. IAS 32 дефинише следеће термине:

- Финансијски инструмент
- Финансијско средство
- Финансијску обавезу
- Инструмент капитала

и даје упутство за примену ових дефиниција.

9 Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењем:

Дефиниција деривата

Дериват је финансијски инструмент или други уговор под делокругом овог стандарда (видети параграфе 2–7) који има све три следеће карактеристике:

(а) његова вредност се мења као одговор на промене одређене каматне стопе, цене финансијског инструмента, цене робе, девизног курса, индекса или стопе цене, кредитног рејтинга или кредитног индекса или сличне варијабле, под условом да у случају нефинансијске варијабле, та варијабла није одређена за једну од уговорних страна (некад се назива „основним”);

(б) не захтева почетну нето инвестицију или почетну нето инвестицију која је мања него што би то захтевале друге врсте уговора за које се очекује да слично реагују на промене фактора тржишта;

(ц) измирује се на будући датум.

Дефиниције четири категорије финансијских инструмената

Финансијско средство или финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха је финансијско средство или финансијска обавеза која задовољава било који од следећих услова.

(а) класификовано је као оно које се држи ради трговања. Финансијско средство или финансијска обавеза се класификује као оно које се држи ради трговања ако је:

(i) стечено или настало првенствено ради продаје или поновне куповине у блиској будућности;

(ii) при почетном признавању део портфеља идентификованих финансијских инструмената којима се заједно управља и за које постоји доказ о недавном актуелном моделу краткорочног остварења добити; или

(iii) дериват (осим деривата који је назначен и ефективан инструмент хеџинга).

(б) по почетном признања назначен је од стране ентитета по фер вредности кроз биланс успеха. Ентитет може вршити ово назначивање само када то дозволи параграф 11А, или када то резултира релевантнијим информацијама, будући да се

(i) елиминише или у значајној мери отклања недоследност одмеравања или признавања (што се понекад назива “рачуноводствена неусаглашеност”) која би иначе настала услед одмеравања средстава или обавеза или признавања добитака или губитака по различитим основама; или

(ii) групом финансијских средстава, финансијских обавеза или обома се управља и њихове перформансе се процењују на основу фер вредности, у складу са документованом стратегијом управљања ризиком или инвестирања, и информације о групи се

интерно сачињавају према тој основи за кључне руководиоце ентитета (као што је дефинисано у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна* (како је ревидиран 2003. године)), на пример за управни одбор или генералног директора ентитета.

У IFRS-у 7, параграфи од 9 до 11 и Б4 захтевају да правно лице обезбеди обелодањивања о финансијским средствима и финансијским обавезама које је назначио по фер вредности кроз биланс успеха, укључујући и то како је задовољило ове услове. За инструменте који се квалификују у складу са (ii) из претходног текста, та обелодањивања обухватају наративни опис тога како је назначивање по фер вредности кроз биланс успеха у складу са документованом стратегијом за управљање ризиком или инвестиционом стратегијом ентитета.

Инвестиције у инструменте капитала који немају котиране тржишне цене на активном тржишту и чија се фер вредност не може поуздано одмерити (видети параграф 46(ц) и параграфе AG80 и AG81 из Прилога А, не треба да се назначују по фер вредности кроз биланс успеха.

Треба приметити да се параграфи 48, 48А, 49 и параграфи од AG69 до AG82 из Прилога А, у којима се постављају захтеви за одређивање поузданог одмеравања фер вредности финансијског средства или финансијске обавезе, примењују подједнако на све ставке које се одмеравају по фер вредности, било назначивањем или другачије, или чија фер вредност је обелодањена.

Инвестиције које се држе до доспећа су недериватна финансијска средства са фиксним или одредивим исплатама и фиксним доспећем која ентитет дефинитивно намерава и може да држи до доспећа (видети IAS 39 параграф AG16–AG25), осим:

(а) оних које ентитет након почетног признавања назначи по фер вредности кроз биланс успеха;

(б) оних које ентитет назначи као расположиве за продају; и

(ц) оних која задовољавају дефиницију зајмова и потраживања.

Ентитет не класификује неко финансијско средство као оно које се држи до доспећа ако је ентитет, током текуће финансијске године или током две претходне финансијске године продао или рекласификовао више од безначајног износа инвестиција које се држе до доспећа пре њиховог доспећа (више него безначајан износ у односу на укупни износ инвестиција које се држе до доспећа), осим продаја или рекласификација које:

(i) су толико близу доспећа или датума позива на плаћање финансијског средства (на пример мање од три месеца пре доспећа) да промене тржишне каматне стопе не би имале значајан утицај на фер вредност финансијског средства;

(ii) се дешавају пошто је ентитет суштински сакупио првобитну главницу финансијског средства кроз плански распоређена плаћања или авансе; или

(iii) се могу приписати изолованом догађају који је ван контроле ентитета, који се не понавља и које ентитет није могао са сигурношћу предвидети.

Зајмови (кредити) и потраживања су недериватна финансијска средства са фиксним или одредивим исплатама која нису котирана на активном тржишту осим:

(а) средства која ентитет намерава да прода одмах или у кратком року и која би онда била класификована као средства која се држе ради трговања и она која ентитет после почетног признавања назначи по фер вредности кроз биланс успеха;

(б) она која ентитет после почетног признавања назначи као расположива за продају; или

(ц) она за која имаалац не може у значајној мери повратити своју целокупну почетну инвестицију, осим ако то није због погоршања кредита, и која ће бити класификована као расположива за продају.

Учешће стечено у пакету средстава која нису зајмови (кредити) или потраживања (на пример учешће у заједничком фонду или сличним фондовима) није зајам (кредит) или потраживање.

Финансијска средства расположива за продају су недериватна финансијска средства која су назначена као расположива за продају и нису класификована као (а) зајмови (кредити) и потраживања (б) инвестиције које се држе до доспећа или (ц) финансијска средства назначена по фер вредности кроз биланс успеха.

Дефиниција уговора о финансијској гаранцији

Уговор о финансијској гаранцији је уговор којим се од емитента захтевају одређене исплате којима се надокнађује губитак власника настао услед неизвршења плаћања одређеног дужника

које је доспело у складу са првобитним или измењеним условима дужничког инструмента.

Дефиниције које се односе на признавање и одмеравање

Амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе је износ по коме се финансијско средство или финансијска обавеза одмерава приликом почетног признавања умањен за исплате главнице, уз додавање или одузимање кумулиране амортизације применом метода ефективне камате за све разлике између почетног износа и износа при доспећу и уз одузимање сваког умањења (директно или кроз рачун резервисања) по основу умањења вредности или ненаплативости.

Метод ефективне камате је метод израчунавања амортизованих вредности финансијског средства или финансијске обавезе (или групе финансијских средстава или финансијских обавеза) и расподеле прихода од камате или расхода од камате током релевантног периода.

Ефективна каматна стопа је стопа која тачно дисконтује очекиване будуће готовинске исплате или примања током очекиваног рока трајања финансијског инструмента или где је прикладно, током краћег периода на нето књиговодствену вредност финансијског средства или финансијске обавезе. Када израчунава ефективну каматну стопу ентитет треба да процени токове готовине узимајући у обзир све уговорне услове финансијског инструмента (на пример, плаћање унапред, куповне и сличне опције), али не треба да разматра будуће кредитне губитке. Израчунавање треба да укључи све накнаде и ставке плаћене или примљене између уговорних страна које су саставни део ефективне каматне стопе (такође видети IAS 18), трошкове трансакције и све друге премије или дисконте. Постоји претпоставка да се токови готовине и очекивано трајање групе сличних финансијских инструмената могу поуздано проценити. Међутим у оним ретким случајевима када није могуће поуздано проценити токове готовине или очекивано трајање финансијског инструмента (или групе финансијских инструмената) ентитет треба да користи уговорне токове готовине током целог уговорног периода финансијског инструмента (или групе финансијских инструмената).

Престанак признавања значи уклањање претходно признатог финансијског средства или финансијске обавезе из извештаја о финансијској позицији ентитета.

Фер вредност је износ за који се неко средство може измерити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Редован начин куповине или продаје је куповина или продаја финансијског средства према уговору чији услови захтевају испоруку средства у оквиру временског ограничења које је опште успостављено прописима или конвенцијама на тржишту о коме је реч.

Трошкови трансакције су инкрементални трошкови који се могу директно приписати стицању, емитовању или отуђењу неког финансијског средства или финансијске обавезе (видети IAS 39 параграф AG13). Инкрементални трошак је онај који не би настао да ентитет није стекао, емитовао или отуђио финансијски инструмент.

Дефиниције које се односе на рачуноводство хеџинга

Утврђена обавеза је обавезујући споразум за размену одређене количине ресурса по одређеној цени на одређени будући датум или датуме.

Предвиђена трансакција је неизвршена, али очекивана будућа трансакција.

Инструмент хеџинга је назначено дериватно или (само за хеџинг ризика од промена девизних курсева) назначено недериватно финансијско средство или недериватна обавеза за чије се фер вредности или токове готовине очекује да компензују промене фер вредности или токове готовине назначене ставке хеџинга (у параграфима 72–77 и AG94–AG97 се разрађују дефиниције инструмента хеџинга).

Ставка хеџинга је средство, обавеза, утврђена обавеза, врло очекивана предвиђена трансакција или нето инвестиција у инострано пословање које (а) излаже ентитет ризику од промена фер вредности или промена будућних токова готовине и која је (б) назначена као предмет хеџинга (параграфи 78–84 и AG98–AG101 разрађују дефиницију о ставкама хеџинга).

Ефективност хеџинга је степен до кога се промене фер вредности или токова готовине ставке хеџинга које се могу приписати

ризик хединга компензују са променама фер вредности или токовима готовине инструмента хединга (видети IAS 39 параграфе AG105–AG113).

Уграђени деривати

10 Уграђени дериват је компонента хибридног (комбинованог) инструмента са таквим утицајем да неки токови готовине комбинованог инструмента, који поред уграђеног деривата садржи и недериватни основни (матични) уговор, варирају на сличан начин као што је то код самосталног деривата. Уграђени дериват узрокује да се неки или сви токови готовине, које би иначе захтевао уговор, мењају на основу одређене каматне стопе, цене финансијског инструмента, цене робе, девизног курса, индекса цена или стопа, кредитног рејтинга или кредитног индекса, или друге варијабле, под условом да у случају нефинансијске варијабле, та варијабла није специфична за неку уговорну страну. Дериват који је повезан са финансијским инструментом, али се према уговору може пренети независно од тог инструмента, или има различиту контра страну у односу на тај инструмент, не представља уграђени дериват, већ посебан финансијски инструмент.

11 Уграђени дериват треба да се одвоји од основног уговора и да се рачуноводствено обухвати као дериват по овом стандарду ако су испуњени сви од наведених услова:

(а) економске карактеристике и ризици уграђеног деривата нису блиско повезани са економским карактеристикама и ризицима основног уговора (видети Прилог А параграфе AG30 и AG33);

(б) одвојени инструмент са истим условима као и уграђени дериват, задовољио би дефиницију деривата; и

(ц) хибридни (комбиновани) инструмент се не одмерава по фер вредности са променама фер вредности које се признају у билансу успеха (то јест, дериват, који је уграђен у финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха, се не одваја).

Ако се уграђени дериват одвоји, основни уговор се рачуноводствено обухвата по овом стандарду ако је он сам финансијски инструмент, а у складу са другим релевантним стандардима ако није финансијски инструмент. Овај стандард се не бави тиме да ли ће уграђени дериват бити презентован као засебна ставка у извештају о финансијској позицији.

11А Без обзира на параграф 11, ако уговор садржи један или више уграђених деривата, ентитет може да назначи хибридни (комбиновани) уговор у целини као финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха осим ако:

(а) уграђени дериват(и) значајно не мењају токове готовине који би се иначе захтевали према уговору; или

(б) јасно је уз мало или без анализе када се сличан хибридни (комбиновани) инструмент разматра по први пут да је одвајање уграђеног/их деривата забрањено, као што је опција плаћања унапред уграђена у зајам који дозвољава имаоцу да унапред исплати зајам приближно за његову амортизовану вредност.

12 Ако овај стандард захтева од ентитета да одвоји уграђени дериват од свог основног уговора, али ентитет није у стању да одвојено одмерава уграђени дериват, било на датум стицања или на крају следећег периода финансијског извештавања, тај ентитет треба да назначи хибридни (комбиновани) уговор у целини по фер вредности кроз биланс успеха.

13 Ако неки ентитет није у стању да поуздано одреди фер вредност уграђеног деривата на основу његових услова и одредаба (на пример, зато што се уграђени дериват заснива на некотираном инструменту капитала) фер вредност уграђеног деривата је разлика између фер вредности хибридног (комбинованог) инструмента и фер вредности основног уговора, ако се они могу одредити према овом стандарду. Ако ентитет није у стању да одреди фер вредност уграђеног деривата користећи овај метод, примењује се параграф 12 и хибридни (комбиновани) инструмент се назначује по фер вредности кроз биланс успеха.

Признавање и престанак признавања Почетно признавање

14 Ентитет треба да призна финансијско средство или финансијску обавезу у свом извештају о финансијској позицији само онда када оно постане једна од уговорних страна у инструменту. (Видети параграф 38 у погледу куповине финансијских средстава на редован начин.)

Престанак признавања финансијског средства

15 У консолидованим финансијским извештајима, параграфи 16–23 и параграфи AG34–AG52 Прилога А се примењују на консолидованом нивоу. Стога, ентитет прво консолидује финансијске извештаје свих зависних ентитета у складу са IAS 27 и SIC 12 *Консолидација – ентитети за посебне намене* и онда примењује параграфе 16–23 и параграфе AG34–AG52 Прилога А на резултујућу групу.

16 Пре процењивања да ли, и у којој мери, је престанак признавања прикладан сходно параграфима 17–23, ентитет одређује да ли ти параграфи треба да се примене на део финансијског средства (или део групе сличних финансијских средстава) или на финансијско средство (или групу сличних финансијских средстава) у целини, на следећи начин:

(а) Параграфи 17–23 се примењују на део финансијског средства (или део групе сличних финансијских средстава) само када, део који се разматра за престанак признавања, задовољава један од следећа три услова.

(i) Део укључује само посебно одређене токове готовине од финансијског средства (или групе сличних финансијских средстава). На пример, када ентитет закључи троструку опцију каматне стопе приликом чега друга страна стиче право на токове готовине по основу камате, али не и на токове готовине по основу главнице дужничког инструмента, параграфи 17–23 се примењују на токове готовине по основу камате.

(ii) Део укључује само потпуно пропорционално (про рата) учешће у токовима готовине од финансијског средства (или групе сличних финансијских средстава). На пример, када ентитет закључи споразум приликом ког друга страна добије права на 90% учешћа у свим токовима готовине од дужничког инструмента, параграфи 17–23 се примењују на 90% тих токова готовине. Ако постоји више других страна у уговору, не захтева се да свака уговорна страна има пропорционално учешће у токовима готовине, под условом да ентитет који врши пренос има потпуно пропорционалан део.

(iii) Део укључује само потпуно пропорционална (про рата) учешћа у посебно одређеним токовима готовине од финансијског средства (или групе сличних финансијских средстава). На пример, када ентитет закључи уговор приликом ког друга страна добија права на 90% токова готовине од камате на финансијско средство, параграфи 17–23 се примењују на 90% тих токова готовине од камате. Ако постоји више других страна у уговору, свака уговорна страна има пропорционално учешће у посебно одређеном току готовине под условом да ентитет који врши пренос има потпуно пропорционално учешће.

(б) У свим другим случајевима, параграфи 17–23 се примењују на финансијско средство у целини (или на групу сличних финансијских средстава у целини). На пример, када ентитет врши пренос (i) права на првих или последњих 90% сакупљене готовине од финансијског средства (или групе финансијских средстава), или (ii) права на 90% токова готовине од групе потраживања, али обезбеђује гаранцију купцу да ће му надокнадити кредитне губитке до 8% од износа главнице потраживања, параграфи 17–23 се примењују на финансијско средство (или групу сличних финансијских средстава) у целини.

У параграфима 17–26, термин “финансијско средство” се односи или на део финансијског средства (или део групе сличних финансијских средстава) као што је утврђено под (а) у претходном тексту или, у супротном, на финансијско средство (или групу сличних финансијских средстава) у целини.

17 Ентитет треба да престане да признаје финансијско средство само када:

(а) уговорна права на токове готовине од финансијског средства престану да важе; или

(б) он пренесе финансијско средство како је изнето у параграфима 18 и 19 и тај пренос се квалификује за престанак признавања у складу са параграфом 20.

(Видети параграф 38 за продаје финансијских средстава на редован начин.)

18 Ентитет врши пренос финансијског средства само када, он или:

(а) преноси уговорна права на примање токова готовине од финансијског средства; или

(б) задржава уговорна права на примање токова готовине од финансијског средства, али преузима уговорну обавезу да исплаћује токове готовине једном или више прималаца према уговору који задовољава услове у параграфу 19.

19 Када ентитет задржи уговорна права да прима токове готовине од финансијског средства („оригиналног средства”), али преузима уговорну обавезу за плаћање тих токова готовине једном или више ентитета („крајњих прималаца”), ентитет третира ту трансакцију као пренос финансијског средства само ако су задовољена сва три услова наведена у даљем тексту.

(а) Ентитет нема обавезу да плаћа износе крајњим примаоцима осим ако не сакупи еквивалентне износе од оригиналног средства. Краткорочни аванси, за које ентитет има право на пуни повраћај позајмљеног износа плус обрачуната камата по тржишним стопама не крше овај услов.

(б) Према уговору о преносу, ентитету је забрањено да продаје или залаже оригинално средство осим као обезбеђење крајњим примаоцима за обавезу да им плаћа токове готовине.

(ц) Ентитет има обавезу да дозначи све токове готовине које сакупи у корист крајњих прималаца без већег одлагања. Поред тога, ентитет нема овлашћења да реинвестира такве токове готовине, осим када је реч о инвестицијама у готовину или готовинске еквиваленте (како је дефинисано у IAS 7 *Извештаји о токовима готовине*) током кратког међупериода од датума стицања готовине до датума захтеване дознаке крајњим примаоцима, и камата добијена од таквих инвестиција се такође преноси на крајње примаоце.

20 Када ентитет изврши пренос финансијског средства (видети параграф 18), он треба да процени степен до ког је задржао ризике и користи од власништва над финансијским средством. У овом случају:

(а) ако ентитет у значајној мери преноси све ризике и користи од власништва над финансијским средством, ентитет треба да престане да признаје финансијско средство и да засебно призна као средство или обавезе сва права и обавезе створене или задржане приликом преноса.

(б) Ако ентитет у значајној мери задржи све ризике и користи од власништва над финансијским средством, ентитет треба да настави да признаје финансијско средство.

(ц) Ако ентитет нити изврши пренос нити у значајној мери задржи све ризике и користи од власништва над финансијским средством, ентитет треба да одреди да ли је задржао контролу над финансијским средством. У овом случају:

(i) ако ентитет није задржао контролу, он треба да престане да признаје финансијско средство и да засебно призна као средства и обавезе сва права и обавезе које су створене или задржане приликом преноса.

(ii) ако је ентитет задржао контролу, он треба да настави да признаје финансијско средство до степена свог сталног учешћа у финансијском средству (видети параграф 30).

21 Пренос ризика и користи (видети параграф 20) се процењује поређењем изложености ентитета ризику, пре и после преноса, са променама износа и времена нето токова готовине од пренетог средства. Ентитет је у значајној мери задржао све ризике и користи од власништва над финансијским средством ако се његова изложеност променама садашње вредности будућих нето токова готовине од финансијског средства не мења у значајној мери као резултат преноса (на пример, зато што је ентитет продао финансијско средство које ће по споразуму да поново купи по фиксној цени или продајној цени плус приход зајмодавца). Ентитет је у значајној мери пренео све ризике и користи од власништва над финансијским средством, ако његова изложеност таквим променама више није значајна у односу на укупне промене садашње вредности будућих нето токова готовине повезаних са финансијским средством (на пример, зато што је ентитет продао финансијско средство, које је само предмет опције за поновну куповину по фер вредности у време те куповине или је пренео потпуно пропорционално учешће у токовима готовине за веће финансијско средство на основу уговора, као што је подучешије у зајму(кредиту), који задовољава услове из параграфа 19).

22 Често ће бити очигледно да ли је ентитет пренео или задржао у значајној мери све ризике и користи од власништва и неће бити потребно да се врше било каква израчунавања. У другим случајевима, биће потребно да се израчуна и упоређи изложеност ентитета променама садашње вредности будућих нето токова готовине, пре и после преноса. Израчунавање и поређење се врши коришћењем одговарајуће текуће тржишне каматне стопе као дисконтне стопе. Свака разумно могућа промена нето токова готовине се разматра, а већа тежина се даје оним исходима чије је одигравање вероватније.

23 То да ли је ентитет задржао контролу (видети параграф 20(ц)) над пренетим средством зависи од могућности онога коме је средство пренето да то средство прода. Ако лице на које је средство пренето има практичну могућност да прода то средство у целини некој трећој страни која није са овим повезана и ако може ту могућност да спроведе једнострано и без наметања додатних ограничења на пренос, онда ентитет није задржао контролу. У свим другим случајевима, ентитет је задржао контролу.

Преноси који се квалификују за престанак признавања (видети параграф 20(а) и (ц)(i))

24 Ако ентитет изврши пренос финансијског средства у оквиру преноса који се квалификује за престанак признавања у целини, а задржи право да сервисира финансијско средство уз надокнаду, он треба да призна или средство по основу сервисирања или обавезу сервисирања за тај уговор о пружању услуга. Ако се не очекује да добијена накнада чини адекватну компензацију ентитету за пружање услуга, обавеза сервисирања за пружање услуга треба да се признаје по фер вредности. Ако се очекује да добијена накнада буде већа од адекватне компензације за пружање услуга, средство по основу сервисирања треба да се призна због права на сервисирање по износу одређеном на основу расподеле књиговодствене вредности већег финансијског средства у складу са параграфом 27.

25 Ако се, као резултат преноса, неко финансијско средство престане да се признаје у целини, али пренос има за резултат да ентитет добије ново финансијско средство или преузме нову финансијску обавезу, или обавезу за пружање услуга, ентитет треба да призна ново финансијско средство, финансијску обавезу или обавезу сервисирања по фер вредности.

26 При престанку признавања финансијског средства у целини, разлика између:

(а) његове књиговодствене вредности и

(б) збира (i) добијене накнаде (укључујући и свако ново добијено средство мање нова преузета обавеза) и (ii) сваког акумулираног добитка или губитка, који је признат у укупни остали резултат (видети параграф 55(б)) треба да се призна у билансу успеха.

27 Ако је пренето средство део већег финансијског средства (на пример, када ентитет пренесе токове готовине од камате који су део дужничког инструмента, видети параграф 16(а)) и тај пренети део се квалификује за престанак признавања у целини, претходна књиговодствена вредност већег финансијског средства треба да се расподели између дела који наставља да се признаје и дела који престаје да се признаје, на основу релативних фер вредности тих делова на дан преноса. У сврху овога, задржано средство по основу сервисирања треба да се третира као део који наставља да се признаје. Разлика између:

(а) књиговодствене вредности расподељене на део који престаје да се признаје и

(б) збира (i) добијене накнаде за део који престаје да се признаје (укључујући и свако ново добијено средство умањено за сваку нову преузету обавезу) и (ii) сваког акумулираног добитка или губитка алоцираног на онај део који је био признат у укупни остали резултат (видети параграф 55(б)) треба да се призна у билансу успеха. Акумулирани добитак или губитак који је био признат у укупном осталом резултату се расподељује између дела који наставља да се признаје и дела који престаје да се признаје, на основу релативних фер вредности тих делова.

28 Када ентитет расподељује претходну књиговодствену вредност већег финансијског средства између дела који наставља да се признаје и дела који престаје да се признаје, фер вредност дела који наставља да се признаје треба да се одреди. Када је ентитет у прошлости продавао делове сличне делу који наставља да се признаје или када постоје друге тржишне трансакције за такве делове, последње цене тих трансакција обезбеђују најбољу процену његове фер вредности. Када нема котираних цена или недавних тржишних трансакција које би потврдиле фер вредност дела који наставља да се признаје, најбоља процена фер вредности је разлика између фер вредности већег финансијског средства у целини и накнаде добијене од лица на које је пренето средство које престаје да се признаје.

Преноси који се не квалификују за престанак признавања (видети параграф 20(б))

29 Ако пренос нема за резултат престанак признавања зато што је ентитет задржао у значајној мери све ризике и користи од

власништва над пренетим средством, ентитет треба да настави да признаје пренето средство у целини и да признаје финансијску обавезу за примљену накнаду. У наредним периодима, ентитет треба да признаје сваки приход по основу пренетог средства и сваки расход по основу финансијске обавезе.

Стално учешће у пренетим средствима (видети параграф 20(ц)(ii))

30 Ако ентитет није пренео нити задржао у значајној мери све ризике и користи од власништва над пренетим средством, а задржава контролу над пренетим средством, ентитет треба да настави да признаје пренето средство до оног степена до ког је задржао своје учешће у њему. Степен сталног учешћа ентитета у пренетом средству представља онај степен до ког је ентитет изложен променама вредности пренетог средства. На пример:

(а) када стално учешће ентитета буде у форми дате гаранције за пренето средство степен до ког је ентитет задржао учешће у пренетом средству једнак је мањој од следеће две наведене величине: (i) књиговодствени износ и (ii) максимални износ добијене накнаде у преносу, који се може захтевати од ентитета да га исплати („износ гаранције”).

(б) Када стално учешће ентитета има облик продате или купљене опције (или и једне и друге) на пренето средство, степен сталног учешћа ентитета једнак је износу пренетог средства који ентитет може да откупи. Међутим, у случају продате продајне опције на средство које се одмерава по фер вредности, степен сталног учешћа ентитета је ограничен на нижи износ од: фер вредности пренетог средства и цене извршења опције (видети параграф AG48).

(ц) Када стално учешће ентитета има облик опције која се измирује у готовини или сличне одредбе за пренето средство, степен до ког је ентитет задржао учешће се одмерава на исти начин као и када је резултат опција које се не измирују у готовини, како је изложено под (б) у претходном тексту.

31 Када ентитет наставља да признаје средство до степена свог сталног учешћа у њему, ентитет такође треба да признаје и обавезу која је у вези са тим. Упркос другим захтевима одмеравања у овом Стандарду, пренето средство и са њим повезана обавеза се одмеравају према основи, која одражава права и обавезе које је ентитет задржао. Повезана обавеза се одмерава на такав начин да је нето књиговодствена вредност пренетог средства и повезане обавезе једнака:

(а) амортизовану вредности права и обавеза које је ентитет задржао, ако се пренето средство одмерава по амортизовану вредности; или

(б) фер вредности права и обавеза које је ентитет задржао када се одмеравају самостално, ако се пренето средство одмерава по фер вредности.

32 Ентитет треба да настави да признаје сваки приход који се јавља од пренетог средства до нивоа свог сталног учешћа у њему и да признаје све настале расходе по основу повезаних обавеза.

33 У сврхе накнадног одмеравања, признате промене фер вредности пренетог средства и са њим повезане обавезе се рачуноводствено обухватају у складу са параграфом 55, и не треба међусобно да се пребијају.

34 Ако ентитет има стално учешће само у једном делу финансијског средства (на пример, када ентитет задржава опцију за откуп дела пренетог средства, или задржава резидуално учешће, који не води задржавању значајног дела ризика и користи од власништва и ентитет задржава контролу), ентитет расподељује претходну књиговодствену вредност финансијског средства између дела који наставља да признаје као стално учешће, и дела који престаје да признаје на основу односа фер вредности тих делова на дан преноса. У сврху овога, примењују се захтеви параграфа 28. Разлика између:

(а) књиговодствене вредности која је расподељена на део који престаје да се признаје; и

(б) збира (i) накнаде добијене за део који престаје да се признаје и (ii) сваког акумулираног добитка или губитка који је на њега расподељен и који је био признат у укупни остали резултат (видети параграф 55(б)) треба да се призна у биланс успеха. Акумулирани добитак или губитак, који је био признат у укупни остали резултат се расподељује између дела који наставља да се признаје и дела који престаје да се признаје на основу односа фер вредности тих делова.

35 Ако се пренето средство одмерава по амортизовану вредности, могућност коју даје овај стандард за назначивање финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха, се не може применити на са њим повезану обавезу.

Сви преноси

36 Ако пренето средство наставља да се признаје, то средство и са њим повезана обавеза не треба да се пребијају. Слично, ентитет не треба да врши пребијање прихода који се могу јавити од пренетог средства са насталим расходима по основу повезаних обавеза (видети IAS 32 параграф 42).

37 Ако лице које врши пренос обезбеди неготовински колатерал (као што су дужнички инструменти или инструменти капитала) лицу којем средство преноси, рачуноводствено обухватање колатерала од стране лица које преноси и на које се преноси зависи од тога да ли лице на које се преноси има право да прода или поново заложити тај колатерал и од тога да ли лице које врши пренос не извршава своје обавезе. Лице које врши пренос и лице на које се преноси средство треба да рачуноводствено обухвате колатерал на следећи начин:

(а) Ако лице на које се средство преноси има право по уговору или обичајима да прода или поново заложити колатерал, онда лице које врши пренос треба да рекласификује то средство у свом извештају о финансијској позицији (на пример, као позајмљено средство, заложени инструменти капитала или заложена потраживања са правом на откуп) одвојено од других средстава.

(б) Ако лице којем се врши пренос прода колатерал који му је дат у залог, оно треба да призна примана од продаје и одмерава обавезу по фер вредности, по основу своје обавезе да врати колатерал.

(ц) Ако лице које врши пренос не изврши своје обавезе према условима уговора и више нема право да добије назад колатерал, оно треба да престане да признаје колатерал, а лице коме се врши пренос треба да призна колатерал као своје средство, које ће на почетку одмеравања по фер вредности или, ако је већ продато колатерал, треба да престане да признаје обавезу његовог враћања.

(д) Осим за оно што је речено под (ц), лице које врши пренос треба да настави да евидентира колатерал као своје средство, а лице коме се врши пренос не треба да признаје колатерал као средство.

Редован начин куповине или продаје финансијског средства

38 Редован начин куповине или продаје финансијског средства треба да се признаје и не признаје, како буде применљиво, коришћењем рачуноводственог обухватања на датум продаје или рачуноводственог обухватања на датум измирења (видети Прилог А параграфи AG53–AG56).

Престанак признавања финансијске обавезе

39 Ентитет треба да уклони финансијску обавезу (или део финансијске обавезе) из свог извештаја о финансијској позицији када, и само када, је она угашена – то јест, када је уговором одређена обавеза испуњена, отказана, или је истекла.

40 Размена између постојећег зајмопримца и зајмодавца дужничких инструмената са у значајној мери различитим условима треба да се рачуноводствено обухвата као гашење првобитне финансијске обавезе и признавање нове финансијске обавезе. Слично, значајна измена услова постојеће финансијске обавезе или њеног дела (било да се може или не може приписати финансијској тешкоћи дужника) треба да се рачуноводствено обухвата као гашење првобитне финансијске обавезе и признавање нове финансијске обавезе.

41 Разлика између књиговодствене вредности финансијске обавезе (или дела финансијске обавезе) која је угашена или пренета другој страни и плаћене надокнаде, укључујући и сва пренета неготовинска средства или преузете обавезе, треба да се признаје у билансу успеха.

42 Ако неки ентитет поново купи део финансијске обавезе, тај ентитет треба да расподели износ претходне књиговодствене вредности финансијске обавезе између дела који наставља да се признаје и дела који престаје да се признаје на основу релативних фер вредности тих делова на датум поновне куповине. Разлика између (а) књиговодствене вредности која је расподељена на део који је престао да се признаје и (б) плаћене надокнаде, укључујући и свако неготовинско пренето средство или преузету обавезу, за део који је престао да се признаје треба да се признаје у билансу успеха.

Одмеравање

Почетно одмеравање финансијских средстава и финансијских обавеза

43 При почетном признавању финансијског средства или финансијске обавезе, ентитет треба да их одмерава по њиховој фер

вредности увећаној, у случају финансијског средства или финансијске обавезе који се не одмеравају по фер вредности са променама фер вредности кроз биланс успеха, за трошкове трансакције који се могу директно приписати стицању или емитовању финансијског средства или финансијске обавезе.

44 Када ентитет користи рачуноводствено обухватање на датум измирења за средство које се накнадно одмерава по набавној вредности или амортизованој вредности, то средство се почетно признаје по његовој фер вредности на датум продаје (видети Прилог А параграфи AG53–AG56).

Накнадно одмеравање финансијских средстава

45 У сврхе одмеравања финансијског средства које се врши после почетног признавања, овај стандард класификује финансијска средства у следеће четири категорије дефинисане у параграфу 9:

- (а) финансијска средства по фер вредности кроз биланс успеха;
- (б) инвестиције које се држе до доспећа;
- (ц) зајмови и потраживања; и
- (д) финансијска средства расположива за продају.

Ове категорије се примењују на одмеравање и признавање добитака или губитка према овом стандарду. Ентитет може да користи друге описе за ове категорије или друге категоризације када презентује информације у финансијским извештајима. Ентитет треба да обелодани у напоменама информације које захтева IFRS 7.

46. После почетног признавања, ентитет треба да одмерава финансијска средства, укључујући и деривате који су средства, по њиховим фер вредностима, без одузимања трошкова трансакције који могу настати по продаји или другом отуђењу, осим за следећа финансијска средства:

(а) зајмове и потраживања како су дефинисани у параграфу 9, који треба да се одмеравају по амортизованој вредности коришћењем метода ефективне камате;

(б) инвестиције које се држе до доспећа како су дефинисане у параграфу 9, које треба да се одмеравају по амортизованој вредности коришћењем метода ефективне камате; и

(ц) инвестиције у инструменте капитала који немају котирану тржишну цену на активном тржишту и чија се фер вредност не може поуздано одмерити и деривати који су повезани са њима и морају се измирити испоруком таквих некотираних инструмената капитала, који треба да се одмеравају по набавној вредности (видети Прилог А параграфи AG80 и AG81).

Финансијска средства која су назначена као ставке хеџинга су предмет одмеравања по одредбама за рачуноводство хеџинга у параграфима 89–102. Сва финансијска средства осим она која се одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха су предмет прегледа због умањења вредности у складу са параграфима 58–70 и Прилогом А параграфи AG84–AG93.

Накнадно одмеравање финансијских обавеза

47 После почетног признавања, ентитет треба да одмерава све финансијске обавезе по амортизованој вредности користећи метод ефективне камате, осим за:

(а) Финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха. Такве обавезе, укључујући и деривате који су обавезе, треба да се одмеравају по фер вредности осим за дериватну обавезу која је повезана са и мора се измирити до доспећа некотираних инструмената капитала чија се фер вредност не може поуздано одмерити и који треба да се одмерава према набавној вредности.

(б) Финансијске обавезе које настају када се трансфер финансијског средства не квалификује за престанак признавања или када се примењује приступ сталног учешћа. Параграфи 29 и 31 се примењују за одмеравање таквих финансијских обавеза.

(ц) Уговоре о финансијској гаранцији који су дефинисани у параграфу 9, након почетног признавања, емитент таквог уговора треба (осим ако се не примењују параграф 47(а) или (б)) да га одмерава према вишој вредности између:

- (i) износа одређеног у складу са IAS 37 и
- (ii) износа који је признаван на почетку (видети параграф 43) мање, када је то прикладно, укупна амортизација призната у складу са IAS 18.

(д) Обавезе обезбеђивања зајма по каматној стопи нижој од тржишне. Након почетног признавања, емитент такве обавезе

треба (осим ако се не примењује параграф 47(а)) да одмерава према вишој вредности између:

(i) Износа одређеног у складу са IAS 37; и

(ii) износа који је признаван на почетку (видети параграф 43) мање, када је то прикладно, укупна амортизација призната у складу са IAS 18.

Финансијске обавезе које су назначене као ставке хеџинга су предмет захтева рачуноводства хеџинга у параграфима од 89 до 102.

Разматрања одмеравања фер вредности

48 При одређивању фер вредности финансијског средства или финансијске обавезе у сврху примене овог стандарда, IAS 32 или IFRS 7, ентитет треба да примењује параграфе од AG69 до AG82 Прилога А.

48А Најбољи доказ фер вредности су котиране цене на активном тржишту. Ако тржиште за неки финансијски инструмент није активно, ентитет треба да утврди фер вредност коришћењем технике процене. Циљ коришћења технике процене је да се утврди која би била цена трансакције на дан одмеравања у независној размени подстакнутој уобичајеним пословним разматрањима. Технике процене обухватају недавне директне тржишне трансакције између обавештених, вољних страна, уколико је доступна, референцу на актуелну фер вредност другог инструмента који је суштински исти, анализу дисконтованих токова готовине и моделе за одређивање цене опција. Ако постоји техника процене коју обично користе учесници на тржишту за одређивање цене инструмента и ако се показало да та техника даје поуздане процене цена које се могу наћи у стварним тржишним трансакцијама, ентитет треба да користи ту технику. Одабрана техника процене максимално се заснива на информацијама са тржишта и ослања се у најмањој могућој мери на информације које су специфичне за један ентитет. Она спаја све факторе које би учесници на тржишту разматрали приликом одређивања цене и у складу је са прихваћеним економским методологијама за одређивање цена финансијских инструмената. С времена на време, ентитет проверава технику процене и тестира да ли је ваљана користећи цене из било које уочљиве актуелне тржишне трансакције истог инструмента (то јест, без измена и поновног паковања) или на основу било којих доступних уочљивих података са тржишта.

49 Фер вредност финансијске обавезе са обележјем потражње (на пример, депозит по виђењу) није мања од износа који треба да се исплати по потражњи, дисконтован од првог датума када се може захтевати да се износ плати.

Рекласификације

50 Ентитет:

(а) не треба да рекласификује дериват ван категорије фер вредности кроз биланс успеха док се он држи или емитује;

(б) не треба да рекласификује ниједан финансијски инструмент ван категорије по фер вредности кроз биланс успеха ако га је након почетног признавања ентитет назначио по фер вредности кроз биланс успеха; и

(ц) може, ако се финансијско средство више не држи за сврхе продаје или откупа у блиској будућности (без обзира на то што је средство можда стечено или преузето првенствено за сврхе продаје или откупа у блиској будућности), да рекласификује то финансијско средство из категорије по фер вредности кроз биланс успеха ако су испуњени захтеви параграфа 50 Б или 50 Д.

Ентитет не треба да рекласификује ниједан финансијски инструмент у категорију по фер вредности кроз биланс успеха након почетног признавања.

50А Следеће промене околности нису рекласификоване за потребе параграфа 50:

а) дериват који је претходно био назначен као ефикасан инструмент заштите од ризика новчаног тока или нето инвестиција више се не квалификује тако;

б) дериват постаје назначен као ефикасан инструмент заштите од ризика новчаног тока и заштите од ризика нето инвестиција;

ц) финансијска средства се рекласификују када осигуравајуће друштво мења своју рачуноводствену политику у складу са параграфом 45 IFRS 4.

50Б Финансијско средство на које се примењује параграф 50(ц) (осим финансијског средства типа описаног у параграфу 50Д) може да се рекласификује ван категорије по фер вредности кроз биланс успеха само у ретким околностима.

50Ц Ако ентитет рекласификује финансијско средство ван категорије по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 50Б, финансијско средство треба да се рекласификује по својој фер вредности на датум рекласификације. Ниједан добитак или губитак већ признат у билансу успеха не треба да се сторнира. Фер вредност финансијског средства на датум рекласификације постаје његова нова набавна вредност или амортизована вредност, како је применљиво.

50Д Финансијско средство на које се примењује параграф 50(ц) које би задовољило дефиницију зајмова и потраживања (да се није захтевало да се финансијско средство класификује као оно које се држи ради трговања приликом почетног признавања) може да се рекласификује ван категорије по фер вредности кроз биланс успеха ако ентитет има намеру или способност да држи то финансијско средство у догледној будућности или до доспећа.

50Е Финансијско средство класификовано као расположиво за продају које би задовољило дефиницију зајмова и потраживања (да није назначено као расположиво за продају) може да се рекласификује ван категорије расположив за продају у категорију зајмови и потраживања ако ентитет има намеру и способност да држи то финансијско средство у догледној будућности или до доспећа.

50Ф Ако ентитет рекласификује финансијско средство ван категорије по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 50Д или ван категорије расположиво за продају у складу са параграфом 50Е, треба да рекласификује то финансијско средство по фер вредности на датум рекласификације. За финансијско средство рекласификовано у складу са параграфом 50Д, ниједан добитак или губитак већ признат у билансу успеха не треба да се сторнира. Фер вредност финансијског средства на датум рекласификације постаје нова набавна или амортизована вредност, како је применљиво. За финансијско средство рекласификовано ван категорије расположиво за продају у складу са параграфом 50Е, сваки претходни добитак или губитак од тог средства који је признат у укупни остали резултат у складу са параграфом 55(б) треба рачуноводствено да се обухвата у складу са параграфом 54.

51 Ако, као резултат промене намере или способности, више није прикладно класификовати инвестицију као ону која се држи до доспећа, она треба да се рекласификује као расположива за продају и поново одмерена по фер вредности, и разлика између књиговодствене вредности и фер вредности треба да се рачуноводствено обухвата у складу са параграфом 55(б).

52 Кад год продаје или рекласификације више него безначајног дела инвестиција које се држе до доспећа не задовољавају било који од услова у параграфу 9, свака преостала инвестиција која се држи до доспећа треба да се рекласификује као она која је расположива за продају. После такве рекласификације, разлика између књиговодствене вредности и фер вредности треба да се рачуноводствено обухвата у складу са параграфом 55(б).

53 Ако поуздано одмеравање постане доступно за финансијско средство или финансијску обавезу за које такво одмеравање претходно није било доступно, и захтева се да се средство или обавеза одмеравају по фер вредности ако је могуће поуздано одмеравање (видети параграфе 46(ц) и 47), ово средство или обавеза треба да се поново одмеравају по фер вредности, и разлика између књиговодствене вредности и фер вредности треба да се рачуноводствено обухвата у складу са параграфом 55.

54 Ако, као резултат промене намере или способности или у ретким случајевима када поуздано одмеравање фер вредности није више могуће (видети параграфе 46(ц) и 47) или зато што су “две претходне финансијске године” поменуте у параграфу 9 прошле, постаје прикладно преносити финансијско средство или финансијску обавезу по набавној вредности или по амортизованој вредности, а не по фер вредности, фер вредност књиговодствене вредности финансијског средства или финансијске обавезе на тај датум постаје њихова нова набавна вредност или амортизована вредност, како је применљиво. Сваки претходни добитак или губитак од тог средства који је признат у укупни остали резултат у складу са параграфом 55(б) треба да се рачуноводствено обухвата на следећи начин:

(а) У случају финансијског средства са фиксним доспећем, добитак или губитак треба да се амортизују у билансу успеха током преосталог трајања инвестиције која се држи до доспећа коришћењем метода ефективне камате. Свака разлика између нове амортизоване вредности и износа на доспећу треба да се такође амортизује током преосталог трајања финансијског средства коришћењем метода ефективне камате, слично амортизацији премије

или дисконта. Уколико дође до накнадног умањења вредности финансијског средства, сваки добитак или губитак који је признан у укупни остали резултат се рекласификује из капитала у биланс успеха у складу са параграфом 67.

(б) У случају финансијског средства које нема фиксно доспеће, добитак или губитак се признаје у билансу успеха када се финансијско средство прода или отуђи на други начин. Уколико дође до накнадног умањења вредности финансијског средства, сваки претходни добитак или губитак који је признан у укупном осталом резултату се рекласификује из капитала у биланс успеха у складу са параграфом 67.

Добитици и губитци

55 Добитак или губитак који се јавља услед промене фер вредности финансијског средства или финансијске обавезе која није део односа хеџинга (видети параграфе 89–102), треба да се признаје на следећи начин:

(а) Добитак или губитак од финансијског средства или финансијске обавезе класификованих по фер вредности кроз биланс успеха треба да се признаје у билансу успеха.

(б) Добитак или губитак од финансијског средства расположивог за продају треба да се признаје у укупни остали резултат, осим за трошкове од умањења вредности (видети параграфе 67–70) и девизне добитке и губитке (видети Прилог А параграф АГ83), док финансијско средство не престане да се признаје. Тада ће акумулирани добитак или губитак претходно признат у укупном осталом резултату бити рекласификован из капитала у биланс успеха, као рекласификација услед кориговања (видети IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године)). Међутим, камата израчуната коришћењем метода ефективне камате (видети параграф 9) се признаје у билансу успеха (видети IAS 18 Приходи). Дивиденде од инструмента капитала расположивог за продају се признају у билансу успеха када се установи право ентитета да прима уплате (видети IAS 18).

56 За она финансијска средства и финансијске обавезе која се књиже по амортизованој вредности (видети параграфе 46 и 47), добитак или губитак се признаје у билансу успеха када се престало са признавањем тог финансијског средства или обавезе или му је вредности умањена, као и кроз процес амортизације. Међутим, за финансијска средства или финансијске обавезе које су ставке хеџинга (видети параграфе 78–84 и Прилог А параграфи АГ98–АГ101) рачуноводствено обухватање добитака или губитака треба да буде у складу са параграфима 89–102.

57 Ако неки ентитет признаје финансијска средства коришћењем рачуноводствених података на датум измирења (видети параграф 38 и Прилог А параграфе АГ53 и АГ56), свака промена фер вредности тог средства која треба да се добије током периода између датума продаје и датума измирења се не признаје за средства пренета по набавној вредности или по амортизованој вредности (осим губитака због умањења вредности). За средства која се књиже по фер вредности, међутим, промена фер вредности треба да се признаје у билансу успеха, или у капиталу, како је прикладно по параграфу 55.

Умањење вредности и ненаплативост финансијских средстава

58 Ентитет треба да процењује на крају сваког извештајног периода да ли постоји неки објективан доказ да је дошло до умањења вредности финансијског средства или групе финансијских средстава. Ако постоји такав доказ, тај ентитет треба да примењује параграф 63 (за финансијска средства која се књиже по амортизованој вредности), параграф 66 (за финансијска средства која се књиже по набавној вредности) или параграф 67 (за финансијска средства која су расположива за продају) да би се одредио износ сваког губитка услед умањења вредности.

59 Финансијско средство или група финансијских средстава је умањена вредности, или су претрпели губитци због умањења вредности ако, и само ако, постоји објективни доказ умањења вредности као резултат догађаја који се одиграо после првобитног признавања средства („настанак губитка”) и тај настанак губитка (или настанци губитка) има утицаја на процењене будуће токове готовине од финансијског средства или групе финансијских средстава који се могу поуздано проценити. Може се догодити да није могуће утврдити један, засебан догађај који је проузроковао умањење вредности. Чешће је умањење вредности проузроковано комбинованим ефектом

неколико догађаја. Губици очекивани као резултат будућих догађаја, без обзира колико вероватни, се не признају. Објективни доказ да је дошло до умањења вредности финансијског средства или групе финансијских средстава обухвата уочљиве податке које власник средстава може да примети о настанку губитка:

- (а) значајној финансијској тешкоћи емитента или дужника;
- (б) кршењу уговора, као што је неиспуњење обавезе или закасне исплате камате или главнице;
- (ц) гаранцији од стране зајмодавца зајмопримцу, због економских или правних разлога у вези са финансијском тешкоћом зајмопримца, повластице коју зајмодавац не би узимао у обзир у неким другим околностима;
- (д) високој вероватноћи банкрота или друге финансијске реорганизације зајмодавца;
- (е) нестанку активног тржишта за то финансијско средство због финансијских тешкоћа; или
- (ф) уочљивим подацима који показују да постоји мерљиво смањење будућих токова готовине од групе финансијских средстава након почетног признавања тих средстава, мада смањење не може још увек да се утврди за појединачна финансијска средства у групи, укључујући и:

(i) штетне промене платежне моћи зајмопримца у групи (на пример, повећан број одложених исплата или повећан број зајмопримца са кредитним картицама који су достигли своја ограничења кредита и исплаћују минимални месечни износ); или

(ii) национални или локални економски услови који су у вези са измирењем обавеза за средства у групи (на пример, повећање степена незапослености зајмопримца у тој географској области, смањење цена некретнина за хипотеке у релевантној области, смањење цена нафте за средства зајма произвођачима нафте, или штетне промене индустријских услова који утичу на зајмопримце у групи).

60 Нестанак активног тржишта зато што се финансијским инструментима одређеног ентитета више не тргује јавно, није доказ умањења вредности. Пад кредитног рејтинга ентитета није, сам по себи, доказ умањења вредности, мада може бити доказ умањења вредности када се узму у обзир и друге доступне информације. Пад фер вредности финансијског средства испод набавне или амортизоване вредности није неопходно доказ умањења вредности (на пример, пад фер вредности инвестиције у дужнички инструмент који је резултат повећања каматних стопа ослобођених ризика).

61 Поред врста догађаја описаних у параграфу 59, објективни докази о умањењу вредности инвестиције у инструмент капитала обухватају информације о значајним променама са штетним утицајем које су се одиграле у технолошком, тржишном, економском или правном окружењу у ком емитент послује, и означава да се трошкови инвестиције у инструмент капитала не могу повратити. Значајан или дуготрајан пад фер вредности инвестиције у инструмент капитала испод набавне вредности је такође значајан доказ умањења вредности.

62 У неким случајевима се може догодити да су уочљиви докази потребни за процену износа губитка због умањења вредности финансијског средства ограничени или више нису у потпуности релевантни за актуелне околности. На пример, ово може да буде случај када је зајмодавац у финансијским тешкоћама и када постоји недовољно доступних података из прошлости који се односе на сличне зајмодавце. У таквим случајевима, ентитет користи своје искуство и расуђивање да коригује уочљиве податке за групу финансијских средстава да би они одразили актуелне околности (видети параграф AG89). Коришћење разумних процена је кључни део састављања финансијских извештаја и не смањује њихову поузданост.

Финансијска средства која се књиже по амортизованој вредности

63 Ако постоји објективни доказ да је настао губитак због умањења вредности од зајмова или потраживања или инвестиција које се држе до доспећа које се књиже по амортизованој вредности, износ губитка се одмерава као разлика између књиговодствене вредности средстава и садашње вредности процењених будућих токова готовине (искључујући будуће кредитне губитке који нису настали) дисконтованих по првобитној ефективној каматној стопи финансијског средства (то јест, ефективној каматној стопи израчунатој приликом првобитног признавања). Књиговодствена вредност средстава треба да се смањи или директно или коришћењем

рачуна за надокнаде. Износ губитка треба да се призна у билансу успеха.

64 Ентитет прво процењује да ли објективни доказ умањења вредности постоји појединачно за средства која су појединачно значајна, појединачно или заједнички за финансијска средства која нису појединачно значајна (видети параграф 59). Ако ентитет одреди да не постоји објективни доказ умањења вредности за финансијско средство које се појединачно процењује, било да је значајно или не, он укључује то средство у групу финансијских средстава са сличним карактеристикама кредитног ризика и заједнички их процењује због умањења вредности. Средства која се појединачно процењују због умањења вредности и за која је губитак од умањења вредности признат или наставља да се признаје, се не укључују у заједничку процену због умањења вредности.

65 Ако се, у наредном периоду, износ умањења вредности смањи и ако се то смањење може објективно довести у везу са догађајем који се одиграо после признавања умањења вредности (као што је побољшање дужничког кредитног рејтинга), претходно признати губитак због умањења вредности треба да се сторнира или директно или кориговањем рачуна за надокнаде. Сторнирање не треба да има за резултат књиговодствену вредност финансијског средства која прелази оно што би била амортизована вредност, у случају да умањење вредности није било признато, на датум када је извршено сторнирање умањења вредности. Износ сторнирања треба да се призна у билансу успеха.

Финансијска средства која се књиже по набавној вредности

66 Ако постоји објективни доказ да је губитак због умањења вредности настао за некотиран инструмент капитала који се не књижи по фер вредности зато што се фер вредност не може поуздано одмерити, или за дериватно средство које је повезано са и мора бити измирено испоруком таквог некотираног инструмента капитала, износ умањења вредности се одмерава као разлика између књиговодствене вредности финансијског средства и садашње вредности процењених будућих токова готовине дисконтованих по тренутној тржишној стопи приноса за слично финансијско средство (видети параграф 46(ц) и Прилог А параграфе AG80 и AG81). Такви губици због умањења вредности не треба да се сторнирају.

Финансијска средства расположива за продају

67 Када се пад фер вредности финансијског средства расположивог за продају призна у укупни остали резултат и када постоји објективни доказ умањења вредности средстава (видети параграф 59), акумулирани губитак који је признат у укупном осталом резултату треба да се рекласификује из капитала у биланс успеха, као рекласификација услед кориговања, иако признавање финансијског средства није било престало.

68 Износ акумулираног губитка који је рекласификован из капитала у биланс успеха према параграфу 67 треба да буде разлика између трошкова стицања (нето од сваке исплате главнице и амортизације) и текуће фер вредности, умањена за сваки губитак због умањења вредности тог средства који је претходно признат у билансу успеха.

69 Губици због умањења вредности признати у билансу успеха за инвестицију у инструмент капитала класификован као расположив за продају не треба да буде сторниран кроз биланс успеха.

70 Ако се, у наредном периоду, фер вредност дужничког инструмента класификованог као онај који је расположив за продају повећа и ако се то повећање буде могло објективно довести у везу са догађајем који се одиграо након што је губитак због умањења вредности признат у билансу успеха, губитак због умањења вредности треба да се сторнира, а износ сторнирања призна у билансу успеха.

Хеџинг

71 Ако постоји назначени однос хеџинга између инструмента хеџинга и са њим повезане ставке која је предмет хеџинга као што је описано у параграфима 85–88 и Прилогу А параграфима AG102–AG104, рачуноводствено обухватање добитака или губитака од инструмента хеџинга и ставке хеџинга треба да буде у складу са параграфима 89–102.

Инструменти хеџинга Инструменти који се квалификују

72 Овај стандард не ограничава околности у којима дериват може бити назначен као инструмент хеџинга, ако се задовоље услови из параграфа 88, изузев за одређене продате опције (видети Прилог А параграф AG94). Међутим, недериватно финансијско средство или недериватна финансијска обавеза могу бити назначени као инструменти хеџинга, само за хеџинг од девизних ризика.

73 У сврхе рачуноводства хеџинга, само инструменти који укључују спољну страну у односу на ентитет који извештава (то јест, спољну за групу или појединачни ентитет о ком се извештава) могу да буду назначени као инструменти хеџинга. Мада појединачни ентитети унутар консолидоване групе или одељења унутар ентитета могу ући у хеџинг трансакције са другим ентитетима унутар групе или одељењима унутар ентитета, све трансакције унутар групе се елиминишу приликом консолидације. Стога, такве хеџинг трансакције се не могу квалификовати за рачуноводство хеџинга у појединачним или засебним финансијским извештајима појединачних ентитета унутар групе под условом да су они спољни за појединачни ентитет о ком се извештава.

Назначавање инструмента хеџинга

74 Обично постоји јединствено одмеравање фер вредности за инструмент хеџинга у целини, и фактори који узрокују промене фер вредности су међусобно зависни. На тај начин, ентитет именује однос хеџинга за инструмент хеџинга у целини. Једини дозвољени изузеци су:

(а) одвајање унутрашње вредности и временске вредности уговора о опцији и назначавање као инструмента хеџинга само промене унутрашње вредности опције и искључивање промене временске вредности; и

(б) одвајање елемента камате и промјетне цене форвард уговора.

Ови изузеци су дозвољени зато што унутрашња вредност опције и премија форвард уговора могу обично да се одмеравају засебно. Динамична стратегија хеџинга која процењује и унутрашњу вредност и временску вредност уговора о опцији може да се квалификује за рачуноводство хеџинга.

75 Део читавог инструмента хеџинга, као што је 50% номиналног износа, може бити назначено као инструмент хеџинга у односу хеџинга. Међутим, однос хеџинга не мора да се назначи само за део временског периода током ког инструмент хеџинга остаје неизмирен.

76 Један инструмент хеџинга се може назначити као хеџинг више од једне врсте ризика под условом да се (а) ризици који су предмет хеџинга могу јасно утврдити; (б) ефективност хеџинга може приказати; и (ц) могуће обезбедити да постоји посебно назначавање за инструмент хеџинга и различите позиције ризика.

77 Два или више деривата, или њихови делови (или, у случају хеџинга валутног ризика, два или више недеривата, или њихови делови, или комбинација деривата и недеривата или њихових делова), се могу посматрати у комбинацији или заједнички назначени као инструмент хеџинга. Међутим, доња или горња граница каматне стопе или други дериватни инструмент који комбинује продату опцију и купљену опцију се не квалификује као инструмент хеџинга ако је он, у ствари, нето продата опција (за коју је добијена нето премија). Слично, два или више инструмента (или њихови делови) могу бити назначени као инструмент хеџинга само ако ниједан од њих није продата опција или нето продата опција.

Ставке хеџинга Ставке које се квалификују

78 Ставка хеџинга може бити признато средство или обавеза, непризната утврђена обавеза, врло вероватна предвиђена будућа трансакција, или нето инвестиција у инострано пословање. Ставка хеџинга може бити (а) једно средство, обавеза, утврђена обавеза, предвиђена трансакција, нето инвестиција у инострано пословање или (б) група средстава, обавеза, утврђених обавеза, врло вероватних предвиђених трансакција или нето инвестиција у инострано пословање са сличним карактеристикама ризика или (ц) само у портфељу хеџинга ризика каматних стопа, део портфеља финансијских средстава или финансијских обавеза које деле ризик који је предмет хеџинга.

79 За разлику од зајмова и потраживања, инвестиција која се држи до доспећа не може да буде ставка хеџинга у погледу ризика

каматне стопе или ризика од плаћања унапред зато што назначавање неке инвестиције као инвестиције која се држи до доспећа захтева намеру да се инвестиција држи до доспећа без обзира на промене фер вредности или токова готовине такве инвестиције које се могу приписати променама каматних стопа. Међутим, инвестиција која се држи до доспећа може бити ставка хеџинга у погледу ризика од промена девизних курсева и кредитног ризика.

80 У сврхе рачуноводства хеџинга, само средства, обавезе, утврђене обавезе и врло вероватне предвиђене трансакције које обухватају страну која је спољашња за ентитет могу да се назначе као ставке хеџинга. Следи да рачуноводство хеџинга може да се примени на трансакције између ентитета или сегменте у истој групи само у појединачним или засебним финансијским извештајима тих ентитета, а не у консолидованим финансијским извештајима групе. Као изузетак, девизни ризик монетарне ставке унутар групе (на пример, дуговање/потраживање између два зависна ентитета) може да се квалификује као ставка хеџинга у консолидованим финансијским извештајима ако има за резултат изложеност добицима или губицима од девизних курсева који нису у потпуности елиминисани после консолидације у складу са IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*. У складу са IAS 21, добици и губици од монетарних ставки унутар групе се не елиминишу у потпуности после консолидовања када се монетарна ставка унутар групе преноси између два ентитета из групе која имају различите функционалне валуте. Поред тога, девизни ризик веома вероватне и предвидиве трансакције унутар групе може да се квалификује као ставка хеџинга у консолидованим финансијским извештајима под условом да је трансакција назначена у валути која није функционална валута ентитета који учествује у тој трансакцији и девизни ризик ће утицати на консолидовани биланс успеха.

Назначавање финансијских ставки као ставки хеџинга

81 Ако је ставка хеџинга финансијско средство или финансијска обавеза, она може да буде ставка хеџинга у погледу ризика повезаних само са делом његових токова готовине или фер вредности (као што је један или више одабраних уговорних токова готовине или њихових делова или процента њихове фер вредности), под условом да ефективност може да се одмери. На пример, део изложености каматне стопе средства или обавезе који носе камату, који се може утврдити и одвојено одмерити, може да се назначи као ризик који је предмет хеџинга (као што је каматна стопа ослобођена ризика или компонента бенчмарк (референтне) каматне стопе од укупне изложености каматне стопе финансијског инструмента који је предмет хеџинга).

81А У хеџингу фер вредности од изложености каматне стопе портфеља, финансијских средстава или финансијских обавеза (и само у таквом хеџингу), део који је био предмет хеџинга може бити одређен помоћу износа валуте (на пример, износа у доларима, еврима, фунтама или рандима) уместо као појединачно средство (или обавеза). Иако портфељ може, за сврхе управљања ризиком, укључити средства и обавезе, назначени износ је износ средстава или износ обавеза. Назначавање нето износа обухватањем средстава и обавеза заједно није дозвољено. Ентитет може извршити хеџинг дела ризика каматне стопе везаног за назначени износ. На пример, у случају хеџинга портфеља који садржи средства која се плаћају унапред, ентитет може да изврши хеџинг промене фер вредности која се може приписати промени каматне стопе која је била предмет хеџинга на основу очекиваних, а не уговорних, датума поновног одређивања цена. Када се део који је предмет хеџинга заснива на очекиваним датумима поновног одређивања цена, ефекат који те промене каматне стопе, која је била предмет хеџинга, имају на те очекиване датуме, треба да се укључи приликом одређивања промене фер вредности ставки хеџинга. Сходно томе, ако је портфељ, који садржи ставке које се плаћају унапред, предмет хеџинга дериватом који се не плаћа унапред, долази до неефективности ако се измене датуми када се очекује плаћање унапред ставки у портфељу који је предмет хеџинга, или ако се стварни датуми плаћања унапред разликују од очекиваних датума.

Назначавање нефинансијских ставки као ставки хеџинга

82 Ако је ставка хеџинга нефинансијско средство или нефинансијска обавеза, она треба да буде назначена као ставка хеџинга или (а) за девизне ризике или (б) у целини за све ризике, због

тежине раздвајања и одмеравања одговарајућег дела токова готовине или промена фер вредности које се могу приписати посебним ризицима, који нису девизни ризици.

Назначавање групе ставки као ставки хеџинга

83 Слична средства или сличне обавезе треба да се групишу и да се врши хеџинг групе, само ако појединачна средства или појединачне обавезе у тој групи имају исту изложеност ризицима за коју су назначени да их хеџинг штити. Шта више, очекиваће се да промена фер вредности која се може приписати ризику од хеџинга за сваку појединачну ставку у групи буде приближно пропорционална укупној промени фер вредности која се може приписати хеџингу ризика групе ставки.

84 Због тога што ентитет процењује ефективност хеџинга поређењем промена фер вредности или промена тока готовине инструмента хеџинга (или групе сличних инструмената хеџинга) и ставке хеџинга (или групе сличних ставки хеџинга), поређење инструмента хеџинга са укупном нето позицијом (на пример, нето свих средстава са фиксном стопом и свих обавеза са фиксном стопом са сличним доспећима), а не са посебном ставком хеџинга, се не квалификује као рачуноводство хеџинга.

Рачуноводство хеџинга

85 Рачуноводство хеџинга признаје ефекте пребијања на добитак или губитак промена фер вредности инструмента хеџинга и ставке хеџинга.

86 Постоје три врсте односа хеџинга:

(а) *хеџинг фер вредности*: хеџинг изложености променама фер вредности признатог средства или обавезе, или непризнате утврђене обавезе, или идентификовани део таквог средства, обавезе, или утврђене обавезе који се може приписати одређеном ризику и који може утицати на биланс успеха.

(б) *хеџинг токова готовине*: хеџинг изложености варијабилности токова готовине који (i) се може приписати одређеном ризику у вези са признатим средством или обавезом (као што су све или неке будуће исплате камате по основу дуга са варијабилном стопом) или са врло вероватном предвиђеном трансакцијом и који (ii) би могао да утиче на биланс успеха.

(ц) *хеџинг нето инвестиције у инострано пословање* као што је дефинисано у IAS 21.

87 Хеџинг девизног ризика утврђене обавезе може да се рачуноводствено обухвата као хеџинг фер вредности или хеџинг токова готовине.

88 Однос хеџинга се квалификује за рачуноводство хеџинга како је изложено у параграфима 89–102 ако, и само ако, се задовоље сви следећи услови:

(а) ако на почетку хеџинга постоји формално назначавање и документација о односу хеџинга и циљ за управљање ризицима неког ентитета, као и стратегија за вршење хеџинга. Та документација треба да укључи идентификацију инструмента хеџинга, ставке хеџинга или трансакције у вези са њим, природу ризика који је предмет хеџинга, као и то како ће ентитет проценити ефективност инструмента хеџинга приликом пребијања изложености променама фер вредности ставке хеџинга или променама токова готовине трансакције која је предмет хеџинга, а који се може приписати ризику који је предмет хеџинга;

(б) очекује се да хеџинг буде веома ефективан (видети Прилог А параграфе AG105–AG113) приликом пребијања промена фер вредности или токова готовине приписивих ризику који је предмет хеџинга, у складу са првобитно документованом стратегијом управљања ризиком за тај одређени однос хеџинга;

(ц) за хеџинге токова готовине, предвиђена трансакција која је предмет хеџинга мора бити веома вероватна и мора представљати изложеност променама токова готовине који би на крају могли да утичу на биланс успеха;

(д) ефективност хеџинга се може поуздано одмерити, то јест, фер вредност или токови готовине ставке хеџинга приписиви ризику који је предмет хеџинга и фер вредности инструмента хеџинга се могу поуздано одмерити (видети параграфе 46 и 47 и Прилог А параграфе AG80 и AG 81 за упутство о одређивању фер вредности); и

(е) хеџинг се стално процењује и одређује се да је стварно био веома ефективан током периода финансијског извештавања за које је хеџинг био назначен.

Хеџинг фер вредности

89 Ако хеџинг фер вредности задовољава услове из параграфа 88 током периода финансијског извештавања, он треба да се рачуноводствено обухвата на следећи начин:

(а) добитак или губитак од поновног одмеравања инструмента хеџинга по фер вредности (за дериватни инструмент хеџинга) или девизне компоненте његове књиговодствене вредности одмерене у складу са IAS 21 (за недериватни инструмент хеџинга) треба да се признаје у билансу успеха; и

(б) добитак или губитак од ставке хеџинга који се може приписати ризику који је предмет хеџинга треба да се коригује према књиговодственој вредности ставке хеџинга и да се призна билансу успеха. Ово се примењује чак и када је ставка хеџинга иначе одмерена по набавној вредности. Признавање добитка или губитка приписивог ризику који је предмет хеџинга се примењује ако је ставка хеџинга финансијско средство расположиво за продају.

89А За хеџинг фер вредности изложености каматне стопе дела портфеља финансијских средстава или финансијских обавеза (и само у таквом хеџингу), захтев у параграфу 89(б) може бити испуњен презентовањем добитка или губитка приписивог ставки хеџинга или:

(а) у засебној линијској ставки у оквиру средстава, за оне временске периоде поновног одређивања цена за које је ставка хеџинга средство; или

(б) у засебној линијској ставки у оквиру обавеза, за оне временске периоде поновног одређивања цена за које је ставка хеџинга обавеза.

Засебне линијске ставке из (а) и (б) треба презентовати уз финансијска средства или финансијске обавезе. Износе обухваћене овим линијским ставкама треба уклонити из извештаја о финансијској позицији када средства или обавезе на које се ове ставке односе престану да се признају.

90 Ако су предмет хеџинга само одређени ризици који се могу приписати ставки хеџинга, признате промене фер вредности ставке хеџинга које нису у вези са ризиком који је предмет хеџинга се признају као што је изложено у параграфу 55.

91 Ентитет треба да проспективно престане да признаје рачуноводство хеџинга одређено параграфом 89 ако:

(а) инструмент хеџинга истекне или се прода, закључи или изврши (у ову сврху замена или продужење доспећа инструмент хеџинга са другим инструментом хеџинга се не сматра истеком или закључивањем ако је таква замена или продужење доспећа део документоване стратегије хеџинга тог ентитета);

(б) хеџинг више не задовољава критеријуме за рачуноводство хеџинга из параграфа 88; или

(ц) ентитет опозове назначавање.

92 На основу параграфа 89(б), свако кориговање књиговодствене вредности финансијског инструмента који је предмет хеџинга за који се користи метод ефективне камате (у случају портфеља хеџинга ризика каматне стопе, у засебној линијској ставки извештаја о финансијској позицији описаној у параграфу 89А) треба да се амортизује у билансу успеха. Амортизација може почети чим дође до кориговања и не сме почети касније но када ставка хеџинга престаје да се коригује због промена фер вредности приписивих ризику који је предмет хеџинга. Кориговање се заснива на рекалкулацији каматне стопе на датум почетка амортизације. Ипак, ако, у случају хеџинга фер вредности изложености каматној стопи портфеља финансијског средства или финансијских обавеза (и само у таквом хеџингу), амортизација коришћењем рекалкулисане каматне стопе није изводљива, кориговање треба да се амортизује коришћењем праволинијског метода. Кориговање треба да се потпуно амортизује до доспећа финансијског инструмента или, у случају хеџинга портфеља ризика каматне стопе, по истеку релевантног временског периода поновног одређивања цена.

93 Када се непризната утврђена обавеза назначи као ставка хеџинга, накнадне кумулативне промене фер вредности утврђене обавезе које се могу приписати ризику који је предмет хеџинга се признају као средство или обавеза са одговарајућим добитком или губитком који се признаје билансу успеха (видети параграф 89(б)). Промене фер вредности инструмента хеџинга се такође признају у билансу успеха.

94 Када ентитет закључи утврђену обавезу за стицање средстава или преузимање обавезе која је ставка хеџинга у хеџингу фер вредности, почетна књиговодствена вредност средства или

обавезе која је резултат тога што ентитет испуњава утврђену обавезу се коригује да би се обухватила укупна промена фер вредности утврђене обавезе која се може приписати ризику који је предмет хеџинга који је признат у извештају о финансијској позицији.

Хеџинг токова готовине

95 Ако хеџинг токова готовине задовољава услове параграфа 88 током периода, треба да се рачуноводствено обухвата на следећи начин:

(а) део добитка или губитка од инструмента хеџинга који се одређује као ефективни хеџинг (видети параграф 88) треба да се признаје у укупни остали резултат; и

(б) неефективни део добитка или губитка од инструмента хеџинга треба да се признаје у билансу успеха.

96 Још одређеније, хеџинг токова готовине се рачуноводствено обухвата на следећи начин:

(а) засебна компонента капитала повезана са ставком хеџинга се коригује према мањем од следећег (у апсолутним износима):

(i) укупном добитку или губитку од инструмента хеџинга од почетка хеџинга; и

(ii) укупној промени фер вредности (садашња вредност) очекиваних будућих токова готовине ставке хеџинга од почетка хеџинга;

(б) сваки преостали добитак или губитак од инструмента хеџинга или његове назначене компоненте (то није ефективан хеџинг) се признаје у билансу успеха; и

(ц) ако је документована стратегија ентитета за управљање ризиком за одређени однос хеџинга искључивање из процене ефективности хеџинга одређене компоненте добитка или губитка или токова готовине са њима у вези од инструмента хеџинга (видети параграфе 74, 75 и 88(а)), та искључена компонента добитка или губитка се признаје у складу са параграфом 55.

97 Ако хеџинг предвиђене трансакције накнадно има за резултат признавање средства или обавезе, добици или губици у вези са њима који су били признавани у укупном осталом резултату у складу са параграфом 95 треба да се рекласификују из капитала у биланс успеха, као рекласификација услед кориговања (видети IAS 1 (ревидиран 2007. године)), у истом периоду или периодима током којих стечено средство или преузета обавеза утичу на биланс успеха (као у периодима када се признаје приход или расход по основу камате). Међутим, ако ентитет очекује да сав или део губитка који је признат у укупном осталом резултату не буде повраћен у току једног или више будућих периода, он треба да рекласификује износ који није очекивао да буде повраћен у биланс успеха.

98 Ако хеџинг предвиђене трансакције накнадно има за резултат признавање нефинансијског средства или нефинансијске обавезе, или предвиђена трансакција за нефинансијско средство или нефинансијску обавезу постаје утврђена обавеза на коју се примењује рачуноводство хеџинга фер вредности, онда ентитет треба да усваји или (а) или (б) из даљег текста:

(а) он рекласификује добитке и губитке који су у вези са тим који су били признати у укупном осталом резултату у складу са параграфом 95 у биланс успеха као рекласификацију услед кориговања (видети IAS 1 (ревидиран 2007. године)) у истом периоду или периодима током којих стечено средство или преузета обавеза утичу на биланс успеха (као што су периоди у којима се признају трошкови амортизације или трошкови продаје). Међутим, ако ентитет очекује да сви или део губитка признатог у укупном осталом резултату не буде повраћен у току једног или више будућих периода, он треба да рекласификује износ за који не очекује да буде повраћен из капитала у биланс успеха, као рекласификацију услед кориговања; и

(б) он уклања добитке и губитке који су с тим у вези и који су били признати у укупном осталом резултату у складу са параграфом 95, и укључује их у почетну цену или другу књиговодствену вредност средства или обавезе.

99 Ентитет треба да усвоји или (а) или (б) из параграфа 98 као рачуноводствену политику и примењује је доследно на све хеџинге на које се односи параграф 98.

100 За све хеџинге токова готовине који нису обухваћени параграфима 97 и 98, износи који су били признати у укупном осталом резултату треба да се рекласификују из капитала у биланс успеха као рекласификација услед кориговања (погледати IAS 1

(ревидиран 2007. године)) у истом периоду или периодима током којих је предвиђена трансакција која је предмет хеџинга утицала на биланс успеха (на пример, када се предвиђена трансакција заиста догоди).

101 У свим следећим околностима ентитет треба да проспективно прекине рачуноводство хеџинга одређено параграфима 95–100:

(а) Инструмент хеџинга истекне или се прода, закључи или изврши (у ову сврху, замена инструмента хеџинга другим инструментом хеџинга или продужење доспећа се не сматра истицањем или закључењем ако је таква замена или продужење доспећа део документоване стратегије хеџинга тог ентитета). У овом случају, укупни добитак или губитак од инструмента хеџинга који је признат у укупном осталом резултату од периода када је хеџинг био ефективан (видети параграф 95(а)) треба да остане засебно у капиталу док се не догоди предвиђена трансакција. Када се та трансакција догоди, примењују се параграфи 97, 98 или 100.

(б) Хеџинг више не задовољава критеријуме за хеџинг рачуноводство из параграфа 88. У овом случају, укупни добитак или губитак од инструмента хеџинга који је признат у укупном осталом резултату од периода када је хеџинг био ефективан (видети параграф 95(а)) треба да остане засебно у капиталу док се не догоди предвиђена трансакција. Када се та трансакција догоди, примењују се параграфи 97, 98 или 100.

(ц) Више се не очекује да ће се предвиђена трансакција догодити, у ком случају сваки укупни добитак или губитак са тим у вези који је признат у укупном осталом резултату од периода када је хеџинг био ефективан (видети параграф 95(а)) треба да се рекласификује из капитала у биланс успеха, као рекласификација услед кориговања. Предвиђена трансакција која није више врло вероватна (видети параграф 88(ц)) се још увек може десити.

(д) Ентитет опозива назначивање. За хеџинге предвиђене трансакције, укупни добитак или губитак од инструмента хеџинга који је признат у укупном осталом резултату од периода када је хеџинг био ефективан (видети параграф 95(а)) треба да остане засебно у капиталу, док се не догоди предвиђена трансакција или док не престане да се очекује њено догађање. Када се трансакција догоди, примењују се параграф 97, 98 или 100. Ако се више не очекује да се трансакција догоди, укупни добитак или губитак који је био признаван у осталом свеобухватном приходу треба да се рекласификује из капитала у биланс успеха, као рекласификација услед кориговања.

Хеџинг нето инвестиције

102 Хеџинг нето инвестиције у инострано пословање, укључујући и хеџинг монетарне ставке који се рачуноводствено обухвата као део нето инвестиције (видети IAS 21), треба да се рачуноводствено обухвата слично хеџингу токова готовине:

(а) део добитка или губитка од инструмента хеџинга који је одређен да буде ефективни хеџинг (видети параграф 88) треба да се признаје у укупном осталом резултату; и

(б) неефективан део треба да се признаје у билансу успеха. Добитак или губитак од инструмента хеџинга који се односи на ефективан део хеџинга који је признат у укупном осталом резултату треба да се признаје у билансу успеха, као рекласификација услед кориговања (видети IAS 1 (ревидиран 2007. године)) у складу са параграфима 48–49 IAS 21 после отуђења или периодичног отуђења иностраног пословања.

Датум ступања на снагу и прелазни период

103 Ентитет треба да примењује овај стандард (укључујући и измене објављене у марту 2004. године) за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Дозвољена је ранија примена. Ентитет не треба да примењује овај стандард (укључујући и измене објављене у марту 2004. године) за годишње периоде који су почели пре 1. јануара 2005. године осим ако он такође не примењује и IAS 32 (објављен у децембру 2003. године). Ако ентитет примењује овај стандард за период који је почео пре 1. јануара 2005. године, он треба да обелодани ову чињеницу.

103А Ентитет треба да примењује измену дату у параграфу 2(ј) за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Уколико ентитет примењује IFRIC 5 *Право на учешће у фондовима намењеним повлачењу имовине из употребе, обнављању и заштити животне средине* за ранији период, ова измена се такође примењује на тај ранији период.

103Б У *Уговорима о финансијској гаранцији* (Изменама IAS–а 39 и IFRS–а 4), објављеним у августу 2005. године, измењени су параграфи 2(е) и (х), 4, 47 и AG4, додат је параграф AG4A, додата је нова дефиниција уговора о финансијској гаранцији у параграфу 9 и избрисан је параграф 3. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Подстиче се ранија примена. Ако ентитет примењује ове измене на ранији период, он треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примени одговарајуће измене IAS 32 и IFRS 4.

103Ц IAS 1 (ревидиран 2007. године) је изменио терминологију која се користи у свим IFRS. Поред тога, њиме су измењени параграфи 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95(а), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4Д, AG4Е(д)(и), AG56, AG67, AG83 и AG99Б. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

103Д IFRS 3 (ревидиран 2008. године) је избрисао параграф 2(ф). Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

103Е IAS 27 (ревидиран 2008. године) је изменио параграф 102. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 27 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

103Ф Ентитет примењује измене параграфа 2 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује *Финансијске инструменте са правом поновне продаје емитенту и обавезе настале током ликвидације* (измене IAS 32 и IAS 1) које су објављене у фебруару 2008. године за ранији период измене параграфа 2 се примењују за тај ранији период.

103Г Ентитет примењује параграфе AG99БА, AG99Е, AG99Ф, AG110А и AG110Б ретроспективно за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније, у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује *Прихватање ставке хеџинга* (измене IAS 39) за периоде који почињу пре 1. јула 2009. године, обелодањује ту чињеницу.

103Х *Рекласификација финансијских средстава* (измена IAS 39 и IFRS 7), објављена у октобру 2008. године, је утицала на измену параграфа 50 и AG8 и додавање параграфа 50Б–50Ф. Ентитет примењује ове измене од 1. јула 2008. године или касније. Ентитет не треба да рекласификује финансијско средство у складу са параграфом 50Б, 50Д или 50Е пре 1. јула 2008. године. Свака рекласификација финансијског средства извршена 1. новембра 2008. године или касније ступа на снагу само од датума када се изврши рекласификација. Ниједна рекласификација финансијског средства у складу са параграфом 50Б, 50Д или 50Е не треба да се примењује ретроспективно пре 1. јула 2008. године.

103И *Рекласификација финансијских средстава – датум примене и прелазак* (измене IAS 39 и IFRS 7), објављене у новембру 2008. године су узроковале измену параграфа 103Х. Ентитет примењује те измене 1. јула 2008. године или касније.

104 Овај стандард треба да се примењује ретроспективно осим за оно што је означено у параграфима 105–108. Почетни биланс задржаних зарада за најранији претходни презентовани период и све друге упоредне периоде треба да се коригује као да се овај стандард одувек примењивао осим ако би преправљање информација било неизводљиво. Ако је преправљање информација неизводљиво, ентитет треба да обелодани ову чињеницу и назначи обим у ком су информације преправљане.

105 Када се овај стандард примењује по први пут, ентитету је дозвољено да назначи претходно признато финансијско средство као расположиво за продају. За свако такво финансијско средство, ентитет признаје све кумулативне промене фер вредности у засебну компоненту капитала до накнадног престанка признавања или умањења вредности, када ентитет треба да рекласификује тај укупни добитак или губитак из капитала у биланс успеха, као рекласификацију услед кориговања (видети IAS 1 (ревидиран 2007. године)). Ентитет треба такође:

(а) да преправи финансијско средство користећи ново назначаване у упоредним финансијским извештајима; и

(б) да обелодани фер вредност финансијских средстава на датум назначаванја и њихову класификацију и књиговодствену вредност у претходним финансијским извештајима.

105А Ентитет треба да примењује параграфе 11А, 48А, AG4Б–AG4К, AG33А и AG33Б и измене у параграфима 9, 12 и 13 из 2005. године за годишње периоде почев од 1. јануара 2006. године. Подстиче се ранија примена.

105Б Ентитет који по први пут примењује параграфе 11А, 48А, AG4Б–AG4К, AG33А и AG33Б и измене у параграфима 9, 12 и 13 из 2005. године за годишњи период који почиње пре 1. јануара 2006. године

(а) дозвољено му је, када се ови нови и измењени параграфи примењују по први пут, да назначи по фер вредности кроз биланс успеха сва претходно призната финансијска средства или финансијске обавезе која се тада квалификују за такво назначаване. Када годишњи период почиње пре 1. септембра 2005. године, таква назначаванја не морају да буду завршена до 1. септембра 2005. године и могу такође да обухватају финансијска средства и финансијске обавезе признате између почетка тог годишњег периода и 1. септембра 2005. године. Поред онога што је изнето у параграфу 91, сваком финансијском средству или финансијској обавези назначеном по фер вредности кроз биланс успеха у складу са овим потпараграфом који су претходно били назначени као ставка хеџинга у рачуноводственим односима хеџинга фер вредности треба да престане назначаване из тих односа у исто време када се назначе по фер вредности кроз биланс успеха.

(б) треба да обелодани фер вредност сваког финансијског средства или финансијске обавезе назначеног у складу са потпараграфом (а) на датум назначаванја, као и њихова класификацију и књиговодствена вредност из претходних финансијских извештаја.

(ц) треба да престане да назначава свако финансијско средство или финансијску обавезу који су претходно били назначени по фер вредности кроз биланс успеха ако се не квалификује за такво назначаване у складу са тим новим и измењеним параграфима. Када се финансијско средство или финансијска обавеза одмере по амортизованог вредности након престанка назначаванја, датум престанка назначаванја се сматра датумом његовог почетног признавања.

(д) треба да обелодани фер вредност сваког финансијског средства или финансијске обавезе чије је назначаване престало у складу са потпараграфом (ц) на датум престанка назначаванја, као и њихове нове класификације.

105Ц Ентитет који по први пут примењује параграфе 11А, 48А, AG4Б–AG4К, AG33А и AG33Б и измене у параграфима 9, 12 и 13 из 2005. године за годишњи период који почиње 1. јануара 2006. године или касније

(а) треба да престане да назначава свако финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха само ако се оно не квалификује за такво назначаване у складу са тим новим и измењеним параграфима. Када се финансијско средство или финансијска обавеза одмере по амортизованог вредности након престанка назначаванја, датум престанка назначаванја се сматра датумом његовог почетног признавања.

(б) не треба да назначава по фер вредности кроз биланс успеха ниједно претходно признато финансијско средство или финансијску обавезу.

(ц) треба да обелодани фер вредност сваког финансијског средства или финансијске обавезе чије је назначаване престало у складу са потпараграфом (а) на датум престанка назначаванја, као и њихове нове класификације.

105Д Ентитет треба да преправи своје упоредне финансијске извештаје користећи нова назначаванја из параграфа 105Б или 105Ц под условом да, у случају финансијског средства, финансијске обавезе или групе финансијских средстава, финансијских обавеза или обоје, назначених по фер вредности кроз биланс успеха, ове ставке или групе задовољавају критеријуме у параграфима 9(б)(i), 9(б)(ii) или 11А на почетку упоредног периода или, ако су стечени након почетка упоредног периода, да задовољавају критеријуме у параграфима 9(б)(i), 9(б)(ii) или 11А на датум почетног признавања.

106 Осим како је дозвољено у параграфу 107, ентитет треба да примењује захтеве за престанак признавања из параграфа 15–37 и Прилога А параграфи AG36–AG52 у догледно време. У складу са тим, ако је ентитет престао да признаје финансијска средства према IAS 39 (ревидираном 2000. године) као резултат трансакције која се десила пре 1. јануара 2004. године и ако та средства не

би била призната по овом стандарду, он не треба да признаје ова средства.

107 Без обзира на параграф 106, ентитет може применити захтеве за престанак признавања из параграфа 15–37 и Прилога А параграфи AG36–AG52 ретроспективно од датума који одабере ентитет, под условом да су информације потребне да се примени IAS 39 на средства и обавезе које престају да се признају као резултат прошлих трансакција прибављене у време првобитног рачуноводствено обухватања ових трансакција.

107А Без обзира на параграф 104, ентитет може применити захтеве дате у последњој реченици параграфа AG76 и параграфа AG76А, на један од следећих начина:

(а) проспективно на трансакције започете након 25. октобра 2002. године; или

(б) проспективно на трансакције започете након 1. јануара 2004. године.

108 Ентитет не треба да коригује књиговодствену вредност нефинансијских средстава и нефинансијских обавеза да би искључио добитке и губитке који су у вези са хеџингом токова готовине који је био укључен у књиговодствену вредност пре почетка финансијске године у којој је овај стандард први пут примењен. На почетку финансијског периода у ком је овај стандард први пут примењен, сваки износ признат ван биланса успеха (у укупном осталом резултату или директно у капиталу) за хеџинг утврђене обавезе која се према овом стандарду рачуноводствено обухвата као хеџинг фер вредности треба да се рекласификује као средство или обавеза, осим за хеџинг девизног ризика који наставља да се третира као хеџинг токова готовине.

108А Ентитет треба да примењује последњу реченицу параграфа 80, као и параграфа AG99А и AG99Б, на годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Подстиче се ранија примена. Ако ентитет назначи ставку хеџинга као екстерну предвиђену трансакцију која

(а) је назначена у функционалној валути ентитета који учествује у трансакцији,

(б) узрокује изложеност која ће имати ефекта на консолидовани биланс успеха (то јест, назначена је у валути која није валута за презентацију групе), и

(ц) би се квалификовала за рачуноводство хеџинга да није назначена у функционалној валути ентитета који у њој учествује,

Он може да примењује рачуноводство хеџинга на консолидоване финансијске извештаје у периоду/има пре датума примене последње реченице параграфа 80, као и параграфа AG99А и AG99Б.

108Б Ентитет не мора да примењује параграф AG99Б на компаративне информације које се односе на периоде пре датума примене последње реченице параграфа 80 и параграфа AG99А.

108Ц Параграфи 9, 73 и AG8 су измењени а параграф 50А додат у оквиру *Побољшања IFRS* која су објављена у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ентитет примењује измене параграфа 9 и 50А од датума и на начин на који је применио измене из 2005. године као што је описано у параграфу 105А. Ранија примена свих измена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

Повлачење других саопштења

109 Овај стандард замењује IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* ревидиран у октобру 2000. године.

110 Овај стандард и Упутство за примену које иде уз њега замењују Упутство за примену које је објавио Комитет за Упутства за примену, који је основао бивши IASC.

Прилог А Упутство за примену

Овај прилог је саставни део Стандарда.

Делокруг (параграфи 2–7)

AG1 Неки уговори захтевају исплату на основу климатских, геолошких или других физичких варијабли. (Они уговори који се заснивају на климатским варијаблама се понекад називају “временским дериватима”). Ако ови уговори нису под делокругом IFRS 4, они су под делокругом овог стандарда.

AG2 Овај стандард не мења захтеве који се односе на планове о примањима запослених у складу са IAS 26 *Рачуноводство и извештавање о пензијским плановима* и на тантијеме које се заснивају на обиму продаје или прихода од услуга који се рачуноводствено обухватају према IAS 18 *Приходи*.

AG3 Понекад, ентитет чини оно што сматра “стратешком инвестицијом” у инструменте капитала које емитује други ентитет, са намером да успостави или одржи дугорочни пословни однос са ентитетом у који је инвестирано. Ентитет инвеститор користи IAS 28 за одређивање да ли је рачуноводствени метод удела прикладан за такву инвестицију. Слично, ентитет инвеститор користи IAS 31 за одређивање да ли су за такву инвестицију прикладни метод пропорционалне консолидације или метод удела. Ако нису прикладни ни метод пропорционалне консолидације ни метод удела, ентитет примењује овај стандард на ту стратешку инвестицију.

AG3А Овај стандард се примењује на финансијска средства и финансијске обавезе осигуратеља, које нису права и обавезе које се избацују према параграфу 2(е) зато што оне настају према уговорима који су под делокругом IFRS 4.

AG4 Уговори о финансијским гаранцијама могу имати различите правне облике, као што су гаранција, неки облици акредитива, уговор о неиспуњењу обавезе отплате кредита или уговор о осигурању. Њихов рачуноводствени поступак не зависи од њиховог правног облика. Ово што следи су примери одговарајућег поступка (видети параграф 2(е)):

(а) Мада уговор о финансијској гаранцији задовољава дефиницију уговора о осигурању из IFRS 4 ако је пренети ризик значајан, емитент примењује овај стандард. Ипак, ако је емитент претходно експлицитно потврдио да он сматра такве уговоре уговорима о осигурању и ако је користио рачуноводство које се може применити на уговоре о осигурању, емитент може одабрати да примењује било овај стандард било IFRS 4 на такве уговоре о финансијској гаранцији. Ако се примењује овај стандард, параграф 43 захтева од емитента да призна уговор о финансијској гаранцији на почетку по фер вредности. Ако је уговор о финансијској гаранцији емитован неповезаној страни у изолованој независној трансакцији, његова фер вредност на почетку ће вероватно бити једнака добијеној премији, осим ако не постоји доказ за супротно. Након тога, осим ако уговор о финансијској гаранцији није на почетку назначен по фер вредности кроз биланс успеха или осим ако се не примењују параграфи од 29 до 37 и од AG47 до AG52 (када се пренос финансијског средства не квалификује за престанак признавања или када се примењује приступ сталног учешћа), емитент га одмерава према вишем износу између:

(i) износа одређеног у складу са IAS 37; и

(ii) Износа који је признат на почетку умањен, када је то прикладно, за укупну амортизацију признату у складу са IAS 18 (видети параграф 47(ц)).

(б) Неке гаранције у вези са кредитом не захтевају, као предуслов за исплату, да је имаалац изложен, или да је претрпео губитак зато што дужник није на време извршио исплату средства које се гарантује. Пример такве гаранције је гаранција која захтева исплате као одговор на промене одређеног кредитног рејтинга или кредитног индекса. Такве гаранције нису уговори о финансијској гаранцији, које дефинише овај стандард, и нису уговори о осигурању, који су дефинисани у IFRS 4. Такве гаранције су деривати и емитент на њих примењује овај стандард.

(ц) Ако је уговор о финансијској гаранцији емитован у вези са продајом робе, емитент примењује IAS 18 приликом одређивања да ли признаје приходе од гаранције и од продаје робе.

AG4А Тврдње да емитент сматра уговоре уговорима о осигурању се обично могу наћи у емитентовој комуникацији са клијентима и регулаторним телима, у уговорима, пословној документацији и финансијским извештајима. Шта више, уговори о осигурању су често предмет рачуноводствених захтева који се разликују од захтева за друге врсте трансакција, као што су уговори које емитују банке или комерцијалне компаније. У таквим случајевима, емитентови финансијски извештаји обично обухватају извештај да је емитент користио те рачуноводствене захтеве.

Дефиниције (параграфи 8 и 9)

Назначавање по фер вредности кроз биланс успеха

AG4Б Параграф 9 овог стандарда дозвољава ентитету да назначи финансијско средство, финансијску обавезу или групу

финансијских инструмената (финансијска средства, финансијске обавезе или обоје) по фер вредности кроз биланс успеха под условом да ће то имати за резултат релевантније информације.

AG4Ц Одлука ентитета да назначи финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха је слична избору рачуноводствене политике (мада се, за разлику од избора рачуноводствене политике, не захтева да се доследно примењује на све сличне трансакције). Када ентитет има такав избор, параграф 14(б) IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке захтева да одабрана политика има за резултат финансијске извештаје који обезбеђују поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, другим догађајима и стању финансијске позиције ентитета, финансијским перформансама или токовима готовине. У случају назначивања по фер вредности кроз биланс успеха, параграф 9 износи две врсте околности када ће захтев за релевантним информацијама бити задовољен. У складу са тим, да би одабрао назначивање у складу са параграфом 9, ентитет треба да покаже да спада у једну (или обе) врсту околности.

Параграф 9(б)(i): Назначивање елиминиса или значајно смањује недоследност у одмеравању или признавању која би се иначе јавила

AG4Д Према IAS 39, одмеравање финансијског средства или финансијске обавезе и класификација признатих промена вредности се одређују према класификацији ставке и према томе да ли је ставка део назначеног односа хединга. Ови захтеви могу створити недоследност у одмеравању или признавању (што се понекад назива "рачуноводствено неслагање") када би се, на пример, у недостатку назначивања по фер вредности кроз биланс успеха, финансијско средство класификовало као расположиво за продају (са већином промена фер вредности признатим у укупном осталом резултату) и када би се обавеза коју ентитет сматра повезаном са овим одмеравала по амортизованој вредности (са променама фер вредности које нису признате). У таквим околностима, ентитет може да закључи да би његови финансијски извештаји пружали релевантније информације да су и средство и обавеза класификовани по фер вредности кроз биланс успеха.

AG4Е Следећи примери приказују када овај захтев може бити задовољен. У свим случајевима, ентитет може да користи овај услов за назначивање финансијског средства или финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха само ако задовољавају принцип у параграфу 9(б)(i).

(а) Ентитет има обавезе чији токови готовине се према уговору заснивају на перформансама средстава која би се иначе класификовала као расположива за продају. На пример, осигуратељ може да има обавезе које садрже обележје дискреционог учешћа које исплаћује добити на основу реализованих и/или нереализованих прихода од инвестиције одређене групе средстава осигуратеља. Ако одмеравање ових обавеза одражава актуелне тржишне цене, класификација средстава по фер вредности кроз биланс успеха значи да се промене фер вредности финансијског средства признају у билансу успеха у истом периоду као и одговарајуће промене вредности обавеза.

(б) Ентитет има обавезе према уговорима о осигурању чије одмеравање комбинује актуелне информације (како је дозвољено IFRS 4, параграф 24) и финансијска средства која сматра повезаним која би се иначе класификовала као расположива за продају или која се одмеравају по амортизованој вредности.

(ц) Ентитет има финансијска средства, финансијске обавезе или обоје који имају заједнички ризик, као што је ризик од каматне стопе, који узрокује супротне промене фер вредности које имају тенденцију да се међусобно пребијају. Међутим, само би се неки од инструмената одмеравали по фер вредности кроз биланс успеха (то јест, су деривати, или су класификовани као они који се држе ради трговања). Такође може бити случај да захтеви рачуноводства хединга нису задовољени, на пример зато што нису задовољени захтеви ефективности у параграфу 88.

(д) Ентитет има финансијска средства, финансијске обавезе или обоје који имају заједнички ризик, као што је ризик од каматне стопе, који узрокује супротне промене фер вредности које имају тенденцију да се међусобно пребијају и ентитет се не квалификује за рачуноводство хединга зато што ниједан од инструмената није дериват. Шта више, у недостатку рачуноводства хединга

постоји значајна недоследност у признавању добитака и губитака. На пример:

(i) ентитет финансира портфељ средстава са фиксном стопом која би се иначе класификовала као расположива за продају са дужничком хартијом од вредности која се отплаћује у фиксним ратама чије промене фер вредности имају тенденцију да се међусобно пребијају. Извештавање и средстава и дужничких хартија од вредности по фер вредности кроз биланс успеха исправља недоследност која би иначе настала код одмеравања средстава по фер вредности са променама које се признају у укупном осталом резултату и дужничким хартијама од вредности по амортизованој вредности.

(ii) ентитет финансира одређену групу зајмова емитовањем преносивих обвезница чије промене фер вредности имају тенденцију да се међусобно пребијају. Ако, поред тога, ентитет редовно купује и продаје обвезнице, али ретко, ако икада, купује и продаје зајмове, извештавање и зајмова и обвезница по фер вредности кроз биланс успеха елиминиса недоследност у времену признавања добитака и губитака који би иначе били резултат одмеравања по амортизованој вредности и признавања добитка или губитка сваког пута када се обвезница откупи.

AG4Ф У случајевима као што су они описани у претходном параграфу, назначивање, приликом почетног признавања, финансијских средстава и финансијских обавеза које иначе нису тако одмераване по фер вредности кроз биланс успеха може да елиминиса или значајно да смањи недоследност при одмеравању или признавању и да обезбеди релевантније информације. Из практичних разлога, ентитет не мора да унесе сва средства и обавезе које узрокују недоследност при одмеравању или признавању у потпуно исто време. Дозвољено је оправдано одлагање под условом да је свака трансакција назначена по фер вредности кроз биланс успеха приликом почетног признавања и да се, у то време, очекује да се догоде све преостале трансакције.

AG4Г Не би било прихватљиво назначити само нека финансијска средства и финансијске обавезе, што би узроковало недоследност, по фер вредности кроз биланс успеха ако то не би елиминисало или значајно смањило недоследност и ако стога не би имало за резултат релевантније информације. Међутим, било би прихватљиво назначити само одређени број сличних финансијских средстава или сличних финансијских обавеза ако би се тиме постигло значајно смањење (и вероватно веће смањење него код других дозвољених назначивања) недоследности. На пример, претпоставимо да ентитет има одређени број сличних финансијских обавеза у укупном износу од н.ј.100 и одређени број сличних финансијских средстава у укупном износу од н.ј.50, али се оне одмеравају по различитом основу. Ентитет може значајно да смањи недоследност при одмеравању тиме што ће приликом почетног одмеравања да назначи сва средства, али само неке обавезе (на пример, појединачне обавезе у укупном збиру од н.ј.45) по фер вредности кроз биланс успеха. Међутим, зато што назначивање по фер вредности кроз биланс успеха може да се примени само на цео финансијски инструмент, ентитет у овом примеру мора да назначи једну или више обавеза у целини. Он не може да назначи било компоненту обавезе (на пример, промене вредности које се могу приписати само једном ризику, као што је промена бенчмарк (референтне) каматне стопе) или део (то јест, проценат) обавезе.

Параграф 9(б)(ii): Групом финансијских средстава, финансијских обавеза или обоја се управља и њихове перформансе се процењује на основу фер вредности, у складу са документованом стратегијом управљања ризика или инвестирања

AG4Х Ентитет може да управља и процењује перформансе групе финансијских средстава, финансијских обавеза или обоје на такав начин да одмеравање те групе по фер вредности кроз биланс успеха има за резултат релевантније информације. Централна тачка у овом примеру је начин на који ентитет управља и процењује перформансе, а не природа његових финансијских инструмената.

AG4И Следећи примери показују када овај услов може бити задовољен. У свим случајевима, ентитет може да користи овај услов за наименовање финансијских средстава или финансијских обавеза по фер вредности кроз биланс успеха само када задовољава принцип у параграфу 9(б)(ii).

(а) Ентитет је компанија са ризичним капиталом, заједнички фонд, труст за инвестирање у акције или сличан ентитет чији је

посао инвестирање у финансијска средства са перспективном профитирања од њиховог укупног приноса у облику камате или дивиденди и промена фер вредности. IAS 28 и IAS 31 дозвољавају да се такве инвестиције искључе из њиховог делокруга под условом да се одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха. Ентитет може да примењује исту рачуноводствену политику на друге инвестиције којима се управља по основи укупног приноса, али над којима је његов утицај недовољан да би оне биле под делокругом IAS 28 или IAS 31.

(б) Ентитет има финансијска средства и финансијске обавезе које имају један или више заједничких ризика и тим ризицима се управља и они се процењују на основу фер вредности у складу са документованом политиком управљања средствима и обавезама. Пример би могао да буде ентитет који је емитовао „структуриране производе” који садрже вишеструке уграђене деривате и који управља резултујућим ризицима на основу фер вредности користећи мешавину дериватних и недериватних финансијских инструмената. Сличан пример би могао да буде и ентитет који даје зајмове са фиксном каматном стопом и управља резултујућим ризиком референтне каматне стопе коришћењем мешавине дериватних и недериватних финансијских инструмената.

(ц) Ентитет је осигуратељ који држи портфељ финансијских средстава, управља тим портфељем тако да максимализује свој укупни принос (то јест, камате или дивиденде и промене фер вредности) и процењује своје перформансе по том основу. Портфељ може да се држи као подршка одређеним обавезама, капиталу или обома. Ако се портфељ држи као подршка одређеним обавезама, услов из параграфа 9(б)(ii) може да се задовољи за средства без обзира да ли осигуратељ такође управља и процењује обавезе на основу фер вредности. Услов из параграфа 9(б)(ii) може бити задовољен и када је циљ осигуратеља да максимализује укупни принос од средстава током дужег периода чак и ако износи исплаћени власницима уговора зависе од других фактора као што је износ добитка реализованих током кратког периода (на пример, једне године) или су предмет дискреционог права осигуратеља.

AG4J Као што је примећено у претходном тексту, овај услов се ослања на начин на који ентитет управља и процењује перформансе групе финансијских инструмената о којима је реч. У складу са тим, (као предмет захтева назначавања приликом почетног признавања) ентитет који назначи финансијске инструменте по фер вредности кроз биланс успеха на основу овог услова треба такође да назначи све прихватљиве финансијске инструменте којима се заједно управља и који се заједно процењују.

AG4K Документација о стратегији ентитета не мора да буде опширна, али треба да буде довољна да прикаже усклађеност са параграфом 9(б)(ii). Таква документација није потребна за сваку појединачну ставку, али може да буде на основу портфеља. На пример, ако систем управљања перформансама за једно одељење – како одобре кључни руководиоца ентитета – јасно показује да се његове перформансе процењују на основу укупног приноса, није потребна никаква даља документација да би се приказала усклађеност са параграфом 9(б)(ii).

Ефективна каматна стопа

AG5 У неким случајевима, финансијска средства се стичу уз велики попуст који одражава претрпљене кредитне губитке. Ентитети обухватају такве претрпљене кредитне губитке у процењеним токовима готовине када израчунавају ефективну каматну стопу.

AG6 Када примењује метод ефективне камате, ентитет обично амортизује сваку надокнаду, исплаћене или добијене ставке, трошкове трансакције или друге премије или дисконте који су укључени у израчунавање ефективне каматне стопе током очекиваног трајања инструмента. Међутим, користи се краћи период ако је ово период на који се односе надокнаде, исплаћене или добијене ставке, трошкови трансакције или друге премије или дисконти. Ово ће бити случај онда када се варијабла на коју се односе надокнаде, исплаћене или добијене ставке, трошкови трансакција или друге премије или дисконти поновно одређује цена према тржишним стопама пре очекиваног доспећа инструмента. У таквом случају, одговарајући период амортизације је до следећег таквог датума поновног одређивања цене. На пример, ако премија или дисконт од инструмента са флукутирајућом стопом одражава камату која је приспела од инструмента од датума плаћања последње камате, он ће бити амортизован до следећег датума када

се флукутирајућа камата усклади према тржишним стопама. Ово ће бити због тога што се премија или дисконт односе на период до датума следећег усклађивања камате зато што се, на тај датум, варијабла на коју се односе премија или дисконт (то јест каматне стопе) усклађује према тржишним стопама. Ако су, међутим, премија или дисконт резултат промене у кредитном распону током флукутирајуће стопе одређене у инструменту, или у другим варијаблама које нису усклађене према тржишним стопама, оне се амортизују током очекиваног трајања инструмента.

AG7 За финансијска средства и финансијске обавезе са флукутирајућом стопом, периодична поновна процена токова готовине да би се одразила кретања у тржишним стопама камата мења ефективну каматну стопу. Ако се финансијско средство или финансијска обавеза са флукутирајућом стопом признају на почетку у износу који је једнак потраживању или дуговању по основу главнице приликом доспећа, поновна процена будућих токова готовине обично нема значајног ефекта на књиговодствену вредност средства или обавезе.

AG8 Ако ентитет измени своје процене везане за исплате или примања, ентитет треба да коригује књиговодствену вредност финансијског средства или финансијске обавезе (или групе финансијских инструмената) да би приказао стварне и измењене процене токове готовине. Ентитет поново израчунава књиговодствену вредност израчунавањем садашње вредности процењених будућих токова готовине по првобитној ефективној каматној стопи финансијског инструмента или где је то применљиво по ревидираној ефективној каматној стопи израчунатој у складу са параграфом 92. Ово кориговање се признаје као приход или расход у билансу успеха. Ако се финансијско средство рекласификује у складу са параграфом 50Б, 50Д или 50Е и ентитет накнадно повећа своје процене будућих готовинских примања као резултат повећане наплативости тих готовинских примања, ефекат тог повећања треба да се призна као кориговање ефективне каматне стопе од датума промене процене, а не као кориговање књиговодствене вредности средства на датум промене процене.

Деривати

AG9 Типични примери деривата су фјучерс и форвард уговори, своп уговори и уговори о опцијама. Дериват обично има хипотетички износ, који је износ валуте, број деоница, број јединица тежине или обима или других јединица одређених у уговору. Међутим, дериватни инструмент не захтева од имаоца или потписника да инвестира или добија хипотетички износ на почетку уговора. Алтернативно, дериват може да захтева фиксну исплату или исплату износа који се може мењати (али не пропорционално са променом основног инструмента) као резултат неког будућег догађаја који није у вези са хипотетичким износом. На пример, уговор може захтевати фиксну исплату од н.ј. 1000 ако се шестомесечни LIBOR повећа за 100 основних поена. Такав уговор је дериват чак и ако није одређен хипотетички износ.

AG10 Дефиниција деривата у овом стандарду обухвата уговор који се измирују бруто по испоруци основне ставке (на пример, форвард уговор за куповину дужничког инструмента са фиксном стопом). Ентитет може имати уговор за куповину или продају нефинансијске ставке која се може измирити нето у готовини или другом финансијском инструменту или разменом финансијских инструмената (на пример, уговор за куповину или продају робе по фиксној цени у будућности). Такав уговор је под делокругом овог стандарда осим ако он није закључен и ако се не држи у сврху испоруке нефинансијске ставке у складу са очекиваном куповином, продајом или захтевима за коришћење тог ентитета (видети параграфе 5–7).

AG11 Једна од карактеристика које дефинишу дериват је та да он има почетну нето инвестицију која је мања него што би то захтевали други типови уговора за које би се очекивало да имају сличан одговор на промене фактора тржишта. Уговор о опцији задовољава дефиницију зато што је премија мања од инвестиције која би се захтевала за набавку основног финансијског инструмента са којим би се опција повезала. Валутни своп који захтева почетну размену различитих валута једнаких фер вредности задовољава дефиницију зато што има почетну нето инвестицију нула.

AG12 Редован начин куповине или продаје узрокује да обавеза са фиксном ценом између датума пословања и датума измирења задовољава дефиницију деривата. Међутим, због кратког трајања обавезе, она се не признаје као дериватни финансијски инструмент. Уместо тога, овај стандард обезбеђује посебно

рачуноводствено обухватање за такве уговоре који се тичу редовног начина (видети параграфе 38 и AG53–AG56).

AG12A Дефиниција деривата се односи на нефинансијске варијабле које нису специфичне за одређену уговорну страну. Оне обухватају индекс губитака од земљотреса у одређеној регији и индекс температура у одређеном граду. Нефинансијске варијабле специфичне за уговорну страну обухватају чињеницу да ли се догодило или не пожар који оштећује или уништава средство те уговорне стране. Промена фер вредности нефинансијског средства је специфична за власника ако фер вредност одражава не само промене тржишних цена за таква средства (финансијску варијаблу), већ и услов одређеног нефинансијског средства које се држи (нефинансијска варијабла). На пример, ако гаранција резидуалне вредности одређеног аутомобила излаже гаранта ризику од промена физичког стања возила, промена те резидуалне вредности је специфична за власника аутомобила.

Трошкови трансакције

AG13 Трошкови трансакције обухватају надокнаде и провизије које се исплаћују агентима који раде за провизију (укључујући и запослене који раде као агенти продаје), саветницима, брокерима и дилерима, дажбине контролних органа и берзи хартија од вредности, и порезе и таксе преноса. Трошкови трансакције не обухватају дужничке премије или дисконте, трошкове финансирања или интерне административне или трошкове власништва.

Финансијска средства и финансијске обавезе које се држе ради трговања

AG14 Трговање обично одражава активну и честу куповину и продају, и финансијски инструменти који се држе ради трговања се обично користе у циљу остваривања добитака од краткорочних флукуација цене дилерове марже.

AG15 Финансијске обавезе које се држе ради трговања обухватају:

(а) дериватне (изведене) обавезе које се рачуноводствено не обухватају као инструменти хеџинга;

(б) обавезе за испоруку финансијских средстава позајмљених од стране продавца који их продаје без покрића (то јест ентитета који продаје финансијска средства која је позајмио и још увек их не поседује);

(ц) финансијске обавезе које су настале са намером да се поново купе у блиској будућности (на пример, котирани дужнички инструмент кога емитент може поново купити у блиској будућности у зависности од промена његове фер вредности); и

(д) финансијске обавезе које су део портфеља утврђених финансијских средстава којима се заједнички управља и за које постоји доказ недавног модела краткорочног остварења профита.

Чињеница да се обавеза користи за финансирање активности трговања не чини сама по себи да обавеза постане обавеза која се држи ради трговања.

Инвестиције које се држе до доспећа

AG16 Ентитет нема позитивну намеру да држи до доспећа инвестицију у финансијско средство са фиксним доспећем ако:

(а) ентитет намерава да држи финансијско средство на неодређени период;

(б) ентитет је спреман да прода финансијско средство (осим ако није реч о ситуацији када је средство неповратно и када тај ентитет није могао да предвиди у неком разумном временском периоду) као одговор на промене тржишних каматних стопа или ризика, потребе ликвидности, промене расположивости и приноса од алтернативних инвестиција, промене извора и услова финансирања или промене девизног ризика; или

(ц) емитент има право да измири финансијско средство по износу који је значајно нижи од његове амортизоване вредности.

AG17 Дужнички инструмент са варијабилном каматном стопом може да задовољи критеријуме за инвестицију која се држи до доспећа. Инструменти капитала не могу да буду инвестиције које се држе до доспећа било зато што имају неограничено трајање (као што су обичне акције) или зато што износи које ималац може да добије могу да варирају на начин који се не може унапред одредити (као што су право на повлашћену куповину акција, гаранције и слична права). У погледу дефиниције инвестиција које се држе

до доспећа, фиксне или одредиве исплате и фиксно доспеће значе да уговор одређује износе и датуме исплата имаоцу, као што су камате и исплате главнице. Значајан ризик неплаћања не искључује класификацију финансијског средства као оног које се држи до доспећа све док су уговорне исплате фиксне или одредиве и док су задовољени други критеријуми за ту класификацију. Ако услови трајног дужничког инструмента обезбеђују исплате камате на неодређени период, тај инструмент се не може класификовати као онај који се држи до доспећа зато што нема датума доспећа.

AG18 Критеријуми за класификацију инвестиције која се држи до доспећа су задовољени за финансијско средство које емитент може опозвати ако ималац намерава и способан је да га држи до опозива или до доспећа и ако би ималац у великој мери повратио целокупну његову књиговодствену вредност. Куповна опција емитента, ако се изврши, једноставно убрзава доспеће одређеног средства. Међутим, ако је финансијско средство опозиво према основи по којој би имало за резултат да ималац не поврати у значајној мери целу његову књиговодствену вредност, финансијско средство не може да се класификује као инвестиција која се држи до доспећа. Ентитет разматра сваку исплаћену премију и капитализоване трошкове трансакције при одређивању да ли би се књиговодствена вредност повратила у значајној мери.

AG19 Финансијско средство са правом поновне продаје ентитету (то јест ималац има право да захтева да емитент поново плати или откупи финансијско средство пре доспећа) не може да се класификује као инвестиција која се држи до доспећа зато што исплата продајне опције у финансијском средству није у складу са изражавањем намере да се финансијско средство држи до доспећа.

AG20 За већину финансијских средстава, фер вредност је прикладније мерило од амортизоване вредности. Изузетак је класификација “који се држи до доспећа”, али само ако ентитет има позитивну намеру и способност да држи инвестицију до доспећа. Када акције неког ентитета баце сумњу на његову намеру и способност да држи такве инвестиције до доспећа, параграф 9 унапред искључује коришћење овог изузетка на разуман временски период.

AG21 Катастрофални сценарио који је ретко могућ, као што је напад на банку или слична ситуација која утиче на осигуратеља, није нешто што ентитет процењује при одлучивању да ли има позитивну намеру и способност да држи инвестицију до доспећа.

AG22 Продаје пре доспећа би могле да задовоље услов у параграфу 9 – и да се стога не јави питање о намери ентитета да држи друге инвестиције до доспећа – ако се оне могу приписати нечему од следећег:

(а) значајно погоршање кредитне способности емитента. На пример, продаја која уследи после опадања кредитне способности, коју процени спољна агенција за оцену кредитне способности, не би обавезно довела у питање намеру ентитета да држи друге инвестиције до доспећа ако то опадање обезбеђује доказ о значајном опадању кредитне способности емитента која се процењује према кредитној способности приликом почетног признавања. Слично, ако ентитет користи интерне оцене за процену изложености, промене тих интерних процена могу да помогну у утврђивању емитента код којих постоји значајно опадање кредитне способности, под условом да приступ ентитета приликом приписивања интерних процена и промена тих оцена дају доследно, поуздано и објективно мерило кредитног квалитета емитента. Ако постоји доказ да је финансијском средству умањена вредност (видети параграфе 58 и 59), опадање кредитне способности се често сматра значајним;

(б) промена пореског закона која елиминише или значајно смањује статус “ослобођен од пореза” камате на инвестицију која се држи до доспећа (али не и промена пореског закона која мења пореске стопе марже које се могу применити на приход од камате);

(ц) велика пословна комбинација или велика склоност (као што је продаја сегмента која условљава продају или пренос инвестиција које се држе до доспећа да би се одржала постојећа позиција ризика од каматне стопе ентитета или политика кредитног ризика (мада је пословна комбинација догађај који је под контролом ентитета, промена његовог портфеља инвестиција да би се одржала позиција ризика од каматне стопе или политика кредитног ризика могу да уследе као последица, пре него што би могле унапред да се предвиде);

(д) промена законских или регулаторних захтева који у значајној мери измењују или оно што чини дозвољену инвестицију или максимални степен одређених врста инвестиција, и стога утиче да ентитет отуђи инвестицију која се држи до доспећа;

(е) значајно повећање индустријских регулаторних захтева у погледу капитала које узрокује смањење ентитета тиме што ће он продати инвестиције које се држе до доспећа; и

(ф) значајно повећање озбиљности ризика инвестиција које се држе до доспећа које се користе у сврхе регулисање капитала који се заснива на ризику.

AG23 Сматра се да ентитет нема потврђену способност да држи инвестицију у финансијско средство све до доспећа ако:

(а) он нема финансијске ресурсе расположиве за настављање финансирања инвестиције до доспећа; или

(б) предмет је постојећег ентитета или другог ограничења које би могло да угрози његову намеру да држи финансијско средство до доспећа. (Међутим, куповна опција емитента не угрожава обавезно намеру ентитета да држи финансијско средство до доспећа – видети параграф AG18.)

AG24 Околности другачије од оних описаних у параграфима AG16–AG23 могу да назначе да ентитет нема позитивну намеру или способност да држи инвестицију до доспећа.

AG25 Ентитет процењује своју намеру и способност да држи до доспећа своје инвестиције које се држе до доспећа не само онда када се та финансијска средства почетно признају, већ и на крају сваког накнадног извештајног периода.

Зајмови и потраживања

AG26 Свако недериватно финансијско средство са фиксним или одређивим исплатама (укључујући и средства зајма, робна потраживања, инвестиције у дужничке инструменте и депозите који се држе у банкама) може потенцијално да задовољи дефиницију зајмова и потраживања. Међутим, финансијско средство које је котирано на активном тржишту (као што је котирано дужнички инструмент, видети параграф AG71) се не квалификује за класификацију као зајам или потраживање. Финансијска средства која не задовољавају дефиницију зајмова и потраживања могу да се класификују као инвестиције које се држе до доспећа ако задовољавају услове за ту класификацију (видети параграфе 9 и AG16–AG25). Приликом почетног признавања финансијског средства које би се иначе класификовало као зајам или потраживање, ентитет може да га назначи као финансијско средство по фер вредности кроз биланс успеха, или као финансијско средство расположиво за продају.

Уграђени деривати (параграфи 10–13)

AG27 Ако основни уговор нема изречено или унапред одређено доспеће и ако представља резидуално учешће у нето средствима ентитета, онда су његове економске карактеристике и ризици они који припадају дужничком инструменту, и уграђени дериват би требало да поседује карактеристике капитала које се односе на исти ентитет да би се могло сматрати да је у уској вези са њим. Ако основни уговор није инструмент капитала и ако задовољава дефиницију финансијског инструмента, онда су његове економске карактеристике и ризици – карактеристике и ризици дужничког инструмента.

AG28 Уграђени неопциони дериват (као што је уграђени форвард или своп) је одвојен од свог основног уговора на основу његових наведених или подразумеваних самосталних услова, тако да резултат у њему има фер вредност нула приликом почетног признавања. Уграђени дериват који се заснива на опцији (као што је уграђена продајна и куповна опција, инструменти за гарантовање горње и доње границе кредита или своп опције) је одвојен од свог основног уговора на основу назначених услова обележја опције. Почетна књиговодствена вредност основног инструмента је износ преостало после одвајања уграђеног деривата.

AG29 Уопште, вишеструки уграђени деривати у једном инструменту се третирају као један сложени уграђени дериват. Међутим, уграђени деривати који се класификују као капитал (видети IAS 32) се рачуноводствено обухватају засебно од оних који су класификовани као средства или обавезе. Поред тога, ако инструмент има више од једног уграђеног деривата и ако се ти деривати односе на различите изложености ризику, ако се могу одмах одвојити и ако су независни један од другог, они се рачуноводствено обухватају засебно један од другог.

AG30 Економске карактеристике и ризици уграђеног деривата нису уско повезани са основним уговором (параграф 11(а)) у следећим примерима. У овим примерима, под претпоставком да су задовољени услови из параграфа 11(б) и (ц), ентитет рачуноводствено обухвата уграђени дериват засебно од основног уговора.

(а) Продајна опција уграђена у инструмент која омогућава имаоцу да захтева од емитента да поново стекне инструмент за неки износ у готовини или за друго средство које варира на основу промене у капиталу или цени или индексу робе није уско повезана са основним дужничким инструментом.

(б) Куповна опција уграђена у инструмент капитала који омогућава емитенту да поново стекне тај инструмент капитала по одређеној цени није уско повезана са основним инструментом капитала из перспективе имаоца (из перспективе емитента, куповна опција је инструмент капитала под условом да задовољава услове за ту класификацију према IAS 32, у ком случају је она искључена из делокруга овог стандарда).

(ц) Опција или аутоматска одредба да се продужи преостало време до доспећа дужничког инструмента није уско повезана са основним дужничким инструментом осим ако не постоји истовремено кориговање актуелне тржишне стопе камате у време продужења. Ако ентитет емитије дужнички инструмент и ако ималац дужничког инструмента упише куповну опцију на дужнички инструмент трећој страни, емитент сматра куповну опцију оном која продужава време до доспећа дужничког инструмента под условом да се од емитента може захтевати да учествује или да омогући поновни излазак на тржиште дужничког инструмента као резултат тога што је куповна опција извршена.

(д) Исплате камате или главнице са индексом у капиталу уграђене у основни дужнички инструмент или уговор о осигурању – којим је износ камате или главнице индексан за вредност инструментизованог капитала – нису уско повезане са основним инструментом зато што ризици својствени основном и уграђеном деривату нису слични.

(е) Исплате камате или главнице са индексом у роби уграђене у основни дужнички инструмент или уговор о осигурању – којим је износ камате или главнице индексан за цену робе (као што је злато) – нису уско повезане са основним инструментом зато што ризици својствени основном и уграђеном деривату нису слични.

(ф) Обележје конверзије капитала уграђено у конвертибилни дужнички инструмент није уско повезано са основним дужничким инструментом из перспективе имаоца инструмента (из перспективе емитента, опција конверзије капитала је инструмент капитала и искључена је из делокруга овог стандарда под условом да задовољава услове за ту класификацију према IAS 32).

(г) Куповна, продајна или опција плаћања унапред уграђена у основни дужнички инструмент или основни уговор о осигурању није уско повезана са основним уговором осим ако цена извршења опције није приближно једнака на сваки датум извршења амортизоване вредности основног дужничког инструмента или књиговодствене вредности основног уговора о осигурању. Из перспективе емитента конвертибилног дужничког инструмента са уграђеном куповном или продајном опцијом, процена тога да ли је куповна или продајна опција уско повезана са основним дужничким уговором се врши пре одвајања елемента капитала према IAS 32.

(х) Кредитни деривати који су уграђени у основни дужнички инструмент и који дозвољавају једној страни („кориснику“) да врши пренос кредитног ризика одређеног средства, које не мора поседовати, другој страни („гаранту“) нису уско повезани са основним дужничким инструментом. Такви кредитни деривати омогућавају гаранту да преузме кредитни ризик у вези са средством, а да га директно не поседује.

AG31 Пример хибридног инструмента је финансијски инструмент који даје имаоцу право да прода финансијски инструмент назад емитенту у замену за неки износ у готовини или другом финансијском средству који варира на основу промене индекса капитала или робе који се може повећати или смањити („инструмент са правом поновне продаје ентитету“). Осим ако емитент приликом почетног признавања не назначи инструмент са правом поновне продаје ентитету као финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха, захтева се да се одвоји уграђени дериват (то јест, индексана исплата главнице) према параграфу 11 зато што је основни уговор – дужнички инструмент према параграфу AG27 и индексана исплата главнице није уско повезана са основним дужничким инструментом према параграфу AG30(а). Зато што се исплата главнице може повећати или смањити, уграђени дериват је неопциони дериват чија је вредност индексана према основној варијабли.

AG32 У случају инструмента са правом поновне продаје ентитету који се може поново продати у било које време за готовину

једнаку пропорционалном уделу у вредности нето средства ентитета (као што су јединице отвореног заједничког фонда или неки инвестициони производи повезани са јединицом), значај одвајања уграђеног деривата и рачуноводственог обухватања сваке компоненте је да се одмери комбиновани инструмент по износу исплате који се плаћа на крају извештајног периода ако је ималац извршио своје право да прода тај инструмент назад емитенту.

AG33 Економске карактеристике и ризици уграђеног деривата су уско повезани са економским карактеристикама и ризицима основног уговора у следећим примерима. У овим примерима, ентитет рачуноводствено не обухвата уграђени дериват засебно од основног уговора.

(а) Уграђени дериват у ком је основа каматна стопа или индекс каматне стопе који може изменити износ камате која би се иначе платила или добила од основног дужничког уговора који садржи камату или уговора о осигурању је уско повезан са основним уговором осим ако се комбиновани инструмент не може измирити на такав начин да ималац не би у значајној мери повратио своју целокупну признату инвестицију у значајној мери или ако уграђени дериват не би бар удвостручио почетну стопу приноса од основног уговора имаоца и ако не би имао за резултат стопу приноса која је бар дупло већа од онога што би тржишни принос био за уговор са istim условима које има и основни уговор.

(б) Уграђени инструменти за гарантовање доње или горње границе кредита за каматну стопу на дужнички уговор или уговор о осигурању су уско повезани са основним инструментом, под условом да је инструмент за гарантовање горње границе кредита исти или већи од тржишне стопе камате и да је инструмент за гарантовање доње границе кредита исти или мањи од тржишне стопе кредита када се уговор емитује, као и да за инструменте за гарантовање доње или горње границе кредита није извршен леверџ у односу на основни уговор. Слично, одредбе које су укључене у уговор за куповину или продају средства (на пример, робе) које успостављају инструменте за гарантовање доње или горње границе кредита на цену која треба да се плати или која треба да се добије од тог средства су уско повезане са основним уговором ако су оба инструмента за гарантовање доње или горње границе кредита резултирала негативним новчаним током на почетку и ако нису били предмет леверџа.

(ц) Уграђени девизни дериват који обезбеђује проток исплата главнице или камате које су назначене у иностраној валути и које су уграђене у основни дужнички инструмент (на пример, обезвешница са две валуте) је уско повезан са основним дужничким инструментом. Такав дериват се не одваја од основног инструмента зато што IAS 21 захтева да се девизни добитици и губици од монетарних ставки признају кроз биланс успеха.

(д) Уграђени девизни дериват у основном уговору који је уговор о осигурању и није финансијски инструмент (као што је уговор за куповину или продају нефинансијске ставке тамо где је цена назначена у иностраној валути) је уско повезан са основним уговором под условом да није извршен леверџ, да не садржи обележје опције, и да захтева исплате назначене у једној од следећих валута:

(i) функционалној валути било које значајне стране у уговору;

(ii) валути у којој се цена стечене или испоручене робе или услуге рутински назначена у комерцијалним трансакцијама широм света (као што је амерички долар за трансакције са сировом нафтом); или

(iii) валути која се обично користи у уговорима за куповину или продају нефинансијских ставки у економском окружењу у ком се обавља трансакција (на пример, релативно стабилној и ликвидној валути која се обично користи у локалним пословним трансакцијама или у спољној трговини).

(е) Уграђена опција плаћања унапред у отплати која носи само камату или само главницу је уско повезана са основним уговором под условом да је основни уговор (i) почетни резултат одвајања права за добијање уговорних токова готовине од финансијског инструмента који, сам по себи, није садржао уграђени дериват, и (ii) не садржи никакве услове који нису присутни у оригиналном основном дужничком уговору;

(ф) Уграђени дериват је основни уговор о лизингу који је уско повезан са основним уговором ако је уграђени дериват (i) индекс који се односи на инфлацију као што је индекс исплата лизинга за индекс потрошачке цене (под условом да лизинг није предмет леверџа и да се индекс односи на инфлацију у економском

окружењу самог ентитета), (ii) потенцијалне ренте које се заснивају на продајама или (iii) потенцијалне ренте које се заснивају на варијабилним каматним стопама;

(г) Обележје које повезује јединице уграђене у основни финансијски инструмент или основни уговор о осигурању је уско повезано са основним инструментом или основним уговором ако се исплате назначене у јединици одмеравају по актуелним вредностима јединице које одражавају фер вредности средстава фонда. Обележје које повезује јединице је уговорна обавеза која захтева исплате назначене у јединицама интерног или екстерног инвестиционог фонда; и

(х) Дериват уграђен у уговор о осигурању је уско повезан са основним уговором о осигурању ако су уграђени дериват и основни уговор о осигурању толико међусобно зависни да ентитет не може да одмери уграђени дериват засебно (то јест без разматрања основног уговора).

Инструменти који садрже уграђене деривате

AG33A Када ентитет постане једна од страна у хибридном (комбинованом) инструменту који садржи један или више уграђених деривата, параграф 11 захтева да ентитет утврди све такве уграђене деривате, процени да ли се захтева да се одвоје од основног уговора и, за оне за које се захтева да буду одвојени, одмери деривате по фер вредности приликом почетног признавања и након. Ови захтеви могу бити сложенији, или могу да имају за резултат мање поуздана одмеравања, него што је одмеравање читавог инструмента по фер вредности кроз биланс успеха. Из тог разлога овај стандард дозвољава да се читав инструмент назначи по фер вредности кроз биланс успеха.

AG33B Такво назначивање може да се користи било да параграф 11 захтева да се уграђени деривати одвоје од основног уговора или забрањује такво одвајање. Међутим, параграф 11A не би оправдао назначивање хибридног (комбинованог) инструмента по фер вредности кроз биланс успеха у случајевима изложеним у параграфу 11A(a) и (б) зато што то не би смањило сложеност или повећало поузданост.

Признавање и престанак признавања (параграфи 14–42)

Почетно признавање (параграф 14)

AG34 Као последица принципа у параграфу 14, ентитет признаје сва своја уговорна права и обавезе према дериватима у свом извештају о финансијској позицији као средства и обавезе, тим редом, осим за деривате који спречавају да се пренос финансијских средстава рачуноводствено обухвата као продаја (видети параграф AG49). Ако се пренос финансијског средства не квалификује за престанак признавања, лице на које се преноси не признаје пренето средство као своје средство (видети параграф AG50).

AG35 Ово што следи су примери примене принципа из параграфа 14:

(а) безусловна потраживања и дуговања се признају као средства или обавезе када ентитет постане уговорна страна и, као последица тога, има правну дозволу да добија или правну обавезу да исплаћује готовину;

(б) средства која треба да се стекну и обавезе које треба да се измире као резултат утврђене обавезе за куповину или продају робе или услуга се обично не признају док бар једна од страна није деловала у складу са споразумом. На пример, ентитет који добија сигурну наруџбину обично не признаје средство (и ентитет који врши наруџбину не признаје обавезу) у време обавезе већ, радије, одлаже признавање док се наручена роба или услуге не отпреме, испоруче или предају. Ако је утврђена обавеза за куповину или продају нефинансијских ставки под делокругом овог стандарда према параграфима 5–7, њена нето фер вредност се признаје као средство или обавеза на датум обавезе (видети (ц) у даљем тексту). Поред тога, ако је претходно непризната утврђена обавеза назначена као ставка хеџинга у хеџингу фер вредности, свака промена нето фер вредности која се може приписати ризику који се штити хеџингом се признаје као средство или обавеза после почетка хеџинга (видети параграфе 93 и 94);

(ц) форвард уговор који је под делокругом овог стандарда (видети параграфе 2–7) се признаје као средство или обавеза на датум обавезе, а не на датум када се врши измирење. Када ентитет постане једна од страна у форвард уговору, фер вредности права и обавезе су често једнаке, тако да је нето фер вредност форварда

нула. Ако нето фер вредност права и обавезе није нула, уговор се признаје као средство или обавеза.

(д) уговори о опцијама који су под делокругом овог стандарда (видети параграфе 2–7) се признају као средства или обавезе када има лац или потписник постане уговорна страна; и

(е) планиране будуће трансакције, без обзира на то колико су вероватне, нису нето средства и обавезе зато што ентитет није постао уговорна страна.

Престанак признавања финансијског средства (параграф 15–37)

AG36 Следећа табела илуструје процену тога да ли је и у којој мери финансијско средство непризнато.

Споразуми према којима ентитет задржава уговорна права да добија токове готовине од финансијског средства, али преузима уговорну обавезу да плаћа токове готовине једном или више прималаца (параграф 18(б))

AG37 Ситуација описана у параграфу 18(б) (када ентитет задржава уговорна права да добија токове готовине од финансијског средства, али преузима уговорну обавезу да плаћа токове готовине једном или више прималаца) се дешава, на пример, ако је ентитет ентитет посебне намене или повереништво, и даје инвеститорима повољне камате у основним финансијским средствима која поседује и обезбеђује услуге за та финансијска средства. У том случају, финансијска средства се квалификују за престанак признавања ако су задовољени услови у параграфима 19 и 20.

AG38 Приликом примене параграфа 19, ентитет би могао да буде, на пример, творац финансијског средства, или би то могла да буде група која обухвата консолидовани ентитет за посебне намене који је стекао финансијско средство и који преноси токове готовине инвеститорима који препедају трећој страни.

Процена преноса ризика и користи од власништва (параграф 20)

AG39 Примери тога када је ентитет пренео у значајној мери све ризике и користи својствене власништво су:

(а) безусловна продаја финансијског средства;

(б) продаја финансијског средства заједно са опцијом за поновну куповину финансијског средства по фер вредности у време поновне куповине; и

(ц) продаја финансијског средства заједно са продајном или куповном опцијом која ће резултирати негативним новчаним током (то јест опције која ће у толикој мери резултирати негативним новчаним током да је мало вероватно да ће резултирати позитивним новчаним током пре истека).

AG40 Примери тога када је ентитет задржао у значајној мери све ризике и користи власништва су:

(а) трансакција продаје или поновне куповине тамо где је цена поновне куповине фиксна цена или цена продаје плус приход зајмодавца;

(б) споразум о уступању хартија од вредности;

(ц) продаја финансијског средства заједно са својом укупног прихода којим се изложенос тржишном ризику враћа назад ентитету;

(д) продаја финансијског средства заједно са продајном или куповном опцијом која ће резултирати великим новчаним токовима (то јест опција која је ће у толикој мери резултирати позитивним новчаним током да је мало вероватно да ће резултирати негативним новчаним током пре истека); и

(е) продаја краткорочних потраживања у којима ентитет гарантује да надокнади лицу на које се преноси кредитне губитке за које је вероватно да ће се догодити.

AG41 Ако ентитет одреди да је као резултат преноса, пренео у значајној мери све ризике и користи од власништва над пренетим средством, не признаје пренето средство поново у будућности, осим ако поново не стекне пренето средство у некој новој трансакцији.

Процена преноса контроле

AG42 Ентитет није задржао контролу над пренетим средством ако лице на које је пренето има практичну правну способност да прода пренето средство. Ентитет је задржао контролу над пренетим средством ако лице на које је пренето нема практичну моћ да прода пренето средство. Лице на које се преноси има практичну правну способност да прода пренето средство ако се њим тргује на

активном тржишту зато што би лице на које је пренето могло поново да купи пренето средство на тржишту ако мора да врати средство ентитету. На пример, лице на које је пренето може имати практичну правну способност да прода пренето средство ако је пренето средство предмет опције која дозвољава ентитету да га поново купи, али лице на које је пренето може одмах да набави пренето средство на тржишту ако се та опција изврши. Лице на које је пренето нема практичну правну способност да прода пренето средство ако ентитет задржи такву опцију и лице на које је пренето не може одмах да набави пренето средство на тржишту ако ентитет изврши ту опцију.

AG43 Лице на које је пренето има практичну правну способност да прода пренето средство само ако лице на које је пренето може да прода пренето средство у целини некој неповезаној трећој страни и ако је способно да изврши ту правну способност једнострано и без наметања додатних ограничења на пренос. Критично питање је шта је лице на које је пренето способно да уради у пракси, а не која уговорна права лице на које је пренето има у погледу тога шта може урадити са пренетим средством или које уговорне забране постоје. Нарочито:

(а) уговорно право за отуђење пренетог средства има мало практичног утицаја ако нема тржишта за то пренето средство; и

(б) способност за отуђење пренетог средства има мало практичног утицаја ако се не може слободно извршити. Из тог разлога:

(i) способност лица на које је пренето да отуђи пренето средство мора да буде независна од акција других (то јест мора да буде једнострана способност); и

(ii) правна способност лица на које је пренето мора да буде способно да отуђи пренето средство без потребе да наметне додатне ограничавајуће услове у преносу (на пример, услове у погледу тога како се сервисира средство зајма или опција која даје лицу на које је пренето право да поново купи то средство).

AG44 То да је мало вероватно да лице на које је пренето прода пренето средство не значи, само по себи, да је преносилац задржао контролу над пренетим средством. Међутим, ако продајна опција или гаранција ограничава лице на које је пренето да прода пренето средство, онда је преносилац задржао контролу над пренетим средством. На пример, ако су продајна опција или гаранција довољно вредни онда они ограничавају лице на које је пренето да прода пренето средство зато што лице на које је пренето не би, у пракси, продало пренето средство трећој страни без додавања сличне опције или других ограничавајућих услова. Уместо тога, лице на које је пренето би држало пренето средство тако да набави исплате према гаранцији или продајној опцији. У овим околностима преносилац средства је задржао контролу над пренетим средством.

Преноси који се квалификују за престанак признавања

AG45 Ентитет може да задржи право на део исплата камате на пренета средства као компензацију за сервисирање тих средстава. Део исплата камате којих би се ентитет одрекао након истека или преноса уговора о сервисирању се расподељује на средство или обавезу. Део исплата камате којих се ентитет не би одрекао је потраживање од две продајне и једне куповне опције које носе само камату. На пример, ако се ентитет не би одрекао ниједне камате након истека или преноса уговора о сервисирању, читао распон камате је потраживање од две продајне и једне куповне опције које носе само камату. У сврхе примене параграфа 27, фер вредност средства за сервисирање и потраживање од две продајне и једне куповне опције које носе само камату се користе за расподелу књиговодствене вредности потраживања између дела средства који престаје да се признаје и дела који наставља да се признаје. Ако не постоји одређена надокнада за сервисирање или ако се не очекује да добијена надокнада буде адекватна компензација ентитету за сервисирање, обавеза по основу сервисирања се признаје по фер вредности.

AG46 При процени фер вредности дела који наставља да се признаје и дела који престаје да се признаје у сврху примене параграфа 27, ентитет примењује захтеве одмеравања фер вредности из параграфа 48 – 49 и AG69–AG82, поред оних из параграфа 28.

Преноси који се не квалификују за престанак признавања

AG47 Оно што следи је примена принципа представљеног у параграфу 29. Ако гаранција коју обезбеди ентитет за губитке због неизвршења обавезе по основу пренетог средства спречава да пренето средство престане да се признаје зато што је ентитет у значајној мери задржао све ризике и користи од власништва над

пренетим средством, то пренето средство наставља да се признаје у целини и добијене надокнаде се признају као обавеза.

Стално учешће у пренетим средствима

AG48 Ово што следи су примери тога како ентитет одмерава пренето средство и обавезу која је у вези са њим према параграфу 30.

Сва средства

(а) Ако гаранција коју ентитет обезбеди за плаћање губитака због неизвршења обавезе по основу преног средства спречава да се то средство престане да се признаје до степена сталног учешћа, пренето средство на датум преноса се одмерава према нижем износу од (i) књиговодствене вредности средства и (ii) максималног износа надокнаде добијене у преносу коју би ентитет можда морао поново да плати ("износ гаранције"). Обавеза у вези са тим се иницијално одмерава према износу гаранције плус фер вредност гаранције (што је обично надокнада добијена за гаранцију). Након тога, почетна фер вредност гаранције се признаје у биланс успеха благовремено (видети IAS 18) и књиговодствена вредност средства се смањује за било који губитак од умањења вредности.

Средства која се одмеравају по амортизованој вредности

(б) Ако обавеза продајне опције продате од стране ентитета или право на куповну опцију које држи неки ентитет спречава да се пренето средство престане да се признаје и ако ентитет одмерава пренето средство по амортизованој вредности, обавеза која је у вези са њом се одмерава по набавној вредности (то јест добијеној надокнади) коригованој за амортизацију сваке разлике између цене и амортизоване вредности преног средства на датум истека опције. На пример, претпоставимо да је амортизована вредност и књиговодствена вредност средства на датум преноса н.ј.98 и да је добијена надокнада н.ј.95. Амортизована вредност средства на датум извршења опције ће бити н.ј.100. Почетна књиговодствена вредност обавезе која је у вези са њим је н.ј.95 и разлика између н.ј.95 и н.ј.100 се признаје у билансу успеха коришћењем методе ефективне камате. Ако се опција изврши, свака разлика између књиговодствене вредности обавезе која је у вези са њим и цене приликом извршења се признаје у биланс успеха.

Средства која се одмеравају по фер вредности

(ц) Ако право на куповну опцију које је ентитет задржао спречава да пренето средство престане да се признаје и да ентитет одмерава то средство по фер вредности, то средство наставља да се одмерава по фер вредности. Обавеза која је у вези са њим се одмерава по (i) цени извршења опције мање временска вредност опције ако ће опција резултирати негативним новчаним током, или (ii) фер вредност преног средства мање временска вредност опције ако ће опција резултирати негативним новчаним током. Кориговање одмеравања обавезе која је у вези са тим обезбеђује да је нето књиговодствена вредност средства и обавезе која је у вези са њим фер вредност права на куповну опцију. На пример, ако је фер вредност основног средства н.ј.80, цена извршења опције је н.ј. 95 и временска вредност опције је н.ј.5, књиговодствена вредност обавезе која је у вези са њим је н.ј.75 (н.ј.80 – н.ј.5) и књиговодствена вредност преног средства је н.ј.80 (то јест његова фер вредност).

(д) Ако продајна опција продата од стране ентитета спречава да пренето средство престаје да се признаје и ако ентитет одмерава пренето средство по фер вредности, обавезу која је у вези са њим се одмерава по набавној вредности извршења опције плус временска вредност опције. Одмеравање средства по фер вредности је ограничено на нижи износ између фер вредности и цене извршења опције зато што ентитет нема право да повећа фер вредност преног средства изнад цене извршења опције. Ово обезбеђује да је нето књиговодствена вредност средства и обавезе која је у вези са њим фер вредност обавезе продајне опције. На пример, ако је фер вредност основног средства н.ј.120, цена извршења опције н.ј.100 и временска вредност опције н.ј.5, књиговодствена вредност обавезе која је у вези са њим је н.ј.105 (н.ј.100 + н.ј.5) и књиговодствена вредност средства је н.ј.100 (у овом случају цена извршења опције).

(е) Ако одступање, у облику купљене куповне опције или продате продајне опције, спречава да пренето средство престаје да се признаје и да ентитет одмерава то средство по фер вредности, он

наставља да одмерава то средство по фер вредности. Обавеза која је у вези са њим се одмерава по (i) збиру цене извршења куповне опције и фер вредности продајне опције мање временска вредност куповне опције, ако ће куповна опција резултирати позитивним новчаним током, или (ii) збира између фер вредности средства и фер вредности продајне опције мање временска вредност куповне опције ако ће куповна опција резултирати негативним новчаним током. Кориговање обавезе која је у вези са средством обезбеђује да је књиговодствена вредност средства и обавезе која је у вези са њим фер вредност опције коју ентитет држи или која је продата од стране ентитета. На пример, претпоставимо да ентитет преноси финансијско средство које се одмерава по фер вредности док истовремено купује куповну опцију са ценом извршења од н.ј.120 и продаје продајну опцију са ценом извршења од н.ј.80. Такође претпоставимо да је фер вредност средства н.ј.100 на дан преноса. Временска вредност продајне и куповне опције је н.ј.1 и н.ј.5, тим редоследом. У овом случају, ентитет признаје средство од н.ј.100 (фер вредност средства) и обавезу од н.ј.96 ((н.ј.100+н.ј.1) – н.ј.5). Ово даје нето вредност средства од н.ј.4, што је фер вредност опција које држи и продаје ентитет.

Сви преноси

AG49 До степена у ком се пренос финансијског средства не квалификује за престанак признавања, уговорна права или обавезе које су у вези са преносом се рачуноводствено не обухватају засебно као деривати ако би признавање и деривата и преног средства или обавезе који настају од преноса имало за резултат признавање истих права и обавеза два пута. На пример, куповна опција коју преносилац задржи може да спречи да се пренос финансијских средстава рачуноводствено обухвата као продаја. У овом случају, куповна опција се не признаје засебно као дериватно средство.

AG50 До степена у ком се пренос финансијског средства не квалификује за престанак признавања, лице на које се преноси не признаје пренето средство као средство. Лице на које се преноси престаје да признаје готовину или друге исплаћене надокнаде и признаје потраживање од преносиоца. Ако преносилац има и право и обавезу да поново стекне контролу над читавим пренетим средством за одређени фиксни износ (као на пример, према споразуму о поновној куповини), лице на које се преноси може да рачуноводствено обухвата своја потраживања као зајам или као потраживања.

Примери

AG51 Следећи примери илуструју примену принципа престанка признавања овог стандарда.

(а) *Споразуми о поновној куповини и позајмљивању хартија од вредности.* Ако се финансијско средство прода према споразуму за поновну куповину по фиксној цени или по продајној цени плус приход зајмодавца или, ако је дато у зајам, према споразуму о приносу преносиоцу, оно није престало да се признаје зато што преносилац у значајној мери задржава све ризике и користи власништва. Ако лице на које се преноси набави право да прода или заложи то средство, преносилац рекласификује то средство у извештају о финансијској позицији, на пример, као позајмљено средство или као потраживање по основу поновне куповине.

(б) *Споразуми о поновној куповини и позајмљивању хартија од вредности – средства која су суштински исто.* Ако се финансијско средство прода према споразуму о поновној куповини истог или суштински истог средства по фиксној цени или по продајној цени плус приход зајмодавца или ако је финансијско средство узето или дато у зајам према споразуму о поновној куповини истог или суштински истог средства преносиоцу, оно није не престаје да се признаје зато што преносилац задржава у значајној мери све ризике и користи власништва.

(ц) *Споразуми о поновној куповини и позајмљивању хартија од вредности – право на замену.* Ако споразум о поновној куповини са фиксном ценом поновне куповине или ценом једнаком продајној цени плус приход зајмодавца, или слична трансакција позајмљивања хартија од вредности, обезбеђују лицу на које се преноси право на замену средстава која су слична и која имају једнаку фер вредност као и пренето средство на датум поновне куповине, средство које је продато или позајмљено према споразуму о поновној куповини или трансакцији позајмљивања хартија од вредности, престаје да се признаје зато што преносилац задржава у значајној мери све ризике и користи власништва.

(д) *Право поновне куповине за прво одбијање по фер вредности.* – Ако ентитет прода финансијско средство и задржи само право првог одбијања за поновну куповину пренетог средства по фер вредности ако га лице на које је средство пренето поново прода, ентитет престаје да признаје то средство зато што је у значајној мери пренео све ризике и користи власништва.

(е) *Трансакција куповине и продаје акције по високој цени да би се створио утисак да је потражња за том акцијом велика.* Поновна куповина финансијског средства убрзо након што је оно било продато се понекад назива трансакција куповине и продаје акције по високој цени да би се створио утисак да је потражња за том акцијом велика. Таква поновна куповина не искључује престанак признавања под условом да првобитна трансакција задовољава захтеве престанка признавања. Међутим, ако је споразум за продају финансијског средства закључен истовремено са споразумом за поновну куповину истог средства по фиксној цени или по продајној цени плус приход зајмодавца, онда средство престаје да се признаје.

(ф) *Продајне и куповне опције које ће резултирати позитивним новчаним током.* Ако се пренето финансијско средство може опозвати од стране преносиоца и ако ће куповна опција резултирати позитивним новчаним током, пренос се не квалификује за престанак признавања зато што је преносилац у значајној мери задржао све ризике и користи власништва. Слично, ако се финансијско средство може опет продати од стране лица на које се преноси и ако ће продајна опција резултирати позитивним новчаним током, пренос се не квалификује за престанак признавања зато што је преносилац задржао у значајној мери све ризике и користи власништва.

(г) *Продајне и куповне опције које ће резултирати негативним новчаним током.* Финансијско средство које је пренето искључиво као предмет продајне опције која ће резултирати негативним новчаним током коју држи лице на које се преноси или као предмет куповне опције која ће резултирати негативним новчаним током коју држи преносилац престаје да се признаје. Ово је због тога што је преносилац пренео у значајној мери све ризике и користи власништва.

(х) *Средства која се могу одмах набавити и која су предмет куповне опције која неће резултирати ни позитивним ни негативним новчаним током.* Ако неки ентитет држи куповну опцију на средство које се одмах може набавити на тржишту и ако опција неће резултирати ни позитивним ни негативним новчаним током, то средство престаје да се признаје. Ово је због тога што ентитет (i) није нити задржао нити пренео у значајној мери све ризике и користи власништва, и (ii) није задржао контролу. Међутим, ако се средство не може одмах набавити на тржишту, престанак признавања се искључује до степена у ком је износ средства предмет куповне опције зато што је ентитет задржао контролу над средством.

(и) *Средство које се не може одмах набавити на тржишту које је предмет продајне опције коју продаје ентитет, а која неће резултирати ни позитивним ни негативним новчаним током.* Ако ентитет преноси финансијско средство које се не може одмах набавити на тржишту, и прода продајну опцију која неће резултирати негативним новчаним током, ентитет нити задржава нити у значајној мери преноси све ризике и користи власништва због продате продајне опције. Ентитет задржава контролу над средством ако је продајна опција довољно вредна да спречи лице на које је средство пренето да прода то средство, у ком случају средство наставља да се признаје до степена сталног учешћа преносиоца (видети параграф AG44). Ентитет преноси контролу над средством ако продајна опција није довољно вредна да спречи лице на које је средство пренето да прода то средство, у ком случају се средство престаје да признаје.

(j) *Средства која су предмет продајне или куповне опције са фер вредношћу или форвард уговора о поновној куповини.* Пренос финансијског средства које је предмет само продајне или куповне опције или форвард уговора о поновној куповини који има цену извршења или цену поновне куповине једнаку фер вредности финансијског средства у време поновне куповине имају за резултат престанак признавања због преношења у значајној мери свих ризика и користи власништва.

(к) *Куповне или продајне опције које се измирују у готовини.* Ентитет процењује пренос финансијског средства које је предмет продајне или куповне опције или форвард уговора о поновној продаји који ће бити измирен у готовини да би одредио да ли је у значајној мери задржао или пренео све ризике и користи власништва. Ако ентитет није у значајној мери задржао све ризике и користи власништва над пренетим средством, он одређује да ли је задржао

контролу над пренетим средством. То да се продајна или куповна опција или форвард уговор о поновној куповини не измирују нето у готовини не значи аутоматски и да је ентитет пренео контролу (видети параграфе AG44 и (г), (х) и (и) у претходном тексту).

(л) *Уклањање одредби у вези са рачуном.* Уклањање одредби у вези са рачуном је безусловна (куповна) опција о поновној куповини која даје ентитету право да поново захтева пренета средства која су била предмет неких ограничења. Под условом да таква опција има за резултат да ентитет нити задржи нити пренесе у значајној мери све ризике и користи власништва, он искључује престанак признавања само до нивоа износа који је предмет поновне куповине (под претпоставком да лице на које се преноси не може да прода средства). На пример, ако су књиговодствена вредност и приходи од преноса средстава за позајмљивање н.ј. 100 000 и ако би сваки појединачни зајам могао да се опозове, али ако укупни износ зајмова који би могли поново да се купе не прелази н.ј. 10 000, онда би се н.ј. 90 000 од зајмова квалификовало за престанак признавања.

(м) *Куповна опција која оставља нето нулту позицију.* Ентитет, који може бити преносилац, које врши услуге над пренетим средствима може да држи куповну опцију која оставља нето нулту позицију за куповину остатка пренетих средстава када износ неизмиренних средстава падне испод одређеног нивоа на ком цена сервисирања тих средстава постане терет у односу на добити од сервисирања. Под условом да таква куповна опција која оставља нето нулту позицију има за резултат то да ентитет нити задржава нити преноси у значајној мери све ризике и користи власништва и то да лице на које се преноси не може да прода средства, он искључује престанак признавања само до нивоа износа средства које је предмет куповне опције.

(н) *Подређена задржана учешћа и кредитне гаранције.* Ентитет може да обезбеди лицу коме преноси средства кредитно појачање тиме што ће подредити део или целокупно учешће задржану у пренетом средству. Или, ентитет може да обезбеди лицу коме преноси кредитно појачање у облику кредитне гаранције која може бити неограничена или ограничена на одређени износ. Ако ентитет задржи у значајној мери све ризике и користи власништва над пренетим средством, то средство наставља да се признаје у потпуности. Ако ентитет задржи неке, а не значајан износ, ризике и користи власништва и ако задржи контролу, престанак признавања се искључује до нивоа износа у готовини или у другим средствима која би тај ентитет морао да плати.

(о) *Своп укупних прихода.* Ентитет може да прода финансијско средство лицу на које га преноси и да закључи своп укупних прихода са лицем на које преноси, док су сви токови готовине од исплата камата за основно средство исплаћени ентитету у замену за фиксну исплату или исплате са променљивом стопом, а свако повећање или смањење фер вредности основног средства ће интегрисати ентитет. У таквом случају, забрањен је престанак признавања целог средства.

(п) *Своп каматне стопе.* Ентитет може да изврши пренос финансијског средства са фиксном стопом лицу на које га преноси и да са њим закључи своп каматне стопе у ком ће лице на које преноси добити фиксну каматну стопу и плаћати флукутирајућу каматну стопу на основу хипотетичког износа који је једнак износу главнице пренетог финансијског средства. Своп каматне стопе не искључује престанак признавања пренетог средства под условом да исплате по основу свопа нису условљене тиме да се морају вршити само за пренето средство.

(љ) *Своп амортизационе каматне стопе.* Ентитет може да изврши пренос финансијског средства са фиксном стопом која се исплаћује током времена лицу на које преноси, и да закључи своп амортизационе каматне стопе у којој ће лице на које преноси примати фиксну каматну стопу и плаћати флукутирајућу каматну стопу засновану на хипотетичком износу. Ако хипотетички износ свопа врши амортизацију на такав начин да изједначава износ главнице пренетог средства који је било када неизмирен, своп ће обично имати за резултат то да ентитет задржи значајан ризик од плаћања унапред, у ком случају ентитет или наставља да признаје цело пренето средство или наставља да признаје пренето средство до степена сталног учешћа. У супротном, ако амортизација хипотетичког износа свопа није повезана са неизмиреним износом главнице пренетог средства, такав своп не би имао за резултат да ентитет задржи ризик плаћања унапред за то средство. Стога, не би искључио престанак признавања пренетог средства под условом да исплате свопа нису условљене тиме да се исплате главнице врше на пренето средство и своп не би имало за резултат то да

ентитет задржи било које друге значајне ризике и користи власништва над пренетим средством.

AG52 Овај параграф илуструје примену приступа сталног учешћа онда када се ради о сталном учешћу ентитета у делу финансијског средства.

Претпоставимо да ентитет има портфељ зајмова за плаћање унапред чија је купонска и ефективна каматна стопа 10 процената и чији износ главнице и амортизована вредност износи н.ј. 10.000. Он закључује трансакцију у којој, у замену за исплату од н.ј. 9.115, лице на које се преноси добија право на н.ј. 9.000 од свих наплата главнице плус камата на то од 9,5 процената. Ентитет задржава права на н.ј. 1.000 од свих наплата главнице плус камата на то од 10 процената, плус распон вишка од 0,5 процената на преосталих н.ј. 9.000 главнице. Наплате од исплата унапред се алоцирају у размери 1:9 између ентитета и лица на које се преноси, али свака грешка се одузима од учешћа ентитета од н.ј. 1.000 све док се учешће не потроши. Фер вредност зајмова на датум трансакције је н.ј. 10.100 и процењена фер вредност распона вишка од 0,5 процената је н.ј. 40.

Ентитет одређује да је пренео неке значајне ризике и користи власништва (на пример, значајан ризик плаћања унапред), али је такође задржао неке друге значајне ризике и користи власништва (због подређеног задржаног учешћа) и задржао је контролу. Он стога примењује приступ сталног учешћа.

Да би применио овај стандард, ентитет анализира трансакцију као (а) задржавање потпуно пропорционалног задржаног учешћа од н.ј. 1.000, плус (б) подређивање тог задржаног учешћа да би се обезбедило појачање кредита за кредитне губитке лица на које се преноси.

Ентитет израчунава да н.ј. 9.090 (90 процената х н.ј. 10.100) добијене надокнаде од н.ј. 9.115 представља надокнаду за потпуно пропорционалан удео од 90 процената. Преостали део добијене надокнаде (н.ј. 25) представља надокнаду добијену за подређивање његовог задржаног учешћа да би обезбедило кредитно појачање за кредитне губитке лица на које преноси. Поред тога, распон вишка од 0,5 процената представља надокнаду добијену за кредитно појачање. У складу са тим, укупна добијена надокнада за кредитно појачање је н.ј. 65 (н.ј. 25 + н.ј. 40).

Ентитет израчунава добитак или губитак од продаје 90 процената акција токова готовине. Претпостављајући да засебне фер вредности 10 процената дела пренетог средства и 90 процената задржаног дела нису расположиве на датум преноса, ентитет алоцира књиговодствену вредност средства у складу са параграфом 28 на следећи начин:

	Процењена фер вредност	Процент	Алоцирана књиговодствена вредност
Пренети део	9.090	90%	9.000
Задржан део	1.010	10%	1.000
Укупно	10.100		10.000

наставља се...

Ентитет израчунава свој добитак или губитак од продаје 90 процената удела у токовима готовине одузимањем алоциране књиговодствене вредности пренетог дела од добијене надокнаде, то јест н.ј. 90 (н.ј. 9.090 – н.ј. 9.000). Књиговодствена вредност дела који је ентитет задржао је н.ј. 1.000.

Поред тога, ентитет признаје стално учешће које је резултат подређивања његових кредитних губитака од задржаног учешћа. У складу са тим, он признаје средство од н.ј. 1.000 (максимални износ тока готовине који не би добио према подређивању) и обавезу која је у вези са њим од н.ј. 1.065 (што је максимални износ тока готовине које не би добио према подређивању, то јест н.ј. 1.000 плус фер вредност подређивања од н.ј. 65).

Ентитет користи све горе наведене информације за рачуноводствено обухватање трансакције на следећи начин:

	Другује	Потражује
Првобитно средство	–	9.000
Средство признато за подређивање или резидуално учешће	1.000	–
Средство за надокнаду добијен у облику распона вишка	40	–
Добитак или губитак (добитак од преноса)	–	90
Обавеза	–	1.065
Добијена готовина	9.115	–
Укупно	10.155	10.155

Одмах након трансакције, књиговодствена вредност средства је н.ј. 2.040 и састоји се од н.ј. 1.000 што представља алоциране трошкове задржаног дела, и н.ј. 1.040 што представља додатно стално учешће ентитета од подређивања задржаног учешћа услед кредитних губитака (што укључује распон вишка од н.ј. 40). У наредним периодима ентитет признаје надокнаду добијену за кредитно појачање (н.ј. 65) према временској пропорционалној основи, рачуноводствено обухвата камату на признато средство користећи метод ефективне камате и признаје свако кредитно умањење вредности признатих средстава. Као пример овог другог, претпоставимо да ће следеће године постојати губитак због умањења вредности основних зајмова од н.ј. 300. Ентитет смањује своје признато средство за н.ј. 600 (н.ј. 300 који се односе на његово задржано учешће и н.ј. 300 које се односе на додатно стално учешће које се јавља од подређивања задржаног учешћа за кредитне губитке), и смањује своју признату обавезу за н.ј. 300. Нето резултат је потраживање у билансу успеха због умањења вредности кредита од н.ј. 300.

Редовни начин куповине или продаје финансијског средства (параграф 38)

AG53 Редовни начин куповине или продаје финансијских средстава се признаје коришћењем било рачуноводног обухватања на датум трговине било рачуноводног обухватања на

датум измирења како је описано у параграфима AG55 и AG56. Коришћени метод се примењује доследно за све куповине и продаје финансијских средстава која припадају истој категорији финансијских средстава дефинисаних у параграфу 9. Из овог разлога средстава која се држе ради трговања чине засебну категорију од средстава назначених по фер вредности кроз биланс успеха.

AG54 Уговор који захтева или дозвољава нето измирење промене вредности уговора није уговор о редовном начину. Уместо тога, такав уговор се рачуноводствено обухвата као дериват у периоду између датума трговања и датума измирења.

AG55 Датум трговања је датум када се ентитет обавезе на куповину или продају неког средства. Рачуноводствено обухватање на датум трговања се односи на (а) признавање средства које треба да се добије и обавезе која треба да се плати за то средство на датум трговања, и (б) престанка признавања средства које је продато, признавање сваког добитка или губитка који су на располагању и признавање потраживања од купца за исплату на датум трговања. Уопште, камата не почиње да се приписује средству и обавези која је са њим у вези до датума измирења када назначаване престаје.

AG56 Датум измирења је датум када се средство испоручује ентитету или када ентитет испоручује средство. Рачуноводствено обухватање на датум измирења се односи на (а) признавање средства на датум када га ентитет добије, и (б) престанка признавања средства и признавање сваког добитка и губитка који су на располагању на датум када их ентитет испоручи. Када се примењује рачуноводствено обухватање на датум измирења, ентитет рачуноводствено обухвата сваку промену фер вредности средства које треба да се добије током периода између датума трговања и датума измирења на исти начин на који рачуноводствено обухвата стечено средство. Другим речима, промена вредности се не признаје за средства која се књиже по набавној вредности или амортизованог вредности; она се признаје у билансу успеха за средства класификована као финансијска средства по фер вредности кроз биланс успеха; и признаје се у укупни остали резултат за средства класификована као расположива за продају.

Престанак признавања финансијских обавеза (параграфи 39–42)

AG57 Финансијска обавеза (или њен део) се гаси када се дужник или:

(а) Ослободи обавезе (или њеног дела) тиме што исплати повериоца, обично у готовини, другим финансијским средствима, роби или услугама; или

(б) Правно ослободи примарне одговорности за ту обавезу (или њен део) било законским процесом било од стране повериоца. (Ако је дужник дао гаранцију овај услов би ипак могао бити задовољен.)

AG58 Ако емитент дужничког инструмента поново купи тај инструмент, дуг нестаје чак и ако је емитент онај ко прави тржиште за тај инструмент или намерава да га прода у блиској будућности.

AG59 Исплата трећој страни, укључујући повереништво (што се понекад назива “суштинско поништавање”), не ослобађа, сама по себи, дужника његове примарне обавезе према повериоцу, у недостатку правног ослобађања.

AG60 Ако дужник плати трећој страни да преузме обавезу и обавести свог повериоца да је трећа страна преузела обавезу дуга, дужник не престаје да признаје обавезе дуга осим ако није задовољен услов из параграфа AG57(б). Ако дужник плати трећој страни да преузме обавезу и набави правно ослобођење од свог повериоца, онда је дужник угасио свој дуг. Међутим, ако се дужник сложи да врши исплате дуга трећој страни и да их усмерава ка првобитном повериоцу, онда дужник признаје нову дужничку обавезу трећој страни.

AG61 Мада правно ослобођење, било од стране суда, било од стране повериоца, има за резултат престанак признавања обавезе, ентитет може да призна нову обавезу ако нису задовољени критеријуми престанка признавања за пренета финансијска средства у параграфима 15–37. Ако ти критеријуми нису задовољени, не долази до престанка признавања пренетих средстава се не признају, и ентитет признаје нову обавезу која се односи на пренета средства.

AG62 У сврху параграфа 40, услови су у великој мери различити ако је дисконтована садашња вредност тока готовине према новим условима, укључујући и све нето плаћене надокнаде од свих добијених надокнада и дисконтоване коришћењем првобитне ефективне каматне стопе, бар 10 процената различита од дисконтоване

садашње вредности преосталих токова готовине од првобитне финансијске обавезе. Ако се размена дужничких инструмената или измена услова рачуноводствено обухватају као гашење, сви претрпљени трошкови или надокнаде се признају као део добитка или губитка од гашења. Ако се размена или модификација рачуноводствено не обухватају као гашење, сви претрпљени трошкови или надокнаде коригују књиговодствену вредност обавезе и амортизују се током преосталог трајања измењене обавезе.

AG63 У неким случајевима, поверилац ослобађа дужника његове садашње обавезе да врши исплате, али дужник преузима обавезу из гаранције да изврши исплату ако та страна која преузима примарну одговорност не испуни своју обавезу. У овом случају дужник:

(а) Признаје нову финансијску обавезу на основу фер вредности своје обавезе из гаранције; и

(б) Признаје добитак или губитак на основу разлике између (i) свих исплаћених прихода и (ii) књиговодствене вредности првобитне финансијске обавезе умањене за фер вредност нове финансијске обавезе.

Одмеравање (параграфи 43–70)

Почетно одмеравање финансијских средстава и финансијских обавеза (параграф 43)

AG64 Фер вредност финансијског инструмента после почетног признавања је обично цена трансакције (то јест фер вредност дате или добијене надокнаде, видети такође параграф AG76). Међутим, ако је део дате или добијене надокнаде за нешто друго осим финансијског инструмента, фер вредност финансијског инструмента се процењује коришћењем технике процене (видети параграфе AG74–AG79). На пример, фер вредност дугорочног зајма или потраживања које не носи камату може да се процењује по садашњој вредности свих будућих добитака у готовини дисконтованих коришћењем преовладавајућих(е) тржишних(е) каматних(е) стопа(е) за сличне инструменте (сличне у погледу валуте, услова, врсте каматне стопе и других фактора) са сличном кредитном способношћу. Сваки додатни позајмљени износ је расход или смањење прихода осим ако се не квалификује за признавање као нека друга врста средства.

AG65 Ако ентитет створи зајам који носи вантржишну каматну стопу (на пример, 5 процената када је тржишна стопа за сличне зајмове 8 процената), и унапред добије надокнаду као компензацију, ентитет признаје зајам по његовој фер вредности, то јест нето од надокнаде коју добија. Ентитет додаје дисконт у биланс успеха користећи метод ефективне каматне стопе.

Накнадно одмеравање финансијских средстава (параграф 45 и 46)

AG66 Ако се финансијски инструмент који је раније признаван као финансијско средство одмерава по фер вредности и ако његова фер вредност падне испод нуле, он је финансијска обавеза у складу са параграфом 47.

AG67 Следећи пример илуструје рачуноводствено обухватање трошкова трансакције приликом почетног и накнадних одмеравања финансијског средства расположивог за продају. Средство се стиче за н.ј.100 плус надокнада за куповину од н.ј.2. На почетку, средство се признаје по н.ј.102. Крај извештајног периода се дешава дан касније, када је котирана тржишна цена средства н.ј.100. Ако се средство прода, платила би се надокнада од н.ј.3. На тај датум, средство се одмерава по н.ј.100 (без разматрања могуће надокнаде после продаје) и губитак од н.ј.2 се признаје у укупном осталом резултату. Ако финансијско средство расположиво за продају има фиксне или одредиве исплате, трошкови трансакције се амортизују у билансу успеха коришћењем метода ефективне камате. Ако финансијско средство расположиво за продају нема фиксне или одредиве исплате, трошкови трансакције се признају у билансу успеха када средство престане да се признаје или када му се умањи вредност.

AG68 Инструменти класификовани као зајмови и потраживања се одмеравају по амортизованој вредности без разматрања намере ентитета да их држи до доспећа.

Разматрања одмеравања фер вредности (параграфи 48 и 49)

AG69 У основи дефиниције фер вредности је претпоставка да ентитет има сталност пословања и нема намеру и потребу да изврши ликвидацију имовине, да смањи материјално свој обим пословања

или да врши трансакције под неповољним условима. Фер вредност није, стога, износ које би ентитет добио или платио у присилној трансакцији, изнуђеној ликвидацији или продаји из нужде. Међутим, фер вредност одражава кредитни квалитет инструмента.

AG70 Овај стандард користи термине „куповна цена” и „продајна цена” (нешто што се раније називало „цена актуелне понуде”) у контексту котирањих тржишних цена, и термин „разлика између куповне и продајне цене” за обухватање само трошкова трансакције. Друга кориговања за долажење до фер вредности (на пример, за кредитни ризик супротне стране) нису укључена у термин „разлика између куповне и продајне цене”.

Активно тржиште: котирана цена

AG71 Финансијски инструмент се сматра котирањим на активном тржишту ако се котиране цене могу одмах и редовно добијати са берзе, од дилера, брокера, индустријске групе, службе за одређивање цена или регулаторне агенције, и те цене представљају актуелне тржишне трансакције које се редовно одвијају у оквиру независне трансакције. Фер вредност се дефинише помоћу цене око које су се сложили вољни купац и вољни продавац у независној трансакцији. Циљ одређивања фер вредности за финансијски инструмент којим се тргује на активном тржишту је да се дође до цене по којој би се трансакција тог инструмента одиграла на крају извештајног периода (то јест без модификовања или поновног паковања тог инструмента) на најповољнијем активном тржишту ком ентитет има непосредни приступ. Међутим, ентитет коригује цену на повољнијем тржишту да би одразио сваку разлику са кредитним ризиком супротне стране између инструмената којима се тргује на том тржишту и инструмента који се процењује. Постојање објављених котација цене на активном тржишту је најбољи доказ фер вредности и када оне постоје, користе се за одмеравање финансијског средства или финансијске обавезе.

AG72 Одговарајућа котирана тржишна цена за средство које се држи или обавезу која треба да се емитује је обично актуелна продајна цена и, за средство које треба да се стекне или обавезу која треба да се држи, то је куповна цена. Када ентитет има средства и обавезе са тржишним ризицима који се пребијају, он може да користи средње тржишне цене као основу за установљивање фер вредности за позиције ризика које се пребијају и да примени куповну или продајну цену на нето отворену позицију као одговарајућу цену. Када актуелна куповна или продајна цена нису расположиве, цена најкасније трансакције пружа доказ о актуелној фер вредности све док се не догоди значајна промена економских околности од времена трансакције. Ако су се услови променили од времена трансакције (на пример, промена каматне стопе ослобођене ризика након последње цене котиране за корпоративне обвезнице), фер вредност одражава промену услова по угледу на актуелне цене или стопе за сличне финансијске инструменте, како је прикладно. Слично, ако ентитет може да прикаже да цена последње трансакције није фер вредност (на пример, зато што одражава износ који би ентитет добио или платио у присилној трансакцији, изнуђеној ликвидацији или продаји из нужде), та цена се коригује. Фер вредност портфела финансијских инструмената је производ броја јединица инструмента и његове котиране тржишне цене. Ако објављена котација цена на активном тржишту не постоји за финансијски инструмент у целини, већ активно тржиште постоји за његове саставне делове, фер вредност се одређује на основу релевантних тржишних цена за те саставне делове.

AG73 Ако је стопа (а не цена) котирана на активном тржишту, ентитет користи ту стопу котирану на тржишту као информацију за технику процене помоћу које одређује фер вредност. Ако стопа котирана на тржишту не обухвата кредитни ризик или друге факторе које би учесници на тржишту обухватили приликом процене инструмента, онда ентитет коригује те факторе.

Одсуство активног тржишта: техника процене

AG74 Ако не постоји активно тржиште за финансијски инструмент, ентитет установљава фер вредност коришћењем технике процене. Технике процене обухватају коришћење последњих независних тржишних трансакција између обавештених, вољних страна, ако су доступне, поређење са актуелном фер вредношћу другог инструмента који је у значајној мери исти, анализу дисконтованог тока готовине и моделе одређивања цена опција. Ако

постоји техника процене коју учесници на тржишту обично користе за одређивање цене инструмента и ако се показало да та техника обезбеђује поуздане процене цена које се могу наћи у трансакцијама на стварном тржишту, онда ентитет користи ту технику.

AG75 Циљ коришћења технике процене је да се установи оно што би чинило цену трансакције на дан одмеравања у независној размени мотивисаној уобичајеним пословним разматрањима. Фер вредност се процењује на основу резултата технике процене која максимално користи информације са тржишта, и ослања се што је мање могуће на информације које су специфичне за појединачни ентитет. Очекивало би се да се техником процене дође до реалне процене фер вредности ако (а) она разумно одражава како би се очекивало да тржиште одреди цену инструмента и (б) информације за технику процене разумно представљају тржишна очекивања и одмеравају факторе прихода од изложености ризику својствене за финансијски инструмент.

AG76 Стога, техника процене (а) обухвата све факторе које би учесници на тржишту разматрали при одређивању цене и (б) доследна је прихваћеним економским методологијама за одређивање цена финансијских инструмената. Периодично, ентитет подешава технику процене и тестира да ли је валидна коришћењем цена свих уочљивих актуелних тржишних трансакција са istim инструментом (то јест без модификације или поновног паковања) или на основу свих уочљивих доступних тржишних података. Ентитет сакупља податке са тржишта доследно на истом тржишту са ког је инструмент потекао или на ком је купљен. Најбољи доказ фер вредности финансијског инструмента приликом почетног признавања је цена трансакције (то јест фер вредност дате или добијене надокнаде) осим ако се фер вредност тог инструмента не може доказати поређењем са другим уочљивим актуелним тржишним трансакцијама са istim инструментом (то јест без модификације или поновног паковања) или на основу технике процене чије варијабле обухватају само податке са уочљивих тржишта.

AG76A Накнадно одмеравање финансијских средстава и финансијских обавеза и накнадно признавање добитака или губитака треба да буде доследно захтевима овог стандарда. Примена параграфа AG76 може резултирати непризнавањем добитка или губитка приликом почетног признавања финансијских средстава и финансијских обавеза. У таквим случајевима, IAS 39 захтева да добитак или губитак буде признат након почетног признавања до обима који настаје услед промене фактора (укључујући време) које тржишни учесници узимају у обзир приликом формирања цене.

AG77 Почетно стицање или настанак финансијског средства или настанак финансијске обавезе је тржишна трансакција која обезбеђује основу за процену фер вредности финансијског инструмента. Нарочито, ако је финансијски инструмент дужнички инструмент (као што је зајам), његова фер вредност се може одредити по угледу на тржишне услове који су постојали приликом његове аквизиције или датума настанка, и актуелне тржишне услове или каматне стопе које тренутно потражује тај или неки други ентитет за сличне дужничке инструменте (то јест слично преостало доспеће, модел токова готовине, валута, кредитни ризик, гаранција зајма и каматна основа). Или, под условом да нема промене кредитног ризика дужника и применљивог распона кредита после настанка дужничког инструмента, процена актуелне тржишне каматне стопе може да се изведе коришћењем бенчмарк (референтне) каматне стопе која одражава бољу кредитну способност од основног дужничког инструмента, чинећи кредитни распон константним, и кориговањем промене бенчмарк (референтне) каматне стопе од датума настанка. Ако су се услови променили од последње тржишне трансакције, одговарајућа промена фер вредности финансијског инструмента који се процењује се одређује по угледу на актуелне цене или стопе за сличне финансијске инструменте, кориговане када је то прикладно, за све разлике у односу на инструмент који је предмет процене.

AG78 Исте информације можда не могу бити доступне на сваки датум одмеравања. На пример, на датум када ентитет даје зајам ентитет стиче дужнички инструмент којим се не послује активно, ентитет има цену трансакције која је такође и тржишна цена. Међутим, ниједна нова информација о трансакцији можда не може бити доступна на следећи датум одмеравања и, мада ентитет може да одреди општи ниво тржишних каматних стопа, можда неће знати који ниво кредитног или другог ризика би учесници на тржишту разматрали приликом одређивања цене инструмента на тај дан. Ентитет можда неће имати информације у вези са недавним трансакцијама да би

одредило одговарајући распон кредита у вези са основном каматном стопом коју треба да користи приликом одређивања дисконтне стопе за израчунавање садашње вредности. Било би разумно претпоставити, у недостатку доказа за супротно, да се није догодила никаква промена распона који је постојао на датум када је дат зајам. Међутим, од ентитета би се очекивало да учини разумне напоре при одређивању тога да ли постоје докази да је било промене тих фактора. Када постоји доказ промене, ентитет би разматрао утицаје те промене при одређивању фер вредности финансијског инструмента.

AG79 Приликом примене анализе дисконтованог тока готовине, ентитет користи једну или више дисконтних стопа једнаких преовладавајућим стопама приноса за финансијске инструменте који имају у значајној мери исте услове и карактеристике, укључујући и кредитну способност инструмента, преостало време током ког су уговорне камате фиксне, преостало време за поновну исплату главнице и валуту у којој треба да се изврше исплате. Краткорочна потраживања и потраживања без назначене каматне стопе могу да се одмеравају према износу првобитне фактуре ако је утицај дисконтовања незнатан.

Одсуство активног тржишта: инструменти капитала

AG80 Фер вредност инвестиција у инструменте капитала који немају котирану тржишну цену на активном тржишту и деривата који су са њима у вези и који морају бити измирени испоруком таквог некотираног инструмента капитала (видети параграфе 46(ц) и 47) се може поуздано одмерити ако (а) варијабилност распона разумних процена фер вредности није значајна за тај инструмент или (б) вероватноћа различитих процена у том распону може разумно да се процени и користи при оцењивању фер вредности.

AG81 Постоје многе ситуације у којима варијабилност распона разумних процена фер вредности инвестиција у инструменте капитала који немају котирану тржишну цену и деривата који су са њима у вези и који морају бити измирени испоруком таквог некотираног инструмента капитала (видети параграфе 46(ц) и 47) вероватно неће бити значајна. Обично је могуће проценити фер вредност финансијског средства које је ентитет стекао од спољне стране. Међутим, ако је распон разумних процена фер вредности значајан и ако се вероватноћа различитих процена не може разумно проценити, ентитет се искључује из одмеравања инструмента по фер вредности.

Информације за технике процене

AG82 Одговарајућа техника за процену фер вредности одређеног финансијског средства би обухватала уочљиве тржишне податке о условима на тржишту и другим факторима који ће вероватно утицати на фер вредност инструмента. Фер вредност финансијског средства ће се заснивати на једном или више следећих фактора (и можда неких других).

(а) *Временска вредност новца (то јест камата по основној стопи или стопи ослобођеној ризику).* Основне каматне стопе могу обично да се изведу из уочљивих цена државних обвезница и често су котиране у финансијским издањима. Ове стопе обично варирају са очекиваним датумима предвиђених токова готовине дуж кривуле приноса од каматних стопа за различите временске вредности. Из практичних разлога, ентитет може да користи широко прихваћене и непосредно уочљиве референтне стопе, као што је LIBOR или стопа свопа, као бенчмарк стопу. (Зато што стопа као што је LIBOR није каматна стопа ослобођена ризика, кориговање кредитног ризика које одговара одређеном финансијском инструменту се одређује на основу његовог кредитног ризика у односу на кредитни ризик у овој референтној стопи.) У неким земљама, централне државне обвезнице могу да носе значајан кредитни ризик и не морају да обезбеђују стабилну референтну основну каматну стопу за инструменте назначене у тој валути. Неки ентитети у овим земљама могу да имају бољи кредитни положај и нижу стопу за зајмове него централне државне обвезнице. У таквом случају, основне каматне стопе могу бити прикладније одређене по угледу на каматне стопе за корпоративне обвезнице са највишим стопама које су емитоване у тој валути и под тим законодавним системом.

(б) *Кредитни ризик.* Утицај на фер вредност кредитног ризика (то јест премија за основну каматну стопу за кредитни ризик) може да се изведе из уочљивих тржишних цена за инструменте којима се послује са различитом кредитним квалитетом или из уочљивих каматних стопа које потражују зајмодавци за зајмове са различитим кредитним рејтингом.

(ц) *Цене девизних берзи*. Тржишта активних девизних берзи постоје за већину главних валута, и цене се котирају дневно у финансијским издањима.

(д) *Цене робе*. Постоје уочљиве тржишне цене за многу робу.

(е) *Цене капитала*. Цене (и индекси цена) инструмената капитала којима се тргује се могу непосредно видети на многим тржиштима. Технике засноване на садашњој вредности могу да се користе за процену актуелне тржишне цене инструмената капитала за које нема уочљивих цена.

(ф) *Колебљивост (то јест обим будућих промена цена финансијског инструмента или друге ставке)*. Мерила колебљивости ставки којима се активно тргује могу обично да се разумно процене на основу претходних тржишних података или коришћењем колебљивости које су наговештене актуелним тржишним ценама.

(г) *Ризик од плаћања унапред и ризик од предаје*. Очекивани модели плаћања унапред за финансијска средства и очекивани модели предаје за финансијске обавезе се могу проценити на основу претходних података. (Фер вредност финансијске обавезе коју супротна страна може предати не може да буде мања од садашње вредности износа предаје – видети параграф 49.)

(х) *Трошкови сервисирања финансијског средства или финансијске обавезе*. Трошкови сервисирања могу да се процене коришћењем актуелних накнада које потражују други учесници на тржишту. Ако су трошкови сервисирања финансијског средства или финансијске обавезе значајни и ако би се други учесници на тржишту суочили са упоредивим трошковима, емитент ће их разматрати при одређивању фер вредности тог финансијског средства или финансијске обавезе. Вероватно је да фер вредност на почетку уговорног права на будуће накнаде буде једнака трошковима стварања који су исплаћени за њих, осим ако будуће накнаде и трошкови у вези са њима нису упоредиве са тржиштем.

Добици и губици (параграфи 55–57)

AG83 Ентитет примењује IAS 21 на финансијска средства и финансијске обавезе које су монетарне ставке у складу са IAS 21 и које су назначене у иностраној валути. Према IAS 21, сви девизни добити и губици од монетарних средстава и монетарних обавеза се признају у билансу успеха. Изузетак је монетарна ставка назначена као инструмент хеџинга било у хеџингу тока готовине (видети параграфе 95–101) или у хеџингу нето инвестиције (видети параграф 102). У сврху признавања девизних добитака и губитака према IAS 21, монетарно финансијско средство расположиво за продају се третира као да је пренето по амортизованој вредности у иностраној валути. У складу са тим, за такво финансијско средство, разлике у замени валуте које су резултат промена амортизоване вредности се признају у билансу успеха и друге промене књиговодствене вредности се признају у складу са параграфом 55(б). За финансијска средства расположива за продају која нису монетарне ставке према IAS 21 (на пример, инструменти капитала), добитак или губитак који се признају у укупном осталом резултату према параграфу 55(б) обухватају сваку девизну компоненту која је у вези са њима. Ако постоји однос хеџинга између недериватног монетарног средства и недериватне монетарне обавезе, промене девизне компоненте тих финансијских инструмената се признају у билансу успеха.

Умањење вредности и ненаплативост финансијских средстава (параграфи 58–70)

Финансијска средства која се књиже по амортизованој вредности (параграфи 63–65)

AG84 Умањење вредности финансијског средства које се књижи по амортизованој вредности се одмерава коришћењем првобитне ефективне каматне стопе финансијског инструмента зато што би дисконтовање по актуелној тржишној каматној стопи, у ствари, наметнуло одмеравање фер вредности за финансијска средства која би се иначе одмеравала по амортизованој вредности. Ако се о условима зајма, потраживања или инвестиције која се држи до доспећа поново преговара или ако се на неки други начин модификују због финансијских тешкоћа зајмопримца или емитента, умањење вредности се одмерава користећи првобитну ефективну каматну стопу пре модификације услова. Токови готовине који се односе на краткорочна потраживања се не дисконтују ако је ефекат дисконтовања незнатан. Ако зајам, потраживање или инвестиција која се држи до доспећа имају флукутирајућу каматну

стопу, дисконтна стопа за одмеравања сваког губитка због умањења вредности према параграфу 63 је актуелна ефективна каматна стопа/стопе које су одређене уговором. Као практични пример, поверилац може да одмерава финансијско средство које се књижи по амортизованој вредности на основу фер вредности инструмента коришћењем уочљиве тржишне цене. Израчунавање садашње вредности процењених будућих токова готовине обезбеђеног финансијског средства одражава токове готовине који могу бити резултат искључивања умањен за трошкове стицања и продаје гаранције зајма, било да је искључивање вероватно или не.

AG85 У процесу за процену умањења вредности разматрају се све кредитне изложености, не само оне које имају малу кредитну способност. На пример, ако ентитет користи интерни систем за вредновање кредита оно разматра све кредитне вредности, а не само оне који одражавају озбиљно погоршање кредита.

AG86 Процес процене износа губитка због умањења вредности може да има за резултат или један износ или низ могућих износа. У овом другом случају, ентитет признаје губитак због умањења вредности једнак најбољој процени из низа узимајући у обзир све релевантне информације доступне пре објављивања финансијских извештаја о условима који су постојали на крају извештајног периода.

AG87 У сврхе заједничке процене умањења вредности, финансијска средства се групишу на основу сличних карактеристика кредитног ризика које су показатељи способности дужника да плати све износе доспеле према условима из уговора (на пример, на основу процене кредитног ризика или процеса вредновања који узимају у разматрање врсту средства, делатност, географски положај, врсту гаранције зајма, статус претходних обавеза и друге релевантне факторе). Одабране карактеристике су релевантне за процену будућих токова готовине за групе таквих средстава тиме што показују способност дужника да исплати све износе који су доспели према условима из уговора за средства која се процењују. Међутим, вероватноће губитка и друге статистике о губитку се разликују на нивоу групе између (а) средстава која се процењују појединачно због умањења вредности и за која се открије да им вредност није умањена и (б) средства која се не процењују појединачно за умањење вредности, са резултатом да се може захтевати различит износ умањења вредности. Ако ентитет нема групу средстава са сличним карактеристикама ризика, он не врши додатну процену.

AG88 Губици због умањења вредности који се признају групно представљају међукорак до утврђивања губитака због умањења вредности појединачних средстава у групи финансијских средстава која се заједнички процењују на умањење вредности. Убрзо након што је доступна информација која посебно одређује губитке од појединачних средстава у групи којима је умањена вредност, та средства се уклањају из групе.

AG89 Будући токови готовине у групи финансијских средстава која се заједнички процењују због умањења вредности се процењују на основу претходних искустава у вези са губитком за средства са карактеристикама кредитног ризика која су слична онима у групи. Ентитети који немају искуство или имају недовољно искуства у погледу губитака специфичних за тај ентитет, користе искуство сродне групе за упоредиве групе финансијских средстава. Искуство претходних губитака се коригује на основу актуелних уочљивих података да би се одразили утицаји актуелних услова који нису утицали на период на ком се заснива искуство претходних губитака и да би се уклонили утицаји услова из претходног периода који не постоје у садашњости. Процене промена будућих токова готовине одражавају и у складу су са променама уочљивих података који су за њих везани од периода до периода (као што су промене стопа незапослености, цена некретнина, цена робе, статуса исплата или других фактора који показују претрпљене губитке у групи и њихов обим). Методологија и претпоставке које се користе за процену будућих токова готовине се редовно прегледају да би се смањиле све разлике између процена губитка и стварног искуства губитка.

AG90 Као пример примене параграфа 89, ентитет може да одреди, на основу претходног искуства, да је један од главних узрока неиспуњења обавеза у зајмовима на кредитним картицама смрт зајмопримца. Ентитет може да примети да је стопа смртности непромењена током година. Ипак, неки зајмопримци у групи зајмова на кредитним картицама тог ентитета су можда умрли те године, што показује да се губитак због умањења вредности догодио за те зајмове, чак и ако, на крају године, ентитет још увек није свестан тачно који зајмопримца је умро. Било би прикладно

за губитак од умањења вредности да се признаје за те „претрпљене, али неизвештаване” губитке. Међутим, не би било прикладно признавати као губитак због умањења вредности смртне случајеве који се очекују у будућем периоду, зато што се неопходни догађаји који узрокује губитак (смрт зајмопримца) још увек није догодио.

AG91 Када се користе претходне стопе губитка у процени будућих токова готовине, важно је да се информације о претходним стопама губитка примењују на групе које су дефинисане на начин који је у складу са групама за које су се пратиле претходне стопе губитка. Стога, метод који се користи треба да омогући свакој групи да се упозна са информацијама о искуствима претходних губитака у групама средстава са сличним карактеристикама кредитног ризика и са релевантним уочљивим подацима који одражавају садашње услове.

AG92 Приступи који се заснивају на формулама или статистички методи могу да се користе за одређивање губитака од умањења вредности у групи финансијских средстава (на пример, за зајмове са мањим билансом) све док су они у складу са захтевима у параграфима 63–65 и AG87–AG91. Било који модел који би се користио би обухватао утицаје временске вредности новца, разматрао токове готовине за читаво преостало трајање средства (не само за следећу годину), разматрао старост зајмова унутар портфеља и не би узроковао губитак од умањења вредности након почетног признавања финансијског средства.

Приход од камате после признавања умањења вредности

AG93 Онда када се финансијско средство или група сличних финансијских средстава отпише као резултат губитка због умањења вредности, приход од камате се потом признаје коришћењем каматне стопе која се користила за дисконтовање будућих токова готовине у сврху одмеравања губитка од умањења вредности.

Хеџинг (параграфи 71–102)

Инструменти хеџинга (параграфи 72–77)

Инструменти који се квалификују (параграфи 72 и 73)

AG94 Потенцијални губитак од опције коју ентитет прода би могао да буде у значајној мери већи од потенцијалног добитка у вредности од ставке хеџинга која је у вези са њим. Другим речима, продата опција није ефективна у смањењу изложености ставке хеџинга у билансу успеха. Стога, продата опција се не квалификује као инструмент хеџинга осим ако није назначена као пребијање купљене опције, укључујући и ону која је уграђена у други финансијски инструмент (на пример, продата куповна опција која се користи за хеџинг откупиве обавезе). Насупрот томе, купљена опција има потенцијалне добитке једнаке или веће од губитака и стога има потенцијал да смањи изложеност у билансу успеха од промена фер вредности или токова готовине. У складу са тим, она може да се квалификује као инструмент хеџинга.

AG95 Инвестиција која се држи до доспећа која се књижи по амортизованој вредности може да се назначи као инструмент хеџинга у хеџингу девизног ризика.

AG96 Инвестиција у некотирани инструмент капитала која се не књижи по фер вредности зато што се фер вредност не може поуздано одмерити или дериват који је повезан са њом и мора бити измирен испоруком таквог некотираног инструмента капитала (видети параграфе 46(ц) и 47) не могу да се назначе као инструмент хеџинга.

AG97 Инструменти сопственог капитала неког ентитета нису финансијска средства или финансијске обавезе тог ентитета и стога не могу да се назначавају као инструменти хеџинга.

Ставке хеџинга (параграфи 78–84)

Ставке које се квалификују (параграфи 78–80)

AG98 Утврђена обавеза за стицање посла у пословној комбинацији не може бити ставка хеџинга, осим за девизни ризик, зато што ниједан други ризик који је предмет хеџинга не може посебно да се утврди и одмери. Ти други ризици су општи пословни ризици.

AG99 Инвестиција по методу удела не може да буде ставка хеџинга у хеџингу фер вредности зато што метод удела признаје у билансу успеха удео инвеститора у добитку или губитку партнера, а не промене фер вредности инвестиције. Из сличног разлога, инвестиција у консолидовани зависни ентитет не може да буде ставка хеџинга приликом хеџинга фер вредности зато што је приликом консолидовања призната у билансу успеха подружнице, а не као промена

фер вредности инвестиције. Хеџинг нето инвестиције у инострано пословање је различит зато што је то хеџинг девизне изложености, а не хеџинг фер вредности промене вредности инвестиције.

AG99A У параграфу 80 се наводи да у консолидованим финансијским извештајима девизни ризик врло вероватне предвиђене трансакције унутар групе може да се квалификује као ставка хеџинга у хеџингу токова готовине, под условом да је трансакција исказана у валути која није функционална валута ентитета који учествује у трансакцији и да девизни ризик утиче на консолидовани биланс успеха. У сврху овога, ентитет може да буде матични ентитет, зависни ентитет, придружени ентитет, заједнички подухват или подружница. Ако девизни ризик предвиђене трансакције унутар групе не утиче на консолидовани биланс успеха, трансакција унутар групе не може да се квалификује као ставка хеџинга. Ово је обично случај код исплата тантијема, исплате камата или трошкова руководства међу чланицама исте групе осим ако не постоји одговарајућа спољна трансакција. Међутим, када девизни ризик предвиђене трансакције унутар групе утиче на консолидовани биланс успеха, трансакција унутар групе може да се квалификује као ставка хеџинга. Пример су предвиђене продаје или куповине залиха између чланица исте групе ако је у току продаја залиха спољној страни. Слично, предвиђена продаја унутар групе постројења и опреме од стране ентитета које их је произвео ентитету које ће користити постројења и опрему за своје пословање може да утиче на консолидовани биланс успеха. Ово би могло да се догоди, на пример, зато што ће постројење и опрема бити амортизовани од стране ентитета који их купује и износ признат на почетку за постројење и опрему може да се промени ако је предвиђена трансакција унутар групе исказана у валути која није функционална валута ентитета који купује.

AG99B Ако се хеџинг предвиђене трансакције унутар групе квалификује за рачуноводство хеџинга, сваки добитак или губитак који се признаје у укупном осталом резултату у складу са параграфом 95(а) треба да се рекласификује из капитала у биланс успеха, као рекласификација услед кориговања, за исти период или периоде током којих девизни ризик трансакције која је предмет хеџинга утиче на консолидовани биланс успеха.

AG99BA Ентитет може да назначи све промене токова готовине или фер вредности ставке хеџинга у хеџинг односу. Ентитет такође може да назначи само промене у токовима готовине или фер вредности ставке хеџинга које су изнад или испод одређене цене или друге променљиве (једностранни ризик). Сопствена вредност купљене опције хеџинг инструмента (претпостављајући да има исте основне услове као и назначени ризик), али не и вредност посматрана у временском периоду, одражава једностранни ризик ставке хеџинга. На пример, ентитет може да назначи променљивост исхода будућих токова године који настају као резултат повећања цене предвиђених набавки некретнина. У таквој ситуацији, само су назначени губици токова готовине који су резултат повећања цена изнад специфицираног нивоа. Хеџинг ризика не укључује временску вредност купљене опције будући да временска вредност није компонента предвиђене трансакције која утиче на добитак или губитак (параграф 86(б)).

Назначавање финансијских ставки као ставки хеџинга (параграфи 81 и 81A)

AG99C Ако се део токова готовине од финансијског средства или финансијске обавезе назначи као ставка хеџинга, онда тај назначени део мора да буде мањи од укупних токова готовине од тог средства или те обавезе. На пример, у случају обавезе чија је ефективна каматна стопа испод LIBOR–а, ентитет не може да назначи (а) део обавезе једнак износу главнице плус камата по LIBOR–у и (б) негативни преостали део. Међутим, ентитет може да назначи све токове готовине од читавог финансијског средства или финансијске обавезе као ставку хеџинга и да их подвргне хеџингу само за један одређени ризик (на пример, само за промене које се могу приписати променама у LIBOR–у). На пример, у случају финансијске обавезе чија је ефективна каматна стопа 100 основних поена испод LIBOR–а, ентитет може да назначи као ставку хеџинга читаву обавезу (то јест главницу плус камату по LIBOR–у минус 100 основних поена) и да подвргне хеџингу промену фер вредности или токова готовине читаве обавезе који се могу приписати променама у LIBOR–у. Ентитет такође може да одабере коефицијент хеџинга који није један према један да би побољшао ефективност хеџинга како је описано у параграфу AG100.

AG99Д Поред тога, ако је финансијски инструмент са фиксним стопом подвргнут хеџингу неко време после свог настанка и ако су се у међувремену промениле каматне стопе, ентитет може да назначи део једнак референтној стопи који је већи од уговорне стопе плаћене за ту ставку. Ентитет може то да уради под условом да је референтна стопа мања од ефективне каматне стопе израчунате под претпоставком да је ентитет купио инструмент на дан када је по први пут назначио ставку хеџинга. На пример, претпоставимо да ентитет ствара финансијско средство са фиксним стопом од н.ј. 100 које има ефективну каматну стопу од 6 процената у време када је LIBOR 4 процената. Он почиње да штити хеџингом то средство неко време пошто LIBOR порасте на 8 процената и фер вредност средства се смањи на н.ј. 90. Ентитет израчунава да ако је купио средство на датум када га је по први пут назначио као ставку хеџинга за његову тадашњу вредност од н.ј. 90, ефективни принос би био 9,5 процената. Зато што је LIBOR мањи од овог ефективног приноса, ентитет може да назначи део LIBOR—а од 8 процената који се састоји делимично од уговорних токова готовине од камате и делимично од разлике између садашње фер вредности (то јест, н.ј. 90) и износа који се може поново платити по доспећу (то јест, н.ј. 100).

AG99Е Параграф 81 дозвољава ентитету да врши другачије назначивање осим укупне фер вредности промене или променљивости тока готовине финансијског инструмента. На пример:

(а) сви токови готовине финансијског инструмента се могу назначити за промене тока готовине или фер вредности које су приписиве неким (али не свим) ризицима; или

(б) неки (али не сви) токови готовине финансијског инструмента се могу назначити за промене тока готовине или фер вредности које су приписиве свим или само неким ризицима (на пример „део“ токова готовине финансијског инструмента може бити назначен за промене приписиве свим или само неким ризицима).

AG99Ф Да би били прихватљиви за рачуноводство хеџинга, назначени ризици и делови морају бити засебно уочљиве компоненте финансијског инструмента и промене токова готовине или фер вредности укупног финансијског инструмента настале услед промене назначених ризика и делова морају бити поуздано мерљиви. На пример:

(а) за финансијске инструменте са фиксним стопом који су хеџирани за промене фер вредности које су приписиве променама безризичне или референтне каматне стопе, за безризичну или референтну каматну стопу се нормално сматра да је засебно уочљива компонента финансијског инструмента и да је поуздано мерљива.

(б) инфлација није засебно уочљива и поуздано мерљива и не може се назначити као ризик или део финансијског инструмента осим уколико се испуне захтеви под (ц).

(ц) уговорно специфицирана инфлација као део токова готовине признате и за инфлацију везане обвезнице (претпостављајући да нема захтева за засебним обрачунавањем уграђених дериватива) је засебно уочљива и поуздано мерљива све док на остале токове готовине инструмента не утиче инфлаторни део.

Назначивање нефинансијских ставки као ставки хеџинга (параграф 82)

AG100 Промене цене састојка или компоненти нефинансијског средства или нефинансијске обавезе обично нема предвидити, засебно мерљив утицај на цену ставке који се може упоредити са утицајем, рецимо, промене тржишних каматних стопа на цену обвезнице. На овај начин, нефинансијско средство или нефинансијска обавеза је ставка хеџинга само у својој целини или за девизни ризик. Ако постоји разлика између услова инструмента хеџинга и ставки хеџинга (као за хеџинг предвиђене куповине бразилске кафе коришћењем форвард уговора за куповину колумбијске кафе по иначе сличним условима), однос хеџинга ипак може да се квалификује као однос хеџинга под условом да су задовољени сви услови из параграфа 88, укључујући и то да се очекује да хеџинг буде веома успешан. У сврху овога, износ инструмента хеџинга може бити већи или мањи од износа ставке хеџинга ако ово побољша ефективност односа хеџинга. На пример, може да се изврши анализа регресије да би се утврдио статистички однос између ставке хеџинга (на пример, трансакције са бразилском кафеом) и инструмента хеџинга (на пример, трансакције са колумбијском кафеом). Ако постоји валидан статистички однос између ове две варијабле (то јест између цена јединица бразилске и колумбијске кафе), нагиб линије регресије може да се користи за утврђивање

кофицијента хеџинга који ће максимизовати очекивану ефективност. На пример, ако је нагиб линије регресије 1,02, коефицијент хеџинга на основу 0,98 ставки хеџинга према 1 инструменту хеџинга максимизује очекивану ефективност. Међутим, однос хеџинга може да има за резултат и неефективност која се признаје у биланс успеха током односа хеџинга.

Назначивање групе ставки као ставки хеџинга (параграфи 83 и 84)

AG101 Хеџинг укупне нето позиције (на пример, нето свих средстава и обавезе са фиксним стопом и са сличним доспећима), а не одређене ставке хеџинга, се не квалификује за рачуноводство хеџинга. Међутим, скоро исти утицај на биланс успеха у рачуноводству хеџинга за ову врсту односа хеџинга може да се постигне назначивањем дела основних ставки као ставке хеџинга. На пример, ако банка има н.ј. 100 од средстава и н.ј. 90 од обавезе са ризицима и условима сличне природе и ако врши хеџинг за нето изложеност од н.ј. 10, он може да назначи н.ј. 10 тих средстава као ставку хеџинга. Ово назначивање може да се користи ако су та средства и обавезе инструменти са фиксним стопом, у ком случају је то хеџинг фер вредности, или ако су то инструменти са променљивом стопом, то је хеџинг токова готовине. Слично, ако ентитет има утврђену обавезу да изврши куповине стране валуте од н.ј. 100 и утврђену обавезу да изврши продају стране валуте од н.ј. 90, он може да заштити хеџингом нето износ од н.ј. 10 тиме што ће стећи дериват и назначити га као инструмент хеџинга повезан са н.ј. 10 утврђене обавезе о куповини н.ј. 100.

Рачуноводство хеџинга (параграфи 85–102)

AG102 Пример хеџинга фер вредности је хеџинг изложености променама фер вредности дужничког инструмента са фиксним стопом као резултат промена каматних стопа. Такав хеџинг би могао да закључи емитент или ималац.

AG103 Пример хеџинга токова готовине је коришћење свопа да се промени дуг са флукутирајућом стопом у дуг са фиксним стопом (то јест хеџинг будуће трансакције у којој су будући токови готовине који се штите хеџингом будуће исплате камате).

AG104 Хеџинг утврђене обавезе (на пример хеџинг промене цене горива која се односи на непризнату уговорну обавезу електродистрибуције да купује гориво по фиксној стопи) је хеџинг изложености променама фер вредности. У складу са тим, такав хеџинг је хеџинг фер вредности. Међутим, према параграфу 87 хеџинг девизног ризика утврђене обавезе би могао алтернативно да се рачуноводствено обухвата и као хеџинг токова готовине.

Процена ефективности хеџинга

AG105 Хеџинг се сматра веома успешним само ако су задовољена оба следећа услова:

(а) На почетку хеџинга и у наредним периодима, очекује се да ће хеџинг бити јако успешан у постизању пребијања промена фер вредности или токова готовине који се могу приписати ризику који је био предмет хеџинга током периода за који је хеџинг назначен. Такво очекивање се може приказати на различите начине, укључујући и поређење прошлих промена фер вредности или токова готовине ставке хеџинга које се могу приписати ризику који је предмет хеџинга са прошлим променама фер вредности или токова готовине инструмента хеџинга, или приказивањем велике статистичке везе између фер вредности или токова готовине ставке хеџинга и фер вредности или токова готовине инструмента хеџинга. Ентитет може да изабере коефицијент хеџинга који није један према један да би побољшао ефективност хеџинга као што је описано у параграфу AG100.

(б) Стварни резултати хеџинга су у оквиру од 80 до 125 процената. На пример, ако су стварни резултати такви да је губитак од инструмента хеџинга н.ј. 120 и да је добитак од таквог инструмента н.ј. 100, пребијање може да се одмери са $120 / 100$, што је 120 процената, или са $100 / 120$, што је 83 процената. У овом примеру, под претпоставком да хеџинг задовољава услов под (а), ентитет би закључио да је хеџинг био веома успешан.

AG106 Успешност се процењује, што је минималан број пута, у време када ентитет саставља своје годишње или периодичне финансијске извештаје.

AG107 Овај стандард не одређује један метод за процену ефективности хеџинга. Метод који ентитет усвоји за процену

ефективности хединга зависи од његове стратегије управљања ризиком. На пример, ако је стратегија за управљање ризиком неког ентитета периодично кориговање износа инструмента хединга да би се одразиле промене у хединг позицији, ентитет треба да прикаже да се очекује да ће хединг бити успешан само за период док износ инструмента хединга не буде коригован следећи пут. У неким случајевима, ентитет усваја различите методе за различите врсте хединга. Документација неког ентитета о његовој стратегији хединга обухвата његове процедуре за процену ефективности. Те процедуре наводе да ли процена обухвата све добитке или губитке од инструмента хединга или да ли је искључена временска вредност инструмента.

AG107A Ако ентитет штити хедингом мање од 100 процената изложености неке ставке, као што је 85 процената, он ће назначити ставку хединга као 85 процената изложености и одмераваће неефективност на основу промене тих назначених 85 процената изложености. Међутим, када се хедингом штити назначених 85 процената изложености, ентитет може да користи коефицијент хединга који није један према један ако то побољшава очекивану ефективност хединга, како је описано у параграфу AG100.

AG108 Ако су главни услови инструмента хединга и ставке хединга, обавезе, утврђене обавезе или врло вероватне предвиђене трансакције исти, промене фер вредности и токова готовине који се могу приписати ризику који је предмет хединга могу вероватно у потпуности да се пребију, и када се хединг закључи и после. На пример, своп каматне стопе ће вероватно бити успешан хединг ако су хипотетички и износи главнице, услови, датуми поновног одређивања цена, датуми камата и исплата и добијања главнице, као и основа за одмеравање каматних стопа исте за инструмент хединга и ставку хединга. Поред тога, хединг врло вероватне предвиђене куповине робе са форвард уговором ће вероватно бити врло успешан ако је:

(а) форвард уговор за куповину исте количине исте робе у исто време и на истом месту као и предвиђена куповина која је предмет хединга;

(б) фер вредност форвард уговора на почетку нула; и

(ц) или промена дисконта или премије од форвард уговора искључена из процене ефективности и признаје се у билансу успеха или се промена очекиваних токова готовине од веома вероватне предвиђене трансакције заснива на форвард цени робе.

AG109 Понекад инструмент хединга пребија само део ризика који је предмет хединга. На пример, хединг не би био у потпуности успешан ако су инструмент хединга и ставка хединга назначени у различитим валутама које не иду у тандему. Такође, хединг ризика од каматне стопе који користи дериват не би био у потпуности успешан ако се део промене фер вредности деривата може приписати кредитном ризику супротне стране.

AG110 Да би се квалификовао за рачуноводство хединга, хединг мора да се односи на одређени утврђени и назначени ризик, а не само на опште пословне ризике ентитета, и мора на крају да утиче на биланс успеха ентитета. Хединг ризика од застарелости физичког средства или ризика од експропријације имовине од стране владе нису прихватљиви за рачуноводство хединга; ефективност не може да се одмери зато што ти ризици не могу поуздано да се одмере.

AG110A Параграф 74(а) дозвољава ентитету да одвоји унутрашњу вредност и временску вредност опције уговора и као инструмент хединга назначи само промену унутрашње вредности опције уговора. Такво назначивање може да резултира хединг односом који је савршено ефективан у пребијању промена токова готовине приписивих хедирамом једностраном ризику предвиђене трансакције уколико су основни услови предвиђене трансакције и хединг инструмента исти.

AG110B Уколико ентитет назначи купљену опцију у целости као хединг инструмент једностраног ризика који настаје услед предвиђене трансакције, хединг однос неће бити савршено ефикасан. Ово је због тога што премија плаћена за опцију укључује временску вредност а, као што је наведено у параграфу AG99BA, назначени једнострани ризик не укључује временску вредност опције. Стога у овој ситуацији неће бити пребијања између токова готовине који се односе на временску вредност премије плаћене за опцију и назначеног штићеног ризика.

AG111 У случају ризика од каматне стопе, ефективност хединга може да се процени састављањем табеле доспећа за финансијска средства и финансијске обавезе која показује нето изложеност каматне стопе за сваки временски период, под условом да је нето изложеност у вези са одређеним средством или обавезом

(или за одређену групу средстава или обавеза или за њихов одређени део) што узрокује нето изложеност, и ефективност хединга се процењује према том средству или обавези.

AG112 Приликом процене успешности хединга, ентитет обично узима у разматрање временску вредност новца. Фиксна каматна стопа на ставку хединга не мора тачно да одговара фиксној каматној стопи свопа назначеног као хединг фер вредности. Нити флукутирајућа каматна стопа на средство или обавезу који носе камату мора да буде иста као флукутирајућа каматна стопа свопа назначеног као хединг токова готовине. Фер вредност свопа произлази из његових нето измирења. Фиксне и флукутирајуће стопе свопа могу да се промене без утицаја на нето измирења ако се обе мењају са истог рачуна.

AG113 Ако ентитет не задовољи критеријуме ефективности хединга, ентитет прекида рачуноводство хединга од последњег датума када је приказано поклапање са ефективношћу хединга. Међутим, ако ентитет утврди догађај или промену у околностима које су проузроковале да однос хединга не задовољи критеријуме ефективности, и покаже да је хединг био успешан пре тог догађаја или ако се догодила промена околности, ентитет прекида рачуноводство хединга од датума догађаја или промене околности.

Рачуноводство хединга фер вредности за портфељ хединга ризика од каматних стопа

AG114 За хединг фер вредности ризика од каматне стопе у вези са портфељом финансијских средстава или финансијских обавеза, ентитет би задовољио захтеве овог стандарда ако је усклађен са процедурама изложеним под (а)–(и) и параграфима AG115–AG132 у даљем тексту.

(а) Као део свог процеса за управљање ризиком ентитет утврђује портфељ ставки чији ризик од каматне стопе жели да заштити хедингом. Портфељ може да се састоји само од средстава, само од обавеза или од средстава и од обавеза. Ентитет може да утврди два или више портфеља (на пример, ентитет може да групише своја средства расположива за продају у посебан портфељ), у ком случају примењује упутство из даљег текста за сваки портфељ посебно.

(б) Ентитет анализира портфељ у периодима за поновно одређивање цена на основу очекиваних, а не уговорних датума за поновно одређивање цена. Анализа временских периода за поновно одређивање цена може да се изврши на различите начине укључујући и распоређивање токова готовине на периоде у којима се очекује да се они догоде, или распоређивање хипотетичких износа главнице на све периоде до датума када се очекује да се догоди поновно одређивање цена.

(ц) На основу ове анализе, ентитет одлучује о износу који жели да заштити хедингом. Ентитет назначавача као ставку хединга износ средстава или обавеза (али не нето износ) из утврђеног портфеља који је једнак износу који жели да назначи као онај који се штити хедингом. Овај износ такође одређује проценат мерила која се користе за тестирање ефективности у складу са параграфом AG126(б).

(д) Ентитет назначавача ризик од каматне стопе који је предмет хединга. Овај ризик може да буде део ризика од каматне стопе у свакој ставки која је у позицији хединга, као што је референтна каматна стопа (на пример LIBOR).

(е) Ентитет назначавача један или више инструмената хединга за сваки временски период поновног одређивања цена.

(ф) Користећи назначивања набројана од (ц) до (е) у претходном тексту, ентитет процењује на почетку и у наредним периодима, да ли се очекује да хединг буде веома успешан током периода за који је назначен.

(г) Периодично, ентитет одмерава промену фер вредности ставке хединга (како је назначено под (ц)) која се може приписати ризику који је предмет хединга (како је назначено под (д)), на основу очекиваних датума за поновно одређивање цена одређених под (б). Под условом да је одређено да је хединг био веома успешан када је извршена процена коришћењем документованог метода процене ефективности ентитета, ентитет признаје промену фер вредности ставке хединга као добитак или губитак у билансу успеха и у једној од две линијске ставке у извештају о финансијској позицији како је описано у параграфу 89А. Промена фер вредности не треба да се расподељује на појединачна средства или обавезе.

(х) Ентитет одмерава промену фер вредности инструмента / инструмената хединга (како је назначено под (е)) и признаје је као добитак или губитак у билансу успеха. Фер вредност инструмента

/ инструмената хеџинга се признаје као средство или обавеза у извештају о финансијској позицији.

(и) Свака неефективност ће се признавати у билансу успеха као разлика између промене фер вредности поменуте под (г) и под (х).

AG115 Овај приступ је детаљније описан у даљем тексту. Овај приступ се примењује само на хеџинг фер вредности ризика од каматне стопе који је у вези са портфељом финансијских средстава или финансијских обавеза.

AG116 Портфељ одређен у параграфу AG114(а) би могао да садржи средства и обавезе. Или, може да буде портфељ који садржи само средства, или само обавезе. Портфељ се користи за одређивање износа средстава или обавеза које ентитет жели да заштити хеџингом. Међутим, портфељ сам по себи није назначен као ставка хеџинга.

AG117 Приликом примене параграфа 114(б), ентитет одређује очекивани датум поновног одређивања цена ставке као ранији од датума када се очекује да та ставка доспе за наплату или да се поново одреде тржишне стопе. Очекивани датуми поновног одређивања цена се процењују на почетку хеџинга и током трајања хеџинга, на основу претходног искуства и других доступних информација, укључујући и информације у погледу стопа плаћања унапред, каматних стопа и њихове интеракције. Ентитети који немају искуства или имају недовољно искуства користе искуства сродне групе за упоредиве финансијске инструменте. Ове процене се периодично прегледају и допуњавају у светлу новог искуства. У случају ставке са фиксном стопом која се плаћа унапред, очекивани датум поновног одређивања цена је датум на који се очекује да ставка буде плаћена унапред осим ако се тржишним стопама не одређује цена раније. За групу сличних ставки, анализа временских периода која се заснива на очекиваним датумима поновног одређивања цена може да добије форму расподеле процената групе, а не појединачних ставки, на сваки временски период. Ентитет може да примени друге методологије у сврхе такве расподеле. На пример, може да користи мултипликатор стопе плаћања унапред за алокацију амортизујућих зајмова на временске период који се заснивају на очекиваним датумима поновног одређивања цена. Међутим, методологија за такву алокацију треба да буде у складу са процедурама и циљевима тог ентитета за управљање ризиком.

AG118 Као пример назначивања изнет у параграфу AG114(ц), ако у одређеном временском периоду за поновно одређивање цена ентитет процени да има средства са фиксном стопом од н.ј. 100 и обавезе са фиксном стопом од н.ј. 80 и одлучи да заштити хеџингом читаву нето позицију од н.ј. 20, он назначава као ставку хеџинга средства у износу од н.ј. 20 (део средстава). Назначивање се изражава као “износ валуте” (на пример износ у доларима, еврама, фунтама или рандима), а не као појединачна средства. Произистиче да сва средства (или обавезе) од којих се узима износ хеџинга – то јест свих н.ј. 100 средстава из претходног примера – морају бити:

(а) Ставке чија се фер вредност мења као одговор на промене каматне стопе која је предмет хеџинга; и

(б) Ставке које би могле да се квалификују за рачуноводство хеџинга фер вредности да су појединачно назначене као предмет хеџинга. Нарочито, зато што овај стандард одређује да фер вредност финансијске обавезе са обележјем потражње (као што су депозити по виђењу или неке друге врсте временских депозита) није мања од износа који се може платити по виђењу, дисконтованог од првог дана када се може тражити да се износ исплати, таква ставка не може да се квалификује за рачуноводство хеџинга фер вредности за било који временски период после најкраћег периода у ком ималац може да потражује исплату. У претходном примеру, позиција која се штити хеџингом је износ средстава. Стога, такве обавезе нису део назначене ставке хеџинга, већ их ентитет користи за одређивање износа средстава које је назначено као предмет хеџинга. Ако је позиција коју је ентитет желео да заштити хеџингом био износ обавезе, износ који представља назначену ставку хеџинга мора да се узме из обавеза са фиксном стопом које нису обавезе за које је могло да се захтева поновно плаћање у ранијем временском периоду, и процентуално мерило коришћено за процену ефективности хеџинга у складу са параграфом AG126(б) би се израчунало као проценат тих других обавеза. На пример, претпоставимо да ентитет процени да у одређеном временском периоду за поновно одређивање цена он има обавезу са фиксном стопом од н.ј. 100 које сачињавају н.ј. 40 депозита по виђењу и н.ј. 60 обавеза без обележја потражње, и н.ј. 70 средстава са фиксном стопом.

Ако ентитет одлучи да заштити хеџингом читаву нето позицију од н.ј. 30, он назначава као ставку хеџинга обавеза од н.ј. 30 или 50 процената обавеза без обележја потражње.

AG119 Ентитет се такође суочава са другим захтевима назначивања и документације изнетим у параграфу 88(а). За портфељ хеџинга ризика од каматних стопа, ово назначивање и документација одређују да политика ентитета за све варијабле које се користе за утврђивање износа који је предмет хеџинга и тога како се одмерава ефективност, обухвата следеће:

(а) Која средства и обавезе треба да се укључе у портфељ хеџинга и која основа треба да се користи за њихово уклањање из портфеља.

(б) Како ентитет процењује датуме поновног одређивања цена, укључујући и то које претпоставке у вези са каматном стопом леже у основи процена стопа плаћања унапред и основу за промену тих процене. Исти метод се користи и за почетне процене које се праве у време када се средство или обавеза укључе у портфељ хеџинга и за све касније измене тих процене.

(ц) Број и трајање временских периода поновног одређивања цена.

(д) Колико често ће ентитет тестирати ефективност и који од два метода из параграфа AG126 ће користити.

(е) Методологију коју је ентитет користио за одређивање износа средстава или обавеза које су назначене као ставка хеџинга и, у складу са тим, процентуална мерила која су коришћена када је ентитет тестирао ефективност користећи метод описан у параграфу AG126(б).

(ф) Када ентитет тестира ефективност коришћењем метода описаног у параграфу AG126(б), да ли ће ентитет тестирати ефективност за сваки временски период поновног одређивања цена појединачно, за све временске периоде укупно, или коришћењем неке комбинације ове две могућности.

Политике одређене за назначивање и документацију односа хеџинга треба да буду у складу са процедурама и циљевима ентитета за управљање ризиком. Промене политика не треба да се врше произвољно. Оне треба да се оправдају на основу промена тржишних услова и других фактора и заснивају и буду у складу са процедурама и циљевима ентитета за управљање ризиком.

AG120 Инструмент хеџинга поменут у параграфу AG114(е) може бити појединачни дериват или портфељ деривата од којих сви садрже изложеност ризику од каматне стопе који је предмет хеџинга назначеном у параграфу AG114(д) (на пример портфељ свопова каматне стопе од којих сви садрже изложеност LIBOR-у). Такав портфељ деривата може да садржи позиције ризика које се пребијају. Међутим, можда неће укључивати продате опције или нето продате опције, зато што овај стандард не дозвољава да се такве опције назначе као инструменти хеџинга (осим када је продата опција назначена за пребијање купљене опције). Ако инструмент хеџинга врши хеџинг износа назначеног у параграфу AG114(ц) за више од једног временског периода за поновно одређивање цена, он се алоцира на све временске периоде који су предмет хеџинга. Међутим, читав инструмент хеџинга мора да се алоцира на те временске периоде за поновно одређивање цена зато што овај стандард не дозвољава да се однос хеџинга назначи само за део временског периода током ког инструмент хеџинга остаје неизмирен.

AG121 Када ентитет одмерава промену фер вредности ставке која се може платити унапред у складу са параграфом AG114(г), промена каматних стопа утиче на фер вредност ставке која се може платити унапред на два начина: она утиче на фер вредност уговорних токова готовине и на фер вредност опције плаћања унапред коју садржи ставка за плаћање унапред. Параграф 81 стандарда дозвољава ентитету да назначи део финансијског средства или финансијске обавезе, делећи заједничку изложеност ризику, као ставку хеџинга, под условом да се може одмерити ефективност. За ставке које се могу платити унапред, параграф 81А дозвољава да се ово постигне назначивањем ставке хеџинга помоћу промене фер вредности која се може приписати променама назначене каматне стопе на основу очекиваних, а не уговорних, датума за поновно одређивање цена. Међутим, утицај који промене каматне стопе која је предмет хеџинга имају на те очекиване датуме поновног одређивања цена се укључују у одређивање фер вредности ставке хеџинга. У складу са тим, ако се очекивани датуми поновног одређивања цена измене (на пример да би се одразила промена очекиваних исплата унапред), или ако се стварни датуми поновног одређивања цена разликују од оних очекиваних, повећава се

неефективност као што је описано у параграфу AG126. За разлику од тога, промене очекиваних датума поновног одређивања цена који се (а) јасно јављају због фактора, а не због промена каматне стопе која је предмет хеџинга, (б) нису у вези са променама каматне стопе која је предмет хеџинга и (ц) могу се поуздано одвојити од промена које се могу приписати каматној стопи која је предмет хеџинга (на пример промене стопа плаћања унапред које се јасно јављају због промена демографских фактора или пореских прописа, а не због промена каматне стопе) се искључују када се одређује промена фер вредности ставке хеџинга, зато што се оне не могу приписати ризику који се штити хеџингом. Ако постоји неизвесност у вези са факторима због којих се јавља промена очекиваних датума поновног одређивања цена или ако ентитет није способан да поуздано одвоји промене које се јављају због каматне стопе која је предмет хеџинга од оних промена које се јављају због других фактора, онда се претпоставља да се промена јавља због промена каматне стопе која је предмет хеџинга.

AG122 Овај стандард не одређује технике које се користе за одређивање износа поменутог у параграфу AG114(г), наиме промене фер вредности ставке хеџинга која се може приписати ризику који се штити хеџингом. Ако се статистичке или друге технике процене користе за такво одмеравање, руководство мора да очекује да резултат буде приближан оном који би се добио одмеравањем свих појединачних средстава или обавеза које чине ставку хеџинга. Није прикладно претпоставити да су промене фер вредности ставке хеџинга једнаке променама и вредности инструмента хеџинга.

AG123 Параграф 89А захтева да ако је ставка хеџинга за одређени временски период поновног одређивања цена средство, онда се промена њене вредности представља као засебна линијска ставка у оквиру средстава. Насупрот томе, ако је ставка хеџинга за одређени временски период поновног одређивања цена обавеза, промена њене вредности се представља као засебна линијска ставка у оквиру обавеза. Ово су засебне линијске ставке поменуте у параграфу AG114(г). Одређена алокација на појединачна средства (или обавезе) се не захтева.

AG124 У параграфу AG114(и) се примећује да се неефективност јавља до степена када се промена фер вредности ставке хеџинга која се може приписати ризику који је предмет хеџинга разликује од промене фер вредности хеџинг деривата. Таква разлика се може јавити из одређеног броја разлога, који обухватају следеће:

(а) Стварни датуми поновног одређивања цена су различити од оних очекиваних, или су очекивани датуми поновног одређивања цена измењени;

(б) Ставками у портфељу хеџинга је умањена вредност или су престале да се признају;

(ц) Датуми исплате инструмента хеџинга и ставке хеџинга су различити; и

(д) Други узроци (на пример када неколико ставки хеџинга носи камате по стопи која је нижа од бенчмарк (референтне) стопе за коју је ставка назначена као ставка хеџинга, и када неефективност која је резултат тога није толико велика да се портфељ у целини не квалификује за рачуноводство хеџинга).

Таква неефективност треба да се утврди и призна у билансу успеха.

AG125 Уопштено, ефективност хеџинга ће се побољшати:

(а) Ако ентитет алоцира ставке са различитим карактеристикама плаћања унапред на начин који узима у обзир разлике у понашању плаћања унапред;

(б) Када је број ставки у портфељу већи. Када се само неколико ставки садржи у портфељу, вероватна је релативно висока неефективност ако се једна од ставки плати унапред раније или касније него што се очекивало. Насупрот томе, када портфељ садржи много ставки, може се тачније предвидети понашање плаћања унапред;

(ц) Када су краћи временски периоди поновног одређивања цена (на пример једномесечни насупрот тромесечном временском периоду за поновно одређивање цена). Краћи периоди за поновно одређивање цена смањују утицај неслагања између датума поновног одређивања цена и датума исплате (у оквиру временског периода поновног одређивања цена) ставку хеџинга и инструмент хеџинга; и

(д) Већа учесталост кориговања износа инструмента хеџинга да би се одразиле промене ставки хеџинга (на пример због промена очекивања плаћања унапред).

AG126 Ентитет периодично тестира своју ефективност. Ако се процене датума поновног одређивања цена мењају између

једног датума када ентитет врши процену ефективности и следећег датума, он израчунава износ ефективности или:

(а) као разлику између промене фер вредности инструмента хеџинга (видети параграф AG114(х)) и промене фер вредности читаве ставке хеџинга која се може приписати променама каматне стопе која је предмет хеџинга (укључујући и утицај који та промена каматне стопе која је предмет хеџинга има на фер вредност било које уграђене опције плаћања унапред), или

(б) коришћењем следећег заокруживања. Ентитет:

(i) израчунава проценат средстава (или обавеза) у сваком временском периоду поновног одређивања цена које је било предмет хеџинга на основу процењених датума поновног одређивања цена направљених последњег дана када је тестирана ефективност.

(ii) примењује овај проценат на своје измењене процене износа у том временском периоду поновног одређивања цена да би израчунао износ ставке хеџинга на основу његове измењене процене.

(iii) израчунава промену фер вредности својих измењених процена ставке хеџинга која се може приписати ризику који се штити хеџингом и представи је како је изнето у параграфу AG114(г)).

(iv) признаје неефективност једнаку разлици између износа одређеног под (iii) и промене фер вредности инструмента хеџинга (видети параграф AG114(х)).

AG127 Када одмерава ефективност, ентитет прави разлику између измена процењених датума поновног одређивања цена постојећих средстава (или обавеза) и стварања нових средстава (или обавеза), од чега само ово претходно узрокује неефективност. Све ревизије процене датума поновног одређивања цена (који нису они искључени у складу са параграфом AG121), укључујући сваку поновну алокацију постојећих ставки на временске периоде, се обухватају када се мења процењени износ у временском периоду у складу са параграфом AG126(б)(ii), па стога, и онда када се одмерава ефективност. Онда када се неефективност признаје како је изложено у претходном тексту, ентитет установљава нову процену укупних средстава (или обавеза) у сваком временском периоду поновног одређивања цена, укључујући и нова средства (или обавезе) који су настали после последњег теста ефективности, и назначавача нови износ као ставку хеџинга и нови проценат као проценат хеџинга. Процедура изложена у параграфу AG126(б) се онда понавља до следећег датума када се тестира ефективност.

AG128 Ставке које су првобитно алоциране у временски период поновног одређивања цена могу да престану да се признају због исплате унапред која је ранија од очекиване или због отписивања узрокованог умањењем вредности или продајом. Када се ово догоди, износ промене фер вредности се укључује у засебну линијску ставку помену у параграфу AG114(г) која се односи на то да ставка чије је признавање престало треба да се уклони из извештаја о финансијској позицији, и укључи у добитак или губитак који се јавља после престанка признавања ставке. У сврху овога, неопходно је знати временске/и период(е) поновног одређивања цена у које је ставка чије је признавање престало алоцирана, зато што ово одређује временске/и период(е) поновног одређивања цена из којих ставка треба да се уклони и стога и износ који треба да се уклони из засебне линијске ставке поменуте у параграфу AG114(г). Када ставка престаје да се признаје, ако се може одредити у ком временском периоду је она укључена, она се уклања из тог временског периода. Ако не, она се уклања из најранијег временског периода ако су резултат престанка признавања биле исплате унапред више од очекиваних, или се алоцира на све периоде који садрже ставку чије је признавање престало по систематском или рационалном основу ако је ставка продата или јој је умањена вредност.

AG129 Поред тога, сваки износ који се односи на одређени временски период, чије признавање не престаје када временски период истекне, се признаје у билансу успеха у то време (видети параграф 89А). На пример, претпоставимо да ентитет алоцира ставке на три временска периода поновног одређивања цена. Приликом претходног поновног назначавача, промена фер вредности која је извештавана у једној линијској ставци у извештају о финансијској позицији је било средство од н.ј. 25. Тај износ представља износ који се може приписати периодима 1, 2 и 3 од н.ј. 7, н.ј. 8 и н.ј. 10, тим редоследом. У време следећег поновног назначавача, средства која се могу приписати периоду 1 су била или реализована или поновно алоцирана на друге периоде. Стога, н.ј. 7 престаје да се признаје у извештају о финансијској позицији и признаје се кроз биланс успеха. н.ј. 8 и н.ј. 10 се сада могу приписати на

периоде 1 и 2, тим редоследом. Ови преостали периоди се онда коригују, како је неопходно, за промене фер вредности како је описано у параграфу AG114(г).

AG130 Као илустрација захтева претходна два параграфа, претпоставимо да је ентитет распоредио средства алокацијом процента портфеља на сваки временски период поновног одређивања цена. Претпоставимо такође да је могао да распореди н.ј. 100 у сваки од прва два временска периода. Када истекне први временски период, н.ј. 110 средстава престаје да се признаје због очекиваних и неочекиваних поновних исплата. У овом случају, цео износ који се садржи у засебној линијској ставки поменутој у параграфу AG114(г) који се односи на први временски период се уклања из извештаја о финансијској позицији, плус 10 процената износа који се односи на други временски период.

AG131 Ако се износ који је предмет хеџинга за временски период поновног одређивања цена смањи, а да не престане признавање средстава (и обавеза) која се на њега односе, износ који се укључује у засебну линијску ставку поменути у параграфу AG114(г) који се односи на смањење се амортизује у складу са параграфом 92.

AG132 Ентитет може пожелети да примени приступ изнет у параграфима AG114–AG131 на портфељ хеџинга који се претходно рачуноводствено обухватао као хеџинг токова готовине у складу са IAS 39. Такав ентитет би повукао претходно назначаване хеџинга тока готовине у складу са параграфом 101(д), и применио би захтеве изнете у том параграфу. Он би такође поновно назначио хеџинг као хеџинг фер вредности и применио приступ изнет у параграфима AG114–AG131 на потенцијалне наредне рачуноводствене периоде.

Прелазне одредбе (параграфи од 103 до 108Б)

AG133 Ентитет може да назначи предвиђену трансакцију унутар групе као ставку хеџинга на почетку годишњег периода који почиње 1. јануара 2005. године или касније (или, у сврхе преправљања компаративних информација, на почетку ранијег периода поређења) у хеџингу који би се квалификовао за рачуноводство хеџинга у складу са овим стандардом (како је измењено у последњој реченици параграфа 80). Такав ентитет може да користи назначаване за примену рачуноводства хеџинга у консолидованим финансијским извештајима од почетка годишњег периода који почиње 1. јануара 2005. године или касније (или на почетку ранијег периода поређења). Такав ентитет треба такође да примењује параграфе AG99А и AG99Б од почетка годишњег периода који почиње 1. јануара 2005. године или касније. Међутим, у складу са параграфом 108Б, не мора да примењује параграф AG99Б на компаративне информације за раније периоде.

Параграфи 48–49 и AG69AG82 Прилога А наводе се захтеви у вези одређивања фер вредности финансијског средства или финансијске обавезе. Када ентитет примењује IFRS 7, референца на IAS 32 се замењује референцом на IFRS 7.

IAS 37, параграф 39 садржи упутство о томе како одредити најбољу процену у низу могућих исхода.

Иста разматрања материјалности се примењују у овом контексту као што се примењују и у свим IFRS.

Овај стандард дозвољава ентитету да назначи сваки износ расположивих средстава или обавеза који се квалификују, то јест, у овом примеру, сваки износ средстава између н.ј. 0 и н.ј. 100.

Видети параграф 49.

н.ј. 30 : (н.ј. 100 – н.ј. 40) = 50 процената.

Видети параграфе 77 и AG94.

Видети параграф 75.

Иста разматрања материјалности се примењују у овом контексту као што се примењују и у свим IFRS.

Међународни рачуноводствени стандард 40 Инвестиционе некретнине

Циљ

1 Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствени третман за инвестиционе некретнине и одговарајуће захтеве за обелодањивањем.

Делокруг

2 Овај Стандард се примењује у признавању, одмеравању и обелодањивању инвестиционих некретнина.

3 Између осталог, овај Стандард примењује се на одмеравање, у финансијским извештајима корисника лизинга, учешћа

у инвестиционим некретнинама под лизингом која се обухватају рачуноводствено као финансијски лизинг, као и на одмеравање, у финансијским извештајима даваоца лизинга, инвестиционих некретнина датих кориснику лизинга кроз аранжман пословног лизинга. Овај Стандард се не бави питањима која су обухваћена Стандардом 17 – *Лизинг*, укључујући:

(а) класификацију лизинга на финансијски лизинг и пословни лизинг;

(б) признавање прихода од лизинга инвестиционих некретнина (такође видети IAS 18 – *Приход*);

(ц) одмеравање дела некретнине под пословним лизингом у финансијским извештајима корисника лизинга;

(д) одмеравање нето инвестиционих улагања у финансијски лизинг у финансијским извештајима даваоца лизинга;

(е) рачуноводствено обухватање трансакција продаје и повратног лизинга; и

(ф) обелодањивања везана за финансијски лизинг и пословни лизинг.

4 Овај Стандард се не примењује на:

(а) биолошка средства повезана са пољопривредном делатношћу (видети IAS 41 *Пољопривреда*); и

(б) права на минерале и налазишта минералних резерви као што су нафта, природни гас и слични необновљиви ресурси.

Дефиниције

5 Термини коришћени у овом Стандарду имају следећа значења: *Књиговодствена вредност* је износ по ком се имовина (средство) признаје у извештају о финансијској позицији.

Набавна вредност је износ готовине или готовинског еквивалента који је плаћен или фер вредност друге надокнаде дате за потребе стицања средства у време стицања или изградње или уколико је применљиво износ приписан том средству када је почетно признато у складу са посебним захтевима других IFRS–ова нпр. IFRS–а 2 *Плаћање акцијама*.

Фер вредност представља износ за који се неко средство може разменити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Инвестициона некретнина је некретнина (земљиште или објекат – или део објекта или обоје) коју држи (власник или корисник лизинга у оквиру финансијског лизинга) у циљу остваривања прихода од закупнине или пораста вредности капитала или и једног и другог, а не за:

(а) коришћење у производњи или набавци добара или услуга или у административне сврхе; или

(б) продају у редовном току пословања.

Некретнина коју користи власник је некретнина која се (од стране власника или корисника по основу финансијског лизинга) држи ради коришћења у производњи или набавци добара или услуга или за административне сврхе.

6 Учешће у некретнини коју држи корисник лизинга у оквиру пословног лизинга се може класификовати и рачуноводствено обухватити као инвестициона некретнина, ако, и само ако, би некретнина на неки други начин задовољила дефиницију инвестиционе некретнине, а корисник лизинга примењује метод фер вредности изложен у параграфима 33–55 за признато средство. Ова алтернатива класификације је расположива на бази некретнина–по–некретнина. Међутим, једном када је алтернатива класификације одабрана за једну такву некретнину у оквиру пословног лизинга, све некретнине класификоване као инвестиционе некретнине се обрачунавају применом метода фер вредности. Када се изабере ова алтернатива класификације, свако тако класификовано учешће се укључује у обелодањивања која се налажу параграфима 74–78.

7 Инвестициона некретнина се држи у циљу остваривања прихода од закупнине или пораста вредности капитала или и једног и другог. Стога, инвестиционе некретнине генеришу токове готовине углавном независно од других средстава ентитета. Овим се прави разлика између инвестиционих некретнина и некретнина које користи власник. Производња или набавка робе или услуга (или коришћење некретнине у административне сврхе) генерише токове готовине који се могу приписати не само некретнинама, него и другим средствима која се користе у процесу производње или набавке. IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема* се, примењује на некретнине које користи власник.

8 Следе примери инвестиционих некретнина:

(а) земљиште које се држи у циљу дугорочног пораста вредности капитала, а не у циљу краткорочне продаје у редовном пословању;

(б) земљиште које се држи за тренутно непознату будућу употребу. (Уколико ентитет није утврдио да ће користити земљиште било као некретнину коју користи власник или за краткорочну продају у редовном пословању, сматра се да се земљиште држи у циљу повећања вредности капитала);

(ц) објект у власништву ентитета (или га ентитет држи под финансијским лизингом) и изнајмљен у оквиру једног или више пословних лизинга; и

(д) објект који није изнајмљен, али се држи ради изнајмљивања у оквиру једног или више пословних лизинга.

(е) некретнине у процесу изградње или развоја за будуће коришћење као инвестиционе некретнине.

9 Следе примери ставки које не представљају инвестиционе некретнине те стога нису предмет овог Стандарда:

(а) некретнине намењене за продају у оквиру редовног пословања или у процесу изградње или развоја у циљу такве продаје (видети IAS 2 – *Залихе*), на пример, некретнине стечене искључиво у циљу накнадног отуђења у блиској будућности, или у циљу развоја и даље продаје;

(б) некретнине које су у процесу изградње или развоја за трећа лица (видети IAS 11 – *Уговори о изградњи*);

(ц) некретнине које користи власник (видети IAS 16), укључујући (између осталог) некретнине које се држе да би се у будућности користиле као некретнине које користи власник (у својству основног средства), некретнине које се држе ради будућег развоја и каснијег коришћења као некретнине које користи власник, некретнине које користе запослени (било да запослени плаћају закупнину по тржишним ценама или не) и некретнина коју користи власник, а која чека да буде отуђена;

(д) [брисан]; и

(е) некретнине које су изнајмљене неком другом ентитету у оквиру финансијског лизинга.

10 Неке некретнине обухватају део који се држи за остваривање прихода од закупнине или за повећање вредности капитала а други део се држи за коришћење у производњи и испоруци робе или услуга или у административне сврхе. Ако ови делови могу засебно да се продају (или засебно дају под финансијски лизинг) ентитет одвојено обрачунава ове делове. Уколико се делови не могу засебно продати, некретнина ће представљати инвестициону некретнину само ако је безначајан део те некретнине намењен за коришћење у производњи или набавци производа или услуга или у административне сврхе.

11 У неким случајевима, ентитет пружа помоћне услуге корисницима некретнине која је власништво ентитета. Овакву некретнину ентитет третира као инвестициону некретнину под условом да су те услуге релативно безначајна компонента целокупног уговора. Као пример би могао послужити случај када власник пословног објекта кориснику лизинга који користи објект пружа услуге чувања и одржавања објекта.

12 У другим случајевима, пружене услуге су значајнија компонента. На пример, уколико је ентитет власник хотела и управља тим хотелом, услуге које тај ентитет пружа гостима се сматрају значајном компонентом целокупног уговора. Дакле, хотел којим управља власник је некретнина коју користи власник (основно средство), а не инвестициона некретнина.

13 Може бити тешко утврдити да ли су помоћне услуге толико значајне да некретнина не испуњава услове да се сматра инвестиционом некретнином. На пример, власник хотела понекад преноси одређене одговорности на трећа лица на основу уговора о управљању. Услови ових уговора о управљању су веома различити. На једном крају спектра власник може у суштини имати улогу пасивног инвеститора. На другом крају спектра власник једноставно може наручивати од спољних сарадника свакодневне функције, при чему међутим задржава значајну изложеност променама токова готовине генерисаних пословањем хотела.

14 За утврђивање да ли одређена некретнина испуњава услове да се сматра инвестиционом некретнином или не је потребно расуђивање. Ентитет поставља критеријуме како би могао применити такво расуђивање у сагласности са дефиницијом инвестиционих некретнина и са одговарајућим упутствима из параграфа 7–13. Параграф 75(ц) захтева од ентитета да обелодани ове критеријуме у случајевима када је тешко извршити класификацију.

15 У неким случајевима, ентитет поседује некретнине које су изнајмљене његовом матичном ентитету или неком од зависних ентитета и они их користе. Ове некретнине се не могу квалификовати као инвестиционе некретнине у консолидованим финансијским извештајима, с обзиром да, са аспекта групе, некретнине користи власник. Међутим, са аспекта ентитета који је власник оваквих некретнина, исте представљају инвестиционе некретнине уколико испуњавају услове дефиниције из параграфа 5. Стога, у својим појединачним финансијским извештајима, давалац лизинга третира ову некретнину као инвестициону некретнину.

Признавање

16 Инвестиционе некретнине се признају као средство ако и само ако:

(а) је вероватно да ће ентитет у будућности остварити економску корист од те инвестиционе некретнине; и

(б) се набавна вредност инвестиционе некретнине може поуздано одмерити.

17 Према овом принципу признавања, ентитет процењује трошкове прибављања свих својих инвестиционих некретнина у време када настану. У те трошкове спадају трошкови првобитно настали у циљу стицања инвестиционе некретнине и трошкови настали накнадно како би се некретнина проширила, заменио неки њен део или се она сервисирала.

18 Према принципу признавања из параграфа 16, ентитет у оквиру књиговодствене вредности инвестиционе некретнине не признаје трошкове свакодневног сервисирања те некретнине. Заправо, ти трошкови се признају у билансу успеха када настану. Трошкови свакодневног сервисирања су првенствено трошак рада и потрошног материјала, и могу још укључивати и трошкове ситнијих делова. Сврха тих издатака се често описује као “поправке и одржавање” некретнине.

19 Делови инвестиционе некретнине могу бити стечени заменом. На пример, унутрашњи зидови могу бити замена првобитних зидова. Према принципу признавања, ентитет признаје у књиговодственој вредности трошак замене дела постојеће инвестиционе некретнине у време кад се тај трошак настане, ако су задовољени услови признавања. Књиговодствена вредност тих делова који су замењени престаје да се признаје у складу са одредбама о престанку признавања из овог Стандарда.

Одмеравање приликом признавања

20 Инвестициона некретнина се у почетку одмерава по набавној вредности/цени коштања. Трошкови трансакције се укључују у почетно одмеравање.

21 Набавна вредност купљене инвестиционе некретнине обухвата њену куповну цену и све директно приписиве издатке. Директно приписиве издатке представљају, на пример, накнаде за професионалне правне услуге, таксе за пренос имовине и остали трошкови трансакција.

22 [обрисан]

23 Набавна вредност инвестиционе некретнине се не увећава за:

(а) трошкове започињања пословања (осим ако нису неопходни за довођење некретнине у стање неопходно да би могла пословати на начин на који је то менаџмент предвидео);

(б) пословне губитке који настану пре него што се достигне планирани ниво коришћења инвестиционе некретнине; и

(ц) прекомерно утрошене количине материјала, рада или других ресурса приликом изградње некретнине или капиталног накнадног издатка везаног за исту.

24 Уколико је плаћање инвестиционе некретнине одложено, њена набавна вредност је еквивалентна цени за готовину. Разлика између овог износа и укупног плаћања се признаје као расход камате у току кредитног периода.

25 Почетна набавна вредност инвестиционе некретнине која се држи под лизингом и која је класификована као инвестициона некретнина је као што је прописано за финансијски лизинг параграфом 20 IAS-a 17, тј. средство се признаје по нижој од следеће две вредности: фер вредности некретнине и садашње вредности минималних плаћања лизинга. Еквивалентан износ се признаје као обавеза у складу са истим тим параграфом.

26 Евентуалне премије плаћене за лизинг третирају се као део минималних плаћања лизинга за ове потребе, и стога се укључују у набавну вредност средства, али се искључују из обавезе.

Ако је учешће у некретнини која је под лизингом класификовано као инвестициона некретнина, ставка која се обрачунава по фер вредности је то учешће, а не одговарајућа некретнина. Упутства за утврђивање фер вредности учешћа у некретнини су дата за метод фер вредности у параграфима 33–52. Та упутства су такође релевантна за утврђивање фер вредности када се та вредност користи као набавна вредност за потребе почетног признавања.

27 Једна или више инвестиционих некретнина могу бити стечене разменом за немонетарно средство или средства, или за комбинацију монетарних и немонетарних средстава. Следећа дискусија се односи на размену једног немонетарног средства за друго, али се такође примењује и на све размене описане у претходној реченици. Набавна вредност такве инвестиционе некретнине се одмерава по фер вредности осим ако (а) трансакцији размене не недостаје комерцијална суштина или (б) се фер вредност добијеног и уступљеног средства не може поуздано одмерити. Стечено средство се одмерава на овај начин чак и ако ентитет не може одмах да престане да признаје средство које је уступило. Ако се стечено средство не одмерава по фер вредности, његова се набавна вредност одмерава по књиговодственој вредности уступљеног средства.

28 Ентитет утврђује да ли трансакција размене има комерцијалну суштину разматрањем степена у којем се очекује да ће његови будући токови готовине да се промене као резултат трансакције. Трансакција размене има комерцијалну суштину ако:

(а) се структура (ризик, временски распоред и износ) токова готовине од средства примљеног разликује од структуре токова готовине пренесеног средства, или

(б) се специфична вредност дела пословања ентитета на који утиче трансакција промени као резултат размене, и

(ц) је разлика под (а) или (б) значајна у односу на фер вредност размењених средстава.

За потребе утврђивања да ли трансакција размене има комерцијалну суштину, специфична вредност дела пословања ентитета на који утиче трансакција одражава токове готовине након опорезивања. Резултат тих анализа може бити јасан и без обавезе ентитета да врши детаљне калкулације.

29 Фер вредност средства за које не постоје упоредиве тржишне трансакције се може поуздано одмеравати ако:

(а) варијабилност у распону разумних процена фер вредности за то средство није значајна, или

(б) се вероватноће разних процена у оквиру распона могу разумно проценити и користити при процени фер вредности. Ако ентитет може поуздано утврдити фер вредност или примљеног средства или уступљеног средства, онда се фер вредност уступљеног средства користи за одмеравање набавне вредности, осим ако фер вредност примљеног средства није евидентнија.

Одмеравање после почетног признавања Рачуноводствена политика

30 Уз изузетке напоменуте у параграфима 32А и 34, ентитет бира или метод фер вредности из параграфа 33–55 или метод набавне вредности из параграфа 56 као своју рачуноводствену политику и ту политику примењује на све своје инвестиционе некретнине.

31 У IAS–у 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, се наводи да се добровољна промена рачуноводствене политике врши само ако таква промена има за резултат да финансијски извештаји пружају поузданије и релевантније информације о ефектима трансакција, других догађаја или услова на финансијски положај, финансијске перформансе или токове готовине ентитета. Мало је вероватно да ће прелазак са метода фер вредности на метод набавне вредности имати за резултат релевантније приказивање.

32 Овим Стандардом се захтева од свих ентитета да утврде фер вредност инвестиционе некретнине, за потребе или одмеравања (уколико користи метод фер вредности) или обелодњивања (уколико користи метод набавне вредности). Ентитет се подстиче, али се од њега не захтева да утврди фер вредност инвестиционе некретнине на основу процене независног проценитеља који је професионално лице са признатим и релевантним стручним квалификацијама и скоријим искуством процењивања на локацији и категорији инвестиционе некретнине чија се вредност процењује.

32А Ентитет може:

(а) изабрати или метод фер вредности или метод набавне вредности за све обавезе које се односе на инвестиционе некретнине које носе принос повезан директно са фер вредношћу или са приносима од тих средстава, укључујући и те инвестиционе некретнине;

(б) изабрати или метод фер вредности или метод набавне вредности за сву другу инвестициону некретнину, без обзира који је метод изабран под (а).

32Б Нека осигуравајућа друштва и други ентитети имају интерни фонд некретнина који емитује јединице чије је вредности тешко утврдити, при чему су неке од тих јединица у власништву инвеститора у складу са повезаним уговорима, а друге у власништву самог ентитета. Параграф 32А не дозвољава да ентитет одмерава некретнине које су у власништву фонда делимично по набавној вредности, а делимично по фер вредности.

32Ц Ако ентитет изабере различите методе за две категорије описане у параграфу 32А, продаја инвестиционе некретнине између група средстава које се вреднују применом различитих метода се признаје по фер вредности, а кумулативна промена фер вредности се признаје у билансу успеха. У складу с тим, ако се инвестициона некретнина прода из групе на коју се примењује метод фер вредности у групу за коју се користи метод набавне вредности, фер вредност некретнине на датум продаје постаје њена претпостављена набавна вредност.

Метод фер вредности

33 Након почетног признавања, ентитет који се определи за метод фер вредности за одмеравање свих својих инвестиционих некретнина по фер вредности, осим у случајевима описаним у параграфу 53.

34 Када се учешће у некретнини коју корисник лизинга има у оквиру пословног лизинга класификује као инвестициона некретнина према параграфу 6, параграф 30 је обавезан: мора се примењивати метод фер вредности.

35 Добитак или губитак који произилази из промене фер вредност инвестиционе некретнине се признаје у билансу успеха за период у ком је настао.

36 Фер вредност инвестиционе некретнине је цена по којој би се некретнина могла разменити између обавештених, вољних страна у независној трансакцији (видети параграф 5). Фер вредност посебно искључује процењену цену која је повећана или умањена посебним условима или околностима које су нетипичне финансирању, аранжмани продаје и повратног лизинга, посебне накнаде или концесије дате од стране било кога ко је повезан са продајом.

37 Ентитет одређује фер вредност без одбијања трошкова трансакције које можда направи приликом продаје или друге врсте отуђења.

38 Фер вредност инвестиционе некретнине одражава услове тржишта на крају извештајног периода.

39 Фер вредност је временски специфична категорија за одређени датум. С обзиром да се тржишни услови могу променити, вредност утврђена као фер вредност може бити нетачна или неоговарајућа на неки други дан. Дефиниција фер вредности такође подразумева истовремену размену и извршавање уговора о продаји, без било каквих промена у цени до којих би могло доћи у независној трансакцији између обавештених, вољних страна у случају да се размена и извршење уговора не дешавају истовремено.

40 Фер вредност инвестиционе некретнине одражава, између осталог, приход од закупнине по текућим уговорима о лизингу, као и оправдане и одрживе претпоставке које представљају мишљење обавештених и вољних страна о приходу од закупнине од будућих лизинга у светлу постојећих услова. Она такође одражава, на сличној основи, све евентуалне одливе готовине (укључујући плаћања закупнина и друге одливе) који би се могли очекивати у вези са некретнином. Неки од тих одлива одражавају се у обавезама, док се други односе на одливе који се не признају у финансијским извештајима све до неког каснијег датума (нпр. периодична плаћања као што су потенцијалне закупнине).

41 У параграфу 25 се наводи основа за почетно признавање набавне вредности учешћа у некретнини под лизингом. Параграфом 33 се захтева да се учешће у некретнини под лизингом поново одмери, ако је неопходно, до фер вредности. Код лизинга који је уговорен по тржишним ценама, фер вредност учешћа у некретнини

под лизингом приликом стицања, умањена за сва очекивана плаћања лизинга (укључујући и она која се односе на признате обавезе), треба да буде једнака нули. Та фер вредност се не мења без обзира да ли се, за потребе рачуноводства, закупљено средство и обавеза признају по фер вредности или по садашњој вредности минималних плаћања лизинга, у складу са параграфом 20 IAS-a 17. Стога, поновно одмеравање закупљеног средства, тј. прелазак са набавне вредности у складу са параграфом 25 на фер вредност у складу са параграфом 33 не би требало да доведе до било каквог почетног добитка или губитка, осим ако се фер вредност није одмеравала у различито време. То би се могло десити ако се примена метода фер вредности изабере након почетног признавања.

42 Дефиниција фер вредности се односи на „обавештене, вољне стране.” У овом контексту „обавештен” значи да су и вољан купац и вољан продавац у разумној мери упознати са природом и карактеристикама инвестиционе некретнине, њеним стварним и могућим употребама и са стањем на тржишту на крају извештајног периода. Вољан купац је мотивисан, али не и присиљен да купи. Тај купац није ни претерано заинтересован, нити одлучан да купи по било којој цени. Претпостављени купац не би платио цену већу од оне коју би захтевало тржиште које се састоји од обавештених, вољних купаца и продаваца.

43 Вољан продавац није ни претерано заинтересован, нити је неко ко је присиљен да прода по било којој цени, а нити је неко ко је спреман да чека на цену која није разумна према тренутним тржишним условима. Вољан продавац је мотивисан да прода некретнину под тржишним условима за најбољу могућу цену која се може постићи. Чињенично стање тренутног власника инвестиционе некретнине није предмет овог разматрања с обзиром да је вољан продавац хипотетички власник (на пример вољан продавац не би узео у обзир одређене пореске околности стварног власника инвестиционе некретнине).

44 Дефиниција фер вредности се односи на трансакцију која се обавља између страна које делују независно и у свом најбољем интересу. Таква трансакција се дешава између страна које немају неку посебну или одређену везу која би цену трансакције учинила некарактеристичном за тржиште. Претпоставља се да се трансакција одвија између неповезаних страна, где свака страна делује независно.

45 Најбољи доказ фер вредности су обично тренутне цене на активном тржишту за сличну некретнину на истој локацији и под istim условима, која је предмет уговора о лизингу или уговора сличне врсте. Ентитет се стара о препознавању разлика у природи, месту или стању некретнине, или у условима из уговора о лизингу или других уговора везаних за некретнину.

46 Уколико на активном тржишту нема текућих цена какве су описане у параграфу 45, ентитет разматра информације из разних извора, укључујући:

(а) тренутне цене на активном тржишту за некретнине чији су природа, стање или локација различити (или оне које су предмет различитих уговора о лизингу или друге врсте уговора) кориговане да одражавају ове разлике;

(б) на мање активним тржиштима цене из блиске прошлости кориговане да одразе све промене економских услова од дана када се десила трансакција по тим ценама; и

(ц) пројекције дисконтованог тока готовине на основу поузданих процена будућих токова готовине подржаних условима у постојећим уговорима о лизингу и другим уговорима и (тамо где је то могуће) екстерним доказима, као што су износи тренутних тржишних закупнина за сличне некретнине на истој локацији и у истом стању, те коришћењем дисконтних стопа које одражавају текуће тржишне процене неизвесности износа и времена токова готовине.

47 У неким случајевима, разноврсни извори набројани у претходном параграфу могу сугерисати различите закључке о фер вредности инвестиционе некретнине. Ентитет разматра разлоге тих разлика у циљу постизања најпоузданије процене фер вредности у оквиру спектра разумних процена фер вредности.

48 У изузетним случајевима, постоје јасни докази, када ентитет први пут стекне инвестициону некретнину (или када постојећа некретнина први пут постане инвестициона некретнина након промене начина употребе) да ће променљивост у спектру разумних процена фер вредности бити тако велика, а вероватноће разних исхода толико тешко процењиве, да се корисност једне процене фер вредности негира. Ово може указати на чињеницу да се фер вредност некретнине неће моћи континуирано поуздано одређивати (видети параграф 53).

49 Фер вредност се разликује од употребне вредности која је дефинисана у IAS-у 36 – *Умањење вредности имовине*. Фер вредност одражава знање и процене обавештених, вољних купаца и продаваца. Супротно, употребна вредност одражава знање и процене ентитета, укључујући ефекте фактора који могу бити специфични за одређени ентитет, а који се можда не могу примењивати на ентитете генерално. На пример, фер вредност не одражава ни један од следећих фактора у мери у којој они не би генерално били на располагању обавештеним, вољним купцима и продавцима:

(а) додатну вредност изведену из састављања портфеља некретнина на различитим локацијама;

(б) синергије између инвестиционе некретнине и других средстава;

(ц) законска права или законска ограничења која су специфична само за тренутног власника; и

(д) пореске олакшице или пореска оптерећења која су специфична само за тренутног власника.

50 Приликом утврђивања књиговодствене вредности инвестиционе некретнине по моделу фер вредности, ентитет средства или обавезе признаје као одвојена средства или обавезе не рачуна душло. На пример:

(а) опрема попут лифтова или клима уређаја је често саставни део објекта и генерално се укључује у фер вредност инвестиционе некретнине, а не признаје се засебно као некретнина, постројење и опрема;

(б) ако се канцеларија издаје намештена, у фер вредности канцеларије генерално улази и фер вредност намештаја, зато што је приход од закупнине приход од намештене канцеларије. Када у фер вредност инвестиционе некретнине улази вредност намештаја, онда ентитет не признаје намештај као засебно средство;

(ц) фер вредност инвестиционе некретнине искључује унапред наплаћени или обрачунати пословни приход од закупнине, јер га ентитет признаје као засебну обавезу, односно средство;

(д) фер вредност инвестиционих некретнина које су под лизингом, одражава очекиване токове готовине (укључујући потенцијалну закупнину за коју се очекује да доспе за наплату). У складу с тим, ако израчуната вредност некретнине не укључује плаћања за која се очекује да ће бити извршена, неопходно је поново додати све признате обавезе по основу лизинга како би се израчунала књиговодствена вредност инвестиционе некретнине применом модела фер вредности.

51 Фер вредност инвестиционе некретнине не одражава будуће капиталне издатке за развој и побољшање стања некретнине, нити одражава одговарајуће будуће користи од ових будућих издатака.

52 У неким случајевима ентитет очекује да ће садашња вредност његових плаћања која се односе на инвестиционе некретнине (осим плаћања за признате обавезе) премашити садашњу вредност одговарајућег прилива новца. Ентитет користи IAS 37– *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* за утврђивање да ли да признаје обавезу и како да је одмерава.

Немогућност поузданог утврђивања фер вредности

53 Дискутабилна је претпоставка да ће ентитет бити у могућности да поуздано утврди фер вредност инвестиционе некретнине на континуираној основи. Међутим, у изузетним случајевима, постоје јасни докази да, када ентитет први пут стекне некретнину (или када се постојећа некретнина по први пут користи као инвестициона некретнина, након промене у начину коришћења) он неће бити у могућности да поуздано утврђује фер вредност некретнине на континуираној основи. Ово се догађа онда, и само онда, када упоредиве тржишне трансакције нису честе и алтернативне поуздане процене фер вредности (на пример на основу предвиђања дисконтованих токова готовине) нису доступне. Уколико ентитет утврди да није утврђена поуздана фер вредност некретнине у изградњи али очекује да ће се након завршетка изградње поуздано утврдити фер вредност некретнине, одмеравање некретнину у изградњи по методу набавне вредности до тренутка када се фер вредност може поуздано утврдити или до завршетка изградње (шта год наступи раније). Уколико ентитет утврди да фер вредност неке некретнине (која није некретнина у изградњи) није могуће поуздано одредити у континуираном периоду, ентитет одмерава некретнину применом метода набавне вредности из IAS-a 16. Полази се од претпоставке да је резидуална вредност те некретнине

једнака нули. Ентитет примењује IAS 16 све до отуђења инвестиционе некретнине.

53А Када ентитет буде у могућности да поуздано мери фер вредност некретнине у изградњи, која је претходно мерена по набавној вредности, ентитет ће за ту некретнину применити метод фер вредности. Када се изградња заврши претпоставља се да се фер вредност може поуздано одмерити. Уколико ово није случај, у складу са параграфом 53, некретнина ће се одмераваати применом метода набавне вредности из IAS-a 16.

53Б Претпоставка да се фер вредност некретнине у изградњи може одмерити поуздано се може довести у питање само при почетном признавању. Ентитет који је мерио некретнину у изградњи по фер вредности не може касније доћи до закључка да се фер вредност завршене некретнине не може поуздано одредити.

54 У изузетним случајевима, када је ентитет присиљен да из разлога наведених у параграфу 53, одмерава инвестициону некретнину користећи се методом набавне вредности из IAS-a 16, све своје друге инвестиционе некретнине одмерава по фер вредности, укључујући некретнине у изградњи. У тим случајевима, иако ентитет може да примењује метод набавне вредности за једну инвестициону некретнину, он и даље обрачунава све преостале некретнине применом методе фер вредности.

55 Уколико је ентитет претходно одмеравао своје инвестиционе некретнине по фер вредности, и даље одмерава некретнину по фер вредности све док се та некретнина не отуђи (или до тренутка када некретнина постаје некретнина коју користи власник или ентитет започне са процесом капиталних накнадних издатака у некретнине у циљу накнадне продаје у оквиру редовног пословања), чак и у случају да су упоредиве тржишне трансакције постале мање учестале или тржишне цене мање расположиве.

Метод набавне вредности

56 Након почетног признавања, ентитет који изабере метод набавне вредности, одмерава све своје инвестиционе некретнине у складу са захтевима IAS-a 16 за тај метод, осим оне које испуњавају услове да се класификују као некретнине које се држе ради продаје (или су укључене у групу за отуђивање која је класификована као група која се држи ради даље продаје) према IFRS-у 5 *Стална имовина намењена продаји и пословања која престају*. Инвестиционе некретнине које испуне услове да се класификују као некретнине које се држе ради продаје (или су укључене у групу за отуђивање која је класификована као група која се држи ради продаје) треба да се одмеравају у складу са IFRS-ом 5.

Преноси

57 Пренос на инвестиционе некретнине или са њих се врши онда и само онда дође до промене у намени, доказане следећим:

(а) почетком коришћења некретнине од стране власника, за пренос са инвестиционе некретнине на некретнине које користи власник;

(б) почетком капиталног накнадног издатка у некретнину у циљу њене продаје – за пренос са инвестиционе некретнине на залихе;

(ц) престанком коришћења некретнине од стране власника, за пренос са некретнине коју користи власник (грађевинских објеката) на инвестиционе некретнине; или

(д) почетком пословног лизинга некој другој страни – за пренос са залиха на инвестиционе у некретнине; или

(е) [брисан]

58 Горњи параграф 57 (б) захтева да ентитет пренесе некретнину са инвестиционе некретнине на залихе онда, и само онда, када је дошло до промене намене, доказане почетком капиталног накнадног издатка у циљу продаје. Када ентитет одлучи да отуђи инвестициону некретнину без даљег капиталног накнадног издатка, он наставља да је третира као инвестициону некретнину све док не дође до престанка признавања (елиминисања из извештаја о финансијској позицији), а не третира је као залихе. Слично томе, ако ентитет почне са капиталним накнадним издацима везано за постојећу инвестициону некретнину у циљу даљег будућег коришћења као инвестиционе некретнине, та некретнина остаје инвестициона некретнина и не врши се његова поновна класификација на средство које користи власник у току периода капиталног накнадног издатка.

59 Параграфи 60 до 65 се баве питањима признавања и одмеравања која се јављају када ентитет користи метод фер вредности за инвестиционе некретнине. Када ентитет користи метод набавне вредности, преноси који се врше између инвестиционих некретнина, некретнина које користи власник и залиха не мењају књиговодствену вредност пренетих некретнина и не мењају набавну вредност тих некретнина за потребе одмеравања или обелодањивања.

60 Код преноса некретнине са инвестиционе некретнине укњижене по фер вредности, на некретнину коју користи власник или залихе, претпостављена набавна вредност некретнине за каснији обрачун у складу са IAS-ом 16 или IAS-ом 2 је њена фер вредност на датум промене намене.

61 Ако некретнина коју користи власник постане инвестициона некретнина која ће се књижити по фер вредности, ентитет примењује IAS 16 све до датума промене намене Ентитет третира било какву разлику на тај датум између књиговодствене вредности некретнине по IAS-у 16 и њене фер вредности на исти начин као ревалоризацију према IAS-у 16.

62 Све до дана када некретнина коју користи власник постане инвестициона некретнина књижена по фер вредности, ентитет амортизује ту некретнину и признаје све импаритетне губитке који су настали. Ентитет третира било коју разлику између књиговодствене вредности некретнине по IAS-у 16 и њене фер вредности на тај датум на исти начин као и ревалоризацију према IAS-у 16. Другим речима:

(а) евентуално смањење књиговодствене вредности некретнине се признаје у билансу успеха. Међутим, у оној мери у којој је износ укључен у ревалоризационе резерве за ту некретнину, смањење се признаје у укупном осталом резултату и смањује ревалоризациону резерву у оквиру капитала.

(б) евентуално повећање књиговодствене вредности се третира на следећи начин:

(i) у мери у којој повећање стортира ранији импаритетни губитак за ту некретнину, повећање се признаје у билансу успеха. Износ признат у билансу успеха не премашује износ који је потребан да се књиговодствена вредност врати на ону књиговодствену вредност која би била утврђена (без амортизације) да није било признавања импаритетног губитка.

(ii) евентуални преостали део повећања се признаје у укупном осталом резултату и повећава ревалоризационе резерве у оквиру капитала. По каснијем отуђењу инвестиционе некретнине, ревалоризационе резерве укључене у капитал могу се пренети на нераспоређену добит. Пренос са ревалоризационе резерве на нераспоређену добит се не врши кроз биланс успеха.

63 За пренос са залиха на инвестиционе некретнине које ће се књижити по фер вредности, било која разлика између фер вредности некретнине на дан преноса и њене раније књиговодствене вредности се признаје у добитку/губитку.

64 Поступак са преносима са залиха на инвестиционе некретнине које ће се књижити по фер вредности, конзистентан је са третманом продаје залиха.

65 Када ентитет заврши изградњу или капиталне накнадне издатке у инвестиционе некретнине у сопственој режији које ће се књижити по фер вредности, било која разлика између фер вредности некретнине на тај дан и њене раније књиговодствене вредности се признаје у добитку/губитку.

Отуђење

66 Инвестиционе некретнине престају да се признају (елиминирају се из извештаја о финансијској позицији) по отуђењу или када се инвестициона некретнина трајно повуче из употребе и не очекују се никакве будуће економске користи од његовог отуђења.

67 Отуђење инвестиционе некретнине се може извршити продајом или закључењем финансијског лизинга. За утврђивање датума отуђења инвестиционе некретнине, ентитет примењује критеријуме из IAS-a 18 за признавање прихода од продаје робе и услуга и узима у обзир одговарајућа упутства из Додатка уз IAS 18. IAS 17 се примењује на отуђење настало закључивањем финансијског лизинга и на продају и повратни лизинг.

68 Ако, у складу са принципом признавања из параграфа 16, ентитет у књиговодственој вредности средства призна набавну вредност замењеног дела инвестиционе некретнине, он престаје да признаје књиговодствену вредност замењеног дела. За

инвестиционе некретнине обрачунате применом метода набавне вредности, може се десити да замењени део није одвојено амортизован. Ако ентитету није изводљиво утврђивање књиговодствене вредности замењеног дела, он може да користи трошкове замене као показатељ износа набавне вредности замењеног дела у време кад је исти стечен или изграђен. Код метода фер вредности, може се десити да фер вредност инвестиционе некретнине већ одражава да је део који треба да се замени изгубио своју вредност. У другим случајевима може бити тешко утврдити колико треба умањити фер вредност дела који се замењује. Алтернатива смањењу фер вредности за замењени део, када то није изводљиво, је да се трошкови замене укључе у књиговодствену вредност средства и да се затим поново процени фер вредност, као што би се захтевало у случају додатака који не подразумевају замену.

69 Добити или губици који настају услед повлачења или отуђења инвестиционе некретнине се утврђују као разлика између нето прихода од отуђења и књиговодствене вредности средства и признају у билансу успеха (осим ако IAS 17 не прописује друге захтеве за аранжмане продаје и повратног лизинга) у периоду повлачења или отуђења.

70 Износ потраживања за отуђену инвестициону некретнину се иницијално признаје по њеној фер вредности. Конкретно, ако је плаћање за неку инвестициону некретнину одложено, примљена накнада се почетно признаје по износу еквивалентном цени за готовину. Разлика између номиналног износа и износа еквивалентном цени за готовину се признаје као приход од камате према IAS-у 18, применом метода ефективне каматне стопе.

71 Ентитет примењује IAS 37 или друге стандарде, где је то одговарајуће, на било какве обавезе које му евентуално преостану по отуђењу инвестиционе некретнине.

72 Надокнада од трећих страна за инвестициону некретнину чија је вредност умањена, која је изгубљена или уступљена, признаје се у билансу успеха када та надокнада постане потраживање.

73 Умањење вредности или губици инвестиционих некретнина, повезани захтеви за накнадама или плаћањем накнада од трећих страна, као и свака евентуална куповина или изградња средстава за замену, представљају засебне економске догађаје и обрачунавају се засебно на следећи начин:

(а) умањења вредности инвестиционих некретнина се признају у складу са IAS-ом 36,

(б) повлачења или отуђења инвестиционе некретнине признају се у складу са параграфима 66–71 овог Стандарда,

(ц) надокнада од трећих страна за инвестиционе некретнине чија је вредност умањена, које су изгубљене или уступљене, признају се у билансу успеха када постану потраживања, и

(д) набавна вредност средстава која су на име замене враћена, купљена или изграђена одређује се у складу са параграфима 20–29 овог Стандарда.

Обелодањивање

Метод фер вредности и метод набавне вредности

74 Обелодањивања наведена у наставку се примењују уз обелодањивања која прописује IAS 17. Према IAS-у 17, власник инвестиционе некретнине обезбеђује обелодањивања даваоца лизинга о закљученим лизинзима. Ентитет који држи инвестициону некретнину под финансијски или пословни лизинг, обезбеђује обелодањивања корисника лизинга за финансијске лизинге и обелодањивања даваоца лизинга за све закључене пословне лизинге.

75 Ентитет обелодањује:

(а) да ли примењује метод фер вредности или метод набавне вредности.

(б) ако примењује метод фер вредности, да ли се, и у којим околностима, учешћа у некретнинама под пословним лизингом класификују и обрачунавају као инвестиционе некретнине.

(ц) када је класификација отежана (видети параграф 14), критеријуме које ентитет користи за разликовање инвестиционе некретнине од некретнине коју користи власник, и од некретнине која се држе ради продаје у оквиру редовног пословања;

(д) методе и важне претпоставке коришћене за одређивање фер вредности инвестиционе некретнине, укључујући изјаву о томе да ли је утврђивање фер вредности подржано доказима са тржишта или је више засновано на другим факторима (које ентитет обелодањује) због природе некретнине и недостатка упоредивих података са тржишта;

(е) у којој мери је фер вредност инвестиционе некретнине (одмерене или обелодањене у финансијским извештајима) заснована на процени независног процењивача који има признате и релевантне стручне квалификације, и недавно искуство са локацијом и категоријом инвестиционе некретнине која се процењују. Ако такве процене није било, ту чињеницу треба обелоданити;

(ф) износе признате у билансу успеха за:

(i) приход од закупа инвестиционе некретнине;

(ii) директне пословне расходе (укључујући поправке и одржавање) који произилазе из инвестиционе некретнине која је генерисала приход од закупа током периода; и

(iii) директне пословне расходе (укључујући поправке и одржавање) који произилазе из инвестиционе некретнине која је генерисала приход од закупа током периода;

(iv) кумулативне измене фер вредности признате у билансу успеха при продаји инвестиционе некретнине из скупа средстава на која се примењује метод набавне вредности у скуп на који се примењује метод фер вредности (видети параграф 32Ц);

(г) постојање и износе ограничења која се односе на могућност продаје инвестиционе некретнине или дознаке прихода и новчаних примитака од отуђења; и

(х) уговорне обавезе куповине, изградње или капиталних накнадних издатака у инвестиционе некретнине или поправке, одржавања или побољшања.

Метод фер вредности

76 Поред обелодањивања прописаних параграфом 75, ентитет који примењује метод фер вредности из параграфа 33–55 обелодањује усклађивање књиговодствене вредности инвестиционе некретнине на почетку и на крају периода, приказујући следеће:

(а) додатке, обелодањујући одвојено оне додатке који су резултат стицања и оне који су резултат накнадних издатака признатих у књиговодственој вредности средства;

(б) додатке који су резултат стицања кроз пословне комбинације;

(ц) средства класификована као средства која се држе за продају или су укључена у групу средстава класификовану као група која се држи за продају у складу са IFRS-ом 5 и друга отуђења;

(д) нето добитке или губитке од кориговања фер вредности;

(е) нето курсне разлике које произилазе из превођења финансијских извештаја у различите валуте презентације и из превођења иностраног пословања у валуту презентације ентитета који саставља финансијске извештаје;

(ф) преносе на залихе и са залиха и на некретнине које користи власник и са њих; и

(г) остале промене.

77 Када се вредновање добијено за инвестиционе некретнине знатно коригује за потребе финансијских извештаја, на пример да би се избегло душло обрачунавање средстава или обавеза које се признају као одвојена средства и обавезе као што је описано у параграфу 50, ентитет обелодањује усклађивање добијеног вредновања и коригованог вредновања укљученог у финансијске извештаје, приказујући одвојено збирни износ свих признатих обавеза по основу лизинга које су поново додате, и сва друга значајна кориговања.

78 У изузетним случајевима, којима се бави параграф 53, када ентитет одмерава инвестиционе некретнине користећи метод набавне вредности из IAS-a 16, усклађивањем које се захтева у параграфу 76 се обелодањују износе који се односе на ту инвестициону некретнину одвојено од износа који се односе на друге инвестиционе некретнине. Поред тога, ентитет обелодањује:

(а) опис инвестиционе некретнине;

(б) објашњење разлога из ког се фер вредност не може поуздано одредити;

(ц) ако је могуће, распон процена у ком ће се фер вредност врло вероватно налазити; и

(д) по отуђењу инвестиционе некретнине која није књижена по фер вредности:

(i) чињеницу да је ентитет отуђио инвестициону некретнину која није књижена по фер вредности;

(ii) књиговодствену вредност те инвестиционе некретнине у време продаје; и

(iii) износ признатог добитка или губитка.

Метод набавне вредности

79 Поред захтеваних обелодањивања у параграфу 75, ентитет који примењује метод набавне вредности из параграфа 56 такође обелодањује:

- (а) коришћене методе амортизације;
- (б) коришћене корисне векове трајања или стопе амортизације;
- (ц) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (удружену са акумулираним импаритетним губицима) на почетку и на крају периода;
- (д) усклађивање књиговодствене вредности инвестиционе некретности на почетку и на крају периода, приказујући следеће:
 - (i) додатке, обелодањујући одвојено оне додатке који су резултат стицања и оне који су резултат накнадних издатака признатих као средство;
 - (ii) додатке који су резултат стицања кроз пословне комбинације;
 - (iii) средства класификована као средства која се држе за продају или су укључена у групу средстава класификовану као група која се држи за отуђивање у складу са IFRS-ом 5 и друга отуђења;
 - (iv) амортизацију;
 - (v) износ признатих импаритетних губитака, као и износ сторнираних импаритетних губитака током периода, у складу са IAS-ом 36;
 - (vi) нето курсне разлике које произилазе из превођења финансијских извештаја на различите валуте презентације и из превођења иностраног пословања на валуту презентације ентитета који саставља финансијске извештаје;
 - (vii) преносе на залихе и са залиха и на некретности које користи власник и са њих; и
 - (viii) друге промене; и
- (е) фер вредност инвестиционе некретности. У изузетним случајевима, описаним у параграфу 53, када ентитет не може поуздано да одреди фер вредност инвестиционе некретности, ентитет обелодањује:
 - (i) опис инвестиционе некретности;
 - (ii) објашњење разлога из ког се фер вредност не може поуздано утврдити; и
 - (iii) ако је могуће, распон процена у коме ће се фер вредност највероватније налазити;

Прелазне одредбе Метод фер вредности

80 Ентитет који је раније примењивао IAS 40 (2000.) и изабере да по први пут класификује и обрачунава као инвестиционе некретности део или целокупно учешће у некретностима које је под пословним лизингом, које задовољава за то прописане услове, признаје ефекат тог избора као кориговање почетног стања нераспоређене добити за период у којем се први пут направи тај избор. Поред тога:

- (а) ако је ентитет раније јавно обелоданио (у финансијским извештајима или на други начин) фер вредност својих учешћа у некретностима у ранијим периодима (одређену на основи која одговара дефиницији фер вредности из параграфа 5 и упутствима из параграфа 36 до 52), ентитет се подстиче, али се од њега не захтева да:
 - (i) коригује почетно стање нераспоређене добити за најранији представљени период за који је таква фер вредност јавно обелодана; и
 - (ii) преправи упоредне информације за ове периоде; и
- (б) ако ентитет није раније јавно обелоданио информације описане под (а), он не преправља упоредне информације и обелодањује ту чињеницу.

81 Овај Стандард захтева поступак различит од оног из IAS-а 8. IAS 8 захтева преправљање упоредних информација, осим ако то није неизводљиво.

82 Када ентитет примењује овај Стандард по први пут, кориговање почетног стања нераспоређене добити укључује рекласификацију било ког износа који се држи у ревалоризационим резервама за инвестиционе некретности.

Метод набавне вредности

83 На све промене у рачуноводственим политикама до којих дође када ентитет првобитно примењује овај Стандард и изабере да користи метод набавне вредности, примењује се IAS 8. Ефекат промене рачуноводствених политика укључује рекласификацију свих износа који се држе у ревалоризационим резервама за инвестиционе некретности.

84 Захтеви параграфа 27–29 у вези са почетним одмеравањем инвестиционих некретности стечених у оквиру трансакције разматрају се примењују само на будуће трансакције.

Датум ступања на снагу

85 Овај стандард се примењује за годишње приоде почев од 1. јануара 2005. или касније. Ранија примена се препоручује. Ако ентитет почне да примењује овај Стандард за периоде пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.

85А Објављивањем IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен и параграф 62. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

85Б По основу *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2008. године измењени су параграфи 8, 9, 48, 53, 54 и 57, брисан параграф 22 и додати параграфи 53А и 53Б. Ентитет ове измене примењује проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Дозвољено је да ентитет примени измене у вези некретности у изградњи и пре 1. јануара 2009. године уколико је фер вредност некретности у изградњи одређена на тај ранији датум примене. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период, обелоданиће ту чињеницу и у исто време применити измене параграфа 5 и 81Е из IAS 16 *Некретности, постројења и опрема*.

Повлачење IAS-а 40 (2000)

86 Овај Стандард замењује IAS 40 – *Инвестиционе некретности* (објављен 2000. године).

Међународни рачуноводствени стандард 41 Пољопривреда

Циљ

Циљ овог стандарда је прописивање рачуноводственог третмана и обелодањивања која се односе на пољопривредну делатност.

Делокруг

1 Овај стандард се примењује на рачуноводствено обухватање следећих ставки, када су повезане са пољопривредном делатношћу:

- (а) биолошких средстава;
- (б) пољопривредних производа у моменту убирања; и
- (ц) државних давања на која се односе параграфи 34 и 35.

2 Овај стандард се не примењује на:

- (а) земљиште повезано са пољопривредном делатношћу (видети IAS 16 – *Некретности, постројења и опрема* и IAS 40 – *Инвестиционе некретности*); и
- (б) нематеријалну имовину која је повезана са пољопривредном делатношћу (видети IAS 38 – *Нематеријална имовина*).

3 Овај стандард се примењује на пољопривредни производ, то јест на убрани производ биолошких средстава ентитета, само у моменту убирања. Након тога, примјењује се IAS 2 – *Залихе* или други примењиви стандард. У складу са тим, овај Стандард се не бави прерадом пољопривредних производа након убирања, на пример, прерадом грозђа у вино од стране винара који је узгајио грозђе. Иако оваква прерада може бити логичан и природан наставак пољопривредне делатности и догађаји који се дешавају могу имати сличности са биолошком трансформацијом, оваква прерада није укључена у дефиницију пољопривредне делатности која је дата у овом Стандарду.

4 У следећој табели се наводе примери биолошких средстава, пољопривредних производа и производа који су резултат прераде након убирања:

Биолошка средства	Пољопривредни производ	Производи који су резултат прераде након убирања
Овце	Буна	Пређа, теписи
Дрвце у шумском засаду	Посечена стабла	Трупци, дрвна грађа
Индустријске биљке:	– Памук	Конац, одећа
	– Посечена шећерна трска	Шећер

Биолошка средства	Пољопривредни производ	Производи који су резултат прераде након убирања
Домаће животиње за производњу млека	Млеко	Сир
Свиње	Месо	Кобасице, сушене шунке
Винова лоза	Грожђе	Вино
Воћке	Убрано воће	Прерађено воће

Дефиниције

Дефиниције које се односе за пољопривреду

5 Следећи термини се користе у овом Стандарду са дефинисаним значењима:

Пољопривредна делатност је Управљање ентитета биолошким трансформацијом или убирањем биолошких средстава за продају или прераду у пољопривредне производе или за стварање додатних биолошких средстава.

Пољопривредни производ је убрани (сакупљени) производ биолошких средстава датог ентитета.

Биолошко средство је жива животиња или биљка.

Биолошка трансформација обухвата процес раста, промене особина, производњу и репродукцију који доводе до квалитативних и квантитативних промена на биолошким средствима.

Трошкови продаје су инкрементални трошкови директно приписиви отуђењу средства, искључујући трошкове финансирања и порезе на добит.

Група биолошких средстава је скуп сличних живих животиња или биљака.

Убирање/сакупљање је одвајање производа од биолошког средства или престанак животних процеса неког биолошког средства.

6 Пољопривредна делатност обухвата разноврсне активности, на пример, узгој стоке, шумарство, узгајање годишњих или вишегодишњих усева, обраду воћњака и плантажа, хортикултуру и аквакултуру (укључујући гајење риба). И поред ове разноврсности постоје одређене заједничке карактеристике:

(а) *Способност мењања*. Живе животиње и биљке су способне да се биолошки трансформишу;

(б) *Управљање променама*. Управљање олакшава биолошку трансформацију унапређивањем или барем стабилизацијом услова који су неопходни за одвијање процеса (на пример, ниво хранљивих састојака, влажност, температура, плодност и светлост). Оваквим управљањем се прави разлика између пољопривредне делатности и осталих делатности. На пример, сакупљање плодова из извора којима се не управља (као што је океански риболов и крчење шума) није пољопривредна делатност; и

(ц) *Мерење промене*. Промена квалитета (на пример, генетска својства, густина, зрелост, масна скрама, садржај протеина и јачина влакана) или промена квантитета (на пример приплод, тежине, запремина, дужина или пречник влакана и број пупољака) настала биолошким трансформацијом или убирањем, се мери и надгледа као рутинска функција управљања.

7 Биолошка трансформација доводи до следећих резултата:

(а) промене средстава кроз (i) раст (повећање квантитета или побољшање квалитета животиње или биљке); (ii) погоршање (смањење квантитета или опадање квалитета животиње или биљке); или (iii) репродукција (стварање нових живих животиња или биљака); или

(б) производње пољопривредних производа као што су каучук, чај, вуна и млеко.

Опште дефиниције

8 Термини коришћени у овом стандарду имају следећа значења: *Активно тржиште* је тржиште на коме постоје сви следећи услови:

(а) ставке којима се тргује у оквиру тржишта су хомогене;

(б) купци и продавци са израженом слободном вољом се обично могу наћи у сваком тренутку; и

(ц) цене су доступне јавности.

Књиговодствена вредност је износ по коме се имовина (средство) признаје у извештају о финансијској позицији.

Фер вредност је износ за који се неко средство може размени или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Државна давања се дефинишу у IAS-у 20 – Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи.

9 Фер вредност средства се заснива на његовој садашњој локацији и стању. Као резултат тога, на пример, фер вредност стоке на фарми је цена за стоку на одговарајућем тржишту умањена за трошкове транспорта и друге трошкове допремања стоке на то тржиште.

Признавање и одмеравање

10 Ентитет признаје биолошко средство или пољопривредни производ само онда:

(а) када ентитет контролише средство као резултат претходних догађаја;

(б) када је вероватно да ће будуће економске користи повезане са тим средством притицати у ентитет; и

(ц) када се фер вредност или набавна вредност средства може поуздано одмерити.

11 У пољопривредној делатности, контрола може бити доказана, на пример, правним власништвом над током и жигосањем или сличним означавањем стоке након стицања, рађања или залучивања. Будуће користи се обично процењују одмеравањем значајних физичких карактеристика.

12 Биолошко средство се одмерава приликом почетног признавања и на крају сваког извештајног периода по фер вредности умањеној за трошкове продаје, осим у случају описаном у параграфу 30, када се фер вредност не може поуздано одмерити.

13 Пољопривредни производи убрани од биолошких средстава ентитета одмеравају се по фер вредности умањеној за трошкове продаје у моменту убирања. Овакво одмеравање представља набавну вредност на тај датум када се примењује IAS 2 – *Залихе*, или неки други применљиви IAS.

14 [Брисан]

15 Одређивање фер вредности биолошког средства или пољопривредног производа се може олакшати груписањем биолошких средстава или пољопривредних производа према значајним карактеристикама, на пример, према старости или квалитету. Као основу за одређивање цене, ентитет бира карактеристике које одговарају онима које се користе на тржишту.

16 Ентитети често закључују уговоре о продаји својих биолошких средстава или пољопривредних производа на неки будући датум. Уговорне цене не морају бити значајне за одређивање фер вредности, будући да фер вредност одржава садашње услове на тржишту на ком би се трансакција обавила између вољног купца и вољног продавца. Према томе, фер вредност биолошког средства или пољопривредног производа се не коригује због постојања уговора. У неким случајевима, уговор о продаји биолошког средства или пољопривредног производа може бити штетан (онерозан), у смислу дефиниције из IAS 37 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. IAS 37 се примењује на штетне (онерозне) уговоре.

17 Ако постоји активно тржиште биолошких средстава или пољопривредних производа имајући у виду њихову тренутну локацију и стање, цена која се котира на том тржишту је одговарајућа основа за одређивање фер вредности тог средства. Ако ентитет има приступ различитим активним тржиштима, ентитет користи најрелевантније тржиште. На пример, ако ентитет има приступ на два активна тржишта, користи цене са оног тржишта које планира да користи.

18 Ако не постоји активно тржиште, ентитет при одређивању фер вредности користи једну или, када је то могуће, више следећих алтернатива:

(а) цену последње тржишне трансакције, под условом да није било значајне промене економских околности између датума те трансакције и краја извештајног периода;

(б) тржишне цене за слична средства које се коригују како би се одразиле разлике; и

(ц) секторске репере, као што је вредност воћњака изражена по гајби, бушелу (мерици, вагону) или хектару приноса и вредност стада изражена по килограму меса.

19 У неким случајевима, извори информација наведени у параграфу 18 могу наводити на различите закључке о фер вредности биолошког средства или пољопривредног производа. Ентитет разматра узроке постојања ових разлика, како би дошао до најпоузданије процене фер вредности у релативно уском распону разумних процена.

20 У неким околностима, тржишно утврђене цене или вредности за биолошко средство у његовом тренутном стању нису доступне. У таквим околностима, ентитет при утврђивању фер вредности користи садашњу вредност очекиваних нето токова

готовине од датог средства, дисконтвану по текућој тржишној утврђеној стопи.

21 Циљ калкулације садашње вредности очекиваних нето токова готовине је да се утврди фер вредност биолошког средства на његовој садашњој локацији и у његовом садашњем стању. Ентитет ово разматра при утврђивању одговарајуће стопе дисконтовања која ће се користити као и при процењивању очекиваних нето токова готовине. При одређивању садашње вредности очекиваних нето токова готовине, ентитет укључује нето токове готовине за које учесници на тржишту очекују да их средство генерише на најрелевантнијем тржишту.

22 Ентитет не укључује никакве токове готовине за финансирање средстава, опорезивање или поновно стварање биолошких средстава након убирања (на пример, трошак поновног сађења дрвећа у шумском засаду након сече).

23 Приликом одређивања цене независне трансакције, обавештени, вољни купци и продавци разматрају могућност варијација токова готовине. Из тога произилази да фер вредност одражава могућност таквих варијација. У складу с тим, ентитет укључује очекивања могућих варијација токова готовине у очекиване токове готовине или у дисконтну стопу или неку њихову комбинацију. При утврђивању дисконтне стопе, ентитет користи претпоставке доследне онима коришћеним код процене очекиваних токова готовине, како би избегао ефекат двоструког обрачунавања или изостављања неких претпоставки.

24 Набавна вредност може понекад бити приближна фер вредности, нарочито:

(а) када је дошло само до незнатне биолошке трансформације од почетног настанка трошкова (на пример, воћке посађене непосредно пре краја извештајног периода); или

(б) када се не очекује да ће утицај биолошке трансформације на цену бити материјално значајан (на пример, за почетни раст у 30-годишњем производном циклусу плантаже борове).

25 Биолошка средства су често физички везана за земљиште (на пример, дрвеће у шумском засаду). Могућа је ситуација да нема посебног тржишта за биолошка средства која су везана за земљиште, али може постојати активно тржиште за комбинована средства, то јест, за комбинацију биолошких средстава, необрађеног земљишта и побољшања земљишта. Ентитет може искористити информације у вези са комбинованим средствима да би одредио фер вредност биолошких средстава. На пример, фер вредност необрађеног земљишта и побољшања на земљишту се може одузети од фер вредности комбинованих средстава, како би се дошло до фер вредности биолошких средстава.

Добици и губици

26 Добитак или губитак који настаје при почетном признавању биолошког средства по фер вредности умањеној за трошкове продаје, као и добитак или губитак који настаје као резултат промене фер вредности умањене за трошкове продаје биолошког средства, укључује се у добитак или губитак за период у ком је настао.

27 Губитак може настати при почетном признавању биолошког средства, јер се приликом утврђивања фер вредности умањене за трошкове продаје биолошког средства врши умањење за трошкове продаје. Добитак може настати при почетном признавању биолошког средства, на пример када се роди теле.

28 Добитак или губитак који настаје при почетном признавању пољопривредног производа по фер вредности умањеној за трошкове продаје укључује се у добитак или губитак за период у ком настаје.

29 Добитак или губитак може настати при почетном признавању пољопривредног производа као резултат убирања.

Немогућност поузданог одмеравања фер вредности

30 Постоји претпоставка да се фер вредност биолошког средства може поуздано одмеравати. Међутим, та претпоставка се може оспорити приликом почетног признавања биолошких средстава за која тржишно утврђене цене или вредности нису доступне, и за која се утврди да су алтернативне процене фер вредности потпуно непоуздане. У таквом случају, биолошко средство треба одмеравати по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности. Онда када фер вредност таквог биолошког средства постане поуздано мерљива, ентитет то средство треба да одмери по фер вредности умањеној за трошкове продаје. Онда када стално биолошко

средство испуњава критеријуме да се класификује као средство намењено продаји (или је укључено у групу за отуђење која је класификована као група намењена продаји) у складу са IFRS 5 *Стална имовина намењена продаји и пословања која престају*, претпоставља се да фер вредност може бити поуздано одмерена.

31 Претпоставка из параграфа 30 се може оспорити само код почетног признавања. Ентитет који је раније одмеравао биолошко средство по фер вредности умањеној за трошкове продаје настава да исто средство одмерава по фер вредности умањеној за трошкове продаје до отуђења.

32 У свим случајевима, ентитет одмерава пољопривредне производе у моменту убирања по њиховој фер вредности умањеној за трошкове продаје. Овај стандард одражава становиште да се фер вредност пољопривредних производа у моменту убирања увек може поуздано одмерити.

33 При утврђивању набавне вредности, акумулиране амортизације и акумулираних губитака од умањења вредности, ентитет узима у обзир IAS 2 – *Залихе*, IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема* и IAS 36 – *Умањење вредности имовине*.

Државна давања

34 Безусловна државна давања повезана са биолошким средствима одмераваним по фер вредности умањеној за трошкове продаје се признају у добитку или губитку само онда када државно давање постане потраживање ентитета.

35 Ако је државно давање повезано са биолошким средством одмереним по фер вредности умањеној за трошкове продаје условљено, укључујући случај кад се у оквиру државног давања захтева да се ентитет не ангажује у одређеној пољопривредној активности, ентитет признаје државно давање у добитку или губитку само онда када испуни услове повезане са тим државним давањем.

36 Услови и рокови државних давања се разликују. На пример, у оквиру државног давања се од ентитета може захтевати да узгаја стоку на одређеној локацији током пет година, те да мора вратити целокупан износ давања у случају да период узгоја на тој локацији буде краћи од пет година. У овом случају, државно давање се не признаје у добитку или губитку све док не истекне пет година. Међутим, ако услови државног давања дозвољавају да се по основу протеклог времена одговарајући део давања задржи, ентитет признаје државна давања у добитку или губитку на основу протока времена.

37 Ако се државно давање односи на биолошко средство одмеравано по набавној вредности/цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности (видети параграф 30), примењује се IAS 20 – *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи*.

38 Овај стандард захтева поступак различит од IAS 20, ако се државно давање односи на биолошко средство одмеравано по фер вредности умањеној за трошкове продаје, или се у оквиру државног давања захтева да се ентитет не ангажује у одређеној пољопривредној делатности. IAS 20 се примењује само на државна давања повезана са биолошким средствима одмереним по њиховој набавној вредности, умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности.

Обелодањивање

39 [Брисан]

Опште напомене

40 Ентитет обелодањује укупни добитак или губитак настао током текућег периода по основу почетног признавања биолошких средстава и пољопривредних производа, као и добитак или губитак настао као резултат промене фер вредности умањене за трошкове продаје биолошких средстава.

41 Ентитет сачињава опис сваке групе биолошких средстава.

42 Обелодањивања захтевана параграфом 41 могу бити наративни или квантификовани описи.

43 Ентитет се подстиче да сачини квантификовани опис сваке групе биолошких средстава, уз одговарајућа раздвајања на потрошна и основна биолошка средства, или на биолошка средства по степену употребне зрелости. На пример, ентитет може обелоданити књиговодствене вредности потрошних биолошких средстава и основних биолошких средстава по групама. Ентитет може

даље поделити ове књиговодствене вредности по степену употребне зрелости средстава. Овакво раздвајање пружа информације које могу бити од помоћи при оцењивању временског распореда будућих токова готовине. Ентитет обелодањује основу за сачињавање ових раздвајања.

44 Потрошна биолошка средства су она која ће бити убрана као пољопривредни производи или продата као биолошка средства. Примери потрошних биолошких средстава су стока намењена производњи меса, стока која се држи ради продаје, рибе у рибањацима, житарице као што су кукуруз и пшеница или дрвеће које се гаји због дрвне грађе. Основна биолошка средства су она која нису потрошна; на пример, жива стока од које се добија млеко, винова лоза, воћњаци и дрвеће од ког се сече део стабла за огрев, али се не сече и цело дрво. Основна биолошка средства нису пољопривредни производи, будући да су самообновљива.

45 Биолошка средства могу бити класификована као зрела биолошка средства или незрела биолошка средства. Зрела биолошка средства су она која су доспела за убирање (за потрошна биолошка средства) или која могу да одрже редовно убирање (за основна биолошка средства).

46 Уколико то није обелодањено на другом месту у информацијама објављеним са финансијским извештајима, ентитет описује:

- (а) природу својих активности везаних за сваку групу биолошких средстава; и
- (б) нефинансијска одмеравања или процене физичких количина за:
 - (i) сваку групу биолошких средстава ентитета на крају периода; и
 - (ii) излазне јединице (оутпут) пољопривредних производа током периода.

47 Ентитет обелодањује методе и значајне претпоставке примењене при одмеравању фер вредности сваке групе пољопривредних производа у моменту убирања и сваке групе биолошких средстава.

48 Ентитет обелодањује фер вредност умањену за трошкове продаје пољопривредних производа који су убрани током периода, утврђену у моменту убирања.

49 Ентитет обелодањује:

- (а) постојање и књиговодствену вредност биолошких средстава над којима је ограничено право својине и књиговодствену вредност биолошких средстава која су заложена као гаранција за обавезе;
- (б) износ обавеза за развој или прибављање биолошких средстава; и
- (ц) стратегије управљања финансијским ризиком у вези са пољопривредном делатношћу.

50 Ентитет презентује усклађивање промена књиговодствене вредности биолошких средстава између краја и почетка текућег периода. Усклађивање укључује:

- (а) добитак или губитак настао услед промене фер вредности умањене за трошкове продаје;
- (б) повећања услед куповине;
- (ц) смањења приписива продаји и биолошким средствима класификованим као средства која се држе ради продаје (или укључена у групу за отуђење која је класифиована као група која се држи ради продаји) у складу са IFRS 5;
- (д) смањења услед убирања;
- (е) повећања која су настала као резултат пословних комбинација;
- (ф) нето курсне разлике настале као резултат превозиња финансијских извештаја у различиту валуту за презентацију, и превозиња иностраног пословања у валуту за презентацију извештајног ентитета; и
- (г) друге промене.

51 Фер вредност биолошког средства умањена за трошкове продаје може се мењати како због физичких промена, тако и због промена цена на тржишту. Одвојено обелодањивање физичких промена и промена цена је корисно код процене успешности у текућем периоду и будућег успеха, посебно када је производни циклус дужи од једне године. У таквим случајевима, ентитет се подстиче да обелодани, по групама или на други начин, износ промене фер вредности умањене за трошкове продаје, који је укључен у добитак или губитак услед физичких промена и услед промена цена. Ове информације су обично мање корисне када је производни циклус краћи од једне године (на пример, када се узгајају кокошке или житарице).

52 Биолошка трансформација резултира различитим врстама физичких промена – растом, променама особина, производњом и репродукцијом, од којих је сваку могуће уочити и одмерити. Свака од ових физичких промена је у директној вези са будућим економским користима. Промена фер вредности биолошког средства услед убирања је такође физичка промена.

53 Пољопривредна делатност је често изложена ризицима у вези са климом, обољењима и другим природним ризицима. Ако настане догађај који доводи до настанка материјално значајне ставке прихода или расхода, природа и износ такве ставке се обелодањују у складу са IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја*. Примери таквих догађаја укључују избијање вирусног обољења, поплаву, јаку сушу или мраз и најезду инсеката.

Додатна обелодањивања за биолошка средства када се фер вредност не може поуздано одмерити

54 Ако ентитет одмерава биолошка средства по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности (видети параграф 30) на крају периода, ентитет за таква биолошка средства обелодањује:

- (а) опис биолошких средстава;
- (б) објашњење разлога из којих се фер вредност не може поуздано одмерити;
- (ц) ако је могуће, распон процена у ком ће се фер вредност највероватније налазити;
- (д) коришћену методу амортизације;
- (е) коришћени користан век трајања или стопе амортизације; и
- (ф) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (сабрану са акумулираним губицима од умањења вредности) на почетку и на крају периода.

55 Ако, током текућег периода, ентитет одмерава биолошка средства по набавној вредности/цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности (видети параграф 30), ентитет обелодањује све губитак или добитак признат по отуђењу таквих биолошких средстава, усклађивањем које се захтева параграфом 50 одвојено обелодањује износе повезане са таквим биолошким средствима. Уз то, ово усклађивање укључује следеће износе који су укључени у добитак или губитак у вези са тим биолошким средствима:

- (а) губитке од умањења вредности;
- (б) сторнирање губитака од умањења вредности; и
- (ц) амортизацију.

56 Ако фер вредност биолошких средстава која су раније одмеравана по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне губитке од умањења вредности постане поуздано мерљива током текућег периода, ентитет је дужан да за таква биолошка средства обелодани:

- (а) опис биолошких средстава;
- (б) објашњење разлога из ког је фер вредност постала поуздано мерљива; и
- (ц) ефекат промене.

Државна давања

57 Ентитет у вези са пољопривредном делатношћу обухваћеном овим стандардом обелодањује следеће:

- (а) природу и обим државних давања признатих у финансијским извештајима;
- (б) неиспуњене услове и друге потенцијалне обавезе у вези са државним давањима; и
- (ц) очекивана значајна смањења нивоа државних давања.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

58 Овај стандард почиње да се примењује на годишње финансијске извештаје који покривају периоде који почињу 1. јануара 2003. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај Стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2003. године, обелодањује ту чињеницу.

59 Овај стандард не установљава никакве посебне прелазне одредбе. Усвајање овог стандарда се обрачунава у складу са IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене у рачуноводственим проценама и грешке*.

60 Параграфи 5, 6, 17, 20 и 21 су измењени а параграф 14 обрисан услед *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године.

Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

IFRIC тумачење 1

Промене постојећих обавеза везаних за повлачење имовине из употребе, обнављање и сличних обавеза

Референце

- IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године),
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*,
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 2003. године),
- IAS 23 *Трошкови позајмљивања*,
- IAS 36 *Умањење вредности имовине* (ревидиран 2004. године),
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

Историјат

1 Многи ентитети имају обавезу да врше демонтажу, уклањање и рестаурирање некретнина, постројења и опреме. У овом тумачењу такве обавезе се називају “повлачење имовине из употребе, обнављање и сличне обавезе”. Према IAS 16, цена некретнине, постројења и опреме обухвата почетну процену трошкова демонтаже и уклањања неке ставке и обнављања локације на којој се она налазила, обавеза која за ентитет настаје приликом стицања ставке или као последица коришћења ставке током одређеног периода за сврхе које нису производња залиха током тог периода. IAS 37 садржи захтеве у погледу начина одмеравања обавеза везаних за повлачење имовине из употребе, обнављање и сличне обавезе. Ово тумачење даје упутство за рачуноводствено обухватање ефеката промена одмеравања постојећих обавеза везаних за повлачење имовине из употребе, обнављање и сличне обавезе.

Делокруг

2 Ово тумачење се примењује на промене одмеравања свих постојећих обавеза везаних за повлачење имовине из употребе, обнављање и сличних обавеза које су и:

- (а) признате као део набавне вредности ставке некретнина, постројења и опреме у складу са IAS 16; и
- (б) признате као обавеза у складу са IAS 37.

На пример, обавеза везана за повлачење имовине из употребе, обнављање или слична обавеза може се односити на повлачење постројења из употребе, санирање оштећења окружења у екстративним индустријама, или за уклањање опреме.

Предмет

3 Ово тумачење се бави тиме како треба рачуноводствено обухватати ефекат следећих догађаја који мењају одмеравање постојећих обавеза везаних за повлачење имовине из употребе, обнављање или сличне обавезе:

- (а) промена процењеног одлива ресурса који представљају економске користи (на пример токове готовине) потребне за измиривање обавеза;
- (б) промена текуће тржишне дисконтне стопе као што је дефинисано у параграфу 47 IAS 37 (ово обухвата промене временске вредности новца и ризике специфичне за ту обавезу); и
- (ц) повећање које одражава проток времена (које се такође назива и давање дисконта).

Консензус

4 Промене одмеравања постојеће обавезе везане за повлачење имовине из употребе, обнављање и сличне обавезе које су резултат промена процењеног времена или износа одлива ресурса који представљају економске користи потребне за измиривање обавеза, или промене дисконтне стопе, се рачуноводствено обухватају у складу са параграфима 5 до 7 који су наведени у тексту.

5 Ако се поменуто средство одмерава коришћењем модела набавне вредности:

- (а) уз уважавање (б), промена обавезе ће се додати или одузети од набавне вредности релевантног средства, у текућем периоду;
- (б) износ одузет од набавне вредности средства не може бити већи од његове књиговодствене вредности. Ако смањење обавезе превазилази књиговодствену вредност средства, вишак се одмах признаје у добитку или губитку;

(ц) уколико кориговање резултира повећањем набавне вредности средства, ентитет треба да размотри да ли ово упућује на то да нова књиговодствена вредност средства можда није у потпуности надокнадива. Ако постоји оваква индиција, ентитет тестира постојање умањења вредности средства проценом надокнадивог износа, и обрачунати губитак услед умањења вредности, у складу са IAS 36;

6 Ако се средство о ком се говори одмерава коришћењем модела ревалоризације:

(а) Промена обавезе мења повећање или умањење по основу ревалоризације које је претходно признато по основу тог средства, тако да:

- (i) смањење обавезе ће (уз уважавање (б)) бити признато у осталом свеобухватном приходу и повећати ревалоризациону резерву у оквиру капитала, при чему ће се у добитку или губитку признати до оног износа којим се сторнира смањење по основу ревалоризације средства које је претходно признато у добитку или губитку;

(ii) повећање обавезе се признаје у добитку или губитку, осим што ће се признати у осталом свеобухватном приходу и смањити ревалоризационе резерве у оквиру капитала до износа ревалоризационих резерви насталих по основу тог средства.

(б) У случају да смањење обавезе превазилази књиговодствену вредност која би била призната да се средство ревалоризује по моделу набавне вредности, вишак се признаје директно у добитку или губитку;

(ц) Промена обавезе је показатељ да средство можда треба поново ревалоризовати како би се обезбедило да се књиговодствена вредност не разликује значајно од вредности која би се одредила коришћењем фер вредности на крају извештајног периода. Свака такво ревалоризовање треба узети у обзир при одређивању износа који се признаје у добитку или губитку или у осталом свеобухватном приходу у складу са (а). Ако је ревалоризовање неопходно, сва средства из те класе ће се ревалоризовати;

(д) IAS 1 захтева обелодањивање у извештају о свеобухватном приходу за сваку компоненту осталог свеобухватног прихода или расхода. Ради испуњења овог захтева, промена ревалоризационе резерве узрокована променом обавезе се засебно идентификује и обелодањује као таква.

7 Кориговани износ средства се амортизује током корисног века трајања. Стога, када релевантно средство достигне крај свог корисног века трајања, све накнадне промене обавеза се признају у добитку или губитку онда када настану. Ово се примењује и за модел набавне вредности и за ревалоризациони модел.

8 Периодично давање дисконта се признаје у добитку или губитку као трошак финансирања по настанку. Капитализација према IAS 23 није дозвољена.

Датум ступања на снагу

9 Ентитет примењује ово Тумачење за годишње периоде који почињу 1. септембра 2004. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење за периоде пре 1. септембра 2004. године, треба да обелодани ту чињеницу.

9А IAS 1 (ревидиран 2007. године) је изменио терминологију која се користи у свим IFRS. Поред тога, изменио је параграф 6. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, измене треба да се примењују за тај ранији период.

Прелазне одредбе

10 Промене рачуноводствених политика се обухватају у складу са захтевима IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.¹

¹ IAS 8, који је имао назив Нето добитак или губитак периода, фундаменталне грешке и промене рачуноводствених политика, осим у случају када ентитет за тај ранији период примењује ревидирану верзију овог Стандарда.

IFRIC тумачење 2**Учешћа чланова кооперативних ентитета и слични инструменти****Референце**

- IAS 32 *Финансијски инструменти: обелодањивање и презентација* (ревидиран 2003. године)¹,
- IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* (ревидиран 2003. године).

Историјат

1 Кооперативни и слични ентитети су формирани од стране група лица у циљу задовољења заједничких економских или друштвених потреба. Национални закони обично дефинишу кооперативни ентитет као друштво које покушава да промовише економски напредак својих чланова путем заједничких пословних операција (принцип само-помоћи). Учешћа чланова у кооперативним ентитетима се често карактеришу као учешћа, јединице или слично, а у даљем тексту се називају „учешћа чланова”.

2 IAS 32 успоставља принципе класификације финансијских инструмената као финансијских обавеза или капитала. Нарочито, ови принципи се примењују на класификацију утрживих инструмената који омогућавају имаоцу да прода те инструменте емитенту за готовину или други финансијски инструмент. Примена принципа на учешћа чланова у кооперативним ентитетима и сличним инструментама може представљати потешкоћу. Неке од чланица Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде су затражиле помоћ за сврхе разумевања примене принципа IAS 32 на учешћа чланова и сличне инструменте који имају одређена обележја, и околности у којима та обележја утичу на класификацију као обавезе или капитала.

Делокруг

3 Ово тумачење се примењује на финансијске инструменте који спадају у делокруг IAS 32, укључујући и финансијске инструменте издате члановима кооперативних ентитета као доказ власничког учешћа члана у ентитету. Ово тумачење се не примењује на финансијске инструменте који ће бити или могу бити измирили инструмента сопственог капитала ентитета.

Предмет

4 Многи финансијски инструменти, укључујући и учешћа чланова, имају карактеристике капитала, укључујући право гласа и право учешћа у расподели дивиденди. Неки финансијски инструменти дају имаоцу право да захтева откуп за готовину или друго финансијско средство, али могу да садрже или буду предмет ограничења у погледу откупљивости финансијског инструмента. Како треба да се процењују ови услови откупа приликом одређивања да ли финансијски инструмент треба да се класификује као обавеза или капитал?

Консензус

5 Уговорно право имаоца финансијског инструмента (укључујући и учешћа чланова кооперативних ентитета) на захтев откупа не подразумева само по себи, да се финансијски инструмент класификује као финансијска обавеза. Ентитет мора да размотри све услове и околности финансијског инструмента приликом његове класификације као финансијске обавезе или капитала. Ови услови и околности обухватају релевантне локалне законе, прописе и статут ентитета који су важећи на датум класификације, али не и очекиване будуће измене ових закона, прописа или статута.

6 Учешћа чланова која би се класификовала као капитал ако чланови нису имали право да траже откуп представљају капитал ако је било који од услова описаних у параграфима 7 и 8 присутан или учешћа чланова имају сва обележја и испуњавају услове наведене у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32. Депозити по виђењу, укључујући и текуће рачуне, рачуне улога и сличне уговоре који се јављају када чланови делују као потрошачи су финансијске обавезе ентитета.

¹ У августу 2005. године, IAS 32 је измењен у IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*. У фебруару 2008. године IASB је изменио IAS 32 тако да се захтева да се инструменти који имају сва обележја и испуњавају услове наведене у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32, класификују као капитални инструменти.

7 Учешћа чланова су капитал ако ентитет има безусловно право да одбије откуп учешћа чланова.

8 Локални закон, пропис или статут ентитета могу да садрже разне врсте забране откупа учешћа чланова, на пример безусловне забране или забране које се заснивају на критеријума ликвидности. Ако је откуп безусловно забрањен локалним законом, прописом или статутом ентитета, учешћа чланова представљају капитал. Међутим, одредбе локалног закона, прописа и статута ентитета којима се забрањује откуп само ако су услови – као што је угрожавање ликвидности – задовољени (или нису задовољени) немају за резултат то да се учешћа чланова сматрају капиталом.

9 Безусловна забрана може да буде апсолутна, тако да су сви откупи забрањени. Безусловна забрана може да буде делимична, тако да забрањује откуп учешћа чланова ако би откуп проузроковао да број учешћа чланова или износ уплаћеног капитала падне испод одређене границе. Учешћа чланова која су вишак у односу на забрану откупа се сматрају обавезом, осим ако ентитет нема безусловно право да одбије откуп као што је наведено у параграфу 7 или учешћа чланова имају сва обележја и испуњавају услове наведене у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32. У неким случајевима, број учешћа или износ уплаћеног капитала који је предмет забране се може мењати. Овакве промене забране откупа доводе до трансфера између финансијских обавеза и капитала.

10 Приликом почетног признавања, ентитет одмерава финансијску обавезу за откуп по фер вредности. У случају учешћа чланова са обележјем откупа, ентитет одмерава фер вредност финансијске обавезе за откуп по износу који није мањи од максималног износа који се треба платити према одредбама садржаним у статуту или применљивом закону, дисконтваном од првог датума када се могло захтевати плаћање тог износа (видети пример 3).

11 Као што захтева параграф 35 IAS 32, расподеле имаоцима инструмената капитала се признају директно у оквиру капитала, умањене за користи од пореза на приход. Камате, дивиденде и други приходи који се односе на финансијске инструменте класификоване као финансијске обавезе су трошкови, без обзира на то да ли су плаћени износи правно окарактерисани као дивиденде, камате или другачије.

12 Прилог, који је саставни део консензуса, садржи примере примене овог консензуса.

Обелодањивање

13 Када промена у забрани откупа узрокује трансфер између финансијских обавеза и капитала, ентитет треба посебно да обелодани износ, време и разлог трансфера.

Датум ступања на снагу

14 Датум ступања на снагу и прелазне одредбе овог тумачења су исти као и они за IAS 32 (ревидиран 2003. године). Ентитет треба да примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу од 1. јануара 2005. године или касније. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, треба да обелодани ту чињеницу. Ово тумачење треба да се примењује ретроспективно.

14А Ентитет треба да примени измене параграфа 6, 9, А1 и А12 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примени Финансијски инструменти са правом поновне продаје емитенту и обавезе настале при ликвидацији (измене IAS 32 и IAS 1) који је објављен у фебруару 2008. године за неки ранији период, треба такође да примени измене параграфа 6, 9, А1 и А12 за тај ранији период.

Прилог**Примери примене консензуса**

Овај прилог је саставни део тумачења.

А1 Овај прилог садржи седам примера примене IFRIC консензуса. Ови примери не чине потпуну листу; могући су и други модели. Сваки пример претпоставља да нема других услова који би захтевао да се финансијски инструмент класификује као финансијска обавеза, и да финансијски инструменти немају сва обележја и не испуњавају услове наведене у параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32.

Безусловно право на одбијање откупа (параграф 7)

Пример 1

Чињенице

A2 У статуту ентитета се наводи да се откуп врши искључиво према дискреционом праву ентитета. Статут не садржи даљу разраду или ограничења овог дискреционог права. У прошлости, ентитет никада није одбио да откупи учешћа чланова, мада управни одбор има право да то уради.

Класификација

A3 Ентитет има безусловно право да одбије откуп и учешћа чланова представљају капитал. IAS 32 успоставља принципе за класификацију који се заснивају на условима финансијског инструмента и наводе да претходна пракса, или намера извршења, исплате према дискреционом праву не активира класификацију као обавезе. У параграфу AG26 IAS 32 се наводи:

Када се преференцијалне акције не могу откупити, одговарајућа класификација се одређује помоћу других права која им се приписују. Класификација се заснива на процени суштине уговорних споразума и дефиниција финансијске обавезе и инструмента капитала. Када су расподеле имаоцима преференцијалних акција, било да су кумулативне или некумулативне, дискреционо право емитента, акције су инструменти капитала. На класификацију преференцијалне акције као инструмента капитала или финансијске обавезе не утиче, на пример:

(а) историја вршења расподела;

(б) намера да се врше расподеле у будућности;

(ц) могући негативни утицај цене обичних акција емитента ако расподеле нису извршене (због ограничења на исплату дивиденди од обичних акција ако дивиденде нису плаћене за преференцијалне акције);

(д) износ емитентових резерви;

(е) очекивања емитента у погледу профита или губитка за одређени период; или

(ф) способност или неспособност емитента да утиче на износ свог профита или губитка за одређени период.

Пример 2

Чињенице

A4 У статуту ентитета се наводи да се откупи врше искључиво према дискреционом праву ентитета. Међутим, у статуту се даље наводи да је одобрење захтева за откуп аутоматско осим ако ентитет није у стању да изврши исплате без кршења локалних прописа у погледу ликвидности или резерви.

Класификација

A5 Ентитет нема безусловно право да одбије откуп и учешћа чланова су финансијска обавеза. Ограничења описана у претходном тексту се заснивају на способности ентитета да измири своје обавезе. Њима се откуп ограничава само ако нису задовољени захтеви у погледу ликвидности или резерви, и то само до тренутка када се обезбеди задовољење ових захтева. Стога, они не узрокују, према принципима успостављеним у IAS 32, класификацију финансијског инструмента као капитала. У параграфу AG25 IAS 32 се наводи:

Преференцијалне акције се могу емитовати са различитим правима. При одређивању да ли је преференцијална акција финансијска обавеза или инструмент капитала, емитент процењује одређена права приписана акцији да би утврдио да ли она показује основне карактеристике финансијске обавезе. На пример, преференцијална акција која обезбеђује откуп на одређени датум или према опцији имаоца садржи финансијску обавезу зато што емитент има обавезу да пренесе финансијска средства на имаоца акција. *Потенцијална неспособност емитента да задовољи обавезу да откупи преференцијалну акцију када се уговором то од њега захтева, било због недостатка средстава, ограничења у статуту или недовољног профита или резерви, не негира ову обавезу.* (наглашавање курзивним словима додато)

Забране откупа (параграфи 8 и 9)

Пример 3

Чињенице

A6 Кооперативно ентитет је у прошлости емитовао акције својим члановима на различите датуме и за различите износе на следећи начин:

(а) 1. јануара 20X1. године 100,000 акција по н.ј. 10 свака (н.ј. 1,000,000);

(б) 1. јануара 20X2. године 100,000 акција по н.ј. 20 свака (н.ј. 2,000,000 тако да је укупан износ емитованих акција н.ј. 3,000,000).

Акције су откупиве по захтеву по износу по коме су емитоване.

A7 У статуту ентитета се наводи да укупни откуп не може да пређе 20% највећег броја неисплаћених учешћа чланова. На дан 31. децембра 20X2. године ентитет има 200,000 неисплаћених учешћа, што је највећи број неисплаћених учешћа чланова и није било откупа учешћа у прошлости. На дан 1. јануара 20X3. године ентитет мења свој статут и повећава дозвољени ниво укупног откупа на 25% највећег броја неисплаћених учешћа чланова.

Класификација

Пре измене статута

A8 Учешћа чланова која представљају вишак у односу на забрану откупа су финансијске обавезе. Кооперативни ентитет приликом почетног признавања одмерава ову финансијску обавезу по фер вредности. Због тога што се ове акције могу откупити по захтеву, кооперативни ентитет одређује фер вредност ових финансијских обавеза у складу са захтевима параграфа 49 IAS 39, који каже: "Фер вредност финансијске обавезе са обележењем потражње (на пример, депозит по виђењу) није мања од износа који се може платити приликом потражње..." У складу са тим, кооперативни ентитет као финансијску обавезу класификује максимални износ исплатив по захтеву према одредбама откупа.

A9 На дан 1. јануара 20X1. године максимални износ који се може исплатити према одредбама у вези откупа је 20,000 акција по н.ј. 10 и у складу са тим ентитет класификује н.ј. 200,000 као финансијску обавезу а н.ј. 800,000 као капитал. Међутим, 1. јануара 20X2. године због нове емисије акција по н.ј. 20, максимални износ који се може платити према одредбама у вези откупа се повећава на 40,000 акција по н.ј. 20. Додатне акција по н.ј. 20 стварају нову обавезу која се приликом почетног признавања одмерава по фер вредности. Пошто су ове акције емитоване обавеза је 20% укупних акција које су емитоване (200,000), одмерених по н.ј. 20, или н.ј. 800,000. Ово захтева признавање додатне обавезе од н.ј. 600,000. У овом примеру не признаје се никакав добитак или губитак. У складу са тим, ентитет сада класификује н.ј. 800,000 као финансијску обавезу и н.ј. 2,200,000 као капитал. Овај пример претпоставља да ови износи нису мењани између 1. јануара 20X1. године и 31. децембра 20X2. године.

После измене статута

A10 После промене статута од кооперативног ентитета може да се захтева да откупи максимално 25% неисплаћених акција или максимално 50,000 акција по н.ј. 20 свака. У складу са тим, 1. јануара 20X3. године кооперативни ентитет класификује као финансијску обавезу износ од н.ј. 1,000,000 што је максимални износ који се може платити по захтеву према одредбама у вези откупа, како је одређено у складу са параграфом 49 IAS 39. Ентитет стога, на дан 1. јануара 20X3. године, врши трансфер из капитала у финансијске обавезе износа од н.ј. 200,000, остављајући н.ј. 2,000,000 класификовано као капитал. У овом примеру ентитет не врши признавање добитка или губитка по основу трансфера.

Пример 4

Чињенице

A11 Локални закон који се односи на пословање кооперативних ентитета, или услови статута ентитета, забрањују ентитету да откупљује учешћа чланова ако би се тим откупом смањило уплаћени капитал чланова испод 75% највећег износа уплаћеног капитала од учешћа чланова. Највећи износ за одређено кооперативно ентитет је н.ј. 1,000,000. На крају извештајног периода салдо уплаћеног капитала је н.ј. 900,000.

Класификација

A12 У овом случају, н.ј. 750,000 би се класификовало као капитал а н.ј. 150,000 би се класификовало као финансијска обавеза. Поред параграфа који су већ цитирани, параграф 18(б) IAS 32 у једном делу наводи:

...финансијски инструмент који даје имаоцу право да про-
да назад емитенту за готовину или друго финансијско средство
("продајни инструмент") је финансијска обавеза осим уколико се
ради о инструменту који је класификован као капитални инстру-
мент у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и
16Д. Финансијски инструмент је финансијска обавеза чак и када
се износ готовине или другог финансијског средства одређује на

основу индекса или друге ставке која има потенцијал повећавања или смањивања. Постојање опције за имаоца да прода инструмент назад емитенту за готовину или друго финансијско средство значи да продајни инструмент мора да задовољи дефиницију финансијске обавезе, осим уколико се ради о инструменту који је класификован као капитални инструмент у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д.

А13 Забрана откупа описана у овом примеру се разликује од ограничења описаних у параграфима 19 и AG25 IAS 32. Те рестрикције су ограничења по основу способности ентитета да плати износ доспеле финансијске обавезе, то јест спречавају исплату обавезе само ако су задовољени одређени услови. За разлику од тога, овај пример описује безусловну забрану откупа који превазилази одређени износ, без обзира на способност ентитета да откупи учешћа чланова (на пример, имајући у виду његове резерве готовине, профит или резерве за расподелу). У суштини, забрана откупа спречава ентитет да створи било какву финансијску обавезу по основу које би морао да исплати више од одређеног износа уплаћеног капитала. Стога, део учешћа који је предмет забране откупа није финансијска обавеза. Док се учешћа сваког члана могу откупљивати појединачно, део укупних неисплаћених учешћа се не може откупити у другим околностима осим приликом ликвидације ентитета.

Пример 5 Чињенице

А14 Чињенице за овај пример су дате у примеру 4. Поред тога, на крају извештајног периода, захтеви одређеног правног система у вези ликвидности спречавају ентитет да откупљује било какве учешћа чланова осим уколико износ његове готовине и краткорочних инвестиција није већи од одређеног износа. Ефекат ових захтева у погледу ликвидности на крају извештајног периода је тај да ентитет не може да плати више од н.ј. 50,000 за откуп учешћа чланова.

Класификација

А15 Као и у примеру 4, ентитет класификује н.ј. 750,000 као капитал а н.ј. 150,000 као финансијску обавезу. Ово је због тога што се износ класификован као обавеза заснива на безусловном праву ентитета да одбије откуп, а не на условљеним ограничењима која спречавају откуп само у случају да ликвидност или други услови нису задовољени и то само до тренутка испуњења ових захтева. У овом случају примењују се одредбе параграфа 19 и AG25 IAS 32.

Пример 6 Чињенице

А16 Статут ентитета забрањује откуп акција чланова, осим до нивоа прихода добијених емитовањем додатних акција чланова новим или постојећим члановима током претходне три године. Приходи од емитовања акција чланова морају да се искористе за откуп акција за које су чланови тражили откуп. Током три претходне године, приходи од емитовања акција чланова су били н.ј. 12,000 и ниједна акција члана није била откупљена.

Класификација

А17 Ентитет класификује н.ј. 12,000 од акција чланова као финансијску обавезу. У складу са закључцима датим у примеру 4, акција чланова које су предмет безусловне забране откупа нису финансијска обавеза. Оваква безусловна забрана се примењује на износ који је једнак приходима од акција емитованих пре претходне три године, и у складу са тим, овај износ се класификује као капитал. Међутим, износ који је једнак приходима од акција емитованих у претходне три године није предмет безусловне забране откупа. У складу са тим, приходи од емитовања учешћа чланова у претходне три године узрокују настанак финансијске обавезе све до тренутка када више нису доступне за сврхе откупа акција чланова. Као резултат, ентитет има финансијску обавезу једнаку износу прихода од акција емитованих током три претходне године, умањеног за све откупе током тог периода.

Пример 7 Чињенице

А18 Ентитет је кооперативна банка. Локални закон који управља пословањима кооперативних банака захтева да најмање 50% укупних "неизмиренних обавеза" ентитета (термин дефинисан у прописима који обухвата рачуне учешћа чланова) мора да буде у облику уплаћеног капитала чланова. Ефекат овог прописа је да уколико су све неизмирене обавезе кооперативног ентитета у облику учешћа чланова, кооперативни ентитет је у могућности да их све откупи. На дан 31. децембра 20X1. године ентитет има укупне

неизмирене обавезе од н.ј. 200,000 од којих н.ј. 125,000 представља рачуне учешћа чланова. Услови рачуна учешћа чланова дозвољавају држаоцу да их откупи по захтеву и не постоје ограничења откупа по основу статута ентитета.

Класификација

А19 У овом примеру учешћа чланова се класификују као финансијске обавезе. Забрана откупа је слична ограничењима описаним у параграфима 19 и AG25 IAS 32. Ово ограничење је условно ограничење по основу способности ентитета да плати доспели износ финансијске обавезе, то јест спречава исплату обавезе само ако су испуњени одређени услови. Детаљније, од ентитета може да се тражи да откупи читав износ учешћа чланова (н.ј. 125,000) ако је исплатило све своје друге обавезе (н.ј. 75,000). Као последица тога, забрана откупа не спречава ентитет да евидентира финансијску обавезу откупа која је већа од одређеног броја учешћа чланова или износа уплаћеног капитала. Дозвољава се ентитету да одложи откуп док се не испуне услови, то јест док не исплати друге обавезе. Учешћа чланова у овом примеру нису предмет безусловне забране откупа и стога се класификују као финансијске обавезе.

IFRIC тумачење 4

Одређивање да ли уговор садржи елемент лизинга

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*,
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 2003. године),
- IAS 17 *Лизинг* (како је ревидиран 2003. године),
- IAS 38 *Нематеријална имовина* (ревидиран 2004. године),
- IFRIC 12 *Уговори о концесији за пружање услуга*.

Историјат

1 Ентитет може да склопи уговор, који обухвата једну трансакцију или низ повезаних трансакција, који нема правни облик лизинга, али се њиме преноси право коришћења средства (на пример, некретнине, постројења или опреме) и за узврат прима плаћање или низ плаћања. Примери уговора којима један ентитет (добављач) може да уступи право коришћење средства другом ентитету (купцу), често заједно са повезаним услугама, обухватају:

- уговори о коришћењу извора (на пример, коришћење функције обраде података неког ентитета);
- уговори у телекомуникацијама, у којима имаоци мрежних капацитета склапају уговоре за обезбеђивање права на капацитете купцима;
- „узми или плати” и слични уговори, у којима купци морају да изврше одређена плаћања без обзира на то да ли преузимају испоруку уговорних производа или услуга (на пример, „узми или плати” уговор за преузимање значајног дела производње генератора електричне енергије).

2 Ово тумачење даје упутство за одређивање да ли такви уговори представљају лизинг или да ли садрже елемент лизинг, који треба да се рачуноводствено обухвата у складу са IAS 17. тумачење не садржи упутство за одређивање класификовања таквог лизинга према том стандарду.

3 У неким уговорима, средство које је предмет лизинга је део већег средства. Ово тумачење се не бави начином одређивања када је део већег средства засебно средство за сврхе примене IAS 17. Ипак, уговори у којима средство представља обрачунску јединицу било по IAS 16 или IAS 17 спадају у делокруг овог тумачења.

Делокруг

4 Ово тумачење се не примењује на:

- (а) уговоре који су, или садрже, лизинг који је искључен из делокруга IAS 17; или
- (б) уговоре о концесији за пружање услуга који су у делокругу IFRIC 12.

Предмет

5 Питања којима се бави ово тумачење су:

- (а) како одредити да ли је уговор лизинг, или садржи елемент лизинга како је дефинисан у IAS 17;

(б) када треба да се изврши процена или поновна процена тога да ли је уговор лизинг, или садржи елемент лизинга; и

(ц) ако уговор јесте лизинг или садржи елемент лизинга, како плаћања за тај лизинг треба одвојити од плаћања које се односи на друге елементе у уговору.

Консензус

Одређивање да ли уговор јесте, или садржи, лизинг

6 Одређивање да ли уговор јесте, или садржи, лизинг треба да се заснива на суштини уговора и захтева процену тога да ли:

(а) испуњење уговора зависи од коришћења одређеног средства или средстава; и

(б) се уговором уступа право коришћења средства.

Испуњење уговора зависи од коришћења одређеног средства

7 Мада одређено средство може бити експлицитно идентификовано у уговору, оно није предмет лизинга ако испуњење уговора не зависи од употребе одређеног средства. На пример, ако је добављач обавезан да испоручи одређену количину робе или услуга и има право и способност да обезбеди ову робу или услуге коришћењем других средстава која нису одређена у уговору, онда испуњење уговора не зависи од одређеног средства и уговор не садржи елемент лизинга. Гаранцијска обавеза која дозвољава или захтева замену истих или сличних средстава када одређено средство не функционише исправно не искључује третман лизинга. Поред тога, уговорна одредба (потенцијална или друга) која дозвољава или захтева од добављача да замени друга средства из било ког разлога на одређени датум или после тог датума не искључује третман лизинга пре датума замена.

8 Средство је имплицитно одређено ако, на пример, добављач поседује или даје под лизинг само једно средство којим испуњава обавезу и ако није економски изводљиво или практично за добављача да изврши своју обавезу коришћењем алтернативних средстава.

Уговор којим се уступа право коришћења средства

9 Уговором се уступа право коришћења средства ако се њиме уступа купцу (кориснику лизинга) право на контролу коришћења основног средства. Право на контролу коришћења основног средства се уступа ако је задовољен било који од следећих услова:

(а) Купац има способност или право да користи средство или усмери друге да користе средство на начин који он одреди при чему стиче или контролише више од безначајног износа производа или других користи од средства;

(б) Купац има способност или право да контролише физички приступ средству при чему стиче или контролише више од безначајног износа производа или других користи од средства;

(ц) Чињенице и околности показују да је мало вероватно да ће једна или више страна које нису купац узети више од безначајног износа производа или других користи од средства који су произведени или генерисани средством током трајања уговора, и цена коју ће купац платити за производ није фиксирана уговором по јединици производа нити једнака текућој тржишној цени по јединици производа у време испоруке производа.

Процена или поновна процена да ли уговор јесте, или садржи, лизинг

10 Процена да ли уговор садржи елемент лизинга треба да се изврши на почетку уговора, што је ранији од датума уговора или датума обавезивања страна на основне услове уговора, на основу свих чињеница и околности. Поновна процена тога да ли уговор садржи елемент лизинга, након почетка уговора треба да се врши ако је испуњен било који од следећих услова:

(а) постоји промена услова уговора, осим ако то није промена којом се само обнавља или продужава уговор;

(б) извршење опције обнављања или продужења је договорена између уговорних страна, осим ако услови обнављања или продужења нису на почетку били укључени у услове лизинга у складу са параграфом 4 IAS 17. Обнављање или продужење уговора која не укључује измену било ког услова оригиналног уговора пре завршетка трајања оригиналног уговора треба да се процењује према параграфима 6 до 9 само у погледу периода обнављања или продужења;

(ц) постоји промена у утврђивању тога да ли испуњење зависи од одређеног средства;

(д) постоји значајна промена средства, на пример значајна физичка промена некретности, постројења или опреме.

11 Поновна процена уговора треба да се заснива на чињеницама и околностима на датум поновне процене, укључујући и преостало време трајања уговора. Промене процене (на пример, процењеног износа производа који треба да се испоручи купцу или другим потенцијалним купцима) не условљавају поновну процену. Ако се уговор поновно процењује и ако се утврди да садржи елемент лизинга (или не садржи елемент лизинга), треба да се примени (или да престане да се примењује) рачуноводствено обухватање лизинга од:

(а) у случају (а), (ц) или (д) у параграфу 10, промене околности која узрокује поновну процену;

(б) у случају (б) у параграфу 10, почетка периода обнављања или продужења.

Одвајање плаћања за лизинг од других плаћања

12 Ако неки уговор садржи елемент лизинга, уговорне стране треба да примењују захтеве IAS 17 на елемент лизинга уговора, осим ако он није изузет из тих захтева у складу са параграфом 2 IAS 17. У складу са тим, ако уговор садржи елемент лизинга, тај лизинг треба да се класификује као финансијски лизинг или пословни лизинг у складу са параграфом 19 IAS 17. Други елементи уговора који нису под делокругом IAS 17 треба да се рачуноводствено обухватају у складу са другим стандардима.

13 У сврху примене захтева IAS 17, плаћања и друге надокнаде захтеване уговором треба да се на почетку уговора или после поновне процене уговора одвоје на оне које се односе на лизинг и оне које се односе на друге елементе на основу њихових релативних фер вредности. Минимална плаћања лизинга, како су дефинисана у параграфу 4 IAS 17, обухватају само плаћања за лизинг (то јест право на коришћење средства) и искључују плаћања за друге елементе уговора (на пример за услуге или трошкове инпута).

14 У неким случајевима, одвајање плаћања за лизинг од плаћања за друге елементе уговора ће захтевати од купца да користи технику процене. На пример, купац може да процењује плаћања лизинга по угледу на уговор о лизингу за упоредиво средство који не садржи друге елементе, или проценом плаћања за друге елементе у уговору по угледу на упоредиве уговоре и одузимањем ових плаћања од укупних плаћања према уговору.

15 Ако купац закључи да није изводљиво поуздано раздвојити плаћања, треба да:

(а) у случају финансијског лизинга, призна средство и обавезу по износу који је једнак фер вредности односног средства које је идентификовано у параграфима 7 и 8 као предмет лизинга. Накнадно обавеза треба да се смањује како се врше плаћања и треба да се призна приписано финансијско задужење по основу обавезе, коришћењем инкременталне каматне стопе купца.

(б) у случају пословног лизинга, третира сва плаћања према уговору као плаћања лизинга у сврхе усаглашавања са захтевима обелодањивања IAS 17, али да:

(i) обелодани та плаћања засебно од минималних плаћања лизинга других уговора који не садрже плаћања елемената који нису лизинг; и

(ii) наведе да обелодањена плаћања такође садрже плаћања за елементе уговора који нису лизинг.

Датум ступања на снагу

16 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу од 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. јануара 2006. године, треба обелодањувати ту чињеницу.

16А Ентитет примењује измену у параграфу 4(б) за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. године или касније. Ако ентитет примењује IFRIC 12 за ранији период, измена треба да се примењује за тај ранији период.

Прелазне одредбе

17 IAS 8 одређује како ентитет примењује промене рачуноводствене политике која је резултат започињања примене неког тумачења. Од ентитета се не захтева да изврши усаглашавање са тим захтевима када започне са применом овог тумачења. Ако ентитет

користи овај изузетак, треба да примени параграфе 6 до 9 овог тумачења на све уговоре који постоје на почетку најранијег периода за који су презентоване упоредиве информације према IFRS на основу чињеница и околности које су постојале на почетку тог периода.

То јест, лизинг инкременталне каматне стопе корисника лизинга како је дефинисано у параграфу 4 IAS 17.

IFRIC тумачење 5

Право на учешће у фондовима намењеним повлачењу имовине из употребе, обнављању и заштити животне средине

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји,*
- IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете,*
- IAS 31 *Финансијско извештавање о учешћу у заједничким подухватима,*
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина,*
- IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* (ревидиран 2003. године),
- SIC 12 *Консолидација – ентитети посебне намене* (ревидиран 2004. године).

Историјат

1 Сврха фондова намењених повлачењу имовине из употребе, обнављању и заштити животне средине, који ће се надале помињати као “фондови намењени повлачењу” или “фондови”, је одвајање средстава за финансирање неких или свих трошкова повлачења постројења (као што је нуклеарна електрана) или неке опреме (као што су аутомобили) из употребе, или за спровођење заштите животне средине (као што је пречишћавање загађене воде или обнављање ископина), што се заједно назива “повлачење имовине из употребе”.

2 Доприноси овим фондовима могу бити добровољни или се могу захтевати прописом или законом. Фондови могу имати једну од следећих структура:

(а) фондови које је успоставио један контрибутор за финансирање сопствених обавеза по основу повлачења имовине из употребе, било да се ради о одређеној локацији, или одређеном броју географски раштрканих локација;

(б) фондови које је успоставило више контрибутора за финансирање сопствених или заједничких обавеза повлачења имовине из употребе, када контрибутори имају право на надокнаду трошкова повлачења имовине из употребе до нивоа њихових доприноса увећаних за све стварне зараде од тих доприноса и умањених за њихово учешће у трошковима управљања фондом. Контрибутори могу имати обавезу уплате додатних доприноса, на пример, у случају стечаја другог контрибутора;

(ц) фондови које је успоставило више контрибутора за финансирање сопствених или заједничких обавеза повлачења имовине из употребе, када се потребни ниво доприноса заснива на садашњој активности контрибутора и када се користи које остварује тај контрибутор заснивају на његовој прошлој активности. У таквим случајевима постоји потенцијално неслагање у износу доприноса контрибутора (који се заснивају на садашњој активности) и вредности која се може реализовати од средстава (које се заснивају на прошлој активности).

3 Такви фондови обично имају следећа обележја:

(а) фондовима засебно управљају независни повереници.

(б) ентитети (контрибутори) уплаћују доприносе фондовима, који се инвестирају у шири распон средстава која могу да обухвате и дужничке и капиталне инвестиције и доступни су за помоћ у исплати трошкова повлачења имовине контрибутора из употребе. Повереници одређују како се инвестирају доприноси, у оквиру ограничења која одређују статут фонда и сви применљиви закони или други прописи;

(ц) контрибутори задржавају обавезу исплате трошкова за повлачење имовине из употребе. Ипак, контрибутори су у стању да добију надокнаду трошкова повлачења имовине из употребе из

фонда до нижег износа између износа трошкова повлачења имовине из употребе и контрибуторовог удела у средствима фонда;

(д) контрибуторима може бити ограничен или забрањен приступ сваком вишку средстава фонда преко оних која су коришћена за измирење подобних трошкова повлачења имовине из употребе.

Делокруг

4 Ово тумачење се примењује на рачуноводствено обухватање у финансијским извештајима контрибутора учешћа која се јављају по основу фондова за повлачење имовине из употребе који имају оба следећа обележја:

(а) средствима се управља засебно (или тако што их држи засебни ентитет или као засебна средства у оквиру другог ентитета);

(б) контрибуторско право приступа средствима је ограничено.

5 Преостало учешће у фондовима изнад права на надокнаду, као што је уговорно право на расподеле онда када се заврши повлачење све имовине из употребе или приликом укидања фонда, може бити инструмент капитала који спада под делокруг IAS 39 и није под делокругом овог тумачења.

Предмет

6 Питања којима се бави ово тумачење су:

(а) како треба контрибутор да рачуноводствено обухвата своје учешће у фонду?

(б) када контрибутор има обавезу да уплати додатне доприносе, на пример, у случају стечаја другог контрибутора, како та обавеза треба да се рачуноводствено обухвата?

Консензус

Рачуноводствено обухватање учешћа у фонду

7 Контрибутор признаје обавезу за плаћање трошкова повлачења имовине из употребе као обавезу и да призна своје учешће у фонду засебно, осим уколико контрибутор нема обавезу плаћања трошкова повлачења имовине из употребе чак и ако фонд те обавезе не плати.

8 Контрибутор утврђује да ли има контролу, заједничку контролу или значајни утицај над имовином по референцама на IAS 27, IAS 28, IAS 31 и SIC-12. Уколико такав однос постоји, контрибутор рачуноводствено обухвата своје учешће у фонду у складу са тим стандардима.

9 Ако контрибутор нема контролу, заједничку контролу или значајни утицај над имовином, контрибутор признаје право на добијање надокнаде од фонда као надокнаде у складу са IAS 37. Ова надокнада се одмерава као нижи износ између:

(а) признатог износа обавезе за повлачење имовине из употребе; и

(б) учешћа контрибутора у фер вредности нето имовине фонда која су приписива контрибуторима.

Промене књиговодствене вредности права на добијање надокнада које не представљају доприносе и исплате из фонда признају се у добитку или губитку за период у ком су се одиграле те промене.

Рачуноводствено обухватање обавеза за уплату додатних доприноса

10 Када контрибутор има обавезу да уплати потенцијалне додатне доприносе, на пример, у случају стечаја другог контрибутора или ако вредност инвестиционих средстава која држи фонд падне до степена када су она недовољна за испуњавање обавезе надокнаде, ова обавеза представља потенцијалну обавезу која је под делокругом IAS 37. Контрибутор признаје обавезу само ако је вероватно да ће бити уплаћени додатни доприноси.

Обелодањивање

11 Контрибутор обелодањује природу учешћа у фонду и сва ограничења приступа средствима у фонду.

12 Када контрибутор има обавезу да уплати потенцијалне додатне доприносе који се не признају као обавеза (видети параграф 10), врши обелодањивања која захтева параграф 86 IAS 37.

13 Када контрибутор рачуноводствено обухвата своје учешће у фонду, у складу са параграфом 9, врши обелодањивања захтевана параграфом 85(ц) IAS 37.

Датум ступања на снагу

14 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење за период пре 1. јануара 2006. године, обелодањује ту чињеницу.

Прелазне одредбе

15 Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима IAS 8.

IFRIC тумачење 6

Обавезе које се јављају од учешћа на посебном тржишту – одлагање електричне и електронске опреме

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*

Историјат

1 Параграф 17 IAS 37 наводи да је обавезујући догађај прошли догађај који доводи до садашње обавезе за коју ентитет нема никакву реалну алтернативу осим да је измири.

2 Параграф 19 IAS 37 наводи да се резервисања признају само за „обавезе настале по основу прошлих догађаја чије је постојање независно од будућих активности ентитета”.

3 Директива Европске Уније о одлагању електричне и електронске опреме (WE&EE), која прописује сакупљање, третман, рециклажу и одлагање отпада којим се не угрожава животна средина је проузроковала питања у вези са тим када се признаје обавеза за одлагање електричне и електронске опреме. Директива прави разлику између „новог” и „старог” отпада и између отпада из домаћинства и отпада из извора који нису домаћинства. Нови отпад се односи на производе продате после 13. августа 2005. године. Сматра се, у сврхе ове Директиве, да сви уређаји за домаћинства продати пре тог датума узрокују стари отпад.

4 У Директиви се наводи да трошкове управљања отпадом од старих уређаја домаћинства треба да носе произвођачи тих врста уређаја који су на тржишту током периода који треба да се одреди у применљивом законодавству сваке земље чланице (период одмеравања). У Директиви се наводи да свака земља чланица треба да успостави механизам по ком би произвођачи пропорционално учествовали у плаћању трошкова „на пример, пропорционално њиховом уделу на тржишту према врсти опреме.”

5 Неколико термина који се користе у овом тумачењу као што су „удео на тржишту” и „период одмеравања” се могу дефинисати веома различито у применљивом законодавству појединачних земаља чланица. На пример, дужина периода одмеравања би могла да буде једну годину или само један месец. Слично, одмеравање удела на тржишту и формуле за израчунавање обавезе могу да буду другачије у различитим националним законима. Међутим, сви ови примери утичу само на одмеравање обавезе, која није под делокругом овог тумачења.

Делокруг

6 Ово тумачење даје упутство за признавање, у финансијским извештајима произвођача, обавеза за управљање отпадом према Директиви Европске уније о одлагању електричне и електронске опреме у вези са продајом старих уређаја за домаћинства.

7 Ово тумачење се не односи на нови отпад нити на стари отпад који потиче из других извора осим домаћинства. Обавеза за управљање таквим отпадом је адекватно обрађена у IAS 37. Међутим, ако се, у националним законима, нови отпад из домаћинства третира на сличан начин као и стари отпад из домаћинства, принципи овог тумачења се примењују по угледу на хијерархију изнету у параграфима 10 до 12 IAS 8. Хијерархија из IAS 8 је такође релевантна за друге прописе који намећу обавезе на начин који је сличан моделу приписивања трошкова наведеном у Директиви Европске уније.

Предмет

8 Од IFRIC је тражено да у контексту одлагања електричне и електронске опреме одреди шта чини обавезујући догађај у складу

са параграфом 14(a) IAS 37 за признавање резервисања за трошкове управљања отпадом:

- Производња или продаја старих уређаја и опреме за домаћинство?
- Учешће на тржишту током периода одмеравања?
- Настанак трошкова током вршења активности управљања отпадом?

Консензус

9 Учешће на тржишту током периода одмеравања је обавезујући догађај у складу са параграфом 14(a) IAS 37. Као последица овога, обавеза за трошкове управљања отпадом од старих уређаја у домаћинству не настаје када су производи произведени или продати. Зато што је обавеза која се тиче старих уређаја у домаћинствима повезана са учешћем на тржишту током периода одмеравања, пре него са производњом или продајом ставки које треба да се отуђе, нема обавезе осим и док постоји удео на тржишту током периода одмеравања. Временски тренутак настанка обавезујућег догађаја може такође бити независан у односу на одређени период у коме се врше активности управљања отпадом и настају трошкови у вези са њим.

Датум ступања на снагу

10 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. децембра 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. децембра 2005. године, обелодањује ту чињеницу.

Прелазне одредбе

11 Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 8.

IFRIC тумачење 7

Примена приступа преправљања финансијских извештаја према IAS 29 Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама

Референце

- IAS 12 *Порез на добитак*
- IAS 29 *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*

Историјат

1 Ово тумачење садржи упутство за примену захтева IAS 29 у извештајном периоду у ком ентитет идентификује¹ постојање хиперинфлације у привреди своје функционалне валуте, при чему та привреда није била хиперинфлаторна у претходном периоду, те ентитет стога мора да преправи своје финансијске извештаје у складу са IAS 29.

Предмет

2 Питања која су обрађена овим тумачењем су:

- (а) како треба тумачити захтев „...исказати у изразима мерне јединице важеће на крају извештајног периода” у параграфу 8 IAS 29 када ентитет примењује овај стандард?
- (б) како ентитет треба да обрачунава уношење ставки одложеног пореза у преправљеним финансијским извештајима?

Консензус

3 У извештајном периоду у ком ентитет идентификује постојање хиперинфлације у економији своје функционалне валуте, која није била хиперинфлаторна у претходном периоду, ентитет примењује захтеве IAS 29 као да је привреда увек била хиперинфлаторна. Стога, у погледу немонетарних ставки које се одмеравају по историјском трошку, почетни извештај о финансијској позицији ентитета на почетку најранијег периода приказаног у финансијским извештајима треба да буде преправљен тако да одражава ефекат инфлације од датума када је имовина стечена и када су настале или

¹ Идентификовање хиперинфлације се заснива на процени критеријума из параграфа 3 IAS 29 од стране ентитета.

преузете обавезе па све до краја извештајног периода. За немонетарне ставке пренете у почетни извештај о финансијској позицији у износима који су били важећи на датум који је различит од датума стицања или датума настанка, преправљање треба уместо тога да одражава ефекте инфлације од датума када су утврђене те књиговодствене вредности па до краја извештајног периода.

4 На крају извештајног периода, ставке одложеног пореза се признају и одмеравају у складу са IAS 12. Међутим, износи одложеног пореза у почетном извештају о финансијској позицији за тај извештајни период се утврђују на следећи начин:

(а) ентитет поново одмерава ставке одложеног пореза у складу са IAS 12 након што је преправио номиналне књиговодствене вредности својих немонетарних ставки на датум почетног извештаја о финансијској позицији у извештајном периоду применом мерне јединице на тај датум;

(б) ставке одложеног пореза поново одмерене у складу са (а) се преправљају због промена мерне јединице од датума почетног извештаја о финансијској позицији у извештајном периоду до краја тог извештајног периода.

Ентитет примењује приступ под (а) и (б) приликом преправљања ставки одложеног пореза у почетном извештају о финансијској позицији било ког упоредног периода приказаног у преправљеним финансијским извештајима за извештајни период у ком ентитет примењује IAS 29.

5 Након што ентитет преправи своје финансијске извештаје, све кореспондирајуће цифре у финансијским извештајима за наредни период, укључујући и ставке одложеног пореза, се преправљају применом промене мерне јединице за тај наредни извештајни период само на преправљене финансијске извештаје за претходни извештајни период.

Датум ступања на снагу

6 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. марта 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење на финансијске извештаје за период који почиње пре 1. марта 2006. године, обелодањује ту чињеницу.

IFRIC Тумачење 8 Делокруг IFRS 2

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене у рачуноводственим проценама и грешке,*
- IFRS 2 *Плаћање акцијама.*

Историјат

1 IFRS 2 се примењује на трансакције плаћања акцијама у којима ентитет прима или стиче добра или услуге. Појам „добра” обухвата залихе, потрошну робу, некретнине, постројења и опрему, нематеријалну имовину и друга нефинансијска средства (IFRS 2, параграф 5). У складу са овим, осим за одређене трансакције које су ван овог делокруга, IFRS 2 се примењује на све трансакције у којима ентитет прима нефинансијска средства или услуге као надокнаду за емитовање инструмената капитала ентитета. IFRS 2 се такође примењује на трансакције у којима настају обавезе за ентитет, у вези са добијеним добрима или услугама, које су засноване на цени (или вредности) акција ентитета или других инструмената капитала ентитета.

2 У неким случајевима, међутим, може бити тешко показати да су добра или услуге добијени (или да ће бити добијени). На пример, ентитет може да додели акције хуманитарној организацији без икакве надокнаде. Обично није могуће идентификовати одређена добра или услуге примљене у замену за такву трансакцију. Слична ситуација би могла да се јави у трансакцијама са другим странама.

3 IFRS 2 захтева да се трансакције у којима је плаћање акцијама извршено према запосленима одмеравају помоћу фер вредности плаћања акцијама на датум додељивања (IFRS 2, параграф 11). Стога, се од ентитета не захтева да директно одмерава фер вредност услуга добијених од запослених.

4 За трансакције у којима су плаћања акцијама извршена лицима која нису запослени, IFRS 2 наводи претпоставку која се може оповргнути да се фер вредност добијене робе или услуга може

поуздано проценити. У овим ситуацијама, IFRS 2 захтева да се трансакција одмерава по фер вредности робе или услуга на датум када ентитет добије робу или друга страна у послу пружи услугу (IFRS 2, параграф 13). Стога, постоји основна претпоставка да је ентитет у стању да идентификује робу или услуге добијене од лица која нису запослени. Ово узрокује питање да ли се овај IFRS примењује у недостатку робе или услуга који се могу идентификовати. А ово опет изазива даље питање: ако је ентитет извршио плаћање акцијама и ако изгледа да је добијена надокнада која се може идентификовати (уколико постоји) мања од фер вредности плаћања акцијама, да ли ова ситуација указује да су роба или услуге добијени, чак и ако нису посебно идентификовани и да ли се стога примењује IFRS 2?

5 Треба приметити да се фраза „фер вредност плаћања акцијама” односи на фер вредност одређеног плаћања акцијама о коме је реч. На пример, државни закони би могли да захтевају од ентитета да емитује један део својих акција становницима одређене земље, чији би пренос могао да се изврши само другим становницима те земље. Такво ограничење преноса може да утиче на фер вредност акција о којима је реч и стога би те акције могле да имају фер вредност која је мања од фер вредности акција које се иначе могу идентификовати и које немају таква ограничења. У овој ситуацији, ако би се питање из параграфа 4 јавило у контексту ограничених акција, фраза „фер вредност плаћања акцијама” би се односила на фер вредност ограничених акција, а не на фер вредност других, неограничених акција.

Делокруг

6 IFRS 2 се примењује на трансакције у којима је ентитет или акционари ентитета доделили инструменте капитала или преузели обавезу преноса готовине или других средстава за износе који се заснивају на цени (или вредности) акција ентитета или других инструмената капитала ентитета. Ово тумачење се примењује на трансакције када ентитет добије (или треба да добије) надокнаду која се може идентификовати, укључујући и готовину и фер вредност неготовинских надокнада које се могу идентификовати (уколико их има) и која је мања од фер вредности додељених инструмената капитала или преузетих обавеза. Међутим, ово тумачење се не примењује на трансакције које су ван делокруга IFRS 2 у складу са параграфима од 3 до 6 тог IFRS.

Предмет

7 Питање којим се бави ово тумачење је да ли се IFRS 2 примењује на трансакције у којима ентитет не може посебно да идентификује неку или сву робу и услуге које добије.

Консензус

8 IFRS 2 се примењује на одређене трансакције у којима се добијају роба или услуге, као што су трансакције у којима ентитет добија робу или услуге као надокнаду за инструменте капитала ентитета. Ово обухвата трансакције у којима ентитет не може посебно да идентификује неку или сву робу и услуге које добије.

9 У недостатку робе или услуга које се могу посебно идентификовати, друге околности могу да укажу да су роба или услуге добијене (или ће бити добијене), у ком случају се примењује IFRS 2. Нарочито, ако је добијена надокнада која се може идентификовати мања од фер вредности додељених инструмената капитала или преузете обавезе, обично ова околност указује да је друга надокнада (то јест роба или услуге које се не могу идентификовати) добијена (или ће бити добијена).

10 Ентитет одмерава добијену робу или услуге у складу са IFRS 2.

11 Ентитет одмерава робу или услуге које су добијене (или које ће бити добијене), а које се не могу идентификовати као разлику између фер вредности плаћања акцијама и фер вредности робе или услуга које су добијене (или које ће бити добијене), а које се могу идентификовати.

12 Ентитет одмерава добијену робу или услуге које се не могу идентификовати на датум додељивања. Међутим, за трансакције које се измирују у готовини, обавеза треба поново да се одмерава на крају сваког извештајног периода све док се не измири.

Датум ступања на снагу

13 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. маја 2006. године или касније. Подстиче се ранија примена. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. маја 2006. године, он треба да обелодани ту чињеницу.

Прелазне одредбе

14 Ентитет треба да примењује ово тумачење ретроспективно у складу са захтевима IAS 8, који је предмет прелазних одредаба IFRS 2.

За сврху IFRS 2, све референце на запослене обухватају и друге који пружају сличне услуге.
То укључује инструменте капитала ентитета, матичног ентитета и других ентитета из групе.

IFRIC Тумачење 9
Поновна процена уграђених деривата
Референце

- IAS 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање,
- IFRS 1 Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања,
- IFRS 3 Пословне комбинације.

Историјат

1 У параграфу 10 IAS–а 39 се уграђени дериват описује као „компоненту хибридног (комбинованог) инструмента који такође обухвата и недериватни основни уговор – са ефектом да неки токови готовине комбинованог деривата варирају на начин који је својствен самосталним дериватима.”

2 У параграфу 11 IAS–а 39 се захтева да уграђени дериват буде одвојен од основног уговора и да се обрачунава као дериват ако, и само ако:

(а) Економске карактеристике и ризици уграђеног деривата нису уско повезани са економским карактеристикама и ризицима основног уговора;

(б) Одвојени инструмент са истим условима као и уграђени дериват би задовољио дефиницију деривата; и

(ц) Хибридни (комбиновани) инструмент се не одмерава по фер вредности са променама фер вредности признатим кроз биланс успеха (то јест, дериват који је уграђен у финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха није засебан).

Делокруг

3 Што је предмет параграфа 4 и 5 у даљем тексту, ово Тумачење се примењује на све уграђене деривате под делокругом IAS–а 39.

4 Ово Тумачење се не бави питањима поновног одмеравања која настају због поновне процене уграђених деривата.

5 Ово Тумачење се не бави стицањем уговора са уграђеним дериватима у пословној комбинацији нити њиховом могућом поновном проценом на датум стицања*.

Предмет

6 IAS 39 захтева да ентитет, када први пут постане уговорна страна, процени да ли се захтева да се било који од уметнутих дериватива садржаних у уговору одвоји од основног уговора и да се обрачунава као дериватив према овом Стандарду. Ово Тумачење се бави следећим питањима:

(а) Да ли IAS 39 захтева да се таква процена врши само када ентитет постане уговорна страна, или да ли таква процена треба да се изнова разматра током целог трајања уговора?

(б) Да ли ентитет који примењује IFRS први пут треба да врши своју процену на основу услова који су постојали када је ентитет први пут постао уговорна страна, или на основу услова који су преовладавали када је ентитет по први пут усвојио IFRS–ове?

Консензус

7 Ентитет процењује да ли је потребно одвојити уграђени дериват од основног уговора и обрачунавати га као дериват када

ентитет први пут постане уговорна страна. Накнадна поновна процена је забрањена осим ако не постоји промена услова уговора која значајно мења токове готовине који би се иначе захтевали према уговору, у ком случају се поновна процена захтева. Ентитет одређује да ли је измена токова готовине значајна разматрањем степена у ком су се променили очекивани будући токови готовине повезани са уграђеним дериватом, основни уговор или обоје, као и да ли је промена значајна у односу на претходно очекиване токове готовине од уговора.

8 Ентитет који усваја IFRS први пут процењује да ли је потребно одвојити уграђени дериват од основног уговора и обрачунавати га као дериват на основу услова који су постојали на датум који је каснији између датума када је страна постала уговорна страна и датума када се захтевала поновна процена према параграфу 7.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

9 Ентитет примењује ово Тумачење за годишње периоде почев од 1. јуна 2006. године. Подстиче се ранија примена. Ако ентитет примењује ово Тумачење за период који почиње пре 1. јуна 2006. године, он ће обелоданити ову чињеницу. Ово Тумачење се примењује ретроспективно.

IFRS 3 (ревидиран 2008. године) се бави стицањем уговора са уграђеним дериватима у пословној комбинацији.

IFRIC Тумачење 10**Периодично финансијско извештавање и умањење вредности****Референце**

- IAS 34 Периодично финансијско извештавање,
- IAS 36 Умањење вредности имовине,
- IAS 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање.

Историјат

1 Од ентитета се захтева да процени гудвил за умањење вредности на крају сваког извештајног периода, да на крају сваког извештајног периода процени инвестиције у инструменте капитала и у финансијска средства која се књиже по набавној вредности због могућег умањења вредности и, ако је потребно, да призна губитак због умањења вредности на тај датум у складу са IAS 36 и IAS 39. Међутим, на крају накнадног извештајног периода, услови могу бити измењени у таквој мери да би се губитак због умањења вредности могао смањити или избећи да је процена умањења вредности извршена само на тај датум. Ово тумачење даје упутства о томе да ли такве губитке због умањења вредности треба и када их треба сторнирати.

2 Ово тумачење се односи на међусобни утицај захтева IAS 34 и признавања губитака због умањења вредности гудвила по IAS 36 и одређених финансијских средстава у IAS 39, као и ефектом тог међусобног утицаја на накнадне периодичне и годишње финансијске извештаје.

Предмет

3 У IAS 34, у параграфу 28 се захтева од ентитета да примењује исте рачуноводствене политике у својим периодичним финансијским извештајима које примењује и у својим годишњим финансијским извештајима. Ту се такође наводи да „учесталост извештавања ентитета (годишње, полугодишње или тромесечно) не утиче на мерење његових годишњих резултата. Да би се постигао тај циљ, мерење у сврхе периодичног извештавања ће се вршити по основу периода од почетка године до датума извештавања.”

4 У IAS 36, у параграфу 124 се наводи да се „Губитак од умањења вредности гудвила не треба да буде сторниран у наредном периоду.”

5 У IAS 39, у параграфу 69 се наводи да се „Губици због умањења вредности признати у билансу успеха за инвестиције у инструмент капитала који је класификован као расположив за продају не сторнирају кроз биланс успеха.”

6 У IAS 39, у параграфу 66 се наводи да губици због умањења вредности за финансијска средства која се воде по набавној вредности (као што је губитак због умањења вредности од некотираног

инструмента капитала који се не води по фер вредности зато што се његова фер вредност не може поуздано измерити) не треба да се сторнирају.

7 Ово тумачење се бави следећим питањем:

Да ли ентитет треба да сторнира у међупериоду губитке по основу умањења вредности гудвила и инвестиција у инструменте капитала и у финансијска средства која се воде по набавној вредности у случају када губитак не би био признат, или би био признат мањи губитак, да је процена умањења вредности вршена само на крају накнадног извештајног периода?

Консензус

8 Ентитет не сторнира губитак због умањења вредности признат у претходном међупериоду а који је настао по основу гудвила или инвестиције било у инструмент капитала или у финансијско средство које се води по набавној вредности.

9 Ентитет не примењује овај консензус по аналогији на друге области потенцијалног неслагања између IAS 34 и других стандарда.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

10 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. новембра 2006. године или касније. Подстиче се ранија примена. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. новембра 2006. године, обелодањује ову чињеницу. Ентитет примењује ово тумачење на гудвил од датума када први пут примени IAS 36; ентитет примењује ово тумачење на инвестиције у инструменте капитала или у финансијска средства која се воде по набавној вредности од датума када први пут примени критеријуме за одмеравање из IAS 39.

IFRIC Тумачење 11

IFRS 2 – Групне трансакције и трансакције државним хартијама од вредности

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација,*
- IFRS 2 *Плаћања акцијама.*

Предмет

1 Ово тумачење се односи на два питања. Прво је да ли следеће трансакције треба да се обрачунавају као оне које се измирују у капиталу или као оне које се измирују у готовини према захтевима IFRS 2:

(а) Ентитет даје својим запосленима права на инструменте капитала ентитета (на пример, опције куповине или продаје акција под повољнијим условима у одређеном тренутку у будућности) и или бира, или је потребно, да купи инструменте капитала (то јест, државне хартије од вредности) од друге стране, да би задовољио обавезе према својим запосленима; и

(б) Запосленима у ентитету су дата права на инструменте капитала ентитета (на пример, опције куповине или продаје акција под повољнијим условима у одређеном тренутку у будућности), или од стране самог ентитета или од стране његових акционара, а акционари ентитета обезбеђују потребне инструменте капитала.

2 Друго питање се тиче аранжмана о плаћању акцијама који обухватају два или више ентитета у оквиру исте групе. На пример, запосленима у зависном ентитету су дата права на инструменте капитала његовог матичног ентитета као накнада за услуге пружене зависном ентитету. У IFRS 2, у параграфу 3 се наводи да:

За сврхе овог IFRS, трансфери инструмената капитала ентитета од стране његових акционара странама које ентитет снабдевају робом или услугама (укључујући и запослене) јесу трансакције плаћања акцијама, осим ако је јасно да је трансфер извршен у неку другу сврху, а не у сврху плаћања робе или услуга пружених ентитету. *Ово се такође односи на трансфере инструмената капитала матичног ентитета, или инструмената капитала другог ентитета у истој групи, странама које су ентитет снабдева робом или услугама.* [Наглашавање курсивом додато]

Међутим, IFRS 2 не даје упутства о томе како обрачунавати такве трансакције у појединачним или засебним финансијским извештајима сваког ентитета групе.

3 Стога, друго питање се тиче следећих аранжмана о плаћању акцијама:

(а) Матични ентитет даје права на своје инструменте капитала директно запосленима свог матичног ентитета: матични ентитет (а не зависни ентитет) има обавезу да обезбеди запосленима у зависном ентитету потребне инструменте капитала; и

(б) Зависни ентитет даје права на инструменте капитала свог матичног ентитета својим запосленима: зависни ентитет има обавезу да обезбеди својим запосленима потребне инструменте капитала.

4 Ово тумачење се бави тиме како аранжмани о плаћању акцијама изнети у параграфу 3 треба да се обрачунавају у финансијским извештајима зависног ентитета који добија услуге од запослених.

5 Може постојати аранжман између матичног ентитета и његовог зависног ентитета у ком се од зависног ентитета захтева да плати матичном ентитету за обезбеђивање инструмената капитала запосленима. Ово тумачење се не бави тиме како треба обрачунавати такав аранжман плаћања унутар групе.

6 Мада се ово тумачење фокусира на трансакције са запосленима, оно се такође примењује и на сличне трансакције плаћања акцијама са добављачима робе или пружаоцима услуга који нису запослени.

Консензус

Аранжмани плаћања акцијама који обухватају инструменте сопственог капитала ентитета (параграф 1)

7 Трансакције плаћања акцијама у којима ентитет добија услуге као накнаду за инструменте сопственог капитала се обрачунавају као оне које се измирују у капиталу. Ово се примењује без обзира на то да ли ентитет одабере или се од њега захтева да купи те инструменте капитала од друге стране да би измирио обавезе према својим запосленима према аранжману о плаћању акцијама. Ово се такође примењује без обзира на то да ли је:

- (а) Права запосленог на инструменте капитала дао сам ентитет или његов(и) акционар(и); или
- (б) Аранжман о плаћању акцијама измирио сам ентитет или његов(и) акционар(и).

Аранжмани о плаћању акцијама који обухватају инструменте капитала матичног ентитета

Матични ентитет даје права на своје инструменте капитала запосленима свог зависног ентитета (параграф 3(а))

8 Под условом да се аранжман о плаћању акцијама обрачунава као онај који се измирује у капиталу у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета, зависни ентитет одмерава услуге добијене од својих запослених у складу са захтевима који се могу применити на трансакције плаћања акцијама које се измирују у капиталу, са одговарајућим повећањем које се признаје у капитал као допринос матичног ентитета.

9 Матични ентитет може да да права на своје инструменте капитала запосленим у својим зависним ентитетима, која зависе од завршетка сталног запослења у групи током одређеног периода. Запослени у једном зависном ентитету може да пребаци запослење у други зависни ентитет током одређеног периода стицања, а да се не утиче на права запосленог на инструменте капитала матичног ентитета према првобитном аранжману о плаћању акцијама. Сваки зависни ентитет одмерава услуге добијене од својих запослених по угледу на фер вредност инструмената капитала на датум када су та права на инструменте капитала првобитно дата од стане матичног ентитета како је дефинисано у IFRS 2, Прилог А, и део периода стицања у ком је запослени радио у сваком зависном ентитету.

10 Може се догодити да такав запослени, након пребацивања у групи ентитета, не задовољи услов стицања, који није услов тржишта како је дефинисано у IFRS 2, Прилогу А, на пример, запослени напусти групу пре завршетка периода службе. У овом случају, сваки зависни ентитет коригује износ претходно признат у погледу услуга добијених од запосленог у складу са принципима из IFRS 2, параграф 19. Стога, ако се права на инструменте капитала која даје матични ентитет не стекну због тога што запослени није задовољио услов стицања који није услов тржишта, онда се ниједан износ не признаје по кумулативном основу за услуге добијене од запосленог у финансијским извештајима ниједног зависног ентитета.

Зависни ентитет даје права на инструменте капитала свог матичног ентитета својим запосленима (параграф 3(б))

11 Зависни ентитет обрачунава трансакцију са својим запосленима као ону која се измирује у готовини. Овај захтев се примењује без обзира на то како зависни ентитет набавља инструменте капитала за задовољавање обавеза према својим запосленима.

Датум ступања на снагу

12 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде почев од 1. марта 2007. године. Дозвољена је ранија примена. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. марта 2007. године, он ће обелоданити ову чињеницу.

Прелазне одредбе

13 Ентитет примењује ово тумачење ретроспективно у складу са IAS 8, што је предмет прелазних одредби IFRS 2.

IFRIC Тумачење 12

Уговори о концесији за пружање услуга

Референце

- *Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја,*
- IFRS 1 *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања,*
- IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања,*
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 11 *Уговори о изградњи,*
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема,*
- IAS 17 *Лизинг,*
- IAS 18 *Приходи,*
- IAS 20 *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи,*
- IAS 23 *Трошкови позајмљивања,*
- IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација,*
- IAS 36 *Умањење вредности имовине,*
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина,*
- IAS 38 *Нематеријална имовина,*
- IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање,*
- IFRIC 4 *Одређивање да ли споразум садржи елемент лизинга,*
- SIC–29 *Уговори о концесији за пружање услуга: обелодањивања.*^a

Историјат

1 У многим земљама, јавни сектор традиционално гради, користи и одржава инфраструктуру за јавно коришћење – као што су путеви, мостови, тунели, затвори, болнице, аеродроми, водовод, електране и телекомуникационе мреже – која се финансира на основу одобрених средстава из јавног буџета.

2 У неким земљама, држава је увела уговоре за пружање услуга како би привукла приватни сектор да учествује у развоју, финансирању, коришћењу и одржавању те инфраструктуре. Инфраструктура може већ постојати, или може бити изграђена током трајања уговора за пружање услуга. Уговор који је под делокругом овог тумачења обично обухвата ентитет из приватног сектора (корисник) који гради инфраструктуру коју је некада обезбеђивао јавни сектор или је надограђује (на пример, повећањем капацитета) и да користи и одржава ту инфраструктуру током одређеног временског периода. Корисник је плаћен за пружање својих услуга током трајања уговора. Уговором се управља према уговору у ком су изнети стандарди перформанси, механизми прилагођавања цена и уговори за решавање спорова. Такав уговор се често описује као „изгради–користи–предај” уговор или „реконструиши–користи–предај” уговор или концесиони уговор за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора.

3 Обележје ових уговора за пружање услуга је јавна природа обавезе коју преузима корисник. Јавна политика је да се услуге које се односе на инфраструктуру обезбеде јавности без обзира на идентитет стране која користи услуге. Уговор о пружању услуга

уговорно обавезује корисника да пружи јавне услуге у име ентитета из јавног сектора. Друга уобичајена обележја су:

(а) Страна која додељује уговор за пружање услуга (давалац) је ентитет јавног сектора, укључујући и државна тела, или ентитет приватног сектора коме је дата одговорност за ту услугу.

(б) Корисник је одговоран за бар нека руковођења инфраструктуром и услуге у вези са њом, а нема само улогу посредника у име даваоца.

(ц) Уговор поставља почетне цене које треба да наметне корисник и регулише измене цена током периода уговора о пружању услуга.

(д) Корисник је обавезан да преда инфраструктуру даваоцу према посебном услову на крају периода уговора, за малу или без инкременталне накнаде, без обзира на то која га је страна финансирала на почетку.

Делокруг

4 Ово тумачење даје упутства о томе како корисници треба да обрачунавају уговоре о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора.

5 Ово тумачење се примењује на уговоре о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора ако:

(а) Давалац контролише или регулише које услуге корисник мора да пружи у вези са инфраструктуром, коме их мора пружити и по којој цени; и

(б) Давалац контролише – путем власништва, права на користи или на други начин – свако значајно преостало учешће у инфраструктури након истека уговора.

6 Инфраструктура која се користи у уговорима о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора током њеног читавог корисног века трајања је у оквиру делокруга овог тумачења ако су задовољени услови из параграфа 5(а). У параграфима од AG1 до AG8 се дају упутства за одређивање да ли су, и у којој мери, уговори о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора у оквиру делокруга овог тумачења.

7 Ово тумачење се примењује на:

(а) Инфраструктуру коју корисник изгради или добије од треће стране у сврхе уговора о пружању услуга; и

(б) Постојећу инфраструктуру за коју давалац даје кориснику приступ у сврхе уговора о пружању услуга.

8 Ово тумачење не одређује обрачунавање инфраструктуре коју поседује корисник и која је призната као некретнине, постројења и опрема пре склапања уговора о пружању услуга. Захтеви за престанак признавања дефинисани у IFRS (изнети у IAS 16) се примењују на такву инфраструктуру.

9 Ово тумачење не одређује обрачунавање од стране даваоца.

Предмет

10 Ово тумачење износи опште принципе за признавање и одмеравање обавеза и права у вези са њима у уговорима о концесији за пружање услуга. Захтеви за обелодањивање информација о уговорима о концесији за пружање услуга се налазе у SIC–29. Питања којима се бави ово тумачење су:

- (а) Поступак везан за права корисника над инфраструктуром;
- (б) Признавање и одмеравање накнаде за уговор;
- (ц) Услуге изградње и надоградње;
- (д) Услуге коришћења;
- (е) Трошкови позајмљивања;
- (ф) Накнадни рачуноводствени поступак у вези са финансијским средством и нематеријалном имовином; и
- (г) Ставке које давалац обезбеди кориснику.

Консензус

Третман оперативних права у вези са инфраструктуром

11 Инфраструктура у оквиру делокруга овог тумачења се не признаје као некретнине, постројења и опрема корисника зато што уговор о уговорној обавези не преноси кориснику право на контролу коришћења инфраструктуре за јавне службе. Оператер има приступ инфраструктури приликом пружања јавног сервиса у име даваоца у складу са условима одређеним у уговору.

Признавање и одмеравање накнаде за уговор

12 Према условима уговорних уговора под делокругом овог тумачења, корисник има улогу пружаоца услуге. Корисник гради или надограђује инфраструктуру (услуге изградње или надоградње) која се користи за јавне службе и користи и одржава ту инфраструктуру (службе коришћења) током одређеног временског периода.

13 Корисник признаје и мери приходе у складу са IAS 11 и 18 за услуге које врши. Ако корисник врши више од једне услуге (то јест, услуге изградње и надоградње и услуге коришћења) према једном уговору или уговору, добијена или потраживана накнада треба да се расподеле по угледу на релативне фер вредности пружених услуга, када се износи могу засебно утврдити. Природа накнаде одређује њен накнадни рачуноводствени поступак. Накнадно обрачунавање накнаде добијене као финансијско средство и нематеријална имовина је детаљно описано у параграфима од 23 до 26 у даљем тексту.

Услуге изградње и надоградње

14 Корисник обрачунава приходе и трошкове који се односе услуге изградње и надоградње у складу са IAS 11.

Накнада коју давалац даје кориснику

15 Ако корисник пружа услуге изградње или надоградње, накнада или потраживање које добије корисник се признаје по њеној фер вредности. Накнаду могу чинити права на:

- (а) финансијско средство; или
- (б) нематеријалну имовину.

16 Корисник признаје финансијско средство у мери у којој има безусловно уговорно право на добијање готовине или другог финансијског средства од или према упутствима даваоца за услуге градње; давалац нема дискреционо право да избегне плаћање, обично због тога што се споразум може спровести судским путем. Корисник има безусловно право на добијање готовине ако давалац уговором гарантује да ће исплатити кориснику (а) одређене или одредиве износе или (б) мањак, уколико постоји, између износа добијених од корисника јавних служби и одређених или одредивих износа, чак и ако је исплата условљена тиме да корисник обезбеди да инфраструктура задовољава одређене захтеве у погледу квалитета или ефикасности.

17 Корисник признаје нематеријалну имовину у мери у којој добија право (лиценцу) да корисницима наплаћује коришћење јавних услуга. Право наплаћивања коришћења јавних услуга није безусловно право на добијање готовине зато што су износи условљени степеном у ком јавност користи ту услугу.

18 Ако је корисник плаћен за услуге градње делимично финансијским средством и делимично нематеријалном имовином, неопходно је одвојено обрачунавати сваку компоненту накнаде корисника. Добијена или потраживана накнада за обе компоненте се признаје на почетку по фер вредности добијене или потраживане накнаде.

19 Природа накнаде дате кориснику се одређује по угледу на услове уговора и, када постоји, на закон релевантан за уговор.

Услуге коришћења

20 Корисник обрачунава приходе и трошкове који се односе на услуге коришћења у складу са IAS 18.

Уговорне обавезе за враћање инфраструктуре на одређени степен услужности

21 Корисник може имати уговорне обавезе које мора испунити као услов за његову лиценцу (а) да одржава инфраструктуру на одређеном степену услужности или (б) да врати инфраструктуру у одређено стање пре него што је преда даваоцу на крају уговора о пружању услуга. Ове уговорне обавезе за одржавање или реконструкцију инфраструктуре, осим за елементе надоградње (видети параграф 14), се признају и одмеравају у складу са IAS 37, то јест према најбољој процени издатака који би били потребни за измирење садашње обавезе на крају извештајног периода.

Трошкови позајмљивања којима је изложен корисник

22 У складу са IAS 23, трошкови позајмљивања који се могу приписати уговору се признају као расходи у периоду у ком су направљени осим ако корисник нема уговорно право да

добија нематеријалну имовину (право да наплаћује коришћење јавне услуге од корисника). У овом случају трошкови позајмљивања који се могу приписати уговору се капитализују током фазе изградње у складу са тим Стандардом.

Финансијско средство

23 IAS 32 и 39 и IFRS 7 се примењују на финансијско средство које се признаје према параграфима 16 и 18.

24 Износ доспео од или према упутствима даваоца се обрачунава у складу са IAS 39 као;

- (а) Зајам или потраживање;
- (б) Финансијско средство доступно за продају; или
- (ц) Ако је тако назначено након почетног признавања, финансијско средство по фер вредности кроз биланс успеха, ако су задовољени услови за ту класификацију.

25 Ако се износ доспео од даваоца обрачунава било као зајам или потраживање или као финансијско средство доступно за продају, IAS 39 захтева да се камата израчуната коришћењем метода ефективне камате признаје у билансу успеха.

Нематеријална имовина

26 IAS 38 се примењује на нематеријалну имовину признату у складу са параграфима 17 и 18. У параграфима од 45 до 47 IAS 38 се дају упутства за одмеравање нематеријалне имовине стечене приликом размене за немонетарно средство или средства или комбинацију монетарних и немонетарних средстава.

Ставке које давалац обезбеђује кориснику

27 У складу са параграфом 11, ставке инфраструктуре за које је давалац дао кориснику приступ за сврхе уговора о пружању услуга се не признају као некретнине, постројења и опрема корисника. Давалац може такође да обезбеди друге ставке кориснику које корисник може да задржи или да са њима поступа како жели. Ако су таква средства део накнаде коју давалац дугује за услуге, она нису државна давања како је дефинисано у IAS 20. Она се признају као средства корисника, одмерена по фер вредности након почетног признавања. Корисник признаје обавезу у погледу неиспуњених обавеза које је преузео у замену за средства.

Датум ступања на снагу

28 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде почев од 1. јануара 2008. године. Дозвољена је ранија примена. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. јануара 2008. године, он ће обелоданити ову чињеницу.

Прелазне одредбе

29 Као предмет параграфа 30, промене рачуноводствених политика се обрачунавају у складу са IAS 8, то јест ретроспективно.

30 Ако, за неки одређени уговор о пружању услуга, није изводљиво за корисника да примени ово тумачење ретроспективно на почетку најранијег презентованог периода, он:

- (а) Признаје финансијска средства и нематеријалну имовину која су постојала на почетку најранијег презентованог периода;
- (б) Користи претходне књиговодствене вредности тих финансијских средстава и нематеријалне имовине (како год да су претходно класификована) као њихове књиговодствене износе на тај датум; и
- (ц) Тестира финансијска средства и нематеријалну имовину признате на тај датум због умањења вредности, осим ако ово није изводљиво, у ком случају се износи тестирају због умањења вредности на почетку текућег периода.

Прилог А

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог тумачења.

Делокруг (параграф 5)

AG1 У параграфу 5 овог тумачења се одређује да је инфраструктура под делокругом овог тумачења када се постоје следећи услови:

- (а) Давалац контролише или прописује које услуге корисник мора да обезбеди код инфраструктуре, коме мора да их пружи и по којој цени; и

(б) Давалац контролише – кроз власништво, права на користи или на други начин – свако значајно преостало учешће у инфраструктури на крају трајања уговора.

AG2 Контрола или прописивање које се помиње у услови (а) би могло да буде према уговору или на други начин (као што је преко регулаторног органа) и обухвата околности у којима давалац купује све производе као и оне у којима су део или све производе купили други корисници. Приликом примене овог услова, давалац и било која друга страна у вези са њим се разматрају заједно. Ако је давалац ентитет јавног сектора, јавни сектор у целини, заједно са било којим регулаторним органом који делује у интересу јавности, се сматра повезаним са даваоцем за сврхе овог тумачења.

AG3 За сврхе услова (а), давалац не мора да има потпуну контролу над ценом: довољно је за цену да је пропише давалац, уговор или регулаторно тело, на пример помоћу механизма одређивања горње границе. Међутим, тај услов се примењује на суштину споразума. Обележја која нису суштинска, као што је горња граница која ће се примењивати само у ретким околностима, се игноришу. За разлику од тога, ако је на пример, у уговору садржано да се даје слобода оператеру да одређује цене, али да се сваки вишак добити враћа даваоцу, одређена је горња граница прихода корисника и елемент цене контролног теста је испуњен.

AG4 За сврхе услова (б), контрола даваоца над сваким значајним преосталим учешћем треба и да ограничи практичну способност корисника да прода или гарантује за инфраструктуру и даје даваоцу трајно право коришћења током периода уговора. Преостало учешће у инфраструктури је процењено тржишна вредност инфраструктуре као да је већ достигла старосну границу и да је у стању очекиваном на крају периода трајања уговора.

AG5 Контрола треба да се разликује од руковођења. Ако давалац задржи и степен контроле описан у параграфу 5(а) и свако преостало значајно учешће у инфраструктури, корисник само руководи инфраструктуром у име даваоца – чак и ако, у многим случајевима, може имати шира руководилачка дискрециона права.

AG6 Услови (а) и (б) заједно утврђују када инфраструктуру, укључујући и све потребне замене (видети параграф 21), контролише давалац током читавог њеног економског века трајања. На пример, ако корисник мора да замени део ставке инфраструктуре током периода уговора (на пример, површински слој пута или кров зграде), ставка инфраструктуре се разматра у целини. На тај начин је услов (б) испуњен за целу инфраструктуру, укључујући и део који је замењен, ако давалац контролише свако преостало учешће у коначној замени тог дела.

AG7 Понекад је коришћење инфраструктуре делимично регулисано на начин описан у параграфу 5(а), а делимично је нерегулисано. Међутим, ови уговори имају различите облике:

(а) Сва инфраструктура која се може физички одвојити и коју је могуће користити независно и која задовољава дефиницију јединице која генерише готовину како је дефинисано у IAS 36 се анализира одвојено ако се у целини користи за нерегулисане сврхе. На пример, ово би могло да се примени на приватно крило болнице, где остатак болнице користи давалац за лечење пацијената који су државни осигураници;

(б) Када нису регулисане искључиво помоћне активности (као што је болничка продавница), контролни тестови се примењују као да те службе не постоје, зато што у случајевима у којима давалац контролише службе на начин описан у параграфу 5, постојање помоћних активности не смањује даваоцеву/донаторову контролу над инфраструктуром.

AG8 Корисник може да има право на коришћење засебне инфраструктуре описане у параграфу AG7(а), или других објеката који се користе за обезбеђивање помоћних нерегулисаних услуга описаних у параграфу AG7(б). У било ком од ова два случаја, у суштини може постојати лизинг од стране даваоца за корисника; ако је тако; он га обрачунава у складу са IAS 17.

^aSIC-29, претходно Обелодањивање – Уговори о концесији за пружање услуга је измењен IFRIC-ом 12.

IFRIC Тумачење 13 Програми лојалности клијената

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 18 *Приходи,*
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина.*

Историјат

1 Ентитети користе програме лојалности клијената да би клијентима обезбедили подстицаје за куповину њихове робе или услуга. Ако клијент купи робу или услуге, ентитет му даје наградне купоне (који се често називају „поени”). Клијент може да замени наградне купоне за награде као што су бесплатна или дисконтована роба или услуга.

2 Програми функционишу на различите начине. Од клијената се може захтевати да сакупе одређени минимални број или вредност наградних купона пре него што буду могли да их замене. Наградни купони могу бити везани за појединачне куповине или групе куповина, или за континуирану редовну куповину током одређеног периода. Ентитет може самостално да води програм лојалности клијената или може да учествује у програму који води трећа страна. Понуђене награде могу да обухватају робу или услуге које обезбеђује сам ентитет и/или права на потраживање робе или услуга од треће стране.

Делокруг

3 Ово тумачење се примењује на наградне купоне за лојалност клијената које:

(а) ентитет даје својим клијентима као део трансакције продаје, односно продаје робе, пружања услуга или коришћења имовине ентитета од стране клијента; и

(б) као предмет испуњавања даљих услова, клијенти могу у будућности заменити за бесплатну или дисконтовану робу или услуге.

Тумачење се бави рачуноводственим обухватањем ентитета који даје наградне купоне својим клијентима.

Питања

4 Питања којима се бави ово тумачење су следећа:

(а) да ли обавеза ентитета да обезбеди бесплатну или дисконтовану робу или услуге („награде”) у будућности треба да се признају и одмеравају:

(i) расподелом неких накнада које су добијене или се могу добити из трансакције продаје на наградне купоне или одлагањем признавања прихода (применом параграфа 13 из IAS 18); или

(ii) обезбеђивањем очекиваних будућих трошкова испоруке награда (примена параграфа 19 из IAS 18); и

(б) ако је накнада расподељена на наградне купоне:

(i) колико треба да буде расподељено на њих;

(ii) када треба да се призна приход; и

(iii) ако трећа страна испоручује награде, како треба да се одмерава приход.

Консензус

5 Ентитет примењује параграф 13 из IAS 18 и рачуноводствено обухвата наградне купоне као засебно утврдиву компоненту трансакције/а продаје у којој се они дају („иницијална продаја”). Фер вредност надокнаде која је добијена или се може добити у погледу иницијалне продаје треба да се расподели на наградне купоне и друге компоненте продаје.

6 Накнада расподељена на наградне купоне се одмерава у односу на њихову фер вредност, то јест износ за који би наградни купони могли засебно да се продају.

7 Ако ентитет сам испоручује награду, признаје накнаду расподељену на наградне купоне као приход онда када се наградни купони замене и испуне обавезе испоруке награда. Признати износ прихода треба да се базира на броју наградних купона који су замењени за награде, у односу на укупни број наградних купона чија се замена очекује.

8 Ако трећа страна испоручује награде, ентитет оцењује да ли наплаћује накнаде расподељене на наградне купоне на сопственом рачуну (то јест, као главницу у трансакцији) или у име треће стране (као заступник треће стране).

(а) Ако ентитет наплаћује накнаду у име треће стране, он треба да:

(i) одмерава свој приход као нето износ задржан на сопственом рачуну, односно разлику између накнаде расподељене на наградне купоне и износа који се дугује трећој страни за испоруку награда; и

(ii) признаје овај нето износ као приход када трећа страна постане обавезна да испоручи награде и овлашћена да за то добије накнаду. Ови догађаји могу настати чим се дају наградни купони. У супротном, ако клијент може да одабере да потражује награде или од ентитета или од треће стране, ти догађаји могу да се догоде само када клијент одабере да потражује награде од треће стране.

(б) Ако ентитет наплаћује накнаду на сопственом рачуну, треба да одмерава свој приход као бруто накнаду расподељену на наградне купоне и да признаје приход када испуни своје обавезе у погледу награда.

9 Ако се у било које време очекује да неизбежни трошкови за испуњавање обавеза премаше накнаду која је добијена или се може добити за њих (то јест, накнаду расподељену на наградне купоне у време иницијалне продаје која још није призната као приход плус сваку даљу накнаду која се може добити када клијент замени наградне купоне), ентитет има штетни (онерозни) уговор. Признаје се обавеза за тај вишак у складу са IAS 37. Потреба да се призна таква обавеза може да настане ако се повећају очекивани трошкови испоруке ових награда, на пример ако ентитет ревидира своја очекивања у погледу броја наградних купона који ће бити замењени.

Датум ступања на снагу и прелазни период

10 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. јула 2008. године или касније. Дозвољава се ранија примена. Ако ентитет примењује ово тумачење за период који почиње пре 1. јула 2008. године, треба да обелодани ту чињеницу.

11 Промене рачуноводствене политике се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 8.

Прилог Упутство за примену

Овај прилог је саставни део тумачења.

Одмеравање фер вредности наградних купона

AG1 У параграфу 6 консензуса се захтева да се накнада расподељена на наградне купоне одмерава по угледу на њихову фер вредност, то јест износ за који би наградни купони могли засебно да се продају. Ако фер вредност није директно уочљива, она се мора проценити.

AG2 Ентитет може да процени фер вредност наградних купона по угледу на фер вредност награда за које ће они бити замењени. Фер вредност ових награда би се смањила да би се узела у обзир:

(а) фер вредност награда које би биле понуђене клијентима који нису зарадили наградне купоне од иницијалне продаје; и

(б) део наградних купона за које се очекује да их клијенти неће заменити.

Ако клијенти могу да направе избор од низа различитих награда, фер вредност наградних купона ће одражавати фер вредности низа расположивих награда, пондерисаних сразмерно учесталости са којом се очекује да свака награда буде одабрана.

AG3 У неким околностима, могу бити доступне друге процене. На пример, ако ће трећа страна да испоручи награде и ако ентитет плаћа трећој страни за сваки наградни купон који даје, могао би да процени фер вредност наградних купона по угледу на износ који плаћа трећој страни, додајући разумну профитну маржу. Потребно је расуђивање за одабир и примену технике процене која испуњава захтеве параграфа 6 консензуса и која је најприкладнија у датим околностима.

IFRIC Тумачење 14

IAS 19 – Ограничење средства дефинисаних примања, захтеви за минималним финансирањем и њихова интеракција

Референце

- IAS 1 Презентација финансијских извештаја,
- IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,
- IAS 19 Примања запослених,
- IAS 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина.

Основне информације

1 У параграфу 58 IAS 19 се ограничава одмеравање дефинисаног средства примања на „садашњу вредност економских користи доступних у форми рефундираних средстава из плана или смањења будућих доприноса плану” плус непризнати добити и губици. Покренута су питања о томе када треба сматрати да су рефундирање средстава или смањења будућих доприноса доступна, посебно када постоји захтев за минималним финансирањем.

2 Захтеви за минималним финансирањем постоје у многим земљама у циљу побољшања сигурности обећања примања по престанку запослења дато учесницима у плану примања запослених. Такви захтеви обично утврђују минимални износ или ниво доприноса који се морају уложити у план током датог периода. Дакле, захтев за минималним финансирањем може ограничити могућност ентитета да смањује будуће доприносе.

3 Затим, ограничавање одмеравања средства дефинисаног плана може угрозити захтев за минималним финансирањем. Обично, захтев за давањем доприноса плану не би утицао на одмеравање дефинисаног средства или обавезе примања, због тога што, доприноси, кад се исплате, постају средства плана тако да је додатна нето обавеза нулта. Међутим, захтев за минималним финансирањем може узроковати обавезу ако захтевани доприноси не буду расположиви ентитету када се плате.

Делокруг

4 Ово Тумачење важи за све дефинисане отпремнине и друга дугорочна дефинисана примања запослених.

5 За потребе овог Тумачења, захтеви за минималним финансирањем су било који захтеви за финансирањем примања по престанку запослења или други дугорочни дефинисани план примања.

Питања

6 Питања обухваћена овим Тумачењем су:

(а) када рефундирање средстава или смањења будућих доприноса треба сматрати доступним за у складу са параграфом 58 IAS 19;

(б) како захтев за минималним финансирањем може утицати на доступност смањења будућих доприноса;

(ц) када захтев за минималним финансирањем може узроковати настанак обавезе.

Консензус

Доступност рефундирања или смањења будућих доприноса

7 Ентитет одређује доступност рефундирања или смањења будућих доприноса у складу са условима плана и свим законским захтевима у систему плана.

8 Економска корист, у форми рефундирања средстава или смањења будућих доприноса је доступна ако ентитет може да је реализује у неком тренутку током трајања плана или када се обавезе плана измире. Конкретно, таква економска корист може бити доступна чак и ако се не може сместа реализовати на крају извештајног периода.

9 Доступна економска корист не зависи од тога како ентитет намерава да користи вишак. Ентитет одређује максимални износ економске користи који је доступан по основу рефундирања средстава, смањења будућих доприноса или комбинацијом оба. Ентитет не признаје економске користи од комбинације рефундирања и смањења будућих доприноса на основу претпоставки које се међусобно искључују.

10 У складу са IAS 1, ентитет обелодањује информације о кључним изворима неизвесности процене на крају извештајног периода код којих постоји значајан ризик да ће се изазвати материјално значајно кориговање књиговодствене вредности нето имовине или обавезе признате у извештају о финансијској позицији. То може укључивати обелодањивање свих ограничења садашње могућности реализације вишка или обелодањивање по основу коришћеном за одређивање износа доступне економске користи.

Доступна економска корист у виду рефундирања

Право на рефундирање

11 Рефундирање је доступно ентитету само ако ентитет има безусловно право на рефундирање:

(а) током трајања плана, не претпостављајући да се обавезе плана морају измирити у циљу добијања рефундираних средстава

(на пример, у неким правним системима, ентитет може имати право на рефундирање током трајања плана, без обзира да ли су обавезе плана измирене); или

(б) претпостављајући постепено измирење обавеза плана током времена док сви чланови не одустану од плана; или

(ц) претпостављајући пуно измирење обавеза плана у једном догађају (односно као завршавање плана).

Безусловно право на рефундирање може постојати без обзира на ниво финансирања у оквиру плана на крају извештајног периода.

12 Ако право ентитета на рефундирање вишка зависи од појављивања или непојављивања једног или више неизвесних будућих догађаја који нису потпуно под његовом контролом, ентитет нема безусловно право и не признаје средство.

Одмеравање економске користи

13 Ентитет одмерава економску корист доступну у форми рефундирања као износ вишка на крају извештајног периода (што је фер вредност средстава плана умањена за садашњу вредност дефинисане обавезе примања) који ентитет има право да прими као рефундирање, умањено за повезане трошкове. На пример, ако би рефундирање подлегло неком порезу, изузев пореза на добитак, ентитет одмерава износ рефундирања без пореза.

14 Одмеравајући износ рефундирања доступан када се план заврши (параграф 11(ц)), ентитет укључује трошкове у план измирења обавеза плана и вршења рефундирања. На пример, ентитет одбија накнаде стручњака, ако се оне исплаћују из плана, а не исплаћује их ентитети, и трошкове премија осигурања које се могу захтевати у циљу обезбеђивања гаранције приликом завршетка.

15 Ако се износ рефундирања утврди као пун износ или удео вишка, а не као фиксни износ, ентитет не врши кориговање за временску вредност новца, чак и ако се рефундирање може реализовати само на неки будући датум.

Доступна економска корист у виду смањења доприноса

16 Ако не постоји захтев за минималним финансирањем, ентитет одређује економску корист доступну као смањење будућих доприноса као нижи од следећа два износа:

(а) вишак у плану; и

(б) садашња вредност будућег трошка услуга за ентитет, односно, без било ког дела будућег трошка који ће сносити запослени, за сваку годину током краћег периода од следећа два: очекиваног трајања плана и очекиваног века ентитета.

17 Ентитет одређује будуће трошкове услуга коришћењем претпоставки које су у складу са претпоставкама коришћеним за одређивање дефинисане обавезе примања и са ситуацијом која постоји на крају извештајног периода као што је утврђено у IAS 19. Дакле, ентитет не предузима промену примања која треба обезбедити из плана у будућности осим ако се на крају извештајног периода није доказано обавеза да ће смањити број запослених обухваћених планом. У другом случају, претпоставка о будућој радној снази укључује смањење. Ентитет одређује садашњу вредност будућег трошка услуга коришћењем исте дисконтне стопе која се користи за израчунавање дефинисане обавезе примања на крају извештајног периода.

Ефекат захтева за минималним финансирањем на економску корист доступну у виду смањења будућих доприноса

18 Ентитет анализира сваки захтев за минималним финансирањем на дати датум у доприносима који треба да обухвате (а) сваки постојећи мањак прошлих услуга на основи минималног финансирања и (б) будуће акумулирање примања.

19 Доприноси за обухватање сваког постојећег мањка услуга које су већ примљене по основу минималног финансирања не утичу на будуће доприносе за будуће услуге. Они могу узроковати настаanak обавезе у складу са параграфима 23-26.

20 Ако постоји захтев за минималним финансирањем за доприносе везане за будуће акумулирање примања, ентитет одређује економску корист расположиву у виду смањења будућих доприноса као садашњу вредност:

(а) процењеног трошка будућих услуга у свакој години у складу са параграфима 16 и 17 умањеног за;

(б) процењени минимални износ доприноса захтеваних у погледу будућег акумулирања примања у тој години.

21 Ентитет израчунава будуће минималне доприносе који се захтевају у погледу будућег акумулирања примања узимајући у обзир ефекат сваког постојећег вишка по основу захтева за минималним финансирањем. Ентитет користи претпоставке које се захтевају захтевом за минималним финансирањем, а за све факторе који нису прецизирани захтевом за минималним финансирањем, претпоставке у складу са претпоставкама коришћеним за одређивање дефинисане обавезе примања и са ситуацијом која постоји на крају извештајног периода као што је утврђено у IAS 19. Израчунавање укључује све промене очекиване као резултат ентитета који плаћа доспеле минималне доприносе. Међутим, израчунавање не укључује ефекат очекиваних промена услова захтева за минималним финансирањем које нису донесене или уговорно договорене на крају извештајног периода.

22 Ако је будући минимални допринос захтеван у погледу будућег акумулирања примања већи од будућих трошкова услуга према IAS 19 у било којој датој години, садашња вредност тог вишка смањује износ средства доступног као смањење будућих доприноса на крају извештајног периода. Међутим, износ средства доступног као смањење будућих доприноса никако не може бити мањи од нуле.

Када захтев за минималним финансирањем може узроковати настаanak обавезе

23 Ако ентитет има обавезу да према захтеву за минималним финансирањем плаћа доприносе како би покрио постојећи мањак по основу минималног финансирања у погледу већ примљених услуга, ентитет одређује да ли ће доприноси који се дугују бити доступни као рефундирање или смањење будућих доприноса након што се уплате у план.

24 У мери у којој доприноси који се дугују неће бити доступни након што се уплате у план, ентитет признаје обавезу када се обавеза појави. Обавеза смањује дефинисано средство примања или повећава дефинисану обавезу примања тако да се не очекује никакав добитак нити губитак као резултат примене параграфа 58 IAS 19 када се доприноси плате.

25 Ентитет примењује параграф 58A IAS 19 пре утврђивања обавезе у складу са параграфом 24.

26 Обавеза везана за захтев за минималним финансирањем и свако накнадно поновно одмеравање те обавезе се признају сместа у складу са усвојеном политиком ентитета за признавањем ефекта ограничења у параграфу 58 у IAS 19 на одмеравање дефинисаног средства примања. Конкретно:

(а) ентитет који признаје ефекат ограничења из параграфа 58 у добитку или губитку, у складу са параграфом 61(г) IAS 19, сместа признаје кориговање у добитку или губитку;

(б) ентитет који признаје ефекат ограничења из параграфа 58 у укупном осталом резултату, у складу са параграфом 93Ц IAS 19, истовремено признаје кориговање у укупном осталом резултату.

Датум ступања на снагу

27 Ентитет примењује ово Тумачење за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. или касније. Дозвољена је и ранија примена.

27A Објављивањем IAS1 (ревидиран 2007.) измењена је терминологија која се користи у свим IFRS. Поред тога измењен је и параграф 26. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. Ако ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007.) за неки ранији период, измене се примењују за тај ранији период.

Прелазне одредбе

28 Ентитет примењује ово Тумачење од почетка првог периода презентованог у првим финансијским извештајима на који се Тумачење примењује. Ентитет признаје свако почетно кориговање које се јавља услед примене овог Тумачења у нераспоређеној добити на почетку тог периода.

IFRIC Тумачење 15

Споразуми за изградњу некретнина

Референце

- IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидирана верзија из 2007),
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*,
- IAS 11 *Уговори о изградњи*,
- IAS 18 *Приходи*,
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*,
- IFRIC 12 *Уговори о концесији за пружање услуга*,
- IFRIC 13 *Програми награда за лојалне купце*.

Историјат

1 У индустрији некретнина, ентитети који предузимају изградњу некретнина, непосредно или преко подизвођача, могу да закључе споразум са једним или више купаца пре завршетка изградње. Такви споразуми постоје у различитим облицима.

2 На пример, ентитети који предузимају изградњу стамбених некретнина могу да почну да рекламирају појединачне јединице (станове или куће) само на основу пројекта, то јест, док изградња још траје, или чак пре него што је она почела. Сваки купац закључује споразум са ентитетом о стицању одређене јединице када буде спремна за усељење. Купац обично ентитету плаћа депозит које се може рефундирати једино ако ентитет не испоручи завршену јединицу у складу са уговорним условима. Биланс набавне цене плаћа се ентитету тек по извршењу уговора, када купац стекне посед над јединицом.

3 Ентитети који предузимају изградњу комерцијалних или индустријских некретнина могу да закључе споразум са појединачним купцем. Од купца се може тражити да врши плаћање према извршеним радовима и утрошеном материјалу током периода између закључења споразума и извршења уговора. Изградња може да се обавља на земљишту које је у власништву или под лизингом купца пре почетка изградње.

Делокруг

4 Ово Тумачење односи се на рачуноводство прихода и са њима повезаних расхода ентитета који предузимају изградњу некретнина непосредно или преко подизвођача.

5 Споразуми у делокругу овог Тумачења јесу споразуми о изградњи некретнина. Поред изградње некретнина, ти споразуми могу да обухватају и испоруку других добара или услуга.

Предмет

6 Ово Тумачење одговара на следећа два питања:

- (а) Да ли је споразум у делокругу IAS 11 или IAS 18?
- (б) Када треба признати приходе од изградње некретнина?

Консензус

7 Следеће излагање заснива се на претпоставци да је ентитет претходно анализирао споразум о изградњи некретнина и све повезане споразуме, и одлучио да неће задржати ни сталну ангажованост у управљању у степену који се обично повезује са статусом власника, ни ниво ефективне контроле над изграђеним некретнинама који би спречио признавање неких или свих накнада као прихода. Ако се спречи признавање неких од накнада као прихода, следеће излагање односи се само на део споразума за који ће приход бити признат.

8 У оквиру једног споразума, ентитет може да се уговорно обавезе да ће извршити испоруку добара или услуга, поред изградње некретнина (на пример, продаја земљишта или пружање услуга управљања својином). У складу са параграфом 13 IAS 18, такав споразум мора се поделити на две одвојене препознатљиве компоненте, од којих се једна односи на изградњу некретнина. Фер вредност укупних примљених или потраживаних накнада по основу споразума биће расподељена по компонентама. Ако су идентификоване одвојене компоненте, ентитет примењује параграфе 10-12 овог Тумачења на компоненту за изградњу некретнина, како би одредио да ли је та компонента у делокругу IAS 11 или

IAS 18. Критеријуми сегментирања из IAS 11 односе се у том случају на сваку компоненту споразума за коју се утврди да представља уговор о изградњи.

9 Следеће излагање односи се на споразум о изградњи некретнина, али важи и за компоненту изградње некретнина која је идентификована у оквиру споразума који укључује и друге компоненте.

Утврђивање да ли је споразум у делокругу међународног рачуноводног стандарда IAS 11 или IAS 18

10 Утврђивање да ли је споразум за изградњу некретнина у делокругу IAS 11 или IAS 18 зависи од услова споразума и свих повезаних чињеница и околности. О сваком споразуму се мора посебно расуђивати.

11 IAS 11 важи за споразум који одговара дефиницији уговора о изградњи која је наведена у параграфу 3 IAS 11: 'уговор који је закључен конкретно за изградњу имовине или комбинације имовине...'. Споразум за изградњу некретнина одговара дефиницији уговора о изградњи ако купац има право да специфицира главне структурне елементе пројекта некретнина пре него што изградња почне, и/или да специфицира главне структурне измене током саме изградње (било да користи ту могућност или не). Ако за споразум важи IAS 11, уговор о изградњи укључује и уговоре или компоненте за пружање услуга које су непосредно везане за изградњу некретнина према параграфу 5(а) IAS 11 и параграфу 4 IAS 18.

12 Насупрот томе, споразум за изградњу некретнина по коме купци имају ограничену способност да утичу на пројектовање некретнина, на пример да одаберу пројекат конструкције из низа опција које им понуди ентитет или да специфицира само мале варијације основног пројекта, представља споразум о продаји добара и услуга и налази се у делокругу IAS 18.

Рачуноводство прихода од изградње некретнина

Споразум представља уговор о изградњи

13 Ако је споразум у делокругу IAS 11 а резултат се може са сигурношћу проценити, ентитет ће признати приходе према степену извршености уговора, у складу са IAS 11.

14 Ако споразум не одговара дефиницији уговора о изградњи, он је у делокругу IAS 18. У том случају, ентитет ће одредити да ли је у питању споразум о пружању услуга или споразум о продаји добара.

Споразум представља споразум о пружању услуга

15 Ако ентитет нема обавезу да набави и обезбеди грађевински материјал, споразум је само споразум о пружању услуга, у складу са IAS 18. У том случају, ако су испуњени критеријуми из параграфа 20 IAS 18, IAS 18 захтева да се приход призна према степену извршености трансакције, методом процента извршења. Захтеви из IAS 18 се генерално могу применити на признавање прихода и повезаних расхода такве трансакције (IAS 18, параграф 21).

Споразум представља споразум о продаји робе

16 Ако ентитет има обавезу да пружи услуге као и да обезбеди грађевински материјал како би извршио своје уговорне обавезе испоруке некретнина купцу, споразум представља споразум о продаји добара, и примењују се критеријуми признавања прихода који су наведени у параграфу 14 IAS 18.

17 Ентитет током изградње може да пренесе на купца контролу као и значајне ризике и користи власништва над радовима у току, у стању у коме се тренутно налазе. У том случају, ако се током изградње стално испуњавају сви критеријуми из параграфа 14 IAS 18, ентитет ће признати приходе према степену извршења, методом процента извршености радова. Захтеви из IAS 11 се генерално могу применити на признавање прихода и повезаних расхода на такву трансакцију.

18 Ентитет може да пренесе на купца контролу и значајне ризике и користи власништва над некретнинама у целини, у једном одређеном тренутку (на пример, по завршетку радова, приликом или након испоруке). У том случају, ентитет ће признати приход тек када се испуне критеријуми из параграфа 14 IAS 18.

19 Ако је ентитет има обавезу да изводи даље радове на некретнинама које су већ испоручене купцу, треба да признаје

обавезе и издатке у складу са параграфом 19 IAS 18. Обавеза ће се одмерити у складу са IAS 37. Када је ентитет обавезан да испоручи додатну робу и услуге које се могу идентификовати одвојено од некретнина које су већ испоручене купцу, требало би да је претходно већ одредио преосталу робу и услуге као посебну компоненту продаје, у складу са параграфом 8 овог Тумачења.

Обелодањивања

20 Ако ентитет признаје приходе методом процента извршења за споразуме који у континуитету током изградње испуњавају све критеријуме из параграфа 14 IAS 18 (видети параграф 17 овог Тумачења), обелоданиће следеће информације:

(а) како одређује који споразуми у континуитету током изградње испуњавају све критеријуме из параграфа 14 IAS 18;

(б) износ прихода који настају по основу таквих споразума током периода трајања споразума; и

(ц) методе коришћене за утврђивање степена извршености споразума чије је извршење у току.

21 По основу споразума чије извршење је у току на датум извештавања, описаних у параграфу 20, ентитет такође треба да обелодани следеће:

(а) укупан износ насталих трошкова и признатих добитака (умањених за признате губитке) до тог тренутка; и

(б) износ примљених аванса.

Измене и допуне Прилога IAS 18

22-23 [Измене и допуне унете у Прилог IAS 18]

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

24 Ентитет треба да примењује ово Тумачење за годишње периоде који почињу најраније 1. јануара 2009. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ово Тумачење за период који је почео пре 1. јануара 2009, треба да обелодани ту чињеницу.

25 Промене рачуноводствене политике биће ретроспективно рачуноводствено обухваћене у складу са IAS 8.

IFRIC Тумачење 16

Хеџинг нето инвестиција у иностраном пословању

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 21 *Ефекти промена курсева страних валута,*
- IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање.*

Историјат

1 Многи извештајни ентитети имају инвестиције у инострано пословање (према дефиницији из IAS 21, параграф 8). Инострано пословање може се обављати преко зависних ентитета, придружених ентитета, заједничких подухвата или огранака. IAS 21 захтева да ентитет одреди за функционалну валуту сваке од својих пословних операција валуту примарног економског окружења те операције. Приликом превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања у валуту за презентацију, од ентитета се тражи да призна курсне разлике у укупном осталом резултату док не отуђи инострано пословање.

2 Рачуноводство хеџинга за ризик стране валуте до кога долази због нето инвестиције у инострано пословање примењује се само ако је нето имовина тог иностраног пословања укључена у финансијске извештаје. Ставка која се хеџингом штити од ризика стране валуте до кога долази због нето инвестиције у инострано пословање представља износ нето имовине једнак или мањи од књиговодствене вредности нето имовине у иностраном пословању.

3 IAS 39 захтева означавање прикладне ставке хеџинга и прикладних инструмената хеџинга у односу рачуноводства хеџинга. Ако постоји означени однос хеџинга, у случају хеџинга нето инвестиције, добитак или губитак од инструмента хеџинга за који је установљено да представља ефективан хеџинг нето инвестиције признаје се као део укупног осталог резултата и укључује се заједно са курсним разликама до којих долази приликом превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања.

4 Ентитет који је веома ангажован у иностраном пословању може да буде изложен великом броју курсних ризика. Ово Тумачење пружа упутство о препознавању ризика стране валуте који се квалификују за предмет хеџинга нето инвестиције у иностраном пословању.

5 IAS 39 омогућава ентитету да означи финансијски инструмент који може бити дериватни или недериватни (или може да представља комбинацију дериватног и недериватног финансијског инструмента) као инструмент хеџинга за заштиту од ризика стране валуте. Ово Тумачење пружа упутство о томе где се унутар групе могу држати инструменти хеџинга који представљају хеџинг иностраног пословања, како би се квалификовали за рачуноводство хеџинга.

6 IAS 21 и IAS 39 захтевају да се кумулативни износи који су признати у оквиру укупног осталог резултата, везани за курсне разлике до којих долази приликом превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања, као и за добитке и губитке од инструмента хеџинга за који се утврди да представља ефективан хеџинг нето инвестиције, рекласификују из капитала у биланс успеха као рекласификационо кориговање, пошто матични ентитет отуђи инострано пословање. Ово Тумачење пружа упутства о томе како ентитет треба да одреди износе које треба рекласификовати из капитала у биланс успеха за инструмент хеџинга као и за ставку хеџинга.

Делокрут

7 Ово Тумачење се односи на ентитет који подвргава хеџингу курсни ризик до кога долази због нето инвестиције у инострано пословање, и који жели да се квалификује за рачуноводство хеџинга у складу са IAS 39. Ради једноставности, у овом Тумачењу се такав ентитет назива матичним ентитетом, а његови финансијски извештаји у које је укључена нето имовина иностраног пословања називају се консолидованим финансијским извештајима. Референце које се односе на матичне ентитете подједнако се примењују на све ентитете који имају нето инвестиције у иностраном пословању, било да се ради о заједничком подухвату, придруженом ентитету или филијали.

8 Ово Тумачење односи се само на хеџинг нето инвестиција у иностраном пословању; не треба га примењивати по аналогiji на остале врсте рачуноводства хеџинга.

Предмет

9 Инвестиције у иностраном пословању може да непосредно држи матични ентитет, или посредно једно или више зависних предузећа. Предмети којима се бави ово Тумачење јесу:

(а) *природа ризика који је предмет хеџинга и износ ставке хеџинга за коју се може означити однос хеџинга:*

(i) да ли матични ентитет може да означи као ризик који је предмет хеџинга само оне курсне разлике које настају из разлике између функционалне валуте матичног ентитета и његовог иностраног пословања, или може да тако означи и разлике до којих долази због разлике између валуте за презентацију у финансијским извештајима матичног ентитета и функционалне валуте његовог иностраног пословања;

(ii) ако матични ентитет држи инострану пословну операцију посредно, да ли ризик који је предмет хеџинга укључује само курсне разлике до којих долази због разлике у функционалним валутама између иностраног пословања и његовог непосредног матичног ентитета, или ризик који је предмет хеџинга може да обухвата и све оне курсне разлике између функционалних валута иностраног пословања и посредног или крајњег матичног ентитета (то јест, да ли чињеница да се нето инвестиција у иностраном пословању држи кроз посредни матични ентитет утиче на економски ризик за крајњи матични ентитет).

(б) *где се у групи може држати инструмент хеџинга:*

(i) да ли се однос који се може квалификовати као однос рачуноводства хеџинга може успоставити искључиво ако нето инвестицији припада инструмент хеџинга, или ако било који ентитет у групи, без обзира на функционалну валуту, може да држи инструмент хеџинга;

(ii) да ли природа инструмента хеџинга (да ли је дериватни или недериватни) или метод консолидације утиче на процену ефективности хеџинга.

(ц) *које износе треба рекласификовати из капитала у биланс успеха као класификациона кориговања за отуђење иностраног пословања:*

(i) када се отуђи инострано пословање које је било заштићено хеџингом, оно што остане од резерви по основу курсних разлика

матичног ентитета у вези са инструментом хеџинга и у вези са тим иностраним пословањем треба да се рекласификује из капитала у биланс успеха у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета;

(ii) да ли метод консолидације утиче на одређивање износа који треба да се рекласификује из капитала у биланс успеха.

Консензус

Природа ризика који је предмет хеџинга и износ ставке хеџинга за који се може означити однос хеџинга

10 Рачуноводство хеџинга односи се само на курсне разлике које настају између функционалне валуте иностраног пословања и функционалне валуте матичног ентитета.

11 При хеџингу ризика стране валуте који настају због нето инвестиције у инострано пословање, ставка хеџинга може бити износ нето имовине који је једнак или мањи од књиговодствене вредности нето имовине иностраног пословања у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета. Књиговодствени износ нето имовине иностраног пословања који се може означити као ставка хеџинга у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета зависи од тога да ли је неки матични ентитет нижег ранга у иностраном пословању применио рачуноводство хеџинга на целину или део нето имовине тог иностраног пословања и да ли је рачуноводство хеџинга примењено и у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета.

12 Ризик који је предмет хеџинга може се означити као изложеност курсном ризику који настаје из разлика између функционалне валуте иностраног пословања и функционалне валуте било којег од матичних ентитета (непосредног, посредног или крајњег матичног ентитета) тог иностраног пословања. Чињеница да се нето инвестиција држи путем посредног матичног ентитета утиче на природу економског ризика који настаје због изложености крајњег матичног ентитета курсном ризику.

13 Изложеност курсном ризику који настаје због нето инвестиције у инострано пословање може да се квалификује за рачуноводство хеџинга само једном у консолидованим финансијским извештајима. Дакле, ако се иста нето имовина иностраног пословања штити хеџингом од стране више матичних ентитета унутар групе (на пример, и од стране директног и од стране индиректног матичног ентитета) због истог ризика, само ће један однос хеџинга моћи да се квалификује за рачуноводство хеџинга у консолидованим финансијским извештајима крајњег матичног ентитета. Однос хеџинга који означава један матични ентитет у својим консолидованим финансијским извештајима не мора да се одржи од стране неког матичног ентитета вишег ранга. Међутим, ако га не одржи неки матични ентитет вишег ранга, рачуноводство хеџинга које је применио матични ентитет нижег ранга мора се сторирати пре него што се призна рачуноводство хеџинга матичног ентитета вишег ранга.

Где се може држати инструмент хеџинга

14 Дериватни или недериватни инструмент (или комбинација дериватних и недериватних инструмената) може се означити као инструмент хеџинга у оквиру хеџинга нето инвестиције у инострано пословање. Инструмент (и) хеџинга може (могу) се држати од стране било ког ентитета или више ентитета унутар групе (сем уколико је само инострано пословање заштићено хеџингом), догод су испуњени услови из IAS 39 везани за означавање, документовање и ефективност хеџинга нето инвестиције. Посебно је важно да се обезбеди јасна документација о стратегији хеџинга групе, због могућности да се појаве различита означавања на различитим нивоима унутар групе.

15 У сврху процене ефективности, промена вредности инструмента хеџинга у односу на курсни ризик рачуна се према функционалној валути матичног ентитета, у односу на коју се мери ризик који је предмет хеџинга, у складу са документацијом рачуноводства хеџинга. Зависно од тога где се држи инструмент хеџинга, у одсуству рачуноводства хеџинга, укупна промена вредности може се признати у билансу успеха, у свеобухватном приходу, или и једно и друго. Међутим, на процену ефективности не утиче то да ли се промена вредности инструмента хеџинга признаје у билансу успеха или у укупном осталом резултату. Као део примене рачуноводства хеџинга, укупни ефективни део промене укључен је у укупном осталом резултату. На оцену ефективности не утиче ни то да ли је инструмент хеџинга дериватни или недериватни, као ни избор метода консолидовања.

Отуђење иностраног пословања заштићеног хеџингом

16 Пошто се отуђи инострано пословање које је било заштићено хеџингом, износ који се рекласификује у биланс успеха из резерви по основу курсних разлика у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета у вези са инструментом хеџинга представља износ који је потребно идентификовати, према IAS 39, параграф 102. Тај износ представља кумулативни добитак или губитак на инструменту хеџинга за који је утврђено да представља ефективан хеџинг.

17 Износ који се рекласификује у биланс успеха из резерви по основу курсних разлика у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета у вези са нето инвестицијом у инострано пословање у складу са IAS 21, параграф 48, представља износ укључен у резерви по основу курсних разлика тог матичног ентитета у вези са тим иностраним пословањем. У консолидованим финансијским извештајима крајњег матичног ентитета, метод консолидовања не утиче на укупни нето износ признат као део резерви по основу курсних разлика у вези са целокупним иностраним пословањем. Међутим, то да ли крајњи матични ентитет користи директни или постепени метод консолидовања може да утиче на износ који се укључује у његове резерве по основу курсних разлика у вези са појединачном иностраном пословном операцијом. Примена постепеног метода консолидовања може да доведе до тога да износ рекласификован у биланс успеха буде другачији од износа којим се одређивала ефективност хеџинга. Таква разлика може се елиминисати утврђивањем износа везаног за инострано пословање који би се појавио да је коришћен директни метод консолидовања. Ово кориговање није обавезно према IAS 21. Ипак, у питању је рачуноводствена политика коју треба следити доследно по питању свих нето инвестиција.

Датум ступања на снагу

18 Ентитет треба да примењује ово Тумачење на годишње периоде који почињу најраније 1. октобра 2008. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ово Тумачење на период који почиње пре 1. октобра 2008, треба ту чињеницу да обелодани.

Прелазни период

19 IAS 8 одређује како ентитет треба да примени промену рачуноводствене политике до које долази због почетне примене неког од Тумачења. Ентитет није обавезан да се придржава тих захтева када први пут примењује Тумачење. Ако је ентитет означио инструмент хеџинга као хеџинг нето инвестиције али тај хеџинг не испуњава услове који су у овом Тумачењу наведени за рачуноводство хеџинга, ентитет треба да примени IAS 29 како би проспективно прекинуо рачуноводство хеџинга.

Прилог

Упутство за примену

Овај Прилог представља саставни део Тумачења.

AG1 Овај прилог илуструје примену овог Тумачења на корпоративној структури која је представљена у наставку. У сваком од случајева, описани односи хеџинга би се тестирали на ефективност у складу са IAS 39, мада то тестирање није предмет излагања овог прилога. Матични ентитет, као крајњи матични ентитет, презентује своје консолидоване финансијске извештаје у еврима (EUR) као функционалној валути. Сваки од зависних ентитета је у потпуном власништву. Нето инвестиција Матичног ентитета у Зависно предузеће Б (чија је функционална валута фунта стерлинга (GBP)) у вредности од 500 милиона фунти обухвата износ од 159 милиона фунти, који је еквивалентан нето инвестицији Зависног ентитета Б у Зависни ентитет Ц (функционална валута амерички долар (USD)) у вредности од 300 милиона америчких долара. Другим речима, нето имовина Зависног ентитета Б, сем његове инвестиције у Зависни ентитет Ц, износи 341 милион фунти.

Природа ризика који је предмет хеџинга и за који се може означити однос хеџинга (параграфи 10–13)

AG2 Матични ентитет може да заштити хеџингом своје нето инвестиције у сваком од зависних ентитета – А, Б и Ц – од курсног ризика до ког долази због разлика између њихових функционалних валута (јапански јен (JPY), фунта стерлинга и амерички долар)

и евра. Сем тога, Матични ентитет може да заштити хеџингом курсни ризик долар/фунта између функционалних валута Зависног ентитета Б и Зависног ентитета Ц. У својим консолидованим финансијским извештајима, Зависни ентитет Б може да заштити хеџингом своју нето инвестицију у Зависни ентитет Ц од курсног ризика до кога долази између функционалних валута – америчког долара и фунте стерлинга. У следећим примерима, означени ризик је ризик проматног девизног курса, пошто инструменти хеџинга нису деривати. Да су инструменти хеџинга термински уговори, Матични ентитет би могао да означи термински девизни ризик.

Износ ставке хеџинга за који се може означити однос хеџинга (параграфи 10–13)

AG3 Матични ентитет жели да од ризика стране валуте заштити хеџингом своју нето инвестицију у Зависни ентитет Ц. Претпоставимо да Зависни ентитет А има екстерну позајмицу од 300 милиона америчких долара. Нето имовина Зависног ентитета А на почетку извештајног периода је 400 милијарди јена, укључујући доходак од екстерне позајмице у износу од 300 милиона америчких долара.

AG4 Ставка хеџинга може да представља износ нето имовине једнак или нижи од књиговодственог износа нето инвестиције Матичног ентитета у Зависни ентитет Ц (300 милиона америчких долара) у његовим консолидованим финансијским извештајима. У својим консолидованим финансијским извештајима, Матични ентитет може да означи екстерну позајмицу Зависног ентитета А од 300 милиона америчких долара као хеџинг од ризика проматног курса између евра и америчког долара, везан за нето инвестицију у нето имовину Зависног ентитета Ц у износу од 300 милиона америчких долара. У овом случају, и курсна разлика између евра и америчког долара за екстерну позајмицу Зависног ентитета А у износу од 300 милиона долара, и курсна разлика између евра и америчког долара за нето инвестицију у Зависни ентитет Ц у износу од 300 милиона долара, укључени су у резерве по основу курсних разлика у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета после примене рачуноводства хеџинга.

AG5 У одсуству рачуноводства хеџинга, укупна курсна разлика између долара и евра за екстерну позајмицу Зависног ентитета А у износу од 300 милиона долара била би призната у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета на следећи начин:

- промена проматног девизног курса америчког долара и јена, преведена у евро, у оквиру биланса успеха;
- промена проматног девизног курса јапанског јена и евра, у оквиру укупног осталог резултата.

Уместо означавања из параграфа AG4, Матични ентитет може да у својим консолидованим финансијским извештајима означи екстерну позајмицу Зависног ентитета А од 300 милиона долара као хеџинг за заштиту од ризика проматног девизног курса између британске фунте и америчког долара, између Зависног ентитета А и Зависног ентитета Б. У овом случају, укупна курсна разлика између долара и евра за екстерну позајмицу Зависног ентитета А од 300 милиона долара била би уместо тога призната у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета на следећи начин:

- промена проматног девизног курса британске фунте и америчког долара, у оквиру резерви по основу курсних разлика везаних за Зависни ентитет Ц;
- промена проматног девизног курса британске фунте и јапанског јена, преведена у евро, у оквиру биланса успеха; и
- промена проматног девизног курса јапанског јена и евра, у оквиру укупног осталог резултата.

AG6 Матични ентитет не може у својим консолидованим финансијским извештајима да означи екстерну позајмицу Зависног ентитета А од 300 милиона долара као хеџинг за заштиту од ризика проматног девизног курса евра и америчког долара, и истовремено од ризика проматног девизног курса између британске фунте и америчког долара. Један инструмент хеџинга може се користити за хеџинг истог означеног ризика само једном. Зависни ентитет Б не може да примени рачуноводство хеџинга у својим консолидованим финансијским извештајима пошто се инструмент хеџинга држи ван групе коју чине Зависни ентитет Б и Зависни ентитет Ц.

Где се унутар групе могу држати инструменти хеџинга (параграфи 14 и 15)?

AG7 Као што је наведено у параграфу AG5, укупна промена вредности по основу ризика стране валуте везаног за екстерну

позајмицу Зависног ентитета А у износу од 300 милиона америчких долара, била би укњижена и у биланс успеха (проматни курс америчког долара и јапанског јена) и у укупни остали резултат (проматни курс евра и јена) у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета, у одсуству рачуноводства хеџинга. Оба износа су укључена, у циљу процене ефективности хеџинга који је означен у параграфу AG4, пошто се промена у вредности инструмента хеџинга као и ставке хеџинга рачуна према односу евра, функционалне валуте Матичног ентитета, и америчког долара, функционалне валуте Зависног ентитета Ц, у складу са документацијом о хеџингу. Метод консолидације (то јест, директан метод или постепени метод) не утиче на процену ефективности хеџинга.

Износи рекласификовани у биланс успеха при отуђење иностраног пословања (параграфи 16 и 17)

AG8 Када се Зависни ентитет Ц отуђи, износи који се рекласификују у биланс успеха у консолидованим финансијским извештајима из својих резерви по основу курсних разлика јесу:

(а) у вези са екстерном позајмицом Зависног ентитета А од 300 милиона долара, то је износ који треба да се идентификује према захтеву из IAS 39, то јест, укупна промена у вредности до које долази због курсног ризика који је признат у оквиру укупног осталог резултата као ефективни део хеџинга; и

(б) у вези са инвестицијом од 300 милиона долара у Зависни ентитет Ц, то је износ који се одређује према методу консолидовања тог ентитета. Ако Матични ентитет примењује директни метод, резерве по основу курсних разлика везане за Зависни ентитет Ц биће одређене директно према девизном курсу евра у односу на долар. Ако Матични ентитет примењује постепени метод, његове резерве по основу курсних разлика везане за Зависни ентитет Ц одређивале се према резервама по основу курсних разлика које признаје Зависни ентитет Б, које одражавају девизни курс фунте према долару, преведеним у функционалну валуту Матичног ентитета према девизном курсу евра према фунти. То што је Матични ентитет примењивао постепени метод консолидовања у претходним периодима не обавезује га да га и даље примењује, нити спречава ентитет да утврди да је износ резерви по основу курсних разлика који треба да буде рекласификован после отуђења Зависног ентитета Ц исти износ који би признао да је увек користио директни метод, зависно од рачуноводствене политике.

Хеџинг више од једне пословне операције (параграфи 11, 13 и 15)

AG9 Следећи примери показују да у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета, ризик који може да буде предмет хеџинга увек представља курсни ризик између функционалне валуте Матичног ентитета (евро) и функционалних валута Зависних ентитета Б и Ц. Без обзира на то како је хеџинг означен, максимални износи који могу бити подвргнути ефективном хеџингу и укључени у резерве по основу курсних разлика у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета после хеџинга обе пословне операције, јесу 300 милиона америчких долара за ризик курса евра у односу на долар, односно 341 милион фунти за ризик курса евра у односу на фунту. Остале промене у вредности девизног курса укључене су у консолидовани биланс успеха Матичног ентитета. Наравно, могуће је да Матични ентитет означи износ од 300 милиона долара само за промене у проматном курсу долара у односу на фунту, или 500 милиона фунти само за промене у проматном курсу фунте у односу на евро.

Матични ентитет држи инструменте хеџинга и у доларима и у фунтама

AG10 Матични ентитет може да пожели да подвргне хеџингу ризик везан за своју нето инвестицију у Зависни ентитет Б, као и ризик везан за Зависни ентитет Ц. Претпоставимо да Матични ентитет држи одговарајуће инструменте хеџинга који су изражени у америчким доларима и фунтама стерлинга, тако да може да означи као предмет хеџинга своје нето инвестиције у Зависним ентитетима Б и Ц. Матични ентитет може да у својим консолидованим финансијским извештајима изврши следећа означавања, између осталих:

(а) инструмент хеџинга од 300 милиона долара, означен као хеџинг износа од 300 милиона долара нето инвестиције у Зависни

ентитет, уз изложеност ризику девизног курса евра у односу на долар између Матичног и Зависног ентитета Ц, и инструмент хеџинга у вредности до 341 милион фунти, означен као хеџинг нето инвестиције у Зависни ентитет Б, уз ризик промптног курса евра у односу на фунту између Матичног и Зависног ентитета Б;

(б) инструмент хеџинга у вредности од 300 милиона долара означен као хеџинг износа од 300 милиона долара нето инвестиције у Зависни ентитет Ц, уз ризик промптног девизног курса фунте у односу на долар између Зависног ентитета Б и Зависног ентитета Ц, и инструмент хеџинга у вредности до 500 милиона фунти, означен као хеџинг износа од 500 милиона долара нето инвестиције у Зависни ентитет Б, уз ризик изложености промптном курсу евра у односу на фунту између Матичног ентитета и Зависног ентитета Б.

AG11 Ризик курса евра у односу на долар везан за нето инвестицију Матичног ентитета у Зависни ентитет Ц представља другачију врсту ризика од ризика курса евра/фунта везаног за нето инвестицију Матичног ентитета у Зависни ентитет Б. Међутим, у случају описаном у параграфу AG10(а), по томе како је означен инструмент хеџинга у доларима који држи, Матични ентитет је већ у потпуности подвргао хеџингу ризик курса евра/долар за своју нето инвестицију у Зависни ентитет Ц. Ако би Матични ентитет означио и инструмент хеџинга у фунтама који држи као хеџинг своје нето инвестиције у Зависни ентитет Б у износу од 500 милиона фунти, износ од 159 фунти од те нето инвестиције, који представља вредност у фунтама еквивалентну доларској нето инвестицији Матичног ентитета у Зависни ентитет Б, био би у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета два пута подвргнут хеџингу због курсног ризика фунта/евро.

AG12 У случају описаном у параграфу AG 10(б), ако Матични ентитет означи ризик који је предмет хеџинга као изложеност курсном ризику (фунта/долар) између Зависног ентитета Б и Ц, у резерве по основу курсних разлика Матичног ентитета везане за Зависни ентитет Ц биће укључен само онај део промена у вредности инструмента хеџинга (вредног 300 милиона долара) који је везан за курс фунта/долар. Остатак промене у вредности (који је еквивалентан промени вредности износа од 159 милиона фунти на основу курса фунта/евро) биће укључен у консолидовани биланс успеха Матичног ентитета, као у параграфу AG5. Пошто означавање ризика курса долар/фунта између Зависног ентитета Б и Ц не укључује ризик курса фунта/евро, Матични ентитет може такође да означи износ од највише 500 милиона фунти своје нето инвестиције у Зависни ентитет Б, уз изложеност ризику промптног курса (фунта/евро) између Матичног и Зависног ентитета Б.

Зависни ентитет Б држи инструмент хеџинга у доларима

AG13 Претпоставимо да Зависни ентитет Б држи 300 милиона долара екстерног дуга, од кога је доходак пренет на Матични ентитет међукомпанијским зајмом израженим у фунтама стерлинга. Пошто су се и потраживања и обавезе увећали за 159 милиона фунти, имовина Зависног ентитета Б остала је непромењена. Зависни ентитет Б могао би да означи у својим консолидованим финансијским извештајима екстерни дуг као хеџинг своје инвестиције у Зависни ентитет Ц за заштиту од курсног ризика фунта/долар. Матични ентитет може да задржи означавање тог инструмента хеџинга од стране Зависног ентитета Б као хеџинг своје нето инвестиције у Зависни ентитет Ц од 300 милиона долара за заштиту од курсног ризика фунта/долар (видети параграф 13), а Матични ентитет би могао да инструмент хеџинга у фунтама који држи означи као хеџинг своје целокупне нето инвестиције у Зависни ентитет Б у износу од 500 милиона фунти. Први хеџинг, који је означио Зависни ентитет Б, оцењивао би се у односу на функционалну валуту Зависног ентитета Б (фунта стерлинга), док би се други хеџинг, који је означио Матични ентитет, оцењивао у односу на функционалну валуту Матичног ентитета (евро). У овом случају, у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета је коришћењем инструмента хеџинга у доларима хеџингу подвргнута нето инвестиција Матичне компаније у Зависни ентитет Ц само за заштиту од курсног ризика фунта/долар, не и од укупног курсног ризика евра/долар. Дакле, целокупни курсни ризик евра/фунта везан за нето инвестицију Матичног ентитета у Зависни ентитет Б у износу од 500 милиона фунти може бити предмет хеџинга у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета.

AG14 Међутим, треба узети у обзир и зајам од 159 милиона фунти који Матични ентитет треба да отплати Зависном ентитету Б. Ако се зајам који Матични ентитет треба да отплати не сматра делом нето инвестиције у Зависни ентитет Б пошто не испуњава

услове из IAS 21, параграф 15, курсна разлика фунта/евро која настаје приликом превозиња укључује се у консолидовани биланс успеха Матичног ентитета. Ако се зајам од 159 милиона фунти који Матични ентитет треба да отплати сматра делом нето инвестиције Матичног ентитета, та нето инвестиција износиће само 341 милион фунти, а износ који би Матични ентитет могао да означи као ставку хеџинга за курсни ризик фунта/евро биће у складу са тим умањен са 500 милиона фунти на 341 милион фунти.

AG15 Ако би Матични ентитет сторнирао однос хеџинга који је означио Зависни ентитет Б, Матични ентитет би могао да екстерну позајмицу од 300 милиона долара коју држи Зависни ентитет Б означи као хеџинг своје нето инвестиције у Зависни ентитет Ц од 300 милиона долара за заштиту од курсног ризика евра/долар, и да означи инструмент хеџинга у фунтама који сам држи као хеџинг којем се подвргава само износ од највише 341 милион фунти од нето инвестиције у Зависни ентитет Б. У овом случају, ефективност оба хеџинга рачунала би се у односу на функционалну валуту Матичног ентитета (евро). Стога, и промена – по основу курса фунта/евро – у вредности екстерне позајмице коју држи Зависни ентитет Б, и промена – по основу курсне разлике фунта/евро – у вредности зајма који Матични ентитет треба да отплати Зависном ентитету Б (што је укупно еквивалентно курсној разлици долар/евро) биле би укључене у резерве по основу курсних разлика у консолидованим финансијским извештајима Матичног ентитета. Пошто је Матични ентитет већ у потпуности подвргао хеџингу своју нето инвестицију у Зависни ентитет Ц за заштиту од курсног ризика евра/долар, може да подвргне хеџингу само износ од највише 341 милион фунти за заштиту своје нето инвестиције у Зависни ентитет Б од курсног ризика евра/фунта.

Ово је случај са консолидованим финансијским извештајима, финансијским извештајима у којима се инвестиције рачуноводствено обухватају применом метода удела, финансијским извештајима у којима се врши пропорционална консолидација учешћа страна у заједничком подухвату (ово је подложно промени, према предлогу из ED 9 Аранжмани заједничких подухвата, који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде у септембру 2007) и финансијским извештајима који обухватају филијале. Директни метод је метод консолидовања при коме се финансијски извештаји иностраног пословања превode директно у функционалну валуту крајњег матичног ентитета. Постепени метод је метод консолидовања при коме се финансијски извештаји иностраног пословања превode најпре у функционалну валуту посредног (посредних) матичног ентитета (матичних ентитета), а затим у функционалну валуту крајњег матичног ентитета (или у валуту за презентацију, ако су оне различите).

IFRIC Тумачење 17

Расподела немонетарне имовине власницима

Референце

- IFRS 3 *Пословне комбинације* (ревидирана верзија из 2008),
- IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*,
- IFRS 7 *Финансијски инструменти: Обелодањивања*,
- IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидирана верзија из 2007),
- IAS 10 *Догађаји после истека извештајног периода*,
- IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењена и допуњена верзија из маја 2008).

Историјат

1 Понекад ентитет врши расподелу имовине која није новчана (немонетарне имовине) у виду дивиденди својим власницима који наступају у својству власника. У тим случајевима, ентитет може такође да пружи својим власницима могућност избора између примања немонетарне или монетарне имовине. IFRIC је примио молбе за упутства о томе како ентитет треба да рачуноводствено обухвати такве расподеле.

2 Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRSs) не пружају упутства о томе како ентитет треба да одмерава расподелу имовине својим власницима (које се обично називају дивидендама). IAS 1 захтева да ентитет презентује детаље о признатим дивидендама власницима у извештајима о променама капитала или у напоменама уз финансијске извештаје.

Делокруг

3 Ово Тумачење се односи на следеће врсте неречипрочних расподела имовине ентитета његовим власницима који наступају у својству власника:

(а) расподела немонетарне имовине (на пример, ставки некретнина, постројења и опреме, пословања према дефиницији из

IFRS 3, власничког учешћа у другом ентитету или групе за отуђење према дефиницији из IFRS 5); и

(б) расподеле при којима се власницима пружа могућност избора између немонетарне и монетарне имовине.

4 Ово Тумачење се односи само на расподеле при којима су се сви власници исте класе инструмената капитала равноправни.

5 Ово Тумачење не односи се на расподелу немонетарне имовине коју у коначном салду пре и после расподеле контролише иста странка или странке. Овај изузетак се односи на посебне, појединачне и консолидоване финансијске извештаје ентитета који врши расподелу.

6 Према параграфу 5, ово Тумачење се не односи на случајеве када немонетарну имовину пре и после расподеле контролише иста странка или странке. У параграфу Б2 IFRS 3 се наводи да "За групу појединачних акционара који примају имовину приликом расподеле заједно има, као резултат уговорних аранжмана, моћ да воде финансијску и пословну политику ентитета како би стекли корист из његових активности." Дакле, да би нека расподела била изван делокруга овог Тумачења на основу тога што исте странке контролишу имовину пре и после расподеле, мора бити испуњен услов да група појединачних акционара који примају имовину приликом расподеле заједно има, као резултат уговорних аранжмана, моћ над ентитетом који врши расподелу.

7 У складу са параграфом 5, ово Тумачење се не односи на случај када ентитет врши расподелу дела свог власничког учешћа у зависном ентитету али притом задржава контролу зависног ентитета. Ентитет који врши расподелу која доводи до тога да ентитет признаје учешће у зависном ентитету које не повлачи контролу, рачуноводствено изражава расподелу у складу са IAS 27 (измењена верзија из 2008).

8 Ово Тумачење се односи само на рачуноводство ентитета које виши расподелу немонетарне имовине. Не односи се на рачуноводство акционара који примају имовину у таквој расподели.

Предмет

9 Када ентитет објави расподелу и дужан је да расподели предметну имовину својим власницима, мора признати обавезу по основи дивиденде. Стога, ово Тумачење се бави следећим питањима:

(а) Када ентитет треба да признаје обавезе по основи дивиденди?

(б) Како треба ентитет да одмерава обавезе по основи дивиденди?

(ц) Пошто ентитет подмири обавезе по основи дивиденди, како треба да рачуноводствено изрази разлику између књиговодственог износа расподељене имовине и књиговодственог износа обавеза по основи дивиденди?

Консензус

Када признати обавезу по основи дивиденде

10 Обавеза исплаћивања дивиденде треба да буде призната пошто се дивиденда на одговарајући начин овласти и више није по нахођењу ентитета, а у питању је датум:

(а) када објављивање дивиденде, на пример од стране руководства или управног одбора, буде одобрено од стране релевантних надлежних лица, на пример акционара, ако је такво одобрење правно обавезно; или

(б) пошто се дивиденда објави, на пример од стране руководства или управног одбора, ако даље одобрење није правно обавезно.

Одмеравање обавеза по основи дивиденде

11 Ентитет треба да одмери обавезу расподеле немонетарне имовине као дивиденду својим власницима по фер вредности имовине која ће се расподелити.

12 Ако ентитет пружа својим власницима избор између примања немонетарне или монетарне имовине, ентитет треба да процени обавезе по основу дивиденди тако што ће у разматрање узети и фер вредност сваке од алтернатива, и повезану вероватноћу да ће власници изабрати једну или другу алтернативу.

13 На крају сваког извештајног периода и на датум измирења, ентитет треба да прегледа и коригује књиговодствене износе обавеза по основу дивиденди, и сваку промену у књиговодственој вредности обавезе по основу дивиденде да призна у оквиру капитала као кориговање у односу на износ за расподелу.

Рачуноводствено изражавање евентуалних разлика између књиговодственог износа расподељене имовине и књиговодственог износа обавезе по основи дивиденде, пошто ентитет подмири обавезу по основи дивиденде

14 Пошто ентитет измири обавезу по основи дивиденде, треба да призна евентуалне разлике између књиговодственог износа имовине која се расподељује и књиговодственог износа обавезе по основи дивиденде, у добитку или губитку.

Презентација и обелодањивање

15 Ентитет треба да презентује разлику описану у параграфу 14 као посебну ставку у оквиру добитка и губитка.

16 Ентитет треба да обелодани следеће информације, ако је то применљиво:

(а) књиговодствену вредност обавезе по основи дивиденде на почетку и на крају периода; и

(б) повећање или умањење књиговодствене вредности која се признаје за период, у складу са параграфом 13, као резултат промене у фер вредности имовине која ће се расподелити.

17 Ако, после завршетка извештајног периода али пре него што се финансијски извештаји одобре за објављивање, ентитет објави дивиденде за расподелу немонетарне имовине, треба да обелодани следеће:

(а) природу имовине која ће се расподелити;

(б) књиговодствену вредност имовине која се расподељује на крају извештајног периода; и

(ц) процењену фер вредност имовине која се расподељује на крају извештајног периода, ако се она разликује од њене књиговодствене вредности, као и информације о методу који је примењен при одређивању те фер вредности, према захтевима из IFRS 7, параграфи 27 (а) и (б).

Датум ступања на снагу

18 Ентитет треба да примењује ово Тумачење проспективно за годишње периоде који почињу најраније 1. јула 2009. Ретроспективна примена није дозвољена. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ово Тумачење на период који почиње пре 1. јула 2009, треба да обелодани ту чињеницу и да примени и IFRS 3 (ревидирану верзију из 2008), IAS 27 (измењену верзију из маја 2008) и IFRS 5 (верзију која укључује измене из овог Тумачења).

Параграф 7 IAS 1 дефинише власнике као власнике инструмената који се класификују као капитал.

Међународни стандард финансијског извештавања 1 Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да се обезбеди да први финансијски извештаји ентитета у складу са IFRS и његови периодични извештаји се односе на део периода који обухватају финансијски извештаји, садрже висококвалитетне информације које:

(а) су транспарентне за кориснике и упоредиве за све периоде о којима се извештава;

(б) пружају одговарајућу полазну тачку за рачуноводство у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS); и

(ц) могу да се прибављају уз трошкове који не превазилазе користи.

Делокруг

2 Ентитет примењује овај стандард на:

(а) прве финансијске извештаје састављене у складу са IFRS; и

(б) сваки периодични финансијски извештај, ако постоји, састављен у складу са IAS 34 Периодично финансијско извештавање, за део периода на који се односе први финансијски извештаји састављени у складу са IFRS.

3 Први финансијски извештаји ентитета састављени у складу са IFRS су први годишњи финансијски извештаји у којима ентитет експлицитним и безрезервним саопштењем потврђује усаглашеност финансијских извештаја са IFRS. Финансијски извештаји

састављени у складу са IFRS се сматрају првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS ако је ентитет, на пример:

(а) презентовао своје најскорије претходне финансијске извештаје;

(и) у складу са националним захтевима који нису у складу са IFRS по свим аспектима;

(ii) у складу са IFRS по свим аспектима, осим што ти финансијски извештаји нису садржали експлицитно и безрезервно саопштење којим се потврђује њихова усаглашеност са IFRS;

(iii) који су садржали експлицитно саопштење о усаглашености са неким, али не и са свим IFRS;

(iv) у складу са националним захтевима, који нису у складу са IFRS, користећи неке појединачне IFRS за рачуноводствено обухватање ставки за које не постоје национални прописи; или

(v) у складу са националним захтевима, уз усклађивање неких износа са износима одређеним путем IFRS;

(б) саставио финансијске извештаје у складу са IFRS само за интерну употребу, који нису доступни власницима ентитета или било којим другим спољним корисницима;

(ц) саставио извештаје у складу са IFRS за сврхе консолидовања, без састављања потпуног сета финансијских извештаја на начин дефинисан у IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године); или

(д) није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде.

4 Овај стандард се примењује када ентитет по први пут усваја IFRS. Не примењује се када ентитет, на пример:

(а) престане да презентује финансијске извештаје у складу са националним захтевима, уколико их је претходно презентовао заједно са другим сетом финансијских извештаја који су садржали експлицитно и безрезервно саопштење о усаглашености са IFRS;

(б) презентовао је финансијске извештаје у претходној години у складу са националним захтевима и ти извештаји садрже експлицитно и безрезервно саопштење о усаглашености са IFRS;

(ц) презентовао је у претходној години финансијске извештаје који су садржали експлицитно и безрезервно саопштење о усаглашености са IFRS, чак и ако су ревизори дали квалификовани ревизијски извештај о тим финансијским извештајима.

5 Овај IFRS се не примењује на промене рачуноводствених политика ентитета који већ примењују IFRS. Ове промене су предмет:

(а) захтева у вези са променама рачуноводствених политика дефинисаних у IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*; и

(б) захтева наведених у прелазним одредбама осталих IFRS.

Признавање и одмеравање

Почетни извештај о финансијској позицији у складу са IFRS

6 Ентитет саставља и презентује *почетни извештај о финансијској позицији у складу са IFRS на датум преласка на IFRS*. Ово је полазна тачка за рачуноводство у складу са IFRS.

Рачуноводствене политике

7 Ентитет користи исте рачуноводствене политике у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS и у свим периодима презентованим у првим финансијским извештајима у складу са IFRS. Те рачуноводствене политике треба да буду у складу са сваким IFRS који је важећи на крају првог извештајног периода у складу са IFRS, осим у случајевима прецизираним параграфима 13–19 и Прилозима Б–Е.

8 Ентитет не примењује другачије верзије IFRS које су важиле на раније датуме. Ентитет може да примењује нови IFRS, који још увек није обавезан, ако се допушта ранија примена.

Пример: Доследна примена последње верзије IFRS

Историјат

Крај извештајног периода за прве финансијске извештаје ентитета А у складу са IFRS јесте 31. децембар 20X5. године. Ентитет А одлучује да у тим финансијским извештајима презентује упоредиве информације само за једну годину (видети параграф 21). Стога, датум преласка на IFRS је почетак пословања 1. јануара 20X4. године (односно завршетак пословног периода – 31. децембра 20X3. године). Ентитет А је презентовао финансијске извештаје у складу са *претходно прихваћеним рачуноводственим принципима (GAAP)* годишње до 31. децембра сваке године, укључујући и 31. децембар 20X4. године.

Примена захтева

Од ентитета А се захтева да примењује IFRS важеће за периоде који се завршавају 31. децембра 20X5. године, приликом:

а) састављања и презентације почетног извештаја о финансијској позицији у складу са IFRS на дан 1. јануар 20X4. године и,

б) састављања и презентације извештаја о финансијској позицији за 31. децембар 20X5. године (укључујући упоредиве износе за 20X4. године), извештаја о укупном резултату, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за дату годину, до 31. децембра 20X5. године (укључујући и упоредиве износе за 20X4. годину) и обелодањивања (укључујући упоредиве информације за 20X4. годину).

Ако нови IFRS још увек није обавезан, али допушта рану примену, ентитету А је допуштено, али се од њега не захтева, да примењује тај IFRS у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.

9 Прелазне одредбе других IFRS примењују се на промене рачуноводствених политика ентитета који већ користи IFRS; не односе се на *ентитете који први пут прелазе на примену IFRS*, осим у случајевима назначеним у Прилозима Б–Е.

10 Осим у случајевима описаним у параграфима 13–19 и Прилозима Б–Е, ентитет, у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS:

(а) признаје сву имовину и обавезе, чије признавање захтевају IFRS;

(б) не врши признавање ставке као имовине или обавезе, ако IFRS не дозвољавају такво признавање;

(ц) рекласификује ставке признате у складу са претходно прихваћеним рачуноводственим принципима као врсту имовине, обавеза или као део капитала, али спадају у другу врсту имовине, обавеза или дела капитала у складу са IFRS;

(д) примењује IFRS у одмеравању укупне признате имовине и обавеза.

11 Рачуноводствене политике које ентитет користи у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS могу се разликовати од оних коришћених за исти датум, али у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Произашла кориговања настају због догађаја и трансакција насталих пре датума преласка на IFRS. Стога, ентитет признаје износе тих кориговања директно као нераспоређену добит (или, ако је погодно, другу категорију капитала) на датум преласка на IFRS.

12 Овај IFRS установљава две категорије изузетака у односу на принцип да почетни извештај о финансијској позицији састављен у складу са IFRS мора да буде усаглашен са сваким IFRS:

(а) параграфи 14–17 и Прилог Б забрањују ретроспективну примену неких аспеката других IFRS;

(б) Прилози Ц–Е дозвољавају изузимања од неких захтева других IFRS.

Изузећа од ретроспективне примене осталих IFRS

13 Овај IFRS забрањује ретроспективну примену неких аспеката других IFRS. Ова изузећа су дата у параграфима 14–17 и Прилогу Б.

Процене

14 Процене ентитета у складу са IFRS на датум преласка на IFRS треба да буду доследне проценама извршеним за исти датум у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (након кориговања ради одражавања свих разлика у рачуноводственим политикама), осим ако не постоји објективни доказ да су те процене биле погрешне.

15 Ентитет може након датума преласка на IFRS да добије информације у вези са проценама које је начинио у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. У складу са параграфом 14, ентитет третира пријем тих информација на исти начин као и некорективне догађаје после извештајног периода, у складу са IAS 10 *Догађаји после извештајног периода*. На пример, претпоставимо да је датум преласка ентитета на IFRS 1. јануар 20X4. године и да нове информације добијене 15. јула 20X4. године захтевају ревидирање процене извршене у складу са општеприхваћеним рачуноводственим принципима 31. децембра 20X3. године. Тај ентитет не приказује нове информације у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS (осим ако те процене захтевају кориговање за сваку разлику у рачуноводственим политикама, или постоји објективни доказ да су те процене биле погрешне). Уместо тога, ентитет приказује нове информације у добитку или губитку (или, уколико је прикладно, осталом укупном резултату) за годину која се завршава 31. децембра 20X4. године.

16 Ентитет можда мора да изврши на датум преласка на IFRS процене у складу са IFRS које претходни општеприхваћени рачуноводствени принципи нису захтевали на тај датум. Ради испуњења захтева из IAS 10, ове процене на основу IFRS одражавају услове на датум преласка на IFRS. Нарочито, процене тржишних цена, каматних стопа или девизних курсева на датум преласка на IFRS, одражавају тржишне услове на тај дан.

17 Параграфи 14–16 се примењују на почетни извештај о финансијској позицији састављен у складу са IFRS. Они се такође примењују на упоредни период, презентован у првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS, при чему се ознаке датума преласка на IFRS замењују ознакама датума краја упоредног периода.

Изузећа од осталих IFRS

18 Ентитет може да изабере да ли ће користити једно или више од изузећа датих у Прилозима Ц-Е. Ентитет не примењује ова изузимања на друге ставке по аналогiji.

19 Нека од изузећа изложена у Прилозима Ц-Е се односе на фер вредност. Код одређивања фер вредности у складу са овим IFRS, ентитет примењује дефиницију фер вредности из прилога А и сва прецизнија упутства у другим IFRS за утврђивање фер вредности имовине или обавеза о којима је реч. Ове фер вредности одражавају постојеће стање на дан када се вршило утврђивање.

Презентација и обелодањивање

20 Овај IFRS не прописује изузећа од захтева за презентацијом и обелодањивањем из осталих IFRS.

Упоредне информације

21 Ради усаглашавања са IAS 1, први финансијски извештаји ентитета састављени у складу са IFRS обухватају најмање три биланса успеха, два извештаја о укупном резултату, два извештаја о засебном приходу (ако су презентована), два извештаја о токовима готовине и два извештаја о променама у капиталу, као и напомене у вези са њима, укључујући и упоредне информације.

Упоредне информације које нису у складу са IFRS и историјски прегледи

22 Неки ентитети презентују историјске прегледе изабраних података за периоде пре првог периода за који презентују потпуне упоредне информације припремљене у складу са IFRS. Овај IFRS не захтева да такви прегледи буду усклађене са захтевима IFRS у вези са признавањем и одмеравањем. Штавише, неки ентитети презентују упоредне информације у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, као и упоредне информације у складу са захтевима IAS 1. У свим финансијским извештајима који садрже историјске прегледе или упоредне информације приказане у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, ентитет:

(а) обележава информације приказане у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима и видно истиче да оне нису приказане у складу са IFRS; и

(б) обелодањује природу главних кориговања неопходних да би се извршило усклађивање са IFRS. Ентитет не мора да квантификује та кориговања.

Објашњење преласка на IFRS

23 Ентитет објашњава како прелазак са претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа на IFRS утиче на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине о којима се извештава.

Усклађивања

24 Да би били усклађени са захтевима параграфа 23, први финансијски извештаји ентитета у складу са IFRS треба да укључују:

(а) усклађивања капитала о ком се извештавало на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа са капиталом о ком се извештава у складу са IFRS на оба од следећих датума:

(i) датум преласка на IFRS; и

(ii) крај најкаснијег периода презентованог у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

(б) усклађивање укупног резултата према IFRS за најкаснији период, у последњим годишњим финансијским извештајима ентитета. Полазна тачка за то усклађивање је укупног резултата према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP) за исти период или, ако ентитет не подноси извештај о том укупном износу, добитак или губитак према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP);

(ц) ако је ентитет признао или поништио све губитке од умањења вредности први пут приликом састављања почетног извештаја о финансијској позицији у складу са IFRS, обелодањивања која би IAS 36 *Умањење вредности имовине* захтевао, да је ентитет признао те губитке због умањења вредности или поништења у периоду који почиње са датумом преласка на IFRS.

25 Усклађивања која захтева параграф 24 (а) и (б) пружају довољно детаљних информација, како би омогућили корисницима да разумеју материјално значајна кориговања у извештају о финансијској позицији и извештају о укупном резултату. Ако је неки ентитет презентовао извештај о токовима готовине на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа, он такође објашњава материјално значајна кориговања у извештају о токовима готовине.

26 Ако ентитет уочи грешке настале у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, усклађивања која захтева параграф 39 (а) и (б) ће правити разлику између корекције тих грешака од промена рачуноводствених политика.

27 IAS 8 не бави се променама рачуноводствених политика које настају када ентитет први пут примењује IFRS. Према томе, захтеви IAS 8 у вези са обелодањивањем промена рачуноводствених политика не примењују се на прве финансијске извештаје ентитета састављене у складу са IFRS.

28 Уколико ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде, он обелодањује ту чињеницу у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.

Означивање финансијских средстава или финансијских обавеза

29 Ентитету је дозвољено да означи претходно признато финансијско средство или финансијску обавезу као финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха или као финансијско средство расположиво за продају у складу са параграфом Д19. Ентитет обелодањује фер вредност финансијских средстава или финансијских обавеза означених у свакој категорији на датум означавања, као и њихову класификацију и књиговодствену вредност у претходним финансијским извештајима.

Коришћење фер вредности као процењене вредности

30 Уколико ентитет у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS користи фер вредност као процењену вредност за ставку некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина или нематеријалне имовине (видети параграфе Д5 и Д7), у првим финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS се обелодањује, за сваку линијску ставку која се налази у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS:

(а) збирни износ тих фер вредности; и

(б) збирно кориговање са књиговодственим вредностима евидентираним у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности за инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете

31 Слично, уколико ентитет користи процењену вредност у свом почетном извештају о финансијској позицији сачињеном у складу са IFRS за инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете (видети параграф Д15), у првим засебним финансијским извештајима сачињеним у складу са IFRS ентитет обелодањује:

(а) укупну процењену вредност инвестиција за које је процењена вредност књиговодствена вредност по претходно прихваћеним рачуноводственим принципима била;

(б) укупну процењену вредност инвестиција које су процењене по фер вредности; и

(ц) укупан износ усклађивања књиговодствене вредности приказане по претходно прихваћеним рачуноводственим принципима.

Периодични финансијски извештаји

32 Ради усклађивања са параграфом 23, уколико ентитет презентује периодични финансијски извештај у складу са IAS 34 за део периода на који се односе први финансијски извештаји састављени у складу са IFRS, ентитет, поред захтева из IAS 34, мора да испуни и следеће захтеве:

(а) Сваки такав периодични извештај, уколико је ентитет презентовао периодични извештај за упоредиви период финансијске године која му је непосредно претходила, обухвата:

(i) усклађивање капитала евидентираних у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима са капиталом евидентираним у складу са IFRS на тај датум; и

(ii) усклађивање укупног резултата евидентираних у складу са IFRS за тај упоредиви период (текући период и период од 1. јануара до датума презентације). Полазна тачка за то усклађивање је укупни резултат према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима за тај период или, ако ентитет не подноси извештај о том укупном износу, добитак или губитак према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

(б) Осим усклађивања под (а), први периодични финансијски извештај ентитета састављен у складу са IAS 34 за део периода на који се односе његови први финансијски извештаји састављени у складу са IFRS обухвата усклађивања описана у параграфу 24 (а) и (б) (допуњена детаљима које захтевају параграфи 25 и 26), или упућивање на други објављени докуменат који укључује ова усклађивања.

33 IAS 34 захтева минимална обелодањивања, која се заснивају на претпоставци да корисници периодичних финансијских извештаја такође имају приступ најскоријим годишњим финансијским извештајима. Међутим, IAS 34 такође захтева да ентитет обелодани „све догађаје или трансакције материјално значајне за разумевање текућег периода”. Стога, ако ентитет који примењује IFRS први пут није у својим најскоријим годишњим финансијским извештајима састављеним у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима обелоданио информације материјално значајне за разумевање текућег периода, у његовим периодичним финансијским извештајима се обелодањују те информације или се укључује упућивање на други објављени документ који их садржи.

Датум ступања на снагу

34 Ентитет примењује овај IFRS ако се његови први финансијски извештаји у складу са IFRS односе на период који почиње 1. јуна 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

35 Ентитет примењује измене из параграфа Д1(н) и Д23 за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 23 *Трошкови позајмљивања* (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују на тај ранији период.

36 IFRS 3 (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе 19, Ц1, Ц4(ф) и (г). Уколико ентитет примењује IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

37 IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе Б1 и Б7. Уколико ентитет примењује IAS 27 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

38 *Трошкови инвестирања у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете* (измене IFRS 1 и IAS 27), објављени у мају 2008. године су узроковали додавање параграфа 31, Д(г), Д14 и Д15. Ентитет примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове параграфе за ранији период треба то да обелодани.

39 Параграф Б7 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 27 (ревидиран 2008. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

Престанак важења IFRS 1 (објављеног 2003. године)

40 Овај IFRS замењује IFRS 1 (објављен 2003. године и ревидиран у мају 2008. године).

Прилог А Дефиниције

Овај додатак је саставни део овог IFRS.

Датум преласка на IFRS

Почетак првог периода за који ентитет презентује потпуне упоредне информације у складу са IFRS у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.

Процењена вредност

Износ који се користи уместо (као сурогат) набавне вредности или вредности после депресијације, на одређени датум. При каснијој депресијацији или амортизацији претпоставља се да је ентитет извршио почетно признавање имовине или обавеза на одређени датум и да је вредност једнака процењеној вредности.

Фер вредност

Износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Први финансијски извештаји у складу са IFRS

Први годишњи финансијски извештаји у којима ентитет усваја примену Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS) експлицитним и безрезервним саопштењем о усаглашености са IFRS.

Први извештајни период у складу са IFRS

Последњи извештајни период који покривају први финансијски извештаји ентитета који су у складу са IFRS.

Ентитет који први пут примењује IFRS

Ентитет који презентује своје прве финансијске извештаје састављене у складу са IFRS.

Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS)

Стандарди и Тумачења усвојени од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Они обухватају:

- (а) Међународне стандарде финансијског извештавања;
- (б) Међународне рачуноводствене стандарде; и
- (ц) Тумачења које је разрадио Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRIC) или ранији Стални комитет за тумачења (SIC).

Почетни извештај о финансијској позицији сачињен у складу са IFRS

Извештај о финансијској позицији ентитета (објављен или необјављен) на датум преласка на IFRS.

Претходни општеприхваћени рачуноводствени принципи (GAAP)

Рачуноводствена основа коју је ентитет који први пут примењује IFRS користио непосредно пре усвајања IFRS.

Прилог Б

Изузећа од ретроспективне примене осталих IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS

Б1 Ентитет треба да примени изузећа која се односе на:

- (а) престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза (параграф Б2 и Б3);
- (б) рачуноводство хединга (параграфи Б4–Б6); и
- (ц) учешћа без права контроле (параграф Б7).

Престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза

Б2 Осим у случајевима наведеним у параграфу 27А, ентитет при првој примени IFRS, примењује захтеве у вези са престанком признавања из IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*

проспективно за трансакције настале 1. јануара 2004. године или касније. Другим речима, уколико ентитет који примењује IFRS први пут престане да признаје недериватна финансијска средства или обавезе у складу са општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP) које је примењивао раније, а као резултат трансакције настале пре 1. јануара 2004. године, не врши признавање ових средстава и обавеза у складу са IFRS (осим уколико се услови признавања не испуне као резултат каснијих трансакција или догађаја).

Б3 И поред наведеног у параграфу Б2, ентитет може да примењива захтеве у вези са престанком признавања из IAS 39 ретроспективно од датума који ентитет изабере, уколико су информације потребне за примену IAS 39 на финансијска средства и обавезе чије је признавање престало као резултат ранијих трансакција, прибављене у време почетног рачуноводственог обухвата ових трансакција.

Рачуноводство хеџинга

Б4 IAS 39 захтева да, на датум преласка на IFRS, ентитет:

(а) одмери све деривате по фер вредности; и

(б) елиминира све одложене губитке и добитке од деривата, о којима је извештавао према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP), као да су средства или обавезе.

Б5 Ентитет не изражава у свом почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS хеџинг однос који не испуњава услов за рачуноводство хеџинга на основу IAS 39 (на пример, многе хеџинг односе када је инструмент хеџинга готовински инструмент или уписана опција; када је ставка хеџинга нето позиција; или када се хеџингом штити каматни ризик инвестиције која се држи до доспећа). Међутим, ако је ентитет одредио нето позицију као ставку хеџинга на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа (GAAP), он може да означи појединачну ставку у оквиру те нето позиције ставку хеџинга у складу са IFRS, под условом да то учини до датума преласка на IFRS.

Б6 Уколико је, пре преласка на IFRS, ентитет означио трансакцију као хеџинг, али она не испуњава услове у вези са рачуноводством хеџинга наведене у IAS 39, ентитет примењује параграфе 91 и 101 IAS 39 за сврхе прекида рачуноводства хеџинга. Трансакције које су започеле пре датума преласка на IFRS се не означавају ретроспективно као хеџинг.

Учешћа без права контроле

Б7 Ентитет који први пут примењује IFRS примењује следеће захтеве IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен 2008. године) проспективно од датума преласка на IFRS:

(а) захтев из параграфа 28 да се укупни резултат приписује власницима матичног ентитета, а не учешћима без права контроле, чак и ако ово резултира тиме да учешћа без права контроле имају негативни салдо;

(б) захтеве из параграфа 30 и 31 за рачуноводствено обухватање промена у власничком учешћу матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле; и

(ц) захтеве из параграфа од 34 до 37 за рачуноводствено обухватање губитка контроле над зависним ентитетом и релевантне захтеве из параграфа 8A IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

Међутим, ако ентитет који први пут примењује IFRS одабере да примењује IFRS 3 (ревидиран 2008. године) ретроспективно на претходне пословне комбинације, он такође треба да примењује и IAS 27 (измењен 2008. године) у складу са параграфом Ц1 овог IFRS.

Прилог Ц Пословне комбинације

Овај прилог је саставни део овог IFRS. Ентитет треба да примени следеће захтеве у погледу пословних комбинација које је ентитет признао пре датума преласка на IFRS.

Ц1 Ентитет који први пут примењује IFRS може одабрати да не примењује IFRS 3 – *Пословне комбинације* (ревидиран 2008. године) ретроспективно на пословне комбинације из претходног периода (пословне комбинације које су настале пре датума преласка на IFRS). Међутим, ако ентитет који први пут примењује IFRS преправи било коју пословну комбинацију како би она била у складу са IFRS 3 (ревидиран 2008. године), он врши преправљање свих наредних пословних комбинација и такође примењује IAS

27 (измењен 2008. године) од тог истог датума. На пример, ако ентитет који први пут примењује IFRS одлучи да преправи пословну комбинацију која је настала 30. јуна 20X6. године, он врши преправљање свих пословних комбинација које су се догодиле између 30. јуна 20X6. године и датума преласка на IFRS и такође примењује IAS 27 (измењен 2008. године) од 30. јуна 20X6. године.

Ц2 Ентитет не мора да врши ретроспективну примену IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева* на кориговања фер вредности и на гудвил који су настали код пословних комбинација у периоду пре датума преласка на IFRS. Уколико ентитет не врши ретроспективну примену IAS 21 на ова кориговања фер вредности и на гудвил, он их третира као средства и обавезе ентитета, а не као средства и обавезе стеченог ентитета. Дакле, овај гудвил и кориговања фер вредности су или већ изражени у функционалној валути ентитета или су немонетарне ставке у страниој валути, које се исказују коришћењем девизног курса примењиваног према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (GAAP).

Ц3 Ентитет може да примени IAS 21 ретроспективно на кориговања фер вредности и на гудвил који настају:

(а) или код свих пословних комбинација насталих пре датума преласка на IFRS; или

(б) или код свих пословних комбинација за које ентитет одлучи да их преправи у циљу усклађивања са IFRS 3 и у складу са претходно наведеним параграфом Ц1.

Ц4 Уколико ентитет који први пут примењује IFRS одлучи да не примењује IFRS 3 ретроспективно на претходне пословне комбинације, та одлука има следеће последице на ту пословну комбинацију:

(а) ентитет који први пут примењује IFRS задржава исту класификацију (као стицања од стране законског стицаоца, обрнутог стицања од стране законског стеченог ентитета, или обједињавање учешћа у заједничком подухвату) као и у финансијским извештајима састављеним у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима;

(б) ентитет који први пут примењује IFRS признаје сву своју имовину и обавезе на датум преласка на IFRS, који су били стечени или преузети у прошлој пословној комбинацији, осим:

(i) неких финансијских средстава и финансијских обавеза чије је признавање престало у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима (видети параграф Б2); и

(ii) имовине, укључујући и гудвил, и обавеза који нису признати у консолидованом извештају о финансијској позицији стицаоца у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима и који се такође не би квалификовали за признавање у складу са IFRS у засебном извештају о финансијској позицији стеченог ентитета (видети (ф)–(i) у наставку).

Ентитет који примењује IFRS први пут признаје све промене проистекле од кориговања нераспоређене добити (или, ако је могуће, друге категорије капитала), осим ако промена није резултат признавања нематеријалне имовине која је претходно подведена под гудвил (видети (г)(i));

(ц) Ентитет који примењује IFRS први пут искључује из свог почетног биланса састављеног у складу са IFRS сваку ставку признату у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима која се не квалификује за признавање као имовина или обавеза у складу са IFRS. Ентитет који примењује IFRS први пут рачуноводствено обухвата проистеклу промену на следећи начин:

(i) ентитет који примењује IFRS први пут је можда класификовао прошлу пословну комбинацију као стицање и признао као нематеријалну имовину ставку која се не квалификује за признавање као имовина у складу са IAS 38 Нематеријална имовина. Он поново класификује ту ставку (и, уколико постоје, одложене порезе и учешћа без права контроле који се на њу односе) као део гудвила (осим уколико није извршило одбијање гудвила директно из капитала у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, (видети (г)(i) и (i) у наставку);

(ii) ентитет који примењује IFRS први пут признаје све резултате промене нераспоређене добити.¹

¹ Ове измене укључују рекласификацију у и из нематеријалне имовине уколико гудвил није у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима признат као средство. Ово настаје ако је, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, ентитет (а) одузео гудвил директно из капитала или (б) није третирао пословну комбинацију као стицање.

(д) IFRS захтевају накнадно одмеравање неке имовине и обавеза на основу тога што се не заснивају на првобитним (набавним) вредностима, као што је фер вредност. Ентитет који по први пут примењује IFRS одмерава ову имовину и обавезе на тој основи у свом почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS, чак и ако су стечене или преузете у прошлој пословној комбинацији. Он признаје сваку промену књиговодствене вредности насталу кориговањем нераспоређене добити (или, ако је могуће, друге категорије капитала), а не гудвила;

(е) Одмах након пословне комбинације, књиговодствена вредност стечене имовине и преузетих обавеза у тој пословној комбинацији, утврђена у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, биће њихова процењена вредност у складу са IFRS на тај датум. Ако IFRS захтевају одмеравање које се заснива на првобитним вредностима ове имовине и обавеза на каснији датум, та процењена вредност је основа за умањење вредности или амортизацију на основу набавне вредности, од датума те пословне комбинације;

(ф) Ако стечена имовина, или преузете обавезе, у прошлој пословној комбинацији нису признати у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, њихова процењена вредност није једнака нули у почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS. Уместо тога, стичалац их признаје и одмерава у свом консолидованом извештају о финансијској позицији на основи коју би IFRS захтевали у извештају о финансијској позицији стеченог ентитета. Ради илустрације, ако стичалац није у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима капитализовао финансијски лизинг стечен у прошлој пословној комбинацији, он капитализује овај лизинг у својим консолидованим финансијским извештајима на начин који би IAS 17 *Лизинг* захтевао од стеченог ентитета у извештају о финансијској позицији састављеном према IFRS. Слично, ако стичалац није, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, признао потенцијалну обавезу која још увек постоји на датум преласка на IFRS, стичалац признаје ту потенцијалну обавезу на тај датум, осим уколико IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* не забрањује такво признавање у финансијским извештајима стеченог ентитета. С друге стране, ако су имовина или обавезе, подведени под гудвил у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, а били би признати засебно у складу са IFRS 3, та имовина или обавеза остају у оквиру гудвила, осим ако IFRS не би захтевали њихово признавање у финансијским извештајима стеченог ентитета;

(г) Књиговодствена вредност гудвила у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS је његова књиговодствена вредност утврђена у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима на датум преласка на IFRS, након следећа два кориговања:

(и) ако то се то захтева по напред наведеним (ц)(и), ентитет који примењује IFRS први пут увећава књиговодствену вредност гудвила када рекласификује ставку која је призната као нематеријална имовина у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Слично томе, ако се напред наведеним (ф) захтева од ентитета који први пут примењује IFRS да призна нематеријалну имовину подведену под гудвил признатом према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, тај ентитет који први пут примењује IFRS умањује књиговодствену вредност гудвила у складу с тим (и, ако је могуће, коригује одложени порез и учешћа без права контроле);

(ii) без обзира на то да ли постоје било какви показатељи умањења вредности гудвила, ентитет који примењује IFRS први пут примењује IAS 36 *приликом тестирања гудвила на умањење вредности* на датум преласка на IFRS и приликом признавања сваког резултујућег умањења вредности нераспоређене добити (или, ако IAS 36 захтева ревалоризационе резерве). Тест постојања умањења вредности се заснива на условима који постоје на датум преласка на IFRS.

(х) На датум преласка на IFRS се не врше никаква друга кориговања књиговодствене вредности. На пример, ентитет који први пут примењује IFRS не преправља књиговодствену вредност гудвила:

(и) да би искључио истраживање и развој у оквиру процеса пословне комбинације (осим ако нематеријална имовина у вези са њом не испуњава услове за признавање у складу са IAS 38 у извештају о финансијској позицији стеченог ентитета);

(ii) за кориговање претходне амортизације гудвила;

(iii) ради поништавања кориговања гудвила које IFRS 3 не би дозволило, али су извршена у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, због кориговања према имовини и обавезама између датума пословне комбинације и датума преласка на IFRS.

(и) Ако је ентитет који примењује IFRS први пут признао гудвил у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима као одбитак од капитала:

(i) он не признаје тај гудвил у свом почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS. Штавише, он не рекласификује тај гудвил у добитак или губитак уколико отуђи зависни ентитет или уколико дође до умањења вредности инвестиције у зависни ентитет;

(ii) усклађивања која произилазе из накнадног разрешавања неизвесности које утичу на накнаду за стицање се признају у нераспоређеној добити.

(j) На основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа, ентитет који први пут примењује IFRS можда није консолидовао зависни ентитет стечен у прошлој пословној комбинацији (на пример, због тога што матични ентитет није третирао тај зависни ентитет као зависни ентитет у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима или није састављао консолидоване финансијске извештаје). Ентитет који први пут примењује IFRS коригује књиговодствене износе имовине и обавеза зависног ентитета према износима које би IFRS захтевали у извештају о финансијској позицији зависног ентитета. Процењена вредност гудвила на датум преласка на IFRS је једнака разлици између:

(i) учешћа матичног ентитета у тим коригованим књиговодственим вредностима;

(ii) вредности његове инвестиције у зависни ентитет у засебним финансијским извештајима матичног ентитета.

(к) Одмеравање учешћа без права контроле и одложеног пореза произилази из одмеравања остале имовине и обавеза. Стога, претходно наведена кориговања према признатој имовини и обавезама утичу на учешћа без права контроле и одложени порез.

Ц5 Изузеће за прошле пословне комбинације такође се примењује на ранија стицања инвестиција у придружене ентитете, као и учешћа у заједничким подухватима. Штавише, датум одабран у параграфу Ц1 примењује се подједнако на сва таква стицања.

Прилог Д Изузећа од осталих IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS

Д1 Ентитет може да изабере да ли ће користити једно или више од следећих изузећа:

(а) трансакције плаћања акцијама (параграфи Д2 и Д3);
(б) уговори о осигурању (параграф Д4);
(ц) *фер вредност* или ревалоризација као *процењене вредности* (параграфи Д5–Д8)

(д) лизинг (параграф Д9);
(е) примања запослених (параграфи Д10 и Д11);
(ф) кумулативне разлике превозиња (параграфи Д12 и Д13);
(г) инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете (параграфи Д14 и Д15);

(х) имовина и обавезе зависних ентитета, придружених ентитета и заједничких подухвата (параграфи Д16 и Д17);

(и) сложени финансијски инструменти (параграф Д18);

(j) означавање претходно признатих финансијских инструмената (параграф Д19);

(к) одмеравање фер вредности финансијског средства или финансијске обавезе приликом почетног признавања (параграф Д20);

(л) обавезе повлачења имовине из употребе укључене у набавну вредност некретнина, постројења и опреме (параграф Д21);

(м) финансијско средство или нематеријална имовина који се обрачунавају у складу са IFRIC 12 *Концесиони уговори за пружање услуга* (параграф Д22); и

(н) трошкове позајмљивања (параграф Д23).

Ентитет не примењује ова изузимања на друге ставке по аналогiji.

Трансакције плаћања акцијама

Д2 Ентитет који први пут примењује IFRS се подстиче, али се од њега не захтева примена IFRS 2 *Плаћања акцијама* за инструменте капитала који су додељени 07. новембра 2002. године

или раније. Ентитет који примењује IFRS први пут се такође подстиче, али се од њега не захтева, да примени IFRS 2 за инструменте капитала који су подељени после 07. новембра 2002. године, а стечени су пре каснијег од ова два датума (а) датума преласка на IFRS и (б) 01. јануара 2005. године. Међутим, ако се ентитет који примењује IFRS први пут одлучи да примени IFRS 2 за такве инструменте капитала, то може урадити једино ако је јавно обелоданио фер вредност ових инструмената, утврђену на датум одмеравања, као што је дефинисано у IFRS 2. За сва додељивања инструмената капитала на које није примењен IFRS 2 (на пример, за инструменте капитала додељене 07. новембра 2002. године или раније), ентитет који примењује IFRS први пут свакако обелоданује информације које се захтевају параграфима 44 и 45 IFRS 2. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут измени рокове или услове доделе инструмената капитала на које није примењен IFRS 2, од њега се не захтева да примени параграфе 26–29 IFRS 2, уколико је до модификација дошло пре датума преласка на IFRS.

Д3 Ентитет који први пут примењује IFRS се подстиче, али се од њега не захтева, да примени IFRS 2 за обавезе настале при трансакцијама плаћања акцијама које су измирене пре датума преласка на IFRS. Ентитет који први пут примењује IFRS се такође подстиче, али се од њега не захтева, да примени IFRS 2 за обавезе које су измирене пре 01. јануара 2005. године. За обавезе код којих је примењен IFRS 2, од ентитета који први пут примењује IFRS се не захтева преправљање упоредних информација до обима у коме се информације односе на период или датум пре 07. новембра 2002. године.

Уговори о осигурању

Д4 Ентитет који по први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из IFRS 4 *Уговори о осигурању*. IFRS 4 ограничава промене рачуноводствених политика за уговоре о осигурању, укључујући и промене које врши ентитет који први пут примењује IFRS.

Фер вредност или ревалоризација као процењена вредност

Д5 Ентитет може одабрати да одмерава ставку некретнина, постројења и опреме на дан преласка на IFRS по њеној фер вредности и да користи ту фер вредност као вредност процењену на тај датум.

Д6 Ентитет који први пут примењује IFRS може да одабере да користи ревалоризацију ставке некретнина, постројења и опреме у складу са претходно важећим општеприхваћеним рачуноводственим принципима, на датум или пре датума преласка на IFRS, као вредност процењену на датум ревалоризације, ако је та ревалоризација на датум ревалоризације била у општијем смислу упоредива са:

(а) фер вредношћу; или

(б) набавном вредношћу или амортизованом вредношћу на основу IFRS, коригованом да би одразиле, на пример, промене општег или посебног индекса цена.

Д7 Избори из параграфа Д5 и Д6 су такође доступни за:

(а) инвестиционе некретнине, ако ентитет одабере да користи модел набавне вредности из IAS 40 – *Инвестиционе некретнине*; и

(б) нематеријалну имовину која задовољава:

(i) критеријум признавања из IAS 38 – *Нематеријална имовина* (укључујући поузданост одмеравања првобитне набавне вредности; и

(ii) критеријуме ревалоризације из IAS 38 (укључујући постојање активног тржишта).

Ентитет не врши ове одабире за осталу имовину или за обавезе.

Д8 Ентитет који први пут примењује IFRS може да установи процењену вредност дела или целокупне имовине и обавеза по претходно важећим општеприхваћеним рачуноводственим принципима, њиховим одмеравањем по фер вредности на одређени датум, услед догађаја као што су приватизација или почетна јавна понуда. Он може одмеравања фер вредности узрокована таквим догађајем да, користи као процењену вредност у складу са IFRS на датум тог одмеравања.

Лизинг

Д9 Ентитет који примењује IFRS први пут може да примени прелазне одредбе IFRIC 4 *Одређивање да ли споразум садржи елемент лизинга*. У складу са тим, ентитет који примењује IFRS први пут може да одреди да ли споразум који постоји на датум преласка на IFRS садржи лизинг на основу чињеница и околности које постоје на тај датум.

Примања запослених

Д10 У складу са IAS 19 – *Примања запослених*, ентитет може да одлучи да користи „коридорски” приступ, при коме неки актуарски добици и губици остају непризнати. Код ретроспективне примене овог приступа се од ентитета захтева да подели кумулативне актуарске добитке и губитке од почетка остварења плана до дана преласка на IFRS, на признати и непризнати део. Међутим, ентитет који примењује IFRS први пут може изабрати да призна све кумулативне актуарске добитке и губитке на дан преласка на IFRS, чак и ако ће за касније актуарске добитке и губитке користити „коридорски” приступ. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут изврши овакав избор, примењује га на све планове.

Д11 Ентитет може обелоданити износе у складу са захтевима параграфа 120А(п) IAS 19 будући да су ти износи одређени за сваки рачуноводствени период проспективно од датума преласка на IFRS.

Кумулативне разлике превођења

Д12 IAS 21 *Учинци промена девизних курсева* од ентитета захтева да:

(а) признаје неке разлике превођења у осталом укупном резултату и акумулира их као засебан део капитала; и

(б) по отуђењу иностраног пословања, рекласификује кумулативне разлике превођења за ту инострану активност (укључујући, уколико је применљиво, добитке и губитке од хединга у вези са њом) из капитала у добитак или губитак, као део добитка и губитка од отуђења.

Д13 Међутим, ентитет који примењује IFRS први пут не мора да испуни ове захтеве за кумулативним разликама превођења, које су постојале на дан преласка на IFRS. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут користи ова изузећа, онда се:

(а) сматра да кумулативне разлике превођења за сва инострана пословања имају вредност нула, на дан преласка на IFRS; и

(б) из добитка или губитка накнадног отуђења сваког иностраног пословања искључују разлике превођења, које су настале пре дана преласка на IFRS и у њих се урачунавају касније разлике превођења.

Инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете

Д14 Када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје, IAS 27 (ревидиран 2008. године) захтева да ентитет обрачуна инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете на следећи начин:

(а) по набавној вредности или

(б) у складу са IAS 39.

Д15 Уколико ентитет који примењује IFRS први пут одмерава такве инвестиције по набавној вредности у складу са IAS 27, у својим почетним извештајима о финансијској позицији припремљеним у складу са IFRS ће те инвестиције одмеравати по:

(а) набавној вредности у складу са IAS 27; или

(б) процењеној вредности. Процењена вредност таквих инвестиција је:

(i) фер вредност (одређена у складу са IAS 39) на датум преласка на IFRS у појединачним финансијским извештајима ентитета; или

(ii) књиговодствена вредност на тај датум према претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Уколико одлучи да користи процењену вредност ентитет који по први пут примењује IFRS може да изабере између напред наведених опција (i) или (ii) за сврхе одмеравања инвестиције у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете и придружене ентитете.

Имовина и обавезе зависних ентитета, придружених ентитета и заједничких подухвата

Д16 Ако зависни ентитет први пут примењује IFRS касније у односу на матични ентитет, он у својим финансијским извештајима одмерава своју имовину и обавезе по:

(а) књиговодственим вредностима које би биле укључене у консолидоване финансијске извештаје матичног ентитета на датум преласка матичног ентитета на IFRS, ако никаква кориговања нису извршена за поступке консолидације, и за ефекте пословне комбинације путем које је матични ентитет стекао зависни ентитет; или

(б) књиговодственим вредностима које захтева остатак овог IFRS, које се заснивају на датуму преласка зависног ентитета на

IFRS. Ове књиговодствене вредности би могле да се разликују од оних описаних под а):

(i) када изузећа у овом IFRS узрокују одмеравања која зависе од датума преласка на IFRS;

(ii) када се рачуноводствене политике коришћене у финансијским извештајима зависног ентитета разликују од оних у консолидованим финансијским извештајима. На пример, зависни ентитет може да користи метод набавне вредности из IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*, док група може користити модел ревалоризације.

Сличан избор је доступан придруженом ентитету или заједничком подухвату код ког се IFRS почињу примењивати по први пут, а касније у односу на ентитет који има значајан утицај на њега или има заједничку контролу над њим.

Д17 Међутим, ако ентитет почне да први пут примењује IFRS, касније у односу на његов зависни ентитет (или придружени ентитет или заједнички подухват), тај ентитет, у својим консолидованим финансијским извештајима, одмерава имовину и обавезе зависног ентитета (или придруженог ентитета или заједничког ентитета) по истим књиговодственим вредностима као и у финансијским извештајима зависног ентитета (или придруженог ентитета, или заједничког подухвата), након кориговања ради консолидације и рачуноводственог кориговања капитала и за ефекте пословне комбинације при којој је дати ентитет стекао зависни ентитет. Слично томе, ако матични ентитет почне да први пут примењује IFRS пре или касније у односу на његове консолидоване финансијске извештаје, он одмерава своју имовину и обавезе у истим износима у обе врсте финансијских извештаја, осим за кориговања ради консолидације.

Сложени финансијски инструменти

Д18 IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* захтева од ентитета да подели сложени финансијски инструмент на почетку, на засебне делове обавеза и капитала. Ако део обавеза више није неизмирен, ретроспективна примена IAS 32 укључује раздвајање двају делова капитала. Први део се налази у оквиру нераспоређене добити и представља кумулативну камату зарађену на делу обавеза. Други део представља почетни капитал. Међутим, на основу овог IFRS, ентитет који примењује IFRS први пут не треба да раздваја ова два дела, ако део обавеза није више неизмирен на датум преласка на IFRS.

Означавање већ признатих финансијских инструмената

Д19 IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* дозвољава да се приликом почетног признавања финансијско средство означи као расположиво за продају или да се финансијски инструмент (под условом да задовољава одређене критеријуме) означи као финансијско средство или финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха. Упркос овом захтеву, изузеци се примењују у следећим околностима:

(а) ентитету је дозвољено да изврши означавање расположивости за продају на датум преласка на IFRS;

(б) ентитету је дозвољено да означи, на датум преласка на IFRS, свако финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха под условом да то средство или обавеза задовољавају критеријуме из параграфа 9(б)(i), 9(б)(ii) или 11А IAS 39 на тај датум.

Одмеравање фер вредности финансијских средстава или обавеза

Д20 Без обзира на захтеве параграфа 7 и 9, ентитет може применити захтеве наведене у последњој реченици параграфа AG76 и параграфа AG76А IAS 39 на један од следећих начина:

(а) проспективно на трансакције започете после 25. октобра 2002. године; или

(б) проспективно на трансакције започете после 1. јануара 2004. године.

Промене постојећих обавеза повлачења имовине из употребе, обнављања и сличних обавеза укључених у набавну вредност некретнина, постројења и опреме

Д21 IFRIC 1 *Одређивање да ли споразум садржи елемент лизинга* захтева да се одређене промене обавеза по основу повлачења имовине из употребе, обнављања или сличних обавеза додају или одузму од набавне вредности имовине на коју се односе; кориговани износ се затим проспективно амортизује током преосталог корисног

века трајања. Ентитет који примењује IFRS први пут не мора да врши усклађивање са овим захтевима за промене оваквих обавеза које су настале пре датума преласка на IFRS. Уколико ентитет који примењује IFRS први пут користи ову могућност изузећа, треба да:

(а) одмери обавезу на датум преласка на IFRS у складу са IAS 37;

(б) у мери у којој је обавеза под делокругом IFRIC 1, процени износ који би био укључен у набавну вредност имовине на коју се односи при настанку обавезе, дисконтовањем обавезе до тог датума и користећи најбољу процену историјске дисконтне стопе кориговане за ризик, која би се примењивала на обавезу током периода који протекне у међувремену; и

(ц) израчуна амортизацију акумулирану на тај износ, на датум преласка на IFRS, на основу текуће процене корисног века трајања имовине, применом политике амортизације које је ентитет усвојио у складу са IFRS.

Концесиони уговори за пружање услуга

Д22 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе IFRIC 12.

Трошкови позајмљивања

Д23 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примењује прелазне одредбе изнете у параграфима 27 и 28 из IAS 23 *Трошкови позајмљивања*, ревидираном 2007. године. У тим параграфима, упућивања на датум ступања на снагу треба да се тумаче као 1. јануар 2009. године или датум преласка на IFRS, који год да је каснији.

Прилог Е Привремена изузећа од IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS

[Прилог резервисан за потенцијална будућа привремена изузећа].

Међународни стандард финансијског извештавања 2 Плаћања акцијама

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да прецизира финансијско извештавање ентитета када се он обавезује на трансакције плаћања акцијама. Конкретно, њиме се од ентитета захтева да прикаже у свом билансу успеха и финансијској позицији ефекте трансакција плаћања акцијама, укључујући и расходе везане за трансакције у којима су запосленима додељене опције на акције.

Делокруг

2 Ентитет примењује овај IFRS при обрачунавању свих трансакција плаћања акцијама укључујући и:

(а) трансакције плаћања акцијама засноване на капиталу, у којима ентитет добија добра или услуге као накнаду за капитал ентитета (укључујући акције и опције на акције);

(б) трансакције плаћања акцијама засноване на готовини у којима ентитет стиче добра или услуге прављењем обавеза добављачу робе или пружаоцу услуга за износе засноване на цени (или вредности) акција ентитета или других инструмената капитала ентитета; и

(ц) трансакције у којима ентитет добија или стиче добра или услуге, а услови споразума обезбеђују било ентитету, било добављачу добара или пружаоцу услуга могућност избора ентитета између измирења трансакција у готовини (или другим средствима) или емитовањем инструмената капитала,

осим у случајевима описаним у параграфима 5 и 6.

3 За сврхе овог IFRS, преноси инструмената капитала ентитета од стране његових акционара на стране које ентитет снабдевају робом или услугама (укључујући и запослене) су трансакције плаћања акцијама, ако трансфер није очигледно извршен у неку другу сврху, а не у сврху плаћања добара или услуга пружених ентитету. Ово се такође односи на преносе инструмената капитала матичног ентитета, или инструмената капитала другог ентитета у истој групи, странама које су ентитет снабдеде добрима или услугама.

4 За сврхе овог IFRS, трансакција са запосленим (или другом страном) у његовом својству носиоца инструмената капитала ентитета не представља трансакцију плаћања акцијама. На пример, ако ентитет свим имаоцима одређене класе његових инструмената

капитала додели право стицања додатних инструмената капитала ентитета по цени која је нижа од фер вредности ових инструмената капитала, и запослени добије такво једно право зато што је има-лац инструмената капитала те одређене класе, додељивање или извршење таквог права није предмет захтева овог IFRS.

5 Као што је описано у параграфу 2, овај IFRS се примењује код трансакција плаћања акцијама у којима ентитет стиче или прима добра или услуге. Добра подразумевају залихе, потрошну робу, некретнине, постројења и опрему, нематеријалну имовину и друга нефинансијска средства. Међутим, ентитет не треба да примењује овај IFRS код трансакција у којима он стиче добра као део нето средстава стечених у пословној комбинацији за коју се примењује IFRS 3 Пословне комбинације. Због тога, инструменти капитала емитовани у пословној комбинацији у замену за контролу над стеченим инструментима не улазе у делокруг овог IFRS. Међутим, инструменти капитала додељени запосленима односно добављачима у својству запослених (на пример, за надокнаду континуиране услуге) улазе у делокруг овог IFRS. Слично томе поништење, замена или друга модификација споразума плаћања акцијама због пословне комбинације или другог реструктурирања капитала се обрачунавају у складу са овим IFRS. IFRS 3 пружа упутства за утврђивање да ли су инструменти капитала емитовани у пословној комбинацији део накнаде пренесене у замену за контролу над стеченим ентитетом (и тиме спадају под делокруг IFRS 3) или представљају принос од континуиране услуге коју треба признати у периоду после комбинације (и тиме спадају под делокруг овог IFRS).

6 Овај IFRS се не примењује на трансакције плаћања акцијама у којима ентитет добија или стиче добра или услуге по уговору у делокругу параграфа 8–10 IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација* (ревидиран 2003)¹ или параграфа 5–7 IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање* (ревидиран 2003. године).

Признавање

7 Ентитет признаје добра или услуге добијене или стечене у трансакцији плаћања акцијама када добија добра или док прима услуге. Ентитет признаје одговарајуће повећање капитала уколико су добра или услуге добијени у трансакцији плаћања акцијама заснованој на капиталу, или обавезе уколико су роба или услуге стечени у трансакцији плаћања акцијама заснованој на готовини.

8 Када роба или услуге добијене или стечене у трансакцији плаћања акцијама не испуњавају услове да се признају као средства, признају се као расходи.

9 Обично, расход настаје услед потрошње добара или услуга. На пример, услуге се скоро увек користе одмах, и у том случају се расход признаје за време када друга страна пружа услугу. Добра се могу трошити током неког временског периода или, у случају залиха продати на неки каснији датум, и у том случају расход се признаје када се добра потроше или продају. Међутим, понекад је неопходно признати расход пре него што су роба или услуге потрошени или продати, зато што испуњавају услове да се признају као средства. На пример, ентитет би могао да стиче добра у оквиру истраживачке фазе пројекта на развоју неког новог производа. Иако ова добра нису потрошена, она не би могла испунити услове за признавање као средство у складу са важећим IFRS.

Трансакције плаћања акцијама засноване на капиталу Општи преглед

10 У трансакцијама плаћања акцијама заснованим на капиталу ентитет треба да изврши одмеравање добијених добара или услуга, као и одговарајућег повећања капитала, директно, по фер вредности добијених добара или услуга, осим у случају када се фер вредност не може поуздано проценити. Уколико ентитет не може да изврши поуздану процену фер вредности добијених добара или услуга, он треба да изврши одмеравање њихове вредности, као и одговарајућег повећања у капиталу, индиректно, позивањем на² фер вредност додељених инструмената капитала.

1 Назив IAS 32 је промењен 2005. године.

2 Овај IFRS користи израз “позивањем на” фер вредност уместо “по” фер вредности, због тога што се трансакције коначно одмерава множењем фер вредности датих инструмената капитала мерене на датум који је специфициран у параграфу 11 или 13 (у зависности који је применљив), са бројем одобрених инструмената капитала, као што је објашњено у параграфу 19.

11 Да би применио захтеве параграфа 10 на трансакције са *запосленима и другима који пружају сличне услуге*,³ ентитет одмерава фер вредност добијених услуга позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала, зато што најчешће није могуће поуздано проценити фер вредност добијених услуга, као што је то описано у параграфу 12. Фер вредност ових инструмената капитала се одмерава на *датум додељивања*.

12 Акције, опције на акције или други инструменти капитала се додељују запосленима као део пакета надокнаде, поред зараде у готовини и других примања запослених. Обично, није могуће директно одмеравање услуга добијених за одређене компоненте пакета надокнаде за запослене. Такође не би било могуће извршити одмеравање фер вредности целог пакета надокнаде независно, без директног одмеравања фер вредности додељених инструмената капитала. Поред тога, акције и опције на акције се понекад додељују као део бонус аранжмана, а не као део основне накнаде, на пример као стимулација запосленима да остану у радном односу код ентитета или као врста награде за њихов труд у повећању успешности ентитета. Додељивањем акција или опција на акције, поред других накнада, ентитет исплаћује додатне накнаде да би остварио додатне користи. Вршење процене фер вредности ових додатних користи ће вероватно бити отежано. Услед потешкоћа са директним одмеравањем фер вредности добијених услуга, ентитет одмерава фер вредност услуга добијених од запосленог позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала.

13 Да би се захтеви из параграфа 10 применили на трансакције са другим странама осим запослених, треба да постоји оборива претпоставка да се фер вредност добијених добара или услуга може поуздано проценити. Та фер вредност се одмерава на дан када ентитет добије робу или друга страна пружи услугу. У ретким случајевима, ако ентитет оповргне ову претпоставку зато што се не може извршити поуздана процена фер вредности добијених добара или услуга ентитет треба да изврши мерење добијених добара или услуга као и одговарајућег повећања капитала, индиректно, по референци фер вредности додељених инструмената капитала, мерених на дан када ентитет добија добра или друга странка пружа услугу.

Трансакције у којима се примају услуге

14 Уколико се право на додељене инструменте капитала одмах стиче, друга страна не мора да испуни прецизирани период услуге пре него што добије безусловно право на те инструменте капитала. Уколико не постоје докази о супротном, ентитет ће претпоставити да су услуге које је друга страна пружила као накнаду за инструменте капитала добијене. У овом случају, на датум додељивања признаје добијене услуге у потпуности, заједно са одговарајућим повећањем капитала.

15 Уколико се додељени инструменти капитала не стичу док друга страна не испуни прецизирани период услуге, ентитет ће претпоставити да ће услуге које друга страна пружа као накнаду за инструменте капитала бити добијене у будућности, за време периода стицања. Ентитет ове услуге обрачунава у току периода стицања како их друга страна буде пружала, заједно са одговарајућим повећањем капитала. На пример:

(а) Уколико се запосленим додељују опције на акције под условом да испуни трогодишњи период пружања услуга, онда ће ентитет претпоставити да ће услуге које запослени треба да пружи као надокнаду за опције на акције бити добијене у будућности, током тог трогодишњег периода стицања;

(б) Уколико је додељивање опција на акције запосленом условљено условом извршења и тиме да запослени остане у ентитету све док тај услов извршења не испуни а дужина периода стицања варира у зависности од тога када је услов извршења задовољен, ентитет ће претпоставити да ће услуге које запослени треба да пружи као накнаду за опције на акције бити добијене у будућности, током очекиваног периода стицања. Ентитет процењује дужину очекиваног периода додељивања на дан додељивања, на основу највероватнијег исхода услова извршења. Уколико су услови извршења услови тржишта, процена дужине очекиваног периода додељивања је у складу са претпоставкама у процењивању фер вредности стицања опција, и не би је требало накнадно ревидирати. Уколико услови извршења нису услови тржишта, ентитет ревидира своју процену дужине периода стицања, уколико је потребно, и уколико касније информације указују да ће се дужина периода стицања разликовати од претходних процена.

3 даљем тексту овог IFRS, све референце које се односе на запослене односе се и на све остале који пружају сличне услуге.

Трансакције одмеравање позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала Одређивање фер вредности додељених инструмената капитала

16 За трансакције одмеравање позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала, ентитет одмерава фер вредност додељених инструмената капитала на дан одмеравања, на основу тржишних цена уколико је то могуће, узимајући у обзир услове под којима су ови инструменти капитала додељени (сходно захтевима из параграфа 19–22).

17 Уколико тржишне цене нису доступне, ентитет процењује фер вредност додељених инструмената капитала користећи се техником за процењивање могуће цене инструмената капитала на дан одмеравања у независној трансакцији између обавештених, вољних страна. Техника процењивања су у складу са општеприхваћеним методологијама које се користе приликом формирања цена финансијских инструмената, и садрже све факторе и претпоставке које ће обавештени, вољни учесници на тржишту узимати у обзир при формирању цене (сходно захтевима из параграфа 19–22).

18 Прилог Б садржи још упутстава за одмеравање фер вредности акција и опција на акције, усредсређујући се на специфичне услове који су обично карактеристични за акције или опције на акције за запослене.

Поступак код услова стицања

19 Стицање инструмената капитала може бити условљено испуњавањем одређених услова стицања. На пример, стицање акција или опција на акције запосленом обично се условљава останком запосленог у ентитету неко одређено време. Такође би услов могло бити и испуњавање услова извршења, као што су постизање специфичног раста профита у ентитету или специфично повећање цена акција ентитета. Услови стицања, који не подразумевају услове тржишта, неће бити узети у обзир приликом процењивања фер вредности акција или опција на акције на дан мерења. Уместо тога услови стицања се узимају у обзир кориговањем броја инструмената капитала који је обухваћен у одмеравању износа трансакције тако да, коначно, износ признат за добијену робу или услуге као накнада за додељене инструменте капитала се заснива на броју инструмената капитала који се на крају стиче. Због тога, на кумулативној основи, ниједан износ се не признаје за добијена добра или услуге уколико се додељени инструменти капитала не стичу услед неиспуњавања услова стицања, на пример, друга страна није успела да испуни прецизирани период услуга, или нису задовољени услови извршења, сходно захтевима из параграфа 21.

20 Да би применио захтеве из параграфа 19, ентитет признаје износ за добијена добра или услуге у току периода стицања на основу најбоље могуће процене очекиваног броја инструмената капитала који ће бити додељен и ревидира ову процену уколико је неопходно, уколико накнадне информације указују да ће се очекивани број инструмената капитала који ће бити стечен разликовати од претходних процена. На дан стицања, ентитет ревидира процену како би изједначио број инструмената капитала који су на крају стечени, сходно захтевима из параграфа 21.

21 Услови тржишта, као што је циљна цена акције на основу које се условљава стицање (или извршавање), се узимају у обзир приликом процењивања фер вредности стечених инструмената капитала. Због тога, за инструменте капитала додељене са условима тржишта, ентитет признаје добијена добра или услуге добијене од друге стране која испуњава све друге услове стицања (на пример, услуге добијене од запосленог који остаје у ентитету одређени период), без обзира да ли су услови тржишта задовољени.

Поступак код других услова стицања

21А Слично томе, ентитет узима у обзир све друге услове стицања када процењује фер вредност додељених инструмената капитала. Дакле, за додељивање инструмената капитала са другим условима стицања, ентитет признаје добра и услуге примљене од друге стране која задовољава све услове стицања који нису услови тржишта (на пример, услуге које је пружио запослени који остаје у служби током утврђеног временског периода), без обзира на то да ли су задовољени други услови стицања.

Поступак код поновног додељивања

22 За опције са поновним додељивањем, овај поступак се не узима у обзир приликом процењивања фер вредности додељених

опција на дан одмеравања. Уместо тога поновно додељивање се обрачунава као нова додатна опција на акцију, уколико и када дође до накнадног поновног додељивања акција.

Након датума стицања

23 Након признавања добијених добара или услуга у складу са параграфима 10–22, и одговарајућег повећања капитала, ентитет не прави накнадне корекције укупног капитала после датума стицања. На пример, ентитет не треба да накнадно промени износ признат за услуге добијене од запосленог уколико су стечени инструменти капитала касније престали да важе или у случају опција на акције, те опције нису извршене. Међутим, овај захтев не спречава ентитет да призна пренос унутар капитала, то јест пренос из једне компоненте капитала у другу.

Ако се фер вредност инструмената капитала не може поуздано проценити

24 Захтеви из параграфа 16–23 се примењују када се од ентитета тражи да одмерава трансакције плаћања акцијама позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала. У ретким случајевима, ентитет може бити у немогућности да изврши поуздану процену фер вредности додељених инструмената капитала на дан одмеравања, а у складу са захтевима у параграфима 16–22. Само у овим ретким случајевима, ентитет уместо тога:

(а) одмерава инструменте капитала по њиховој *унутрашњој вредности*, почев од дана када ентитет добије добра или друга страна пружи услугу и касније на крају сваког извештајног периода и на датум коначног измирења, уз било какве промене унутрашње вредности признате као добитак или губитак. За додељене опције на акције, споразум плаћања акцијама је коначно завршен када су извршене опције, престале да важе (на пример по завршетку радног односа) или истекле (на пример на крају временског трајања опције).

(б) признаје добијена добра или услуге на основу броја инструмената капитала који ће на крају бити додељен или (где се то може учинити) коначно извршен. Да би применио овај захтев у случају опција на акције, на пример, ентитет признаје добијену робу или услуге у току периода стицања, уколико их има, у складу са параграфима 14 и 15, осим што се захтеви у параграфу 15(б) који се тичу услова тржишта не примењују. Износ признате робе или услуга добијених за време периода стицања се заснива на броју опција на акције за које се очекује да ће бити стечене. Ентитет ревидира ову процену, уколико је то потребно, и уколико касније информације указују да ће се број опција на акције за које се очекује да ће бити стечене разликовати од претходних процена. На дан стицања, ентитет треба да ревидира процену како би изједначио број инструмената капитала који је стечен. После датума додељивања, ентитет сторнира износ за који је извршено признавање добијених добара или услуга уколико су опције на акције касније престале да важе или су истекле на крају рока трајања опција на акције.

25 Ако неки ентитет примењује параграф 24, није неопходно примењивање параграфа 26–29, зато што ће све модификације услова под којима су извршена додељивања инструмената капитала бити узете у обзир приликом примене метода унутрашње вредности приказаног у параграфу 24. Међутим, ако ентитет изврши додељивање инструмената капитала где је параграф 24 већ примењен:

(а) ако се измирење изврши у току периода стицања, ентитет обрачунава измирење као убрзање стицања, и зато одмах признаје износ који би иначе био признат за добијене услуге током преосталог периода стицања;

(б) сва плаћања извршена при измирењу се обрачунавају као поновна куповина инструмената капитала, то јест као одбитак од капитала, осим у мери у којој плаћање превазилази унутрашњу вредност инструмената капитала одмерених на дан поновне куповине. Сваки такав вишак се признаје као расход.

Модификације услова под којима су инструменти капитала додељени, укључујући поништења и измирења

26 Ентитет би могло да изврши модификације услова под којима су додељени инструменти капитала. На пример, могла би се смањити цена извршавања опција које су додељене запосленима (то јест поново формирати цене опција), што увећава фер вредност тих опција. Захтеви у параграфима 27–29 који се тичу ефеката

модификација дати су у контексту трансакција плаћања акцијама која се врше запосленима. Међутим, захтеве такође треба примењивати у трансакцијама плаћања акцијама и када су у питању друге стране, а не запослени а одмерене су позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала. У овом другом случају, сва помињања датума додељивања у параграфима 27–29 се, уместо тога, односе на датум на који ентитет добија робу или страна пружа услугу.

27 Ентитет признаје као минимум, добијене услуге одмерене по фер вредности инструмената капитала на датум додељивања, осим ако се ти инструменти капитала не стичу услед неиспуњавања услова додељивања (осим услова тржишта) који су прецизирани на датум стицања. Ово се примењује без обзира на модификације услова под којима су додељени инструменти капитала, или на поништавање или измирење ових инструмената капитала за које је извршено додељивање. Поред тога, ентитет признаје ефекте модификација који доводе до повећања укупне фер вредности споразума плаћања акцијама или су на други начин корисни за овакав споразум плаћања, или на други начин користе запосленом. Упутство за примењивање овог захтева дато је у Прилогу Б.

28 Ако се додела инструмената капитала поништи или измири за време периода стицања (а није у питању случај поништења стицања услед неиспуњавања услова стицања):

(а) Ентитет ово поништење или измирење обрачунава као убрзавање стицања, и због тога одмах признаје износ који би иначе био признат за добијене услуге током преосталог периода стицања;

(б) Свако плаћање запосленом приликом поништења или измирења додељивања се обрачунава као поновна куповина права на капитал, то јест као одбитак од капитала, осим у случајевима када плаћање које се врши превазилази фер вредност додељених инструмената капитала, одмерених на дан поновне куповине. Такви вишкови се признају као расход. Међутим, да споразум о плаћању акцијама садржи компоненте обавеза, ентитет би требало да поново одмери фер вредност обавеза на датум поништења или измирења. Свако плаћање извршено ради измирења компоненте обавезе се рачуноводствено обухвата као гашење обавезе;

(ц) Ако су запосленом додељени нови инструменти капитала и на дан додељивања ових нових инструмената капитала ентитет идентификује ове нове инструменте капитала као замену за поништене инструменте капитала, ентитет их обрачунава на исти начин као у случају модификација првобитног додељивања инструмената капитала, у складу са параграфом 27 и упутством у Прилогу Б. Повећање фер вредности представља разлику између фер вредности инструмената капитала који су замена за поништене, и нешто фер вредности поништених инструмената капитала, на датум додељивања инструмената капитала који представљају замену поништених. Нето вредност поништених инструмената капитала је њихова вредност, непосредно пре поништења, умањена за износ плаћања запосленом приликом поништења инструмената капитала који се обрачунава као одбитак од капитала у складу са претходно наведеним под (б). Уколико ентитет нове додељене инструменте капитала не идентификује као замену за поништене инструменте капитала, онда је потребно да ентитет ове нове инструменте капитала обрачунава као ново додељивање инструмената капитала.

28А Ако ентитет или друга страна могу да бирају да ли ће задовољити друге услове стицања, ентитет третира пропуст ентитета или друге стране да задовољи друге услове стицања током периода стицања као поништавање.

29 Уколико ентитет изврши поновну куповину стечених инструмената капитала, плаћање запосленима треба обрачунавати као одбитак од капитала, осим у мери у којој превазилази фер вредност поново купљених инструмената капитала, одмерених на датум поновне куповине. Ови вишкови се признају као расход.

Трансакције плаћања акцијама засноване на готовини

30 У случајевима трансакција плаћања акцијама заснованих на готовини ентитет одмерава стечена добра или услуге као и настале обавезе по фер вредности обавезе. Све док се обавеза не измири, ентитет поново одмерава фер вредност обавеза на крају сваког извештајног периода и на датум измирења истовремено са свим променама фер вредности које су признате као добитак или губитак за тај период.

31 На пример, ентитет може запосленима доделити права пораста вредности акција у склопу њиховог пакета накнаде, при чему би запослени добили права на будуће исплате у готовини (а

не на инструменте капитала), на основу повећања цене акције ентитета у одређеном степену током одређеног временског периода. Или би ентитет могао својим запосленима доделити право да примају будућа готовинска плаћања тако што ће им доделити право на акције (укључујући и акције које ће бити емитоване по извршењу опција на акције) које су откупиве или обавезно (на пример, по прекиду радног односа) или по избору запосленог.

32 Ентитет признаје добијене услуге као и обавезу плаћања тих услуга док запослени пружају услугу. На пример, нека права на пораст вредности акција се стичу одмах, и због тога се од запослених не захтева да испуне у потпуности одређен период пружања услуга да би добили овлашћење за готовинска плаћања. У одсуству супротних доказа, ентитет претпоставља да су услуге које запослени пружају у замену за права на пораст вредности акција добијена. Тако ентитет одмах признаје добијене услуге као и обавезу плаћања тих услуга. Уколико права на пораст вредности акција не буду додељена до краја одређеног периода пружања услуга запосленог, ентитет треба да изврши признавање добијених услуга као и обавеза плаћања за те услуге у току периода када запослени пружају услуге.

33 Обавеза се одмерава на почетку и на крају сваког извештајног периода све до коначног измирења по фер вредности права на пораст вредности акција примењујући модел формирања цене опције, и узимајући у обзир услове под којима је извршено додељивање права акција, и мери у којој су запослени извршили пружање услуга до тог датума.

Трансакције плаћања акцијама са могућношћу готовинског плаћања

34 Код трансакција плаћања акцијама у којима услови споразума обезбеђују или ентитету или другој страни могућност избора ентитета између измирења трансакције готовином или емитовањем инструмената капитала, ентитет ову трансакцију, или компоненте те трансакције, обрачунава као трансакцију плаћања акцијама готовином уколико, и у мери у којој је ентитет направио обавезу измирења у готовини или другим средствима, или као трансакцију плаћања акцијама засновану на капиталу уколико, и у мери у којој ентитет није направио такву обавезу.

Трансакције плаћања акцијама у којима услови споразума другој уговорној страни дају могућност избора начина измирења

35 Уколико је ентитет другој уговорној страни доделио право да бира да ли ће измирити трансакцију плаћања акцијама засновану на готовини⁴ или емитовањем инструмената капитала, ентитет је доделило сложени финансијски инструмент, који укључује компоненту дуга (то јест право друге стране да захтева плаћање у готовини) и компоненту капитала (то јест право друге стране да захтева измирење у инструментима капитала, а не у готовини). У трансакцијама са другим странама које нису запослене код ентитета, код којих се фер вредност добијених добара или услуга директно одмерава, ентитет одмерава компоненте капитала сложеног финансијског инструмента као разлику између фер вредности добијених добара или услуга и фер вредности компоненте дуга, на датум добијања добара или услуга.

36 За остале трансакције, укључујући и трансакције са запосленима, ентитет одмерава фер вредност сложеног финансијског инструмента на дан одмеравања, узимајући у обзир услове под којима су извршена додељивања права на готовину или инструменте капитала.

37 Да би се применио параграф 36, ентитет прво одмерава фер вредност компоненте дуга, а затим утврђује фер вредност компоненте капитала – узимајући у обзир да друга страна мора да изгуби право на готовину како би добила инструмент капитала. Фер вредност сложеног финансијског инструмента представља збир фер вредности ове две компоненте. Међутим, трансакције плаћања акцијама у којима друга страна има могућност избора измирења често су такве структуре да је фер вредност једне врсте измирења једнака фер вредности друге врсте измирења. На пример, друга уговорна страна може имати избор добијања опција на акције или добијања права на пораст вредности акција заснованих на готовини. У таквим случајевима, фер вредност компоненте

4 У параграфима 35–43, када се говори о готовини мисли се и на друга средства ентитета.

капитала је нула, па је због тога фер вредност сложеног финансијског инструмента једнака фер вредности компоненте дуга. Супротно томе, уколико се фер вредности двеју врста измирења разликују, фер вредност компоненте капитала обично је већа од нуле, и у том случају ће фер вредност сложеног финансијског инструмента бити већа од фер вредности компоненте дуга.

38 Ентитет треба одвојено да обрачунава добра или услуге које добије или стекне у погледу сваке од компоненти сложеног финансијског инструмента. У случају компоненте дуга, ентитет признаје стечену робу или услуге, као обавезу плаћања ове робе или услуга, у време док друга страна врши снабдевање добрима или врши пружање услуге, а у складу са захтевима који се примењују код трансакција плаћања акцијама заснованих на готовини (параграфи 30–33). У случају компоненте капитала (уколико је има), ентитет признаје добијена добра или услуге, као и повећања капитала, у време док друга страна врши снабдевање добрима или пружа услуге, а у складу са захтевима који се примењују код трансакција плаћања акцијама заснованих на капиталу (параграфи 10–29).

39 На датум измирења, ентитет поново одмерава обавезу до фер вредности. Уколико ентитет приликом измирења врши емитовање инструмената капитала а не плаћање готовином, тај трошак треба пренети директно на капитал, као извршено плаћање за емитовање инструмената капитала.

40 Уколико ентитет приликом измирења плаћа готовином, а не емитовањем инструмената капитала, то плаћање би требало искористити за измирење трошкова у потпуности. Свака компонента капитала за коју је претходно извршено признавање остаје у оквиру капитала. Одлучујући се за измирење у готовини, друга уговорна страна губи право примања инструмената капитала. Међутим, овај захтев не спречава ентитет да призна пренос у оквиру капитала, то јест пренос из једне компоненте капитала у другу.

Трансакције плаћања акцијама у којима услови споразума дају ентитету могућност избора начина измирења

41 У случају трансакције плаћања акцијама у којој услови споразума дају ентитету могућност да бира да ле ће измирење извршити у готовини или емитовањем инструмената капитала, ентитет треба да утврди да ли постоји обавеза измирења у готовини и у складу са тим обрачунава трансакцију плаћања акцијама. Ентитет има обавезу измирења у готовини уколико измирење помоћу инструмената капитала нема комерцијални карактер (на пример зато што је ентитету законом забрањено емитовање акција), или ентитет већ има утврђену праксу или политику вршења измирења у готовини, или обично врши измирење у готовини када друга страна затражи такву врсту измирења.

42 Уколико ентитет има обавезу измирења у готовини, обрачун за трансакцију се врши у складу са захтевима који се примењују код трансакција плаћања акцијама заснованих на готовини, у параграфима 30–33.

43 Уколико не постоји ова врста обавезе, ентитет за ту трансакцију врши обрачун у складу са захтевима који се примењују код трансакција плаћања акцијама заснованих на капиталу, у параграфима 10–29. По извршењу измирења:

(а) уколико се ентитет определи за измирење у готовини, плаћање готовином ће се обрачунавати као поновна куповина дела капитала, то јест као одбитак од капитала, осим у случају приказаном под (ц);

(б) уколико се ентитет определи за измирење емитовањем инструмената капитала, не захтева се никакав даљи обрачун (осим преноса из једне компоненте капитала у другу, уколико је то потребно), осим у случају приказаном под (ц);

(ц) уколико се ентитет определи за алтернативу измирења са вишом фер вредношћу, на датум измирења, ентитет признаје додатни расход за дати вишак вредности, то јест за разлику између готовине која је дата и фер вредности инструмената капитала који би иначе био емитован, или разлике између фер вредности инструмената капитала и износа у готовини који би иначе био дат, у зависности од тога који од ова два начина је примењив.

Обелодањивања

44 Ентитет обелодањује информације које корисницима финансијских извештаја омогућавају да спознају природу и обим споразума плаћања акцијама који су постојали у току периода.

45 Да би се испунио принцип из параграфа 44, ентитет обелодањује барем следеће:

(а) Опис свих врста споразума плаћања акцијама које су постојале у било ком тренутку у току периода, укључујући опште услове сваког споразума, као што су захтеви стицања, максимални рок трајања додељених опција, и начин измирења (на пример, да ли се врши измирење готовином или капиталом). Ентитет са суштинским сличним врстама споразума плаћања акцијама може ове податке приказати заједно, осим ако нису неопходна одвојена обелодањивања сваког споразума како би се испунио принцип из параграфа 44;

(б) Број и пондерисани просек извршених цена опција на акције за сваку од следећих група опција:

- (i) неизмирених на почетку периода;
- (ii) додељених у току периода;
- (iii) које су престале да важе у току периода;
- (iv) извршених у току периода;
- (v) истеклих у току периода;
- (vi) неизмирених на крају периода; и
- (vii) извршених на крају периода.

(ц) За опције на акције извршене у току периода, пондерисани просек цене акције на датум извршења. Уколико су опције извршаване редовно током периода, ентитет може уместо тога обелоданити пондерисани просек цене акције током периода;

(д) За опције на акције неизмирених на крају периода, распон извршених цена и пондерисане просек за преостали рок трајања уговора. Ако је распон извршених цена велик, неизмирених опција се поделе на распоне који имају смисла за одређивање броја и времена додатних акција које се могу емитовати и готовине која се може добити по извршењу ових опција.

46 Ентитет обелодањује информације које корисницима финансијских извештаја омогућавају да разумеју на који је начин утврђена фер вредност робе или услуга, или како је утврђена фер вредност додељених инструмената капитала у току периода.

47 Уколико је ентитет одмерио фер вредност робе или услуга добијених као индиректну накнаду за инструменте капитала ентитета, позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала, како би се испунио принцип из параграфа 46, ентитет обелодањује барем следеће:

(а) За опције на акције додељене у току периода, пондерисани просек фер вредности ових опција на датум одмеравања и информације о начину утврђивања те фер вредности, укључујући следеће:

(i) модел формирања цена опције који је коришћен и додаци том моделу, укључујући пондерисани просек цене акције, реализовану цену, очекивани ризик, рок трајања опције, очекиване дивиденде, камату без ризика и друге додатке овом моделу, укључујући и метод који је коришћен као и претпоставке начињене у циљу испуњења очекиваног ранијег извршења;

(ii) како је утврђена очекивана променљивост, укључујући и објашњење мере у којој се очекивана променљивост заснива на променљивости која се јављала у прошлим периодима; и

(iii) да ли су и на који начин остале карактеристике додељене опције садржане у одмеравању фер вредности, као што су то услови тржишта.

(б) За остале инструменте капитала додељене у току периода (то јест изузимајући опције на акције), број и пондерисани просек фер вредности ових инструмената капитала на датум вршења мерења, и информације о начину на који је та фер вредност одмерена, укључујући следеће:

(i) уколико фер вредност није одмерена на основу јасне тржишне цене, како је она утврђена;

(ii) да ли су и како очекиване дивиденде садржане у одмеравању фер вредности; и

(iii) да ли су и како остале карактеристике додељених инструмената капитала садржане у одмеравању фер вредности.

(ц) За споразуме плаћања акцијама који су модификовани у току периода:

(i) објашњење модификација;

(ii) додељена инкрементална (увећана) фер вредност (као резултат ових модификација); и

(iii) информације о начину на који је одмерена ова додељена инкрементална фер вредност, у складу са захтевима претходно датим под (а) и (б), где је то применљиво.

48 Уколико је ентитет директно одмеравао фер вредност робе или услуга добијених током периода, ентитет обелодањује начин

на који је та фер вредност утврђена, на пример да ли је одмеравање фер вредности вршено по тржишној цени за ту робу или услуге.

49 Уколико је ентитет оповргао претпоставку из параграфа 13, та чињеница се обелодањује и даје се објашњење разлога из којег је та претпоставка оповргнута.

50 Ентитет обелодањује информације која корисницима финансијских извештаја омогућавају да спознају ефекат трансакција плаћања акцијама на добитак или губитак ентитета за тај период као и ефекат на финансијску позицију ентитета.

51 Да би се испунио принцип из параграфа 50, ентитет треба обелодањује барем следеће:

(а) Укупни расход који је признат за тај период настао у трансакцијама плаћања акцијама код којих се добијена роба или услуге нису квалификовале да буду признате као средства и због тога су одмах биле признате као расход, укључујући одвојено обелодањивање за тај део укупног расхода настао из трансакција које су обрачунаване као трансакције плаћања акцијама засноване на капиталу;

(б) За трошкове настале у трансакцијама плаћања акцијама:

(i) укупну књиговодствену вредност на крају периода; и

(ii) укупну унутрашњу вредност обавеза на крају периода за које је својствено то да је друга уговорна страна пре истека периода стекла право измирења у готовини или другим средствима (на пример, додељена права на пораст вредности акција).

52 Уколико информације за које се тражи обелодањивање у оквиру овог IFRS не задовољавају принципе у параграфима 44, 46 и 50, ентитет обелодањује те додатне информације уколико је потребно како би се ти принципи задовољили.

Прелазне одредбе

53 Код трансакција плаћања акцијама заснованих на капиталу, ентитет примењује овај IFRS за додељивања акција, опција на акције или друге инструменте капитала који су додељени после 7. новембра 2002. а још увек нису извршена додељивања на датум ступања на снагу овог IFRS.

54 Ентитет се подстиче, али се од њега не захтева да примењује овај IFRS на друга додељивања инструмената капитала уколико је ентитет јавно обелоданио фер вредност ових инструмената капитала, утврђену на датум одмеравања.

55 За сва додељивања инструмената капитала код којих се овај IFRS примењује, ентитет би поново утврђује упоредне информације и, где се то може учинити, коригује првобитни износ нераспоређене добити за најранији период за који се врши презентација.

56 За сва додељивања капитала, код којих се овај IFRS не примењује (на пример инструменти капитала додељени на дан 7. новембра 2002. или раније), ентитет без обзира на то обелодањује информације које се параграфима 44 и 45 захтевају.

57 Уколико после датума ступања на снагу овог IFRS ентитет модификује услове додељивања инструмената капитала код којих овај IFRS није био примењен, ентитет би без обзира на то примењује параграфе 26–29 при обрачунавању било каквих модификација.

58 За обавезе настале у трансакцијама плаћања акција које постоје на дан ступања на снагу овог IFRS, ентитет примењује овај IFRS ретроспективно. За ове обавезе, ентитет поново утврђује упоредне податке, укључујући кориговање првобитног износа нераспоређене добити у најранијем периоду у ком је извршена презентација за који су упоредни подаци поново утврђени, осим што се од ентитета не захтева да поново утврди упоредне податке уколико се та информација односи на период или датум пре 7. новембра 2002.

59 Ентитет се подстиче, али се од њега не захтева, да овај IFRS примени ретроактивно за остале обавезе настале у трансакцијама плаћања акцијама, на пример, за обавезе које су измирене у току периода за који је упоредни податак дат.

Датум ступања на снагу

60 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. или касније. Ранија примена се подстиче. Уколико ентитет овај IFRS примењује за период који почиње пре 1. јануара 2005., обелодањује ту чињеницу.

61 Објављивањем IFRS 3 (ревидираног 2008. године) измењен је параграф 5. Ентитет примењује ту измену за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измену за тај ранији период.

62 Ентитет примењује следеће измене ретроактивно у годишњим периодима који почињу 1. јануара 2009. године или касније:

(а) захтеве у параграфу 21А за поступак са другим условима стицања;

(б) ревидиране дефиниције 'стицања' и 'услова стицања' у Прилогу А;

(ц) измене у параграфима 28 и 28А везане за поништавања.

Дозвољава се ранија примена. Ако ентитет буде примењивао те измене за неки период који почиње пре 1. јануара 2009, обелоданиће ту чињеницу.

ПРИЛОГ А Дефиниције

Овај прилог представља саставни део овог IFRS.

Готовински измирена трансакција плаћања акцијама

Трансакција плаћања акцијама у којој ентитет стиче производе или услуге уз обавезу преноса готовине или других средстава добављачу производа или услуга у износу заснованом на цени (или вредности) акција ентитета или других инструмената капитала ентитета.

Запослени и други који пружају сличне врсте услуга

Лица која пружају личне услуге ентитету и или: а) се лица у законске и пореске сврхе сматрају запосленим б) лица раде за ентитет под његовом управом на исти начин као и лица која се сматрају запосленима у законске и пореске сврхе или ц) су пружене услуге сличне услугама које пружају запослени. На пример, термин обухвата све руководиоце, то јест, лица надлежна и одговорна за планирање, управљање и контролу рада ентитета, укључујући и руководиоце који немају извршна овлашћења.

Инструмент капитала

Уговор којим се доказује преостали удео у имовини ентитета по одбијању свих његових обавеза.⁵

Додељени инструмент капитала

Право (условно или безусловно) на инструмент капитала ентитета које је пренето на другу страну сходно аранжману плаћања акцијама.

Трансакција плаћања акцијама измирена капиталом

Трансакција плаћања акцијама у којој ентитет добија добра или услуге као накнаду за инструменте капитала ентитета (укључујући акције или опције на акције).

Фер вредност

Износ за који се средство може разменити, обавеза измирити или додељени инструмент капитала разменити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Датум додељивања

Датум на који ентитет и друга страна (укључујући запосленог) закључе споразум плаћања акцијама, а то је кад да ентитет и друга страна на исти начин прихватају услове споразума. На датум додељивања ентитет даје другој страни право на готовину, друга средства или инструменте капитала ентитета, уз услов да се прецизирани услови стицања, уколико их, има испуне. Уколико је тај споразум предмет процеса одобравања (на пример од стране акционара) датум додељивања је датум када се то одобрење добије.

Унутрашња вредност

Разлика између фер вредности акција на коју друга страна има (условно или безусловно) право уписивања или право примања и цене (уколико је има) плаћања ових акција која се захтева од друге стране (или ће се захтевати). На пример, опција на акције са извршном ценом од 15 н.ј.⁶ за акцију са фер вредношћу од 20 н.ј. има унутрашњу вредност од 5 н.ј..

5 Оквир дефинише обавезу као садашњу обавезу ентитета која је последица прошлих догађаја поводом чијег измирења се очекује да ће доћи до одлива средстава из ентитета (било готовине или других средстава).

6 Новчани износи дати су у „новчаним јединицама” (н.ј.).

Услови тржишта

Услови од којих зависи цена извршења, стицање или реализација инструмента капитала, а односи се на тржишну цену инструмента капитала ентитета као што је постизање утврђене цене акције или утврђеног износа унутрашње вредности опције на акције или постизање утврђеног циља који је заснован на тржишној цени инструмента капитала ентитета у односу на индекс тржишних цена инструмента капитала других ентитета.

Датум одмеравања

Датум на који се врши одмеравање фер вредности додељених инструмента капитала у сврху IFRS 2. За трансакције са запосленима и другима који пружају сличне услуге, датум одмеравања је датум додељивања. За трансакције са странама које не представљају запослене (ни оне који пружају сличне услуге) датум одмеравања је датум на који ентитет добије робу или друга страна пружа услугу.

Поновно додељивање

Обележје које обезбеђује аутоматско додељивање додатних опција на акције, увек кад има лац опције искористи претходно додељене опције коришћењем акција ентитета, а не готовине, како би задовољио извршну цену.

Додатне опције на акције

Нова опција на акције која се додељује када се акција искористи за испуњавање извршне цене претходне опције на акције.

Споразум плаћања акцијама

Споразум између ентитета и друге стране (укључујући и запосленог) да започну трансакцију плаћања акцијама, која даје право другој страни да прими готовину или друга средства ентитета за износе који су засновани на цени акција ентитета или других инструмента капитала ентитета или да прими инструменте капитала ентитета уз услов да су прецизирани услови стицања, уколико их има, испуњени.

Трансакција плаћања акцијама

Трансакција у којој ентитет добија добра или услуге као накнаду за инструменте капитала ентитета (укључујући акције или опције на акције), или стиче добра или користи услуге правећи обавезе добављачу тих добара или пружаоцу услуга за износе који су засновани на цени акција ентитета или других инструмента капитала ентитета.

Опција на акције

Уговор који носиоцу даје право, али не и обавезу, да упише акције ентитета по фиксној или одредивој цени током дефинисаног временског периода.

Стицање

Добити право. Сходно споразуму плаћања акцијама, право друге стране да прими готовину, друга средства или инструменте капитала ентитета се стиче када право друге стране више не зависи од испуњавања било којих услова стицања.

Услови стицања

Услови који одређују да ли ентитет прима услуге на основу којих друга страна има право да прима готовину, друга средства или инструменте капитала ентитета, према споразуму о плаћању акцијама. Услови стицања су или услови везани за пружања услуга или услови везани за перформансу. Услови везани за пружање услуга од друге стране захтевају да у прецизираном периоду пружа услугу и да оствари постављене циљеве перформансе. (као што је утврђени раст добити ентитета у току једног утврђеног временског периода). Услов везан за перформансу мора подразумевати и услов тржишта.

Период стицања

Период у коме треба испунити све услове стицања у оквиру споразума плаћања акцијама.

Прилог Б Упутство за примену

Овај прилог представља саставни део овог IFRS.

Процењивање фер вредности додељених инструмента капитала

Б1 У параграфима Б2 до Б41 овог прилога се обрађује одмеравање фер вредности додељених акција и опција на акције, уз нагласак на прецизиране услове који су уобичајена карактеристика додељивања акција или опција на акције запосленима. Дакле, та обрада није исцрпна. Осим тога, како се питање процене о коме је претходно било речи усредсређује на акције и опције на акције додељене запосленима, претпоставља се је фер вредности ових акција или опција на акције одмерена на датум додељивања. Међутим, многа питања процене (на пример, одређивање очекиване променљивости) такође имају примену у контексту процењивања фер вредности акција или опција на акције додељених другим уговорним странама које нису запослене у ентитету, на датум када ентитет добија добра или друга страна пружа услуге.

Акције

Б2 Код акција додељених запосленима, фер вредности акција се одмерава по тржишној цени акција ентитета (или процењеној тржишној цени, уколико се акцијама ентитета не тргује јавно), коригованој да би се обухватили услови под којима су акције додељене (осим за услове стицања који нису укључени у одмеравање фер вредности, а у складу са параграфима 19–21).

Б3 На пример, уколико запослени нема право да прима дивиденде у току периода стицања, овај фактор ће бити узет у обзир приликом процењивања фер вредности додељених акција. Слично томе, уколико акције подлежу ограничењима приликом преноса после датума стицања, и овај фактор ће се узети у обзир, али само у оној мери у којој ограничења после датума стицања имају утицаја на цену коју ће обавештени, вољни учесници на тржишту платити за ту акцију. На пример, ако се акцијама активно тргује на развијеном и ликвидном тржишту, ограничења преноса после стицања могу имати мали, или никакав, утицај на цену коју ће обавештени, вољни учесници на тржишту платити за ту акцију. Ограничења преноса или друга ограничења која постоје у току периода стицања неће се узимати у обзир при процењивању фер вредности додељених акција на датум додељивања, зато што ова ограничења потичу од постојања услова стицања, који се узимају у обзир у складу са параграфима 19–21.

Опције на акције

Б4 За опције на акције додељене запосленима, у многим случајевима нису доступне тржишне цене, зато што су додељене опције подложне условима који се не примењују код опција којима се тргује. Уколико опције са којима се тргује под сличним условима не постоје, фер вредност додељених опција се процењује примењивањем модела формирања цена опције.

Б5 Ентитет разматра факторе које ће обавештени, вољни учесници на тржишту такође разматрати при одабиру модела формирања цена опције и његове примене. На пример, многе опције запосленима имају дуг рок, и обично су извршиве у току периода од датума стицања до краја рока трајања опције, и често се рано извршавају. Ове факторе треба размотрити приликом процењивања фер вредности опција на датум додељивања. За многе ентитете, ово може представљати препреку у коришћењу Блэкс-Сколес-Мертон формуле, која не дозвољава могућност извршења пре краја рока трајања опције и према којој се не морају адекватно рефлектовати ефекти очекиваног раног извршења. Такође се не допушта могућност да очекивана променљивост и други инпуту моделу могу варирати у току рока трајања опције. Међутим, код опција на акције са релативно кратким периодом важења уговора, или опција које морају бити извршене у кратком периоду после датума стицања, претходно утврђени фактори могу бити непримењиви. У тим случајевима, Black-Scholes-Merton формула може дати вредност суштински исту као и у случају флексибилнијег модела формирања цена опције.

Б6 Сви модели формирања цена опције узимају у обзир бар следеће факторе:

- (а) извршну цену опције;
- (б) рок трајања опције;

- (ц) актуелну цену основних акција;
- (д) очекивану променљивост цене акција;
- (е) дивиденде очекиване од акција (уколико је то адекватно); и
- (ф) каматну стопу без ризика за рок трајања опције.

Б7 Такође треба узети у обзир и остале факторе које ће обавештени, вољни учесници на тржишту разматрати приликом одређивања цене (изузев услова стицања и додатних опција на акције који се не обухватају при одмеравању фер вредности, а у складу са параграфима 19–22).

Б8 На пример, обично се додељена опција на акције запосленом не може извршити у току прецизираних периода (на пример, у току периода стицања или у току периода који дефинишу тела за регулисање хартија од вредности). Овај фактор се узима у обзир ако би у супротном претпоставка примењеног модела формирања цене опције била могућност извршења опција у било ком тренутку у току њеног рока трајања. Међутим, уколико ентитет користи модел формирања цена опција којим се процењују опције које се могу извршити само на крају рока трајања опције, не захтева се кориговање за немогућност њиховог извршења у току периода стицања (или у току других периода током рока трајања опције), зато што тај модел претпоставља да опције не могу бити извршене у току ових периода.

Б9 Слично томе, још један фактор уобичајен у случају опција на акције запослених јесте могућност ранијег извршења опције, на пример, из разлога што се не може извршити слободан трансфер опције, или зато што запослени мора извршити све додељене опције по престанку запослења. Ефекте очекиваног ранијег извршења треба узети у обзир сходно параграфима Б16–Б21.

Б10 Фактори које обавештени, вољни учесници на тржишту неће разматрати приликом одређивања цене опција на акције (или другог инструмента капитала) неће се ни узимати у обзир приликом процењивања фер вредности додељених опција на акције (или других инструмената капитала). На пример, у случају додељених опција запосленима, фактори који утичу на вредност опције само из перспективе запосленог појединца нису релевантни приликом процењивања цене коју ће одредити обавештени, вољни учесник на тржишту.

Улазне информације за моделе формирања цене опције

Б11 Приликом процењивања очекиване променљивости основних акција и њихових дивиденди, циљ су приближна очекивања која би се одражавала на актуелном тржишту или преговараној цени размене опција. Слично томе, када се процењују ефекти ранијег извршавања опција на акције запосленог, циљ је приближна процена очекивања стране изван ентитета али са могућношћу приступа детаљним информацијама о претходним извршавањима запослених, на основу информација које су расположиве на датум додељивања.

Б12 Често је вероватно да ће постојати читав распон оправданих очекивања будуће променљивости, дивиденди и извршавања. Ако је тако, требало израчунати очекивану вредност, пондерисањем сваког износа у датом распону одговарајућом вероватноћом појаве.

Б13 Очекивања везана за будућност се обично заснивају на искуству и модификују уколико је реално очекивати да ће се будућност разликовати од прошлости. У неким околностима, фактори који се могу утврдити могу указивати да је неприлагођено искуство из прошлости релативно непоуздана назнака будућих догађаја. На пример, уколико ентитет који има две врло различите линије пословања отуђи ону која је била значајно мање ризична од друге, променљивост у прошлости не мора бити најбоља информација на којој треба базирати оправдана очекивања везана за будућност.

Б14 У другим околностима, информације о прошлим догађајима могу бити недостатне. На пример, тек котирани ентитети ће имати мало, или нимало, података о променљивости њихових цена акција у прошлости. О некотираним и тек котираним ентитетима ће се говорити касније.

Б15 Све у свему, ентитет не треба да једноставно заснива процене непроменљивости, извршавања и дивиденди на информацијама о прошлим догађајима без разматрања мере у којој се очекује да ће се будућних догађаја моћи предвиђати на основу прошлости.

Очекивано раније извршавање

Б16 Запослени често извршавају опције на акције раније, из различитих разлога. На пример, опције на акције запослених су обично непреносиве. Због тога запослени често раније извршавају опције на акције зато што је то једини начин да запослени остваре наплату своје позиције. Такође се од запослених којима се прекине радни однос

обично захтева да изврше све додељене опције у оквиру кратког временског периода, или ће у противном опције на акције престати да важе. Овај фактор је такође узрок ранијег извршавања опција на акције запослених. Други фактори који су узрок ранијег извршења су спречавање ризика и недостатак диверсификације имовине.

Б17 На који начин ће се ефекти очекиваног раног извршавања узети у обзир зависи од тога који модел формирања цена опције је примењен. На пример, очекивано раније извршење могло би се узети у обзир коришћењем процене очекиваног рока опције (који, у случају опције на акције запосленог, представља временски период од датума додељивања до датума када се очекује извршавање опције) као улазне информације за модел формирања цене опције (на пример, Black–Scholes–Merton формула). Или се очекивано раније извршавање може унети у биноминални модел или сличан моделу формирања цена опције у ком се као улазна информација користи рок трајања уговора.

Б18 Фактори које треба разматрати приликом процењивања ранијег извршења обухватају:

(а) трајање периода стицања, зато што се опција на акције обично не може извршити пре краја периода стицања. Због тога се одређивање импликација процене очекиваног ранијег извршавања заснива на претпоставци да ће опције бити стечене. О импликацијама услова додељивања говори се у параграфима 19–21;

(б) просечно време током ког су сличне опција остале ненаплаћене у прошлости;

(ц) цену основних опција. Искуство може указивати на тежњу запослених да изврше опције у тренутку када цена акције достигне одређени ниво изнад извршне цене;

(д) положај запосленог у хијерархији организације. На пример, искуство може указивати на то да запослени на вишем степену хијерархије у организацији теже каснијем извршавању опција него запослени на нижим функцијама (што се даље разматра у параграфу Б21);

(е) очекивану променљивост основних акција. У просеку, запослени могу имати тежњу да изврше опције на акције са већим степеном променљивости раније него када су у питању акције са мањим степеном променљивости.

Б19 Као што је речено у параграфу Б17, ефекти ранијег извршавања могли би се узети у обзир коришћењем претпоставке очекиваног рока трајања опције као улазне информације за модел формирања цена опција. Приликом процењивања очекиваног рока трајања опција на акције додељених групи запослених, ентитет би ту процену могао заснивати на адекватно одређеном просечном очекиваном року трајања за целу групу запослених или за подгрупе запослених у оквиру те групе, а на основу детаљнијих података о досадашњем извршавању када су у питању ти запослени (о чему ће касније бити речи).

Б20 Подела додељених опција у групе запосленима са релативно хомогеним начином претходног извршавања ће вероватно бити важна. Вредност опције није линеарна функција рока опције; вредност се повећава смањеном брзином уколико се продужава рок. На пример, ако су све друге претпоставке једнаке, иако је опција на две године вреднија од опције на једну годину, она није двоструко вреднија. То значи да прорачунавање процене вредности опције само на основу утврђеног просечног рока трајања који укључује много различитих појединачних рокова трајања може дати преувеличану процену укупне фер вредности додељених опција на акције. Ове преувеличане процене ће бити умањене уколико се додељене опције поделе у групе, од којих свака има релативно мали распон рока трајања у оквиру утврђеног просечног рока трајања.

Б21 Слична разматрања се врше и при коришћењу биноминалног или сличног модела. На пример, искуство ентитета који додељује опције свим запосленима на свим нивоима хијерархије у ентитету може указивати да највиши руководиоци да своје опције задрже дуже него средњи руководиоци, а да запослени на нижим функцијама теже ранијем извршавању својих опција више него иједна друга група. Поред тога, запослени који се подстичу или од којих се захтева да задрже минимални износ својих инструмената капитала, укључујући и опције, могу у просеку извршаваати опције касније него запослени који не подлежу овој одредби. У оваквим ситуацијама подела опција по групама прималаца са релативно хомогеним претходним извршавањем имаће за резултат једну тачнију процену укупне фер вредности додељених опција на акције.

Очекивана променљивост

Б22 Очекивана променљивост је износ очекиване флукуације цене у току неког периода. Мера променљивости које се користи

у моделима формирања цена опције је годишња стандардна девијација континуирано утврђених стопа приноса на акцију током једног временског периода. Променљивост се обично исказује на годишњем нивоу и компаративна је без обзира на временски период који је узет при обрачуна, на пример, дневна, недељна или месечна проучавања цена.

Б23 Стопа приноса (која може бити позитивна или негативна) на акцију за један период показује колико је један акционар имао користи од дивиденди и повећања (или смањења) цене акције.

Б24 Очекивана годишња променљивост акције је распон у оквиру ког се очекује да ће континуирано утврђена годишња стопа приноса падати током приближно две трећине времена. На пример, рецимо да акција са очекиваном континуираном утврђеном стопом приноса од 12% има променљивост од 13%, што значи да ће вероватноћа да ће стопа приноса на акцију за једну годину бити између -18% (12%-30%) и 42% (12%+30%) што је у просеку две трећине. Уколико је цена акције на почетку године 100 н.ј. и дивиденде још нису исплаћене, очекује се да ће цена акције на крају године бити између н.ј. 83,53 (100 н.ј. $\times$ е-0,18) и 152,20 н.ј. (100 н.ј. $\times$ е0,42) у просеку две трећине времена.

Б25 Фактори које треба разматрати приликом процењивања очекиване променљивости обухватају:

(а) Подразумевану (очекивану) променљивост опција на акције којима се тргује за акције ентитета, или других инструмената ентитета којима се тргује а који укључују карактеристике опције (као што је на пример конвертибилни дуг), уколико их има;

(б) Променљивост цене акције током најскоријег протеклог временског периода која је обично сразмерна очекиваном року опције (узимајући у обзир преостали рок важења уговора о опцији и ефекте очекиваног ранијег извршавања);

(ц) Дужину временског периода током ког се акцијама ентитета јавно трговало. Тек котиран ентитет је могао имати велику променљивост у претходном периоду, у поређењу са сличним ентитетима која су раније котирана. Даља упутства по питању тек котираних ентитета се дају у наредном тексту;

(д) Тенденција променљивости да се врати средњој вредности, тј. дугорочној просечној вредности, и други фактори који указују на очекивану будућу променљивост могу се разликовати од променљивости у прошлости. На пример, уколико је цена акције неког ентитета била изузетно променљива у току једног утврђеног временског периода услед неуспешног преузимања или знатног реструктурирања, тај период се може изузети при прорачуну просечне годишње променљивости у претходним периодима;

(е) Адекватне и правилне интервале за проучавање цена. Проучавање цена треба да буде доследно из периода у период. На пример, ентитет може користити закључну цену за сваку недељу или највишу цену за ту недељу, али не треба користити закључну цену за неке недеље, а највишу цену за друге недеље. Такође, проучавање цена треба да буде изражено у истој валути у којој су изражене и извршне цене.

Тек котиран ентитет

Б26 Као што је речено у параграфу Б25, ентитет треба да узме у обзир променљивост цене акције током протеклог најскоријег периода који је обично сразмеран очекиваном року опције. Уколико тек котиран ентитет нема довољно информација о променљивости у прошлости, ипак требало да израчунава променљивост у прошлости за најдужи период за који су доступни подаци о активностима трговања. Такође би могао разматрати променљивост у прошлости сличних ентитета пратећи упоредне периоде у њиховом трајању. На пример, ентитет који се котира тек једну годину и додељује опције са просечно очекиваним роком трајања од пет година, могао би разматрати образац и степен променљивости у прошлости ентитета у истој врсти делатности током првих шест година у којима се јавно трговало акцијама тих ентитета.

Некотиран ентитет

Б27 Некотиран ентитет неће имати информације о прошлим догађајима које би разматрао приликом процењивања очекиване променљивости. Уместо тога, у следећем тексту ће се говорити о неким факторима који би се могли разматрати.

Б28 У неким случајевима, некотиран ентитет који редовно емитује опције или акције запосленима (или другим странама) може направити интерно тржиште за своје акције. Променљивост

ових цена акција се може узети у обзир приликом вршења процене очекиване променљивости.

Б29 Осим тога, ентитет може разматрати променљивост у прошлости или очекивану променљивост сличних котираних ентитета, код којих су доступне информације о цени акција или опција, и то користити при процени очекиване променљивости. То би било адекватно да је ентитет вредност својих акција заснивао на цени акција сличних котираних ентитета.

Б30 Уколико ентитет процену вредности својих акција није засновао на цени акција сличних котираних ентитета, и уместо тога је користио другу методологију процене за одређивање вредности својих акција, ентитет би могао да дође до процене очекиване променљивости која је конзистентна са методологијом процене. На пример, ентитет може да одреди вредност својих акција на основу нето имовине или зарада. Могао би да узме у обзир очекивану променљивост тих вредности нето имовине или зарада.

Очекиване дивиденде

Б31 Да ли очекиване дивиденде треба узети у обзир приликом одмеравања фер вредности додељених акција или опција зависи од тога да ли друга уговорна страна има право на дивиденде или еквиваленте дивиденди.

Б32 На пример, уколико су запосленима додељене опције и уколико они имају право на дивиденде на основне акције или еквиваленте дивиденди (што се може наплатити у готовини или искористити за смањивање извршне цене) у периоду између датума додељивања и датума извршења, додељене опције треба одмеравати као да се дивиденде неће исплаћивати на основне акције, то јест, да инпут за очекиване дивиденде треба да буде нула.

Б33 Слично томе, када се изврши процена фер вредности акција додељених запосленима на датум додељивања, не захтева се кориговање за очекиване дивиденде уколико запослени има право да добије дивиденде исплаћене у току периода стицања.

Б34 Супротно томе, уколико запослени немају право на дивиденде или еквиваленте дивиденди у току периода стицања (или пре извршавања, ако је у питању опција), код процене права на акције или опције на датум додељивања треба узети у обзир очекиване дивиденде. То значи да када је фер вредност додељене опције процењена, очекиване дивиденде треба укључити у примену модела формирања цена опције. Када је извршена процена фер вредности додељене акције, та процена би треба да се умањи за садашњу вредност дивиденди чија се исплата очекује током периода стицања.

Б35 Модели формирања цена опције обично траже очекивани принос од дивиденди. Међутим, ти модели се могу модификовати како би се искористио очекивани износ дивиденди, а не принос. Ентитет може користити или очекивани принос или очекивана плаћања. Ако ентитет користи ово друго, мора разматрати свој образац пораста предности дивиденди у прошлости. На пример, уколико је начелна политика ентитета повећање дивиденди за по око 3% годишње, процена вредности опције не би требало да претпоставља фиксни износ дивиденди за време рока трајања опције уколико не постоји доказ који ће подржати ову претпоставку.

Б36 Начелно, претпоставка о очекиваним дивидендама треба да се заснива на јавности доступним информацијама. Ентитет које не исплаћује дивиденде и нема у плану да то уради треба да претпостави нулти принос од дивиденди. Међутим, ентитет који у дужем периоду не исплаћује дивиденде, може очекивати почетак плаћања дивиденди у току очекиваног рока трајања опција на акције његових запослених. Ови ентитети би могли да употребе просек њиховог приноса од дивиденди у прошлости (нула) и средњи принос од дивиденди неке групе која се може узети као адекватно поређење.

Каматне стопе без ризика

Б37 Обично је каматна стопа без ризика, принос тренутно доступан на државним нула-купонима, у држави у чијој валути је изражена извршна цена, са преосталим роком који је једнак очекиваном року опције која се вреднује (на основу преосталог рока важења уговора о опцији и узимајући у обзир ефекте очекиваног ранијег извршавања). Може бити неопходно да се употреби одговарајућа замена, уколико нема таквих државних купона или околности указују да подразумевани принос на државне нула-купоне није репрезентативан пример каматне стопе без ризика (на пример, у високо инфлаторним економијама). Одговарајућа замена

такође треба да се користи уколико учесници на тржишту одреде каматну стопу без ризика коришћењем те замене, а не помоћу подразумеваног приноса државних нула-купона, приликом процене фер вредности опције са роком трајања који је једнак очекиваном року трајања опције која се вреднује.

Ефекти структуре капитала

Б38 Уобичајено је да трећа страна, а не ентитет, продаје опције на акције којима се тргује. Када се ове опције на акције изврше, продавац акција предаје их носиоцу опције. Ове акције су стечене од актуелних носилаца акција. Због тога извршење опција на акције којима се тргује нема ефекат умањења вредности.

Б39 Насупрот томе, уколико опције на акције продаје ентитет, нове акције се емитију пошто се ове опције на акције изврше (било да су заиста емитоване или су емитоване суштински, ако су акције претходно поново купљене и држане у благајни искоришћене). Рецимо да ће акције бити емитоване по извршеној цени а не по текућој тржишној цени на датум извршавања, ово стварно или потенцијално разређивање вредности може довести до смањења цене акције, тако да носилац опције нема тако велики добитак при извршавању као што би имао код сличних опција којима се тргује, а које не умањују цену акције.

Б40 Да ли ће ово имати значајан ефекат на вредност додељених опција на акције зависи од различитих фактора, као што је број нових акција које ће се емитовати по извршењу опција у поређењу са бројем акција које су већ емитоване. Такође, уколико тржиште већ има очекивања да ће доћи до додељивања опције, тржиште је можда већ узроковало потенцијално разређивање вредности цене акције на дан додељивања.

Б41 Међутим, ентитет треба да размотри да ли би могући разређујући ефекат вредности будућег извршења додељених опција на акције могао имати утицаја на њихову процењену фер вредност на датум додељивања. Модели формирања цена опција могу бити прилагођени тако да узимају у обзир овај потенцијални ефекат разређивања вредности.

Модификације споразума плаћања акцијама заснованим на капиталу

Б42 Параграф 27 захтева да без обзира на било какве модификације услова под којима су додељени инструменти капитала, или поништење или измирење тог додељивања инструмената капитала, ентитет треба да призна барем услуге које су добијене утврђивањем фер вредности инструмената капитала на дан додељивања, осим ако се инструменти капитала не додељују зато што услови додељивања нису испуњени (изузев услова тржишта) као што је то прецизирано на датум додељивања. Поред тога, ентитет треба да призна ефекте модификација који увећавају укупну фер вредност споразума плаћања акцијама или на други начин користе запосленим.

Б43 Да би применио захтеве из параграфа 27:

(а) уколико модификација увећава фер вредности додељених инструмената капитала (на пример умањењем извршне цене), одмерене непосредно пре или после промене, ентитет укључује додељену инкременталну фер вредност приликом утврђивања износа признатог за добијене услуге као накнаду за додељене инструменте капитала. Додељена инкрементална фер вредност представља разлику између фер вредности модификованог инструмента капитала и вредности првобитног инструмента капитала, при чему су обе процењене на датум модификације. Уколико до модификације долази у току периода стицања, додељена инкрементална фер вредност ће се обухватити одмеравањем износа признатим за добијене услуге у току периода од датума модификације па све до датума када се модификовани инструменти капитала стичу, поред износа заснованог на фер вредности првобитних инструмената капитала на датум додељивања, који је признат у току преосталог првобитног периода стицања. Уколико до модификације долази после датума додељивања, додељена инкрементална фер вредност се одмах признаје, или у току периода додељивања уколико се од запосленог захтева да испуни додатни период у пружању услуга пре него што добије безусловно право на те модификоване инструменте капитала;

(б) слично томе, уколико модификација доведе до повећања броја додељених инструмената капитала, ентитет укључује фер вредност додатних додељених инструмената капитала, одмерених на датум модификације, у одмеравање износа признатог за услуге

добијене као накнада за додељене инструменте капитала, а у складу са захтевима под (а). На пример, уколико до модификације долази у току периода стицања, фер вредност додатних додељених инструмената капитала укључује се у одмеравање износа признатог за услуге добијене у току периода од датума модификације па све до датума када се додељују додатни инструменти капитала, као додатак износу заснованом на фер вредности првобитно додељених инструмената капитала на дан додељивања, за шта је извршено признавање у току преосталог првобитног периода стицања;

(ц) Уколико ентитет модификује услове стицања на начин који није од користи за запосленог, на пример, скраћивањем периода стицања или модификовањем или додавањем услова извршења (изузев услова тржишта, промене које се обрачунавају у складу са претходним објашњењем под (а)), ентитет не узима у обзир модификоване услове стицања приликом примењивања захтева из параграфа 19–21.

Б44 Поред тога, уколико ентитет модификује рокове или услове додељених инструмената капитала на начин који умањује укупну фер вредност споразума плаћања акцијама, и који не садржи на други начин користи за запосленог, ентитет, без обзира на то, и даље обрачунава добијене услуге као накнаду за додељене инструменте капитала као да до модификација није ни дошло (изузев за поништење неких или свих додељених инструмената капитала, што ће се обрачунавати у складу са параграфом 28). На пример:

(а) Уколико модификација доводи до смањења фер вредности додељених инструмената капитала, одмерених непосредно пре или после модификације, ентитет неће узети у обзир смањење фер вредности и наставиће са мерењем износа признатог за добијене услуге као накнаду за инструменте капитала на основу фер вредности додељених инструмената капитала на датум додељивања;

(б) Ако модификација смањује број инструмената капитала додељених запосленим, то умањење ће се обрачунавати као поништење тог дела додељивања, у складу са захтевима из параграфа 28;

(ц) Уколико ентитет модификује услове стицања на начин који није користан за запосленог, на пример, продужавањем периода додељивања или модификовањем или додавањем неког услова извршења (изузев услова тржишта, промене које се обрачунавају у складу са претходно реченим под (а)) ентитет неће узети у обзир ове модификоване услове стицања приликом примене захтева из параграфа 19–21.

Међународни стандард финансијског извештавања 3 Пословне комбинације

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да се побољшају релевантност, поузданост и упоредивост информација које извештајни ентитет пружа у својим финансијским извештајима о пословној комбинацији и њеним ефектима. У том циљу се у овом IFRS успостављају принципи и захтеви којима се уређује како стицалац:

(а) у својим финансијским извештајима признаје и одмерава препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе и сва учешћа без права контроле у стеченом ентитету;

(б) признаје и одмерава гудвил стечен у пословној комбинацији или добитак од повољне куповине; и

(ц) одређује које информације да обелодани да би омогућио корисницима финансијских извештаја да оцене природу и финансијске ефекте пословне комбинације.

Делокруг

2 Овај IFRS се примењује на трансакцију или други догађај који задовољава дефиницију пословне комбинације. Овај IFRS се не примењује на:

(а) формирање заједничког подухвата;

(б) стицање средства или групе средстава који не чине *пословање*. У таквим случајевима стицалац идентификује и признаје појединачно стечено препознатљиво средство (укључујући и средства која задовољавају дефиницију, и критеријуме за признавање нематеријалне имовине из IAS 38 *Нематеријална имовина*) и преузете обавезе. Трошак групе (средстава) се алоцира на појединачно препознатљива средства и обавезе на основу њихових *фер вредности* на датум куповине. Таква трансакција или догађај не доводе до настанка гудвила;

(ц) комбинацију ентитета или пословања под заједничком контролом (параграфи Б1–Б4 садрже у вези са тим упутство за примену).

Идентификовање пословне комбинације

3 Ентитет утврђује да ли су трансакција или други догађај пословна комбинација у смислу примене дефиниције из овог IFRS, која захтева да стечена имовина и преузете обавезе представља пословање. Ако стечена имовина није пословање, извештајни ентитет рачуноводствено обухвата трансакцију или други догађај као стицање имовине. У параграфима Б5–Б12 се налази упутство за идентификовање пословне комбинације и дефиниција пословања.

Метод стицања

4 Ентитет рачуноводствено обухвата сваку пословну комбинацију применом метода стицања.

5 Примена метода стицања захтева:

- (а) идентификовање стицаоца;
- (б) одређивање датума стицања;
- (ц) признавање и одмеравање стечене препознатљиве имовине, преузетих обавеза и сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету; и
- (д) признавање и одмеравање гудвила или добитка од повољне куповине.

Идентификовање стицаоца

6 За сваку пословну комбинацију, један од ентитета учесника комбинације се идентификује као стицалац.

7 Упутство из IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* се користи за идентификовање стицаоца – ентитета који добија контролу над стеченим ентитетом. Ако је дошло пословне комбинације, али применом упутства у IAS 27 се тачно не наговештава који од ентитета учесника комбинације је стицалац, фактори из параграфа Б14–Б18 се разматрају када се одлучује о томе.

Одређивање датума стицања

8 Стицалац идентификује датум стицања, који представља датум на који он добија контролу над стеченим ентитетом.

9 Датум на који стицалац добија контролу над стеченим ентитетом је генерално датум на који стицалац легално преноси накнаду, стиче имовину и преузима обавезе стеченог ентитета – закључни датум. Међутим, стицалац би могао добити контролу на датум који је или ранији или каснији од закључног датума. На пример, датум стицања претходи закључном датуму, ако се у писаном споразуму утврђује да стицалац добија контролу над стеченим ентитетом на датум пре закључног датума. Стицалац разматра све релевантне чињенице и околности приликом идентификовања датума стицања.

Признавање и одмеравање препознатљиве стечене имовине, преузетих обавеза и сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету

Принцип признавања

10 На датум стицања, стечени ентитет признаје, засебно од гудвила, препознатљиву стечену имовину, преузете обавезе и свако учешће без права контроле у стеченом ентитету. Признавање препознатљиве стечене имовине и преузетих обавеза подлеже условима утврђеним у параграфима 11 и 12.

Услови признавања

11 Квалификовање за признавање, који је део примене метода стицања, подразумева да препознатљива стечена имовина и преузете обавезе морају задовољити дефиницију имовине и обавеза из *Оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја* на датум стицања. На пример, трошкови које стицалац очекује, али није обавезан да се њима изложи у будућности да би извршио свој план прекида активности стеченог ентитета или раскида уговора о раду запосленог или премештаја запосленог у стеченом ентитету нису обавеза на датум стицања. Дакле, стицалац не признаје ове трошкове као део примене метода стицања. Уместо тога, стицалац признаје ове трошкове у својим финансијским извештајима после комбинације у складу са другим IFRS.

12 Поред тога, да би се испунили услови за признавање као део примене метода стицања, препознатљива стечена имовина и преузете обавезе морају бити део онога што су стицалац и стечени ентитет (или његови бивши власници) разменили у трансакцији

пословне комбинације, а не резултат засебних трансакција које треба да се рачуноводствено обухвате у складу са њиховом природом и важећим IFRS.

13 Примена принципа и услова признавања од стране стицаоца може резултирати признавањем неке имовине и обавеза које стечени ентитет није претходно признао као имовину и обавезе у својим финансијским извештајима. На пример, стицалац признаје препознатљиву стечену нематеријалну имовину, као што је трговачко име, патент или однос са клијентом, које стечени ентитет није признао као имовину у својим финансијским извештајима јер их је развио интерно и књижио је повезане трошкове као расход.

14 У параграфима Б28–40 се даје упутство за признавање пословних лизинга и нематеријалне имовине. У параграфима 22–28 се утврђују врсте препознатљиве имовине и обавеза који укључују ставке за које IFRS обезбеђује ограничене изузетке од принципа и услова признавања.

Класификовање или означавање препознатљиве стечене имовине и преузетих обавеза у пословној комбинацији

15 На датум стицања, стицалац класификује или означава препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе као неопходне за примену других IFRS након стицања. Стицалац врши те класификације и означавања на основу услова уговора, економских услова, пословних или рачуноводствених политика и других релевантних услова који постоје на датум стицања.

16 У неким ситуацијама, IFRS утврђују различито рачуноводствено обухватање у зависности од тога како ентитет класификује или означава одређену имовину или обавезу. Примери класификације или означавања које ће стицалац извршити на основу релевантних услова који постоје на датум стицања укључују али се не ограничавају на следеће:

(а) класификација одређене финансијске имовине и обавеза као финансијске имовине или обавезе по фер вредности кроз биланс успеха, или као финансијске имовине расположиве за продају или која се држи до доспећа у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*;

(б) означавање дериватног инструмента као хеџинг инструмента у складу са IAS 39; и

(ц) процена да ли уграђени дериват треба да се одвоји од основног уговора у складу са IAS 39 (што је питање “класификације” како овај IFRS користи тај термин).

17 У овом IFRS постоје два изузетка од принципа из параграфа 15:

(а) класификација уговора о лизингу као пословни лизинг или финансијски лизинг у складу са IAS 17 *Лизинг*; и

(б) класификација уговора као уговор о осигурању у складу са IFRS 4 *Уговори о осигурању*.

Стицалац класификује те уговоре на основу услова уговора и других фактора на почетку уговора (или, ако су услови уговора модификовани на начин којим би се изменила класификација, на датум модификације, што може бити на датум стицања).

Принцип одмеравања

18 Стицалац одмерава препознатљиву стечену имовину и стечене обавезе по њиховим фер вредностима на датум стицања.

19 За сваку пословну комбинацију, стицалац одмерава свако учешће без права контроле у стеченом ентитету или по фер вредности или као пропорционални удео учешћа без права контроле у нето препознатљивој имовини стеченог ентитета.

20 У параграфима Б41–Б45 се даје упутство за одмеравање фер вредности одређене препознатљиве имовине и учешћа без права контроле у стеченом ентитету. У параграфима 24–31 се утврђују врсте препознатљиве имовине и обавеза који према овом IFRS представљају ограничене изузетке од принципа одмеравања.

Изузеци од принципа признавања и одмеравања

21 У овом IFRS се дају ограничени изузеци од принципа признавања и одмеравања. У параграфима 22–31 се утврђују ставке и природа тих изузетака. Стицалац рачуноводствено обухвата те ставке применом захтева у параграфима 22–31, што ће резултирати тиме да су неке ставке:

(а) признате или применом услова признавања поред оних у параграфима 11 и 12 или применом захтева из других IFRS уз

результате који се разликују од примене принципа и услова признавања;

(б) одмерене по износу који није фер вредност на датум стицања.

Изузетак од принципа признавања

Потенцијалне обавезе

22 IAS 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина дефинише потенцијалну обавезу као:

(а) могућу обавезу која настаје по основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено само настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета; или

(б) садашњу обавезу која настаје по основу прошлих догађаја али није призната јер:

(i) није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван за измирење обавезе; или

(ii) износ обавезе не може да буде довољно поуздано процењен.

23 Захтеви из IAS 37 се не примењују приликом одређивања које потенцијалне обавезе треба признати на датум стицања. Уместо тога, стицалац признаје на датум стицања потенцијалну обавезу преузету у пословној комбинацији ако се ради о садашњој обавези која настаје на основу прошлих догађаја и њена фер вредност се може поуздано одмеравати. Дакле, супротно IAS 37, стицалац признаје потенцијалну обавезу преузету у пословној комбинацији на датум стицања чак и ако није вероватно да ће се захтевати одлив ресурса који представљају економске користи за измирење обавезе. У параграфу 56 се даје упутство за касније рачуноводствено обухватање потенцијалних обавеза.

Изузеци и од принципа признавања и од принципа одмеравања

Порези на добитак

24 Стицалац признаје и одмерава одложено пореско средство или обавезу који настају поводом стечених средстава и преузетих обавеза у пословној комбинацији у складу са IAS 12 *Порез на добитак*.

25 Стицалац рачуноводствено обухвата потенцијалне пореске ефекте привремених разлика и преношења стеченог ентитета која постоје на датум стицања или настају као резултат стицања у складу са IAS 12.

Примања запослених

26 Стицалац признаје и одмерава обавезу (или средство, ако га има) везану за споразуме о примањима запослених у стеченом ентитету у складу са IAS 19 *Примања запослених*.

Средства обештећења

27 Продавац у пословној комбинацији може уговорно да обештети стицаоца за исход потенцијалне обавезе или неизвесности везане за целокупно или делимично конкретно средство или обавезу. На пример, продавац може да обештети стицаоца за губитке који прелазе утврђени износ од обавезе која настаје од одређене непредвиђене ситуације; другим речима, продавац ће гарантовати да обавеза стицаоца неће прећи утврђени износ. Као резултат тога, стицалац добија средство обештећења. Стицалац признаје средство обештећења у исто време када признаје обештећену ставку одмерену на истој основи као и обештећену ставку према потреби за резервисањима за процењене ненаплативе износе. Дакле, ако се обештећење односи на средство или обавезу који се признају на датум стицања и одмеравају по фер вредности на датум стицања, стицалац признаје средство обештећења на датум стицања одмерено по фер вредности на датум стицања. За средство обештећења одмерено по фер вредности, ефекти неизвесности будућих токова готовине због разматрања могућности наплате су укључени у меру фер вредности и засебно резервисање за процене није неопходно (параграф Б31 садржи повезано упутство за примену).

28 У неким околностима, обештећење се може односити на средство или обавезу који је изузетак од принципа признавања или одмеравања. На пример, обештећење се односи на потенцијалну обавезу која није призната на датум стицања јер његова фер вредност се не може поуздано одмерити на тај датум. Алтернативно,

обештећење се може односити на средство или обавезу, на пример, који су резултат примања запосленог, које се одмерава на основи која није фер вредност на датум стицања. У тим околностима, средство обештећења се признаје и одмерава коришћењем претпоставки у складу са претпоставкама које се користе за одмеравање обештећене ставке, према процени руководства о могућности наплате средства обештећења и уговорним ограничењима за средство обештећења.

Изузеци од принципа одмеравања

Поново стечена права

29 Стицалац одмерава вредност поново стеченог права призна-тог као нематеријална имовина на основу преосталог услова повезаног уговора без обзира да ли би учесници на тржишту разматрали потенцијалне обнове уговора приликом одређивања фер вредности. У параграфима Б35 и Б36 се налази повезано упутство за примену.

Додела плаћања акцијама

30 Стицалац одмерава обавезу или инструмент капитала везан за размену по основу уговорених плаћања акцијама стеченог ентитета додељених плаћањима акцијама стицаоца у складу са методом у IFRS 2 Плаћања акцијама. (Овај IFRS се односи на резултат тог метода као „тржишна мера“).

Средства која се држе за продају

31 Стицалац одмерава стечену обртну имовину (или групу за отуђење) која је класификована као имовина која се држи за продају на датум стицања у складу са IFRS 5 Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања по фер вредности умање-ној за трошкове продаје у складу са параграфима 15–18 тог IFRS.

Признавање и одмеравање гудвила или добитка од повољне куповине

32 Стицалац признаје гудвил на датум стицања одмерен као вишак (а) у односу на (б):

(а) збир:

(i) пренесене накнаде одмерене у складу са овим IFRS, који генерално захтева фер вредност на датум стицања (видети параграф 37);

(ii) износа учешћа без права контроле у стеченом ентитету одмереног у складу са овим IFRS; и

(iii) у пословној комбинацији оствареној у фазама (видети параграфе 41 и 42), фер вредности на датум стицања стицаоцевог претходно држаног учешћа у капиталу у стеченом ентитету.

(б) нето износ препознатљиве стечене имовине и преузетих обавеза одмерених у складу са овим IFRS на датум стицања.

33 У пословној комбинацији у којој стицалац и стечени ентитет (или његови бивши власници) размењују само учешћа у капиталу, фер вредност на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета се може поузданије одмерити од фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стицаоца. Ако је тако, стицалац одређује износ гудвила коришћењем фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета уместо фер вредности на датум стицања пренесеног учешћа у капиталу. Да би се одредио износ гудвила у пословној комбинацији у којој није пренесена никаква накнада, стицалац користи фер вредност на датум стицања свог учешћа у стеченом ентитету која је одређена коришћењем технике процене фер вредности пренесене накнаде на датум стицања (параграф 32(а)(i)). У параграфима Б46–Б49 се налази одговарајуће упутство за примену.

Повољне куповине

34 Повремено, стицалац обавља повољне куповине, које представљају пословну комбинацију у којој износ у параграфу 32(б) прелази збир износа утврђених у параграфу 32(а). Ако тај вишак остане и након примене захтева из параграфа 36, стицалац признаје резултирајући приход у билансу успеха на датум стицања. Приход треба да буде приписан стицаоцу.

35 Повољна куповина се може догодити, на пример, у пословној комбинацији која је принудна продаја у којој продавац делује под присилом. Међутим, изузеци од признавања или одмеравања за одређене ставке разматрене у параграфима 22–31 такође могу резултирати признавањем добитка (или мењати износ признатог добитка) од повољне куповине.

36 Пре признавања добитка од повољне куповине, стицалац поново процењује да ли је исправно идентификовао сву стечену имовину и све преузете обавезе и признаје сву додатну имовину или обавезе који се идентификују у том прегледу. Стицалац затим прегледа процедуре које се користе за одмеравање износа за који се овим IFRS захтева да се призна на датум стицања за све од следећег:

- (а) препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе;
- (б) учешћа без права контроле у стеченом ентитету, ако постоје;
- (ц) за пословну комбинацију остварену у фазама, стицаочево претходно држано учешће у капиталу у стеченом ентитету; и
- (д) пренесену накнаду.

Циљ прегледа је да се обезбеди да одмеравања адекватно одражавају разматрање свих доступних информација на датум стицања.

Пренесена накнада

37 Накнада пренесена у пословној комбинацији се одмерава по фер вредности, која се израчунава као сума фер вредности имовине пренесене од стране стицаоца на датум стицања, обавеза које је направио стицалац бившим власницима стеченог ентитета и учешћа у капиталу која је емитовао стицалац. (Међутим, сваки део додељеног плаћања акцијама стеченог ентитета замењених за доделе које држе запослени стеченог ентитета који је укључен у пренесену накнаду у пословној комбинацији се одмерава у складу са параграфом 30, а не по фер вредности.) Примери потенцијалних форми накнаде су готовина, друга имовина, пословање или придружени ентитет стицаоца, *потенцијална накнада*, обични или приоритетни инструменти капитала, опције, варанти и учешћа чланова *заједничких ентитета*.

38 Пренесена накнада може укључивати имовину или обавезе стицаоца чије су књиговодствене вредности различите од њихових фер вредности на датум стицања (на пример, немонетарна имовина или пословања стицаоца). Ако је тако, стицалац поново одмерава пренесену имовину или обавезе до њихових фер вредности на датум стицања и признаје резултирајуће добитке или губитке, ако их има у билансу успеха. Међутим, понекад пренесена имовина или обавезе остају у комбинованом ентитету после пословне комбинације (на пример, зато што су имовина или обавезе пренесени стеченом ентитету, а не бившим власницима), и стицалац стога задржава контролу над њима. У тој ситуацији, стицалац одмерава ту имовину и обавезе по књиговодственим вредностима одмах пре датума стицања и не признаје у билансу успеха добитак или губитак од имовине или обавеза које контролише и пре и после пословне комбинације.

Потенцијална накнада

39 Накнада коју стицалац преноси у замену за стечени ентитет укључује сваку имовину или обавезу који резултирају од споразума о потенцијалној накнади (видети параграф 37). Стицалац признаје фер вредност на датум стицања потенцијалне накнаде као део накнаде пренесене у замену за стечени ентитет.

40 Стицалац класификује обавезу плаћања потенцијалне накнаде као обавезу или као капитал на основу дефиниција инструмента капитала и финансијске обавезе у параграфу 11 IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* или други применљиви IFRS. Стицалац класификује као имовину право на враћање претходно пренесене накнаде ако се одређени услови задовоље. У параграфу 58 се пружа упутство за накнадно рачуноводно обухватање потенцијалне накнаде.

Додатно упутство за примену метода стицања на одређене облике пословних комбинација

Пословна комбинација остварена у фазама

41 Стицалац понекад добија контролу над стеченим ентитетом у ком је држао учешће у капиталу непосредно пре датума стицања. На пример, 31. децембра 20X1. ентитет А држи 35 процената учешћа у капиталу без права контроле у ентитету Б. Од датума куповине додатних 40% учешћа он има контролу над ентитетом Б. Овај IFRS се односи на такву трансакцију као што је пословна комбинација остварена у фазама, која се понекад назива постепено стицање.

42 У пословној комбинацији оствареној у фазама, стицалац поново одмерава своје претходно држано учешће у капиталу у стеченом ентитету по фер вредности на датум стицања и признаје резултирајући добитак или губитак, ако их има у добитку или

губитку. У претходним извештајним периодима, стицалац је можда признавао промене вредности свог учешћа у капиталу у стеченом ентитету у укупном осталом резултату (на пример, пошто је инвестиција класификована као расположива за продају). Ако је тако, износ који је признат у укупном осталом резултату се признаје на истој основи као што би се захтевало да је стицалац отуђио директно претходно држано учешће у капиталу.

Пословна комбинација остварена без преноса накнаде

43 Стицалац понекад добија контролу над стеченим ентитетом без преноса накнаде. Метод стицања за рачуноводно обухватање пословне комбинације се примењује на те комбинације. Такве околности су:

- (а) Стечени ентитет поново купује довољан број својих акција за постојећег инвеститора (стицаоца) ради добијања контроле;
- (б) Мањинска права вета престају да важе, а она су претходно спречавала стицаоца да контролише стечени ентитет у ком је стицалац држао мањинска права гласања;
- (ц) Стицалац и стечени ентитет се договарају да комбинују своја пословања само уговором. Стицалац не преноси никакву накнаду у замену за контролу над стеченим ентитетом и не држи никаква учешћа у капиталу у стеченом ентитету, нити на датум стицања нити пре тога. Примери пословних комбинација остварених само уговором су спајање два пословања кроз споразум о спајању или формирањем корпорације котиране као две.

44 У пословној комбинацији оствареној само уговором, стицалац приписује власницима стеченог ентитета износ нето имовине стеченог ентитета признат у складу са овим IFRS. Другим речима, учешћа у капиталу у стеченом ентитету која држе друге стране осим стицаоца су учешћа без права контроле у стицаоче-вим финансијским извештајима после комбинације чак и ако је резултат то да се сва учешћа у капиталу у стеченом ентитету приписују учешћу без права контроле.

Период одмеравања

45 Ако почетно рачуноводно обухватање пословне комбинације није завршено до краја извештајног периода у ком се комбинација јавља, стицалац извештава у својим финансијским извештајима о прелиминарним износима ставки за које је рачуноводно обухватање непотпуно. Током периода одмеравања, стицалац ретроактивно коригује прелиминарне износе признате на датум стицања како би приказао нову информацију добијену о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања, да су биле познате, утицале би на одмеравање износа признатих на тај датум. Током периода одмеравања, стицалац такође признаје додатну имовину и обавезе ако добије нове информације о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања и, да су биле познате, резултирале би признавањем те имовине и обавеза на тај датум. Период одмеравања се завршава чим стицалац прими информације које је тражио о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања или сазна да се може добити још информација. Међутим, период одмеравања не може да траје дуже од годину дана након датума стицања.

46 Период одмеравања је период после датума стицања током ког стицалац може да коригује прелиминарне износе признате за пословну комбинацију. Период одмеравања обезбеђује стицаоцу довољно времена за добијање информација неопходних за идентификовање и одмеравање на датум стицања у складу са захтевима овог IFRS, за следеће:

- (а) препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе и учешћа без права контроле у стеченом ентитету;
- (б) пренесене накнаде за стечени ентитет (или други износ који се користи за одмеравање гудвила);
- (ц) у пословној комбинацији оствареној по фазама, учешћа у капиталу у стеченом ентитету које је претходно држао стицалац; и
- (д) резултирајући гудвил или добитак од повољне куповине.

47 Стицалац разматра све релевантне факторе приликом одређивања да ли информације добијене после датума стицања треба да резултирају кориговањем признатих прелиминарних износа или да ли су те информације резултат догађаја који се јавио после датума стицања. Релевантни фактори укључују датум на који се добијају додатне информације и да ли стицалац може да идентификује разлог промене прелиминарних износа. Информације које

се добију убрзо након датума стицања ће више одражавати околности које су постојале на датум стицања него информације добијене неколико месеци касније. На пример, продаја имовине трећој страни убрзо након датума стицања за неки износ који се значајно разликује од прелиминарне фер вредности одређене на тај датум ће вероватно указивати на грешку у прелиминарном износу, осим ако се не може идентификовати дејство догађаја на фер вредност.

48 Стицалац признаје повећање (смањење) прелиминарног износа за препознатљиву имовину (обавезу) смањењем (повећањем) гудвила. Међутим, нове информације добијене током периода одмеравања могу понекад резултирати кориговањем прелиминарних износа за више средстава или обавеза. На пример, стицалац је могао преузети обавезу плаћања одштете за несрећни случај у једној од фабрика стеченог ентитета, која се делимично или у пуном износу покрива полисом осигурања стеченог ентитета. Ако стицалац добије нове информације о тој обавези током периода одмеравања фер вредности на датум стицања, усклађивање гудвила резултира променом прелиминарног износа признатог као потраживање од осигураватеља.

49 Током периода одмеравања, стицалац признаје кориговање прелиминарних износа као да је рачуноводствено обухватање пословне комбинације завршено на датум стицања. Дакле, стицалац ревидира упоредне информације за претходне периоде презентоване у финансијским извештајима према потреби, укључујући вршење промена амортизације или других ефеката прихода признатих приликом завршавања почетног рачуноводственог обухватања.

50 Након што се период одмеравања заврши, стицалац ревидира рачуноводствено обухватање пословне комбинације само да би исправио грешку у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Утврђивање шта је део трансакције пословне комбинације

51 Стицалац и стечени ентитет могу имати претходно пословни однос или други договор пре него што преговори о пословној комбинацији започну, или могу ступити у договор током преговора који су одвојени од пословне комбинације. У сваком од ове две ситуације, стицалац идентификује све износе који нису део онога што су стицалац и стечени ентитет (или његови бивши власници) разменили у пословној комбинацији, односно износе који нису део размене за стечени ентитет. Стицалац признаје као део примене метода стицања само накнаду пренесену за стечени ентитет и имовину стечену и обавезе преузете у замену за стечени ентитет. Засебне трансакције се рачуноводствено обухватају у складу са релевантним IFRS.

52 Трансакција коју је стицалац започео или ју је започео неко у његово име или ју је започео првенствено ради добити стицаоца или комбинованог ентитета, а не првенствено ради добити стеченог ентитета (или његових бивших власника) пре комбинације ће вероватно бити засебна трансакција. Следе примери засебних трансакција које не треба укључити у примену метода стицања:

- (а) трансакција којом се у ствари решавају претходно постојећи односи између стицаоца и стеченог ентитета;
- (б) трансакција којом се даје надокнада запосленима или бившим власницима стеченог ентитета за будуће услуге; и
- (ц) трансакција којом се стеченом ентитету или његовим бившим власницима рефундирају стицаочеви трошкови везани за стицање.

У параграфима Б50–Б62 се даје повезано упутство за примену.

Трошкови везани за стицање

53 Трошкови везани за стицање су трошкови којима је стицалац изложен да би остварио пословну комбинацију. Ти трошкови укључују накнаде налазача (посредника); накнаде за саветодавне, правне, рачуноводствене услуге, услуге процењивања и друге професионалне или консултантске услуге; опште административне трошкове, укључујући трошкове одржавања одељења за интерна стицања; и трошкове регистровања и емитовања дужничких и власничких хартија од вредности. Стицалац рачуноводствено обухвата трошкове везане за стицање као расходе у периодима у којима трошкови настају и услуге се примају уз један изузетак. Трошкови емитовања дужничких и власничких хартија од вредности се признају у складу са IAS 32 и IAS 39.

Накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање

54 Генерално, стицалац накнадно одмерава и рачуноводствено обухвата стечену имовину, преузете или настале обавезе и инструменте капитала емитоване у пословној комбинацији у складу са другим применљивим IFRS за те ставке, у зависности од њихове природе. Међутим, овај IFRS даје упутство за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање следеће стечене имовине, преузетих или насталих обавеза и инструмената капитала емитованих у пословној комбинацији:

- (а) поново стечена права;
- (б) потенцијалне обавезе признате на датум стицања;
- (ц) средства обештећења; и
- (д) потенцијална накнада.

У параграфу Б63 се налази повезано упутство за примену.

Поново стечена права

55 Поново стечено право признато као нематеријална имовина се амортизује током преосталог уговорног периода уговора којим је право додељено. Стицалац који накнадно прода поново стечено право трећој страни укључује књиговодствену вредност нематеријалне имовине у одређивање добитка или губитка приликом продаје.

Потенцијалне обавезе

56 Након почетног признавања и док се обавеза не измири, поништи или истекне, стицалац одмерава потенцијалну обавезу признату у пословној комбинацији као виши од следећа два износа:

- (а) износ који би се признао у складу са IAS 37; и
- (б) почетно признати износ умањен за, ако је прикладно, кумулативну амортизацију признату у складу са IAS 18 *Приходи*.

Овај захтев на важи за уговоре рачуноводствено обухваћене у складу са IAS 39.

Средства обештећења

57 На крају сваког наредног извештајног периода, стицалац одмерава средство обештећења које је признато на датум стицања на истој основи као и обештећена обавеза или средство, према свим уговорним ограничењима износа и за средство обештећења које није накнадно одмерено по фер вредности, процену руководства о могућности наплате средства обештећења. Стицалац престаје да признаје средство обештећења тек када наплати, прода га или на други начин изгуби право на њега.

Потенцијална накнада

58 Неке промене фер вредности потенцијалне накнаде коју стицалац признаје после датума стицања могу бити резултат додатних информација које је стицалац добио након тог датума о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања. Такве промене су кориговања у периоду одмеравања у складу са параграфима 45–49. Међутим, промене које су резултат догађаја после датума стицања, као што је достизање циљне зараде, достизање утврђене цене акција или достизање репера у пројекту развоја и истраживања нису кориговања у периоду одмеравања. Стицалац рачуноводствено обухвата промене фер вредности потенцијалне накнаде које нису кориговања у периоду одмеравања на следећи начин:

- (а) Потенцијална накнада класификована као капитал се не одмерава поново и накнадно измирење се рачуноводствено обухвата у оквиру капитала;
- (б) Потенцијална накнада класификована као имовина или обавеза која:

- (i) је финансијски инструмент и у делокругу је IAS 39, одмерава се по фер вредности, а евентуални резултирајући добитак или губитак се признаје или у добитку и губитку или у укупном осталом резултату у складу са тим IFRS;
- (ii) није у делокругу IAS 39, рачуноводствено се обухвата у складу са IAS 37 или другим IFRS, како је адекватно.

Обелодањивања

59 Стицалац обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене природу и финансијски ефекат пословне комбинације која је настала или:

- (а) током текућег извештајног периода; или
- (б) после краја извештајног периода, али пре него што је одобрено објављивање финансијских извештаја.

60 Да би се остварио циљ из параграфа 59, стицалац обелодањује информације утврђене у параграфима Б64–Б66.

61 Стицалац обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене финансијске ефекте кориговања признатих у текућем извештајном периоду која се односе на пословне комбинације које су настале током периода или у претходним извештајним периодима.

62 Да би се остварио циљ из параграфа 61, стицалац обелодањује информације утврђене у параграфу Б67.

63 Ако одређена обелодањивања која се захтевају овим и другим IFRS не задовољавају циљеве утврђене у параграфима 59 и 61, стицалац обелодањује све информације које су неопходне за задовољавање тих циљева.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Датум ступања на снагу

64 Овај IFRS се примењује проспективно на пословне комбинације чији је датум стицања на дан почетка првог годишњег извештајног периода или касније, а тај период почиње 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Најранија примена овог IFRS односи се на почетку годишњег извештајног периода који почиње 30. јуна 2007. или касније. Ако ентитет буде примењивао овај IFRS пре 1. јула 2009, треба да обелодани ту чињеницу и истовремено примењује и IAS 27 (измењен 2008).

Прелазне одредбе

65 Имовина и обавезе које су настале као резултат пословних комбинација чији су датуми стицања претходили примени овог IFRS се не коригују по примени овог IFRS.

66 Ентитет, као што је заједнички ентитет, који још није примењивао IFRS 3 и имао је једну или више пословних комбинација које су рачуноводствено обухваћене коришћењем метода куповине примењују прелазне одредбе у параграфима Б68 и Б69.

Порези на добитак

67 Код пословних комбинација у којима је датум стицања био пре примене овог IFRS, стицалац примењује захтеве параграфа 68 IAS 12, које су измењене овим IFRS, проспективно. То значи да стицалац не треба да коригује рачуноводствену евиденцију за раније пословне комбинације за претходно признате промене које се односе на одложена пореска средства. Међутим, од датума када се овај IFRS примењује, стицалац признаје као кориговање добитка или губитка (или, ако се захтева IAS 12, изван добитка или губитка), промене тих одложених пореских средстава.

Повлачење IFRS 3 (2004)

68 Овај IFRS замењује IFRS 3 *Пословне комбинације* (објављен 2004. године).

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог представља саставни део овог IFRS.

Стечени ентитет

Пословање или пословања над којима стицалац добија контролу у пословној комбинацији.

Стицалац

Ентитет који добија контролу над стеченим ентитетом.

Датум стицања

Датум на који стицалац добија контролу над стеченим ентитетом.

Пословање

Интегрисани скуп активности и имовине (средстава) који се воде и којима се управља у сврху остварења приноса у форми дивиденди, нижих трошкова или других економских користи директно за инвеститоре или друге власнике, чланове, учеснике

Пословна комбинација

Трансакција или други догађај у ком стицалац добија контролу над једним или више пословања. Трансакције које се понекад називају „истинска спајања” или „спајања једнаких” су такође пословне комбинације као што се ти термини користе у овом IFRS.

Потенцијална накнада

Обично, обавеза стицаоца да пренесе додатна средства или учешће у капиталу бившим власницима стеченог ентитета као део размене ради контроле над стеченим ентитетом ако се утврђени будући догађаји десе или услови задовоље. Међутим, потенцијална накнада такође може стицаоцу дати право на повраћај претходно пренесене накнаде ако се утврђени услови задовоље.

Контрола

Моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његових активности.

Учешћа у капиталу

За потребе овог IFRS, термин *учешћа у капиталу* се користи у ширем значењу власничких учешћа ентитета које поседују инвеститори, учешћа чланова или учесника у заједничким ентитетима.

Фер вредност

Износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Гудвил

Имовина која представља будуће економске користи које потичу од друге имовине стечене у пословној комбинацији која се не може појединачно идентификовати и одвојено признати.

Препознатљив

Имовина је *препознатљива* ако:

(а) је или одвојива, односно може се одвојити или оделити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити или појединачно или заједно путем повезаног уговора, препознатљива имовина или обавезе, без обзира на то да ли ентитет намерава да то уради или не; или

(б) или настаје по основу уговорних или других законитих права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права и обавеза.

Нематеријална имовина

Препознатљива немонетарна имовина без физичке суштине.

Заједнички ентитет

Ентитет, осим ентитета поседованог од стране инвеститора, који обезбеђује дивиденде, ниже трошкове или друге економске користи директно својим власницима, члановима или учесницима. На пример, заједничко осигуравајуће друштво, кредитна унија и заједнички ентитет су заједнички ентитети.

Учешће без права контроле

Капитал у зависном ентитету који не припада, директно или индиректно, матичном ентитету.

Власници

За потребе овог IFRS, термин *власници* се користи у ширем значењу које подразумева лица која држе учешћа у капиталу ентитета који поседују инвеститори и власници или чланови, учесници заједничких ентитета.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део IFRS.

Пословне комбинације ентитета под заједничком контролом (примена параграфа 2 (и))

Б1 Овај IFRS се не примењује на пословне комбинације ентитета или пословања под заједничком контролом. Пословна

комбинација у којој учествују ентитети или пословања под заједничком контролом је пословна комбинација у којој све ентитете или пословања који се комбинују, у крајњој инстанци контролише иста страна или стране пре и после пословне комбинације и та контрола није пролазна.

Б2 Сматра се да група лица контролише ентитет када, као резултат уговорних споразума, она колективно имају моћ да управљају његовим финансијским и пословним политикама да би добила користи од његових активности. Дакле, пословна комбинација је изван делокруга овог IFRS када иста група лица, као резултат уговорних споразума, има крајњу колективну моћ да управља финансијским и пословним политикама сваког од ентитета који учествује у пословној комбинацији да би добила користи од њихових активности, и та крајња колективна моћ није пролазна.

Б3 Ентитет може да буде контролисан од стране појединца или групе појединаца који делују заједно према уговорном споразуму, и тај појединац или група појединаца могу да не подлежу захтевима IFRS за финансијским извештавањем. Дакле, није неопходно да ентитети који учествују у пословној комбинацији буду укључени у круг консолидовања да би се сматрало да пословна комбинација укључује ентитете под заједничком контролом.

Б4 Мера учешћа без права контроле у сваком ентитету који учествује у пословној комбинацији пре и после комбинације није релевантна за одређивање да ли комбинација укључује ентитет под заједничком контролом. Слично томе, чињеница да је један од ентитета који учествују у пословној комбинацији, зависни ентитет који је искључен из консолидованих финансијских извештаја, није релевантна за одређивање да ли комбинација укључује ентитете под заједничком контролом.

Идентификовање пословне комбинације

Б5 У овом IFRS пословна комбинација се дефинише као трансакција или други догађај у ком стицалац добија контролу над једним или више пословања. Стицалац би могао да добије контролу над стеченим ентитетом на разне начине, на пример:

- (а) преносом готовине, еквивалента готовине или друге имовине (укључујући нето имовину која чини пословање);
- (б) преузимањем обавеза;
- (ц) емитовањем инструмената капитала;
- (д) обезбеђивањем више врста накнаде;
- (е) без преноса накнаде, укључујући комбинације које настају само на бази уговора (видети параграф 43).

Б6 Пословна комбинација може бити структурирана на различите начине због законских, пореских или других разлога који укључују али се не ограничавају на следеће околности:

- (а) једно или више пословања постају зависни ентитети стицалаца или се нето имовина једног или више пословања законски споје код стицалаца;
- (б) један ентитет који учествује у пословној комбинацији пренесе своју нето имовину или његови власници пренесу своја учешћа у капиталу, на други ентитет који се комбинује или његове власнике;
- (ц) сви ентитети који учествују у пословној комбинацији пренесу своју нето имовину, или власници тих ентитета пренесу своја учешћа у капиталу, на тек формирани ентитет (понекад се то назива трансакција спајања); или
- (д) група бивших власника једног од ентитета који учествује у пословној комбинацији добија контролу над комбинованим ентитетом.

Дефиниција пословања (примена параграфа 3)

Б7 Пословање се састоји од инпута и процеса који се примењују на те инпуте, а који могу да стварају аутпуте. Иако пословања обично имају аутпуте, аутпути се не захтевају за интегрисани скуп да би се испунили услови да представља пословање. Три елемента пословања се дефинишу на следећи начин:

(а) **Инпут:** Сваки економски ресурс који ствара, или има могућност да ствара аутпуте када се на њега примене један или више процеса. Примери су стална имовина (укључујући нематеријалну имовину или права коришћења сталне имовине), интелектуална својина, могућност добијања приступа неопходним материјалима или правима и запосленима;

(б) **Процес:** Сваки систем, стандард, протокол, конвенција или правило који, када се примени на инпут или инпуте, ствара

или има могућност да ствара аутпуте. Примери су процеси стратешког управљања, оперативни процеси и процеси управљања ресурсима. Ови процеси се обично документују, али организована радна снага са неопходном вештинама и искуством која поштује правила и конвенције може обезбедити неопходне процесе који се могу примењивати на инпуте ради стварања аутпута. (Рачуноводство, фактурисање, обрачун зарада и други административни системи обично нису процеси који се користе за стварање аутпута.);

(ц) **Аутпут:** Резултат инпута и процеса који се примењује на оне инпуте који обезбеђују или имају могућност да обезбеђују принос у виду дивиденди, нижих трошкова или других економских користи директно инвеститорима или другим власницима, члановима или учесницима.

Б8 Да би се могао водити и да би се могло њиме управљати у дефинисане сврхе, интегрисани скуп активности и имовине захтева два суштинска елемента – инпуте и процесе који се примењују на те инпуте, који се заједно користе или ће се користити за стварање аутпута. Међутим, није потребно да пословање садржи све инпуте или процесе које је продавац користио за рад тог пословања ако су учесници на тржишту у стању да стекну пословање и наставе да производе аутпуте, на пример, интегрисањем пословања у своје инпуте и процесе.

Б9 Природа елемената пословања варира у зависности од делатности и структуре пословања (активности), укључујући фазу развоја ентитета. Успостављена пословања често имају многе различите врсте инпута, процеса и аутпута, док нова пословања често имају мало инпута и процеса и понекад само један аутпут (производ). Скоро сва пословања такође имају обавезе, али није неопходно да пословање има обавезе.

Б10 Може се десити да интегрисани скуп активности и имовине у развојној фази нема аутпуте. Ако их нема, стицалац треба да размотри друге факторе да би одредио да ли је тај скуп пословања. Ти фактори укључују, али се не ограничавају на то да ли:

- (а) је скуп започео планиране главне активности;
- (б) скуп има запослене, интелектуалну својину и друге аутпуте и процесе који би се могли применити на те инпуте;
- (ц) скуп ради на остварењу плана производње аутпута; и
- (д) ће скуп моћи да добије приступ клијентима који ће купити аутпуте.

Не треба сви ти фактори да буду присутни да би одређени интегрисани скуп активности и имовине у фази развоја могао да испуни услове да представља пословање.

Б11 Одређивање да ли је одређени скуп активности и имовине пословање треба да се базира на томе да ли тај интегрисани скуп учесници на тржишту могу да воде и да њиме управљају као пословањем. Дакле, када се оцењује да ли је одређени скуп пословање, није релевантно да ли је продавац руководи тим скупом као пословањем или да ли стицалац намерава да руководи тим скупом као пословањем.

Б12 У одсуству доказа који говоре супротно, претпоставља се да је одређени скуп имовине и активности у ком је присутан гудвил пословање. Међутим, није неопходно да пословање има гудвил.

Идентификовање стицалаца (примена параграфа 6 и 7)

Б13 Упутство из IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* се користи за идентификовање стицалаца – ентитета који добија контролу над стеченим ентитетом. Ако је до пословне комбинације дошло, али примена упутства из IAS 27 не указује јасно који од ентитета учесника у пословној комбинацији је стицалац, разматрају се фактори из параграфа Б14–Б18 када се то одређује.

Б14 У пословној комбинацији извршеној првенствено преносом готовине или друге имовине или прављењем обавеза, стицалац је обично ентитет који преноси готовину или другу имовину или прави обавезе.

Б15 У пословној комбинацији извршеној првенствено размењивањем учешћа у капиталу, стицалац је обично ентитет који емитује своја учешћа у капиталу. Међутим, у неким пословним комбинацијама, које се обично називају „обрнута стицања” ентитет који емитује је стечени ентитет. У параграфима Б19–Б27 се даје упутство за рачуноводствено обухватање обрнутих стицања. Друге релевантне чињенице и околности се такође разматрају када се идентификује стицалац у пословној комбинацији извршеној размењивањем учешћа у капиталу, укључујући:

(а) *права гласања у комбинованом ентитету после пословне комбинације* – Стицалац је обично ентитет који учествује у

пословној комбинацији, а чији власници као група задржавају или примају највећи део права гласања у комбинованом ентитету. Када се одређује која група власника задржава или прима највећи део права гласања, ентитет разматра постојање свих неуобичајених или посебних договора о гласању, опција, вараната или конвертибилних хартија од вредности;

(б) *постојање великог мањинског учешћа са правом гласа ако ниједан власник или организована група немају значајно учешће са правом гласа* – Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а чији само један власник или организована група власника држи највеће мањинско учешће са правом гласа у комбинованом ентитету;

(ц) *састав руководећег тела комбинованог ентитета* – Стицалац је обично ентитет који се комбинује, а чији власници могу да бирају или именују или смењују већину чланова руководећег тела комбинованог ентитета;

(д) *састав вишег руководства комбинованог ентитета* – Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а чије (бивше) руководство доминира руководством комбинованог ентитета;

(е) *услови размене учешћа у капиталу* – Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а који плаћа премију на фер вредност учешћа у капиталу другог ентитета или других ентитета који учествују у пословној комбинацији пре комбинације.

Б16 Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а који је значајно већи (мерено у, на пример, имовини, приходима или добити) од другог ентитета или других ентитета који се комбинују.

Б17 У пословној комбинацији у којој учествује више ентитета, одређивање стицаоца укључује разматрање, између осталог, и тога који од ентитета учесника у пословној комбинацији је иницирао комбинацију, као и величину сваког ентита који се комбинује.

Б18 Нови ентитет формиран у циљу остварења пословне комбинације није нужно стицалац. Ако се нови ентитет успостави у циљу емитовања учешћа у капиталу ради остварења пословне комбинације, један од ентитета који се комбинују, а који је постојао пре пословне комбинације се идентификује као стицалац применом упутства из параграфа Б13–Б17. Супротно томе, нови ентитет који преноси готовину или другу имовину или прави обавезе као накнаду, може бити стицалац.

Обрнута стицања

Б19 Обрнуто стицање се јавља када се ентитет који емитује хартије од вредности (законски стицалац) идентификује као стечени ентитет у рачуноводствене сврхе на основу упутства из параграфа Б13–Б18. Ентитет чија учешћа у капиталу су стечена (законски стечени ентитет) мора бити стицалац у рачуноводствене сврхе да би се трансакција сматрала обрнутим стицањем. На пример, обрнута стицања се понекад јављају када ентитет у приватном власништву жели да постане јавно котиран ентитет али не жели да региструје своје акције на берзи. Да би то урадио, приватни ентитет организује да ентитет који се јавно котира стекне учешћа у његовом капиталу у замену за учешћа у капиталу овог ентитета који се јавно котира. У овом примеру, ентитет који се јавно котира је законски стицалац зато што је емитовао своја учешћа у капиталу, а приватни ентитет је законски стечени ентитет јер су његова учешћа у капиталу стечена. Међутим, примена упутства из параграфа Б13–Б18 резултира идентификовањем:

(а) ентитета који се јавно котира као стеченог ентитета у рачуноводствене сврхе (рачуноводствени стечени ентитет); и

(б) приватног ентитета као стицаоца у рачуноводствене сврхе (рачуноводствени стицалац).

Рачуноводствени стечени ентитет мора задовољити дефиницију пословања да би се трансакција рачуноводствено обухватала као обрнуто стицање и сви принципи признавања и одмеравања у овом IFRS, укључујући захтев за признавањем гудвила се примењују.

Одмеравање пренесене накнаде

Б20 У обрнутом стицању, рачуноводствени стицалац обично не емитује никакву накнаду за стечени ентитет. Уместо тога, рачуноводствени стечени ентитет обично емитује своје акције власницима рачуноводственог стицаоца. У складу са тим, фер вредност на датум стицања пренесене накнаде од стране рачуноводственог

стицаоца за његово учешће у рачуноводственом стеченом ентитету се базира на броју учешћа у капиталу која би законски зависни ентитет морао да емитује да би дао власницима законског матичног ентитета учешћа у капиталу са истим процентом у комбинованом ентитету који је резултат обрнутог стицања. Фер вредност броја учешћа у капиталу израчуната на тај начин се може користити као фер вредност накнаде пренесене у замену за стечени ентитет.

Припрема и презентација консолидованих финансијских извештаја

Б21 Консолидовани финансијски извештаји припремљени после обрнутог стицања се објављују под називом законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) али се у напоменама описују као наставак финансијских извештаја законски зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) уз једно кориговање, а то је ретроактивно кориговање законског капитала рачуноводственог стицаоца како би се приказао законски капитал рачуноводствено стеченог ентитета. То кориговање се захтева да би се приказао капитал законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета). Упоредне информације презентоване у тим консолидованим финансијским извештајима се такође ретроактивно коригују да би се приказао законски капитал законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета).

Б22 Пошто консолидовани финансијски извештаји представљају наставак финансијских извештаја ентитета законски зависних ентитета, у консолидованим финансијским извештајима се приказују:

(а) имовина и обавезе законски зависног ентитета (рачуноводствено стеченог стицаоца), признате и одмерене по својим књиговодственим вредностима исказаним пре комбинације;

(б) имовина и обавезе законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) признате и одмерене у складу са овим IFRS;

(ц) нераспоређена добит и друга салда на рачунима капитала законског зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) пре пословне комбинације;

(д) износ признат као емитована учешћа у капиталу у тим консолидованим финансијским извештајима се одређује додавањем емитованог учешћа у капиталу законски зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) који у оптицају непосредно пре пословне комбинације на фер вредност законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) одређену у складу са овим IFRS. Међутим, структура капитала (односно број и врста емитованих учешћа у капиталу) одражава структуру капитала законског матичног ентитета (рачуноводственог стеченог ентитета), укључујући и учешћа у капиталу која је емитовао законски матични ентитет како би остварио комбинацију. У складу са тим, структура капитала законског зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) се преправља коришћењем рачуна размене утврђеног у споразуму о стицању како би се одразио број акција законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) емитованих у обрнутом стицању;

(е) пропорционални удео учешћа без права контроле у књиговодственим вредностима нераспоређене добити и других учешћа у капиталу пре комбинације, законски зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца), што је размотрено у параграфима Б23 и Б24.

Учешћа без права контроле

Б23 У обрнутом стицању, неки од власника законског зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) могу да не размењују своја учешћа у капиталу за учешћа у капиталу законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета). Ови власници се третирају као учешће без права контроле у консолидованим финансијским извештајима припремљеним након обрнутог стицања. Ово је због тога што власници законског зависног ентитета који не размењују своја учешћа у капиталу за учешћа у капиталу законског стицаоца имају учешће само у резултатима и нето имовини законског зависног ентитета – не и у резултатима и нето имовини комбинованог ентитета. И обратно, власници законског стицаоца, без обзира што је законски стицалац стечени ентитет у рачуноводствене сврхе имају учешће у резултатима и нето имовини комбинованог ентитета.

Б24 Имовина и обавезе законског стеченог ентитета се одмеравају и признају у консолидованим финансијским извештајима по њиховим књиговодственим вредностима пре комбинације

(видети параграф Б22(а)). Дакле, у обрнутом стицању учешће без права контроле одражава сразмерно учешће акционара без права контроле у књиговодственим вредностима нето имовине законског стеченог ентитета пре комбинације чак и ако се учешћа без права контроле у другим стицањима одмеравају по својој фер вредности на датум стицања.

Зарада по акцији

Б25 Као што је истакнуто у параграфу Б22(д), структура капитала, која се појављује у консолидованим финансијским извештајима припремљеним након обрнутог стицања, одражава структуру капитала законског стицаоца (рачуноводствено стеченог ентитета), укључујући учешћа у капиталу која је емитовао законски стицалац како би остварио пословну комбинацију.

Б26 Код израчунавања пондерисаног просечног броја обичних акција у оптицају (имениоца израчунавања зараде по акцији) током периода у ком је дошло до обрнутог стицања:

(а) број обичних акција у оптицају од почетка тог периода до датума стицања се израчунава на основу пондерисаног просечног броја обичних акција законски стеченог ентитета (рачуноводственог стицаоца) у оптицају током периода помноженог са рациом размене утврђеним у споразуму о спајању; и

(б) број обичних акција у оптицају од датума стицања до краја тог периода је стварни број обичних акција законског стицаоца (рачуноводствено стеченог ентитета), које су у оптицају током тог периода.

Б27 Основна зарада по акцији обелодањена за сваки упоредиви период пре датума стицања који је приказан у консолидованим финансијским извештајима након обрнутог стицања се израчунава дељењем:

(а) добитка или губитка законски стеченог ентитета који се може приписати власницима обичних акција у сваком од тих периода; са

(б) историјским пондерисаним просечним бројем обичних акција у оптицају законски стеченог ентитета помоћним рациом размене утврђеним у споразуму о стицању.

Признавање одређене стечене имовине и преузетих обавеза (примена параграфа 10–13)

Пословни лизинг

Б28 Стицалац не признаје никакву имовину ни обавезе везане за пословни лизинг у ком је стечени ентитет корисник лизинга осим према захтевима из параграфа Б29 и Б30.

Б29 Стицалац одређује да ли су услови сваког оперативног лизинга у ком је стечени ентитет корисник лизинга повољни или неповољни. Стицалац признаје нематеријалну имовину ако су услови оперативног лизинга повољни у односу на тржишне услове, а обавезу ако су услови неповољни у односу на тржишне услове. У параграфу Б42 се даје упутство за одмеравање фер вредности на датум стицања имовине која је предмет оперативног лизинга у ком је стечени ентитет давалац лизинга.

Б30 Препознатљива нематеријална имовина се може повезати са оперативним лизингом, што се може доказати спремношћу учесника на тржишту да плате цену за лизинг чак ако се он даје по тржишним условима. На пример, лизинг гејтова на аеродрому или локала у главном тржном центру може обезбедити улаз на тржиште или друге економске користи које испуњавају услове да буду препознатљива нематеријална имовина, на пример, однос са клијентима. У тој ситуацији, стицалац признаје повезану препознатљиву нематеријалну имовину у складу са параграфом Б31.

Нематеријална имовина

Б31 Стицалац признаје, одвојено од гудвила, препознатљиву нематеријалну имовину стечену у пословној комбинацији. Нематеријална имовина је препознатљива ако задовољава или критеријум одвојивости или уговорни критеријум.

Б32 Нематеријална имовина која задовољава уговорно–правни критеријум је препознатљива чак и ако имовина није преносива или одвојива од стеченог ентитета или других права и обавеза. На пример:

(а) стечени ентитет узима производни објекат под оперативним лизингом чији су услови повољни у односу на тржишне услове. Услови лизинга експлицитно забрањују пренос лизинга (или

продајом или подлизингом). Износ по ком су услови лизинга повољни у поређењу са условима текућих тржишних трансакција за исте или сличне ставке представља нематеријалну имовину која задовољава уговорно–правни критеријум за признавање одвојено од гудвила, чак и ако стицалац не може да прода или на други начин пренесе уговор о лизингу;

(б) стечени ентитет поседује и користи нуклеарну електрану. Лиценца за рад те електране представља нематеријалну имовину која задовољава уговорно–правни критеријум за признавање одвојено од гудвила, чак и ако стицалац не може да је прода или пренесе одвојено од стечене електране. Стицалац може да призна фер вредност пословног лизинга и фер вредност електране као само једно средство за потребе финансијског извештавања ако су векови трајања та два средства слични;

(ц) стечени ентитет поседује патент за технологију. Лиценцирао је тај патент другима за искључиву употребу ван домаћег тржишта и у замену добија утврђени проценат будућег прихода из иностранства. И патент за технологију и повезани уговор о лиценци задовољавају уговорно–правни критеријум за признавање одвојено од гудвила чак и када продаја или замена патента и повезаног уговора о лиценци одвојено једно од другог не би била практична.

Б33 Критеријум одвојивости значи да стечена нематеријална имовина може да се одвоји или одели од стеченог ентитета и прода, пренесе, лиценцира, изнајми или размени или појединачно или заједно путем повезаног уговора, препознатљиву имовину или обавезу. Нематеријална имовина коју би стицалац могао да прода, лиценцира, или на други начин замени за другу вредну ствар задовољава критеријум одвојивости чак и ако стицалац не намерава да је прода, лиценцира или замени. Стечена нематеријална имовина задовољава критеријум одвојивости ако постоје докази о трансакцијама размене за ту врсту имовине или имовину сличне врсте, чак и ако те трансакције нису честе и без обзира на то да ли стицалац учествује у њима. На пример, листе корисника и претплатника су често лиценциране и стога морају задовољавати критеријум одвојивости. Чак и ако стечени ентитет сматра да се његове листе корисника разликују од других листа корисника, чињеница да се листе корисника често лиценцирају генерално значи да стечена листа корисника задовољава критеријум одвојивости. Међутим, листа корисника стечена у пословној комбинацији не би задовољавала критеријум одвојивости ако услови поверљивости или други споразуми забрањују ентитету да продаје, даје под лизинг или на други начин размењује информације о својим корисницима.

Б34 Нематеријална имовина која се појединачно не може одвојити од стеченог ентитета или ентитета који учествују у пословној комбинацији задовољава критеријум одвојивости ако се она може идентификовати ако је њено идентификовање дефинисано односним уговором, препознатљивом имовином или обавезом. На пример:

(а) учесници на тржишту размењују обавезе улагања и повезану нематеријалну имовину у облику односа (права) инвеститора у трансакцијама размене које се могу идентификовати. Дакле, стицалац признаје нематеријалну имовину у облику односа (права) инвеститора одвојено од гудвила;

(б) стечени ентитет поседује регистровану марку и документовану, али непатентирану техничку стручност коју користи за израду маркираног производа. У циљу преноса власништва над марком, од власника се захтева да пренесе и све друго што је неопходно да би нови власник могао да производи производ или пружа услугу који ће бити исти као и производ који је производио бишви власник. Пошто се непатентирана техничка стручност мора одвојити од стеченог ентитета или комбинованог ентитета и продати ако се повезана марка прода, она задовољава критеријум одвојивости.

Поново стечена права

Б35 Као део пословне комбинације, стицалац може да поново стекне право, које је претходно доделио стеченом ентитету, на коришћење једног или више признатих или непризнатих стицаоцевих средстава. Примери таквих права су право коришћења стицаоцеве марке под уговором о франшизи или право коришћења стицаоцеве технологије према уговором о лиценцирању технологије. Поново стечено право је препознатљива нематеријална имовина коју стицалац признаје одвојено од гудвила. У параграфу 29 се даје упутство за одмеравање поново стеченог права и у параграфу 55 се даје упутство о накнадном рачуноводственом обухватању поново стеченог права.

Б36 Уколико су услови уговора, на основу којих настаје поново стечено право, повољни или неповољни у односу на услове текућих тржишних трансакција за исту или сличне ставке, стицалац признаје добитак или губитак од измирења. У параграфу 29 се даје упутство за одмеравање тог добитка или губитка од измирења.

Постојећа радна снага или друге ставке које нису препознатљиве

Б37 Стицалац укључује у гудвил вредност стечене нематеријалне имовине која није препознатљива на датум стицања. На пример, стицалац може приписати вредност постојању прикупљене радне снаге, а то је постојећи скуп запослених који дозвољава стицаоцу да настави да користи стечено пословање од датума стицања. Постојећа радна снага не представља интелектуални капитал квалификоване радне снаге – (често специјализовано) знање и искуство које запослени стеченог ентитета доносе на своје послове. Пошто постојећа радна снага није препознатљива имовина коју треба признати одвојено од гудвила, свака вредност која јој се приписује, обухвата се гудвилем.

Б38 Стицалац такође укључује у гудвил сваку вредност која се приписује ставкама које не испуњавају услове да буду имовина на датум стицања. На пример, стицалац може да припише вредност потенцијалним уговорима о којима стечени ентитет преговара са потенцијалним новим корисницима на датум стицања. Пошто ти потенцијални уговори сами нису имовина на датум стицања, стицалац их не признаје одвојено од гудвила. Стицалац не треба накнадно да рекласификује вредност тих уговора из гудвила за догађаје који се дешавају након датума стицања. Међутим, стицалац треба да процени чињенице и околности које окружују догађаје који се јављају убрзо након стицања да би утврдили да ли је одвојива препознатљива нематеријална имовина постојала на датум стицања.

Б39 Након почетног признавања, стицалац рачуноводствено обухвата нематеријалну имовину стечену у пословној комбинацији у складу са одредбама IAS 38 Нематеријална имовина. Међутим, као што се описује у параграфу 3 IAS 38, рачуноводствено обухватање неке стечене нематеријалне имовине након почетног признавања се прописује другим IFRS.

Б40 Критеријум препознатљивости одређује да ли се препознатљива имовина признаје одвојено од гудвила. Међутим, критеријуми нити дају упутства за одмеравање фер вредности нематеријалне имовине нити ограничавају претпоставке које се користе за процењивање фер вредности нематеријалне имовине. На пример, стицалац би узео у обзир претпоставке које би разматрали учесници на тржишту, као што су очекивања будућих обнова уговора приликом одмеравања фер вредности. Није неопходно да саме обнове задовољавају критеријуме препознатљивости (ипак погледати параграф 29 у ком се утврђује изузетак од принципа одмеравања фер вредности за поново стечена права призната у пословној комбинацији). У параграфима 36 и 37 IAS 38 се дају упутства за утврђивање да ли нематеријалну имовину треба комбиновати у једну рачуноводствену јединицу са другим јединицама нематеријалне или материјалне имовине.

Одмеравање фер вредности одређене препознатљиве имовине и учешћа без права контроле у стеченом ентитету (примена параграфа 18 и 19)

Имовина са неизвесним токовима готовине (процењена резервисања)

Б41 Стицалац не признаје засебно процењено резервисање на датум стицања за имовину стечену у пословној комбинацији која се одмерава по фер вредностима на датум стицања јер се ефекти неизвесности будућих токова готовине укључују у меру фер вредности. На пример, пошто се овим IFRS захтева од стицаоца да одмерава стечена потраживања, укључујући зајмове по њиховим фер вредностима на датум стицања, стицалац не признаје засебно процењено резервисање за уговорне токове готовине за које се сматра да се не могу скупити на тај датум.

Имовина која је предмет пословног лизинга у ком је стечени ентитет давалац лизина

Б42 Код одмеравања фер вредности на датум стицања имовине као што је објекат или патент који су предмет пословног лизинга у ком је стечени ентитет давалац лизина, стицалац узима у обзир

услове лизинга. Другим речима, стицалац не признаје засебну имовину или обавезу ако су услови пословног лизинга повољни или неповољни у поређењу са тржишним условима што се захтева параграфом Б29 за лизинге у којима је стечени ентитет корисник лизинга.

Имовина коју стицалац намерава да не користи или намерава да је користи на начин који се разликује од начина на који би је користили други учесници на тржишту

Б43 Из разлога конкуренције или других разлога, стицалац може намеравати да не користи стечену имовину, на пример, нематеријалну имовину у виду истраживања и развоја или може намеравати да користи ту имовину на начин који се разликује од начина на који би је користили други учесници на тржишту. Па ипак, стицалац одмерава имовину по фер вредности утврђеној у складу са начином на који је користе други учесници на тржишту.

Учешћа без права контроле у стеченом ентитету

Б44 Овај IFRS дозвољава стицаоцу да одмерава учешће без права контроле у стеченом ентитету по његовој фер вредности на датум стицања. Понекад стицалац може да одмерава фер вредност на датум стицања учешћа без права контроле на основу цена на активном тржишту за акције које не држи стицалац. Међутим, у другим ситуацијама, цена на активном тржишту за акције није доступна. У тим ситуацијама, стицалац би одмерио фер вредност учешћа без права контроле коришћењем других техника валуације.

Б45 Фер вредности учешћа стицаоца у стеченом ентитету и учешће без права контроле се могу разликовати од акције до акције. Главна разлика ће вероватно бити укључивање премије контроле у фер вредности учешћа стицаоца у стеченом ентитету по акцији, или обрнуто, укључивање дисконта за недостатак контроле (који се такође назива мањински дисконт) у фер вредности учешћа без права контроле садржаног у акцији.

Одмеравање гудвила или добитка од повољне куповине Одмеравање фер вредности на датум стицања учешћа стицаоца у стеченом ентитету коришћењем техника валуације (примена параграфа 33)

Б46 У пословној комбинацији оствареној без преноса накнаде, стицалац мора да замени фер вредност на датум стицања свог учешћа у стеченом ентитету фер вредношћу на датум стицања пренесене накнаде да би одмерио гудвил или добитак од повољне куповине (видети параграфе 32–34). Стицалац треба да одмери фер вредност на датум стицања свог учешћа у стеченом ентитету коришћењем једне или више техника валуације које одговарају околностима и за које постоји довољно података. Ако се користи више техника валуације, стицалац треба да оцени резултате техника, разматрајући релевантност и поузданост инпута који се користе и мере расположивих података.

Специјална разматрања код примене метода стицања на комбинације заједничких ентитета (примена параграфа 33)

Б47 Када се комбинују два заједничка ентитета, може се десити да се фер вредност капитала или учешћа чланова у стеченом ентитету (или фер вредност стеченог ентитета) може поузданије одмерити од фер вредности учешћа чланова пренесених од стране стицаоца. У тој ситуацији, параграфом 33 се захтева да стицалац одреди износ гудвила коришћењем фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета уместо фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стицаоца преноса као накнада. Поред тога, стицалац у комбинацији заједничких ентитета признаје нето имовину стеченог ентитета као директни додатак капиталу или основном капиталу у извештају о финансијској позицији, а не као додатак на нераспоређену добит што је у складу са начином на који друге врсте ентитета примењују метод стицања.

Б48 Иако су слични на много начина са другим пословањима, заједнички ентитети имају специфичности које се јављају превентивно због тога што су њихови чланови и корисници и власници. Чланови заједничких ентитета генерално очекују да приме користи за своје чланство, често у форми смањених цена које се обрачунавају за робу и услуге или дивиденде у форми финансијске подршке. Део дивиденде у форми финансијске подршке алоциране сваком члану се често базира на износу посла који је члан обавио са заједничким ентитетом током године.

Б49 Одмеравање фер вредности заједничког ентитета треба да укључи претпоставке које би учесници на тржишту донели о будућим користима чланова као и друге релевантне претпоставке које би учесници на тржишту донели о заједничком ентитету. На пример, модел процењеног будућег тока готовине се може користити за одређивање фер вредности заједничког ентитета. Токови готовине који се користе као инпут за модел треба да се базирају на очекиваним токовима готовине заједничког ентитета, који ће вероватно одражавати смањења користи чланова, као што су накнаде које се наплаћују за робу и услуге.

Утврђивање шта је део трансакције пословне комбинације (примена параграфа 51 и 52)

Б50 Стицалац треба да размотри следеће факторе, који се нити међусобно искључују нити су појединачно потпуни, да би одредио да ли је трансакција део размене за стечени ентитет или је трансакција одвојена од пословне комбинације:

(а) разлози трансакције – Разумевање разлога из којих су стране у комбинацији (стицалац и стечени ентитет и њихови власници, директори и руководиоци – и њихови представници) започеле одређену трансакцију или договор може пружити увид у то да ли се ради о делу пренесене накнаде и стечене имовине или преузетих обавеза. На пример, ако је трансакција организована првенствено ради користи стицаоца или комбинованог ентитета, а не првенствено ради користи стеченог ентитета или његових бивших власника пре комбинације, тај део плаћене цене за трансакцију (и сва повезана имовина и обавезе) ће мање вероватно бити део размене за стечени ентитет. У складу са тим, стицалац би тај део рачуноводствено обухватио одвојено од пословне комбинације;

(б) ко је иницирао трансакцију – Ако се зна ко је иницирао трансакцију, такође се може стећи увид у то да ли је она део размене за стечени ентитет. На пример, трансакција или други догађај који иницира стицалац се може започети у сврхе обезбеђивања будућих економских користи стицаоцу или комбинованом ентитету уз малу или никакву корист која се прима од стеченог ентитета или његових бивших власника пре комбинације. С друге стране, мање је вероватно да ће трансакција или договор који је иницирао стечени ентитет или његови бивши власници бити започета ради користи стицаоца или комбинованог ентитета, а више је вероватно да ће бити део трансакције пословне комбинације;

(ц) време трансакције – Време трансакције такође може дати увид у то да ли је она део размене за стечени ентитет. На пример, трансакција између стицаоца и стеченог ентитета се дешава током преговора о условима пословне комбинације је могла бити започета приликом размишљања пословне комбинације да обезбеди будуће економске користи стицаоцу или комбинованом ентитету. Ако је тако, постоји вероватноћа да ће стечени ентитет или његови бивши власници пре пословне комбинације примити малу или никакву корист од трансакције осим користи које приме као део комбинованог ентитета.

Стварно уређење претходно постојећег односа између стицаоца и стеченог ентитета у пословној комбинацији (примена параграфа 52(а))

Б51 Стицалац и стечени ентитет могу имати однос који је постојао и пре него што су размишљали о пословној комбинацији, који се овде назива „претходно постојећи однос”. Претходно постојећи однос између стицаоца и стеченог ентитета може бити уговорни (на пример, продавац и купац или давалац и корисник лиценце) или вануговорни (на пример, лице које тужи и оптужени).

Б52 Ако се пословном комбинацијом у ствари уреди претходно постојећи однос, стицалац признаје добитак или губитак, одмерен на следећи начин:

(а) за претходно постојећи вануговорни однос (као што је судска тужба), фер вредност;

(б) за претходно постојећи уговорни однос, мањи износ од следећа два:

(и) износ у ком је уговор повољан или неповољан из перспективе стицаоца у поређењу са условима текућих тржишних трансакција за исте или сличне ставке. (неповољан уговор је уговор који је неповољан у смислу текућих тржишних услова. То није нужно онерозни уговор у ком неизбежни трошкови измирења обавезе према уговору премашују економске користи чије се примање очекује према том уговору.);

(ii) износ свих наведених резервисања за измирење у уговору доступних супротној страни за коју је уговор неповољан.

Ако је износ под (ii) мањи од износа под (i), та разлика се укључује као део рачуноводства пословне комбинације.

Износ признатог добитка или губитка може једним делом зависити од тога да ли стицалац претходно признао повезану имовину или обавезу, и пријављени добитак или се губитак стога може разликовати од износа израчунаог применом поменутих захтева.

Б53 Претходно постојећи однос може чинити уговор који стицалац признаје као поново стечено право. Ако уговор садржи услове који су повољни или неповољни у поређењу са одређивањем цена за текуће тржишне трансакције за исте или сличне ствари, стицалац признаје, одвојено од пословне комбинације, добитак или губитак за стварно уређење уговора, одмерен у складу са параграфом Б52.

Споразуми о потенцијалном плаћању запосленима или продавцима акција (примена параграфа 52(б))

Б54 Да ли су споразуми о потенцијалним плаћањима запосленима или акционара који продају (претходним власницима акција) потенцијална накнада у пословној комбинацији или су засебна трансакција, зависи од природе споразума. Ако се разумеју разлози из којих споразум о стицању укључује одредбу за потенцијална плаћања, ко је иницирао споразум и када су стране започеле споразум, то сазнање може користити у процени природе споразума.

Б55 Ако није прецизно да ли је споразум о плаћању запосленима или акционарима који продају (претходним власницима акција) део размене за стечени ентитет или је засебна трансакција одвојена од пословне комбинације, стицалац треба да размотри следеће индикаторе:

(а) *Наставка запослења* – Услови наставка запослења акционара који продају, а који постају кључни запослени, могу бити индикатор суштине споразума о потенцијалној накнади. Релевантни услови наставка запослења се могу укључити у уговор о раду, споразум о стицању или неки други документ. Споразум о потенцијалној накнади у којој се плаћања аутоматски укидају ако се раскине уговор о раду представља надокнаду за услуге које се пружају након престанка комбинације. Споразуми у којима на потенцијална плаћања не утиче раскид уговора о раду могу указивати на то да су потенцијална плаћања додатна накнада, а не надокнада;

(б) *Трајање наставка запослења* – Ако се период захтеваног запослења поклопи са периодом потенцијалних плаћања или траје дуже од њега, та чињеница може указати на то да су потенцијална плаћања у суштини надокнада;

(ц) *Ниво надокнаде* – Ситуације у којима су надокнаде запосленима осим потенцијалних плаћања на разумном нивоу у поређењу са другим кључним запосленима у комбинованом ентитету могу указати на то да су потенцијална плаћања додатна накнада, а не надокнада;

(д) *Инкрементална плаћања запосленима* – Ако акционари који продају, а који не постају запослени примају нижа потенцијална плаћања по акцији, онда акционари који продају, а који постају запослени комбинованог ентитета, та чињеница може указивати на то да је инкрементални износ плаћања акционарима који продају и који постају запослени, надокнада;

(е) *Број акција које се поседују* – Број акција које поседује сваки акционар који продаје, а који остају кључни запослени, може бити индикатор суштине споразума о потенцијалној накнади. На пример, ако акционари који продају, а који су поседовали углавном све акције у стеченом ентитету наставе да раде као кључни запослени, та чињеница може указивати на то да је споразум, у суштини споразум о расподели добити који има за циљ да обезбеди накнаду за услуге после комбинације. Или, ако су акционари који продају и који настављају да раде као кључни запослени поседовали само мали број акција стеченог ентитета и сви акционари који продајом примају исти износ потенцијалне накнаде по акцији, та чињеница може указивати на то да су потенцијална плаћања додатна накнада. Власника учешћа пре стицања у поседу страна везаних за акционаре који продају и који настављају да раде као кључни запослени, као што су чланови породице, такође треба размотрити;

(ф) *Повезаност са валуацијом* – Ако се иницијална накнада пренесена на датум стицања базира на доњем крају скале утрђене валуацијом стеченог ентитета и формула потенцијалних плаћања се односи на тај приступ валуације, та чињеница може сугерисати

да су потенцијална плаћања додатна накнада. Или, ако је формула потенцијалних плаћања у складу са претходним споразумима о расподели добити, та чињеница може указивати на то да је суштина споразума обезбеђивање надокнаде;

(г) *Формула за одређивање накнаде* – Формула која се користи за одређивање потенцијалног плаћања може се користити код процене суштине споразума. На пример, ако се потенцијално плаћање одређује на основу више зарада, то може сугерисати да је обавеза потенцијална накнада у пословној комбинацији и да је циљ формуле да се утврди или потврди фер вредност стеченог ентитета. Супротно томе, потенцијално плаћање износа утврђеног процента зараде може сугерисати да је обавеза према запосленима споразум о распоредби добити којим се запосленима даје надокнада за пружене услуге;

(х) *Други споразуми и питања* – Услови других споразума са акционарима који продају (као што су споразуми о забрани конкуренције, извршни уговори, консултантски уговори и уговори о лизингу некретности) и поступак пореза на добитак са потенцијалним плаћањима могу указивати на то да се потенцијална плаћања могу приписати нечем другом осим накнаде за стечени ентитет. На пример, у вези са стицањем, стизалац може закључити уговор о лизингу некретности са значајним акционаром који продаје. Ако су плаћања лизинга, утврђена уговором о лизингу, значајно нижа од тржишних, нека или сва потенцијална плаћања даваоцу лизинга (акционару који продаје) која се захтевају засебним споразумом о потенцијалним плаћањима могу, у суштини, бити плаћања за коришћење некретности под лизингом која стизалац треба да призна одвојено у својим финансијским извештајима после комбинације. Супротно томе, ако се уговором о лизингу утврде плаћања лизинга која су у складу са тржишним условима за некретину под лизингом, споразум о потенцијалним плаћањима акционару који продаје може бити потенцијална накнада у пословној комбинацији.

Стечена плаћања акцијама стицаоца замењена доделама које држе запослени стеченог ентитета (примена параграфа 52(б))

Б56 Стицалац може заменити стечена плаћања акцијама (замене опција на акције) за доделе запослених стеченог ентитета. Замена опција на акције или других плаћања акцијама заједно са пословном комбинацијом се рачуноводствено обухватају као модификације додељених плаћања акцијама у складу са IFRS 2 *Плаћања акцијама*. Ако је стизалац обавезан да замени додељена плаћања акцијама стеченог ентитета, или целокупни или делимичан тржишни износ стицаоцевих замена опција на акције се укључује у одмеравање накнаде пренесене у пословној комбинацији. Стицалац је у обавези да замени додељена плаћања акцијама стеченог ентитета ако стечени ентитет или његови запослени имају могућност да изврше замену. На пример, за потребе примене овог захтева, стизалац је у обавези да замени додељена плаћања акцијама стеченог ентитета ако се замена захтева:

- (а) условима споразума о стицању;
- (б) условима додељених плаћања акцијама стеченог ентитета; или
- (ц) важећим законима или прописима.

У неким ситуацијама, додељена плаћања акцијама стеченог ентитета могу истећи као последица пословне комбинације. Ако стизалац замени те доделе чак и ако није у обавези да то уради, целокупни тржишни износ замена опција на акције се признаје као трошак надокнаде у финансијским извештајима после комбинације. То значи да се никакав тржишни износ тих додела не укључује у одмеравање накнаде пренесене у пословној комбинацији.

Б57 Да би се утврдио део замене опције на акције који је део пренесене накнаде за стечени ентитет и део који представља надоканду за услуге пружене после комбинације, стизалац одмерава и замене опција на акције које је доделио стизалац и додељена плаћања акцијама стеченог ентитета на датум стицања у складу са IFRS 2. Онај део тржишног износа замена опције на акције који је и део накнаде пренесене у замену за стечени ентитет једнак је делу доделе стеченог ентитета који се може приписати услугама пруженим пре комбинације.

Б58 Део замене опције на акцију која није стечена, а може се приписати услугама пруженим пре комбинације, представља тржишни износ доделе стеченог ентитета помножен са односом дела завршеног периода стицања и дужег од следећа два периода: са

укупним периодом стицања или са првобитним периодом стицања додељеног плаћања акцијама стеченог ентитета. Период стицања је период током ког сви утврђени услови стицања морају бити испуњени. Услови стицања се дефинишу у IFRS 2.

Б59 Део замене опције на акцију која није стечена, а може се приписати услугама пруженим после комбинације и стога се признаје као трошак надокнаде у финансијским извештајима после комбинације, једнак је укупном тржишном износу замена опција на акције умањеном за износ приписан услугама пруженим пре комбинације. Дакле, стизалац приписује евентуални вишак тржишног износа замена опција на акције у односу на тржишни износ додељених плаћања акцијама стеченог ентитета услугама које се пружају после комбинације и признаје тај вишак као трошак надокнаде у финансијским извештајима после комбинације. Стицалац приписује део замене опција на акције услугама које се пружају после комбинације ако захтева услуге после комбинације, без обзира да ли су запослени пружили све тражене услуге за своја додељена плаћања акцијама стеченог ентитета која треба да стекну пре датума стицања.

Б60 Део замене опције на акцију која није стечена, а може се приписати услугама пруженим пре комбинације, као и део који се може приписати услугама после комбинације, одражава најбољу расположиву процену броја замена опција на акције чије се стицање очекује. На пример, ако је тржишни износ дела замена опција на акције приписаног услугама пруженим пре комбинације 100НЈ и стизалац очекује да ће се стећи само 95% додељених плаћања акцијама, износ који се укључује у пренесену накнаду у пословној комбинацији је 95НЈ. Промене процењеног броја замена опција на акције чије се стицање очекује се одражавају у трошку надокнаде за периоде у којима се промене или губици права дешавају не као кориговања пренесене накнаде у пословној комбинацији. Слично томе, ефекти других догађаја, као што су модификације или крајњи исход додела са условима везаним за перформансу, који се јављају након датума стицања се рачуноводствено обухватају у складу са IFRS 2 приликом одређивања трошка надокнаде за период у ком је дошло до догађаја.

Б61 Исти захтеви за утврђивање делова замена опција на акције приписивих услугама које се пружају пре и после формирања комбинације се примењују без обзира на то да ли се замена опција на акције класификује као обавеза или као инструмент капитала у складу са одредбама IFRS 2. Све промене тржишног износа додела класификованих као обавезе након датума стицања и повезани ефекти пореза на добитак се признају у финансијским извештајима стицаоца припремљеним после формирања комбинације у периоду (периодима) у ком долази до промене.

Б62 Ефекти пореза на добитак за замене опција на акције за плаћања акцијама се признају у складу са одредбама IAS 12 *Порез на добитак*.

Други IFRS у којима се дају упутства за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање (примена параграфа 54)

Б63 Примери других IFRS у којима се дају упутства за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање стечене имовине и преузетих или насталих обавеза у пословној комбинацији су:

(а) IAS 38 прописује рачуноводствено обухватање препознатљиве нематеријалне имовине стечене у пословној комбинацији. Стицалац одмерава гудвил по износу који се признаје на датум стицања умањеном за евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности. IAS 36 *Умањење вредности имовине* прописује рачуноводствено обухватање губитака од умањења вредности;

(б) У IFRS 4 *Уговори о осигурању* се дају упутства за накнадно рачуноводствено обухватање уговора о осигурању стечених у пословној комбинацији;

(ц) IAS 12 прописује накнадно рачуноводствено обухватање одложених пореских средстава (укључујући непризната одложена пореска средства) и обавеза стечених у пословној комбинацији;

(д) У IFRS 2 се дају упутства за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање дела замена опција на акције који је емитовао стизалац и који се може приписати будућим услугама запослених;

(е) У IAS 27 (измењеном 2008.) се дају упутства за рачуноводствено обухватање промена власничког учешћа матичног ентитета у зависном ентитету након добијања контроле.

Обелодањивања (примена параграфа 59 и 61)

Б64 Да би остварио циљ из параграфа 59, стичалац обелодањује следеће информације за сваку пословну комбинацију која се остварује током извештајног периода:

- (а) назив и опис стеченог ентитета;
- (б) датум стицања;
- (ц) проценат стечених учешћа у капиталу са правом гласа;
- (д) главни разлози за формирање пословне комбинације и опис начина на који је стичалац добио контролу над стеченим ентитетом;
- (е) квалитативни опис фактора који сачињавају признати гудвил, као што су очекиване синергије од комбиновања пословања стеченог ентитета и стицаоца, нематеријална имовина која не испуњава услове за засебно признавање или други фактори;
- (ф) фер вредност укупне пренесене накнаде на датум стицања и фер вредност сваке главне класе накнада на датум стицања, као што су:

- (i) готовина;
- (ii) друга материјална или нематеријална имовина, укључујући пословање или зависни ентитет стицаоца;
- (iii) настале обавезе, на пример, обавеза давања потенцијалне накнаде; и

(iv) учешћа у капиталу стицаоца, укључујући број инструмената или учешћа емитованих или који се могу емитовати и метод одређивања фер вредности тих инструмената или учешћа.

(г) за споразуме о потенцијалним накнадама и средства обештећења:

- (i) износ признат на датум стицања;
- (ii) опис споразума и основа за одређивање износа плаћања; и
- (iii) процена низа исхода (недисконтованих) или ако се низ не може проценити, ту чињеницу и разлоге из којих се низ не може проценити. Ако је максимални износ плаћања неограничен, стичалац обелодањује ту чињеницу.

(х) за стечена потраживања:

- (i) фер вредност потраживања;
- (ii) бруто уговорни износи потраживања; и
- (iii) најбоља процена на датум стицања уговорних токова готовине за које се не очекује да ће бити прикупљени.

(и) износи признати на датум стицања за сваку главну класу стечене имовине и преузетих обавеза;

(j) за сваку потенцијалну обавезу признату у складу са параграфом 23, информације захтеване у параграфу 85 IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. Ако се потенцијална обавеза не призна зато што се њена фер вредност не може поуздано одмерити, стичалац обелодањује:

- (i) информације које се захтевају параграфом 86 IAS 37; и
- (ii) разлоге из којих се потенцијална обавеза не може поуздано одмерити.

(к) укупни износ гудвила за који се очекује да ће бити могуће одбити га у пореске сврхе;

(л) за трансакције које се признају одвојено од стицања имовине и претпоставку обавеза у пословној комбинацији у складу са параграфом 51:

- (i) опис сваке трансакције;
- (ii) како је стичалац рачуноводствено обухватио сваку трансакцију;

(iii) износи признати за сваку трансакцију и линијска ставка у финансијским извештајима у којима се сваки износ признаје; и

(iv) ако је трансакција стварно уређење претходно постојећег односа, метод коришћен за одређивање износа тог уређења.

(м) обелодањивање засебно признатих трансакција захтеваних под (л) укључује износ трошкова везаних за стицање и одвојено, износ тих трошкова признатих као расход и линијска ставка или ставке у извештају о укупном резултату у ком се ти расходи признају. Такође се обелодањује износ свих трошкова емитовања који нису признати као расход и начин на који су признати;

(н) у повољној куповини (видети параграфе 34–36):

(i) износ сваког добитка признатог у складу са параграфом 34 и линијска ставка у извештају о укупном резултату у ком се добитак признаје; и

(ii) опис разлога из којих је трансакција резултирала добитком.

(о) за сваку пословну комбинацију у којој стичалац држи мање од 100% учешћа у капиталу у стеченом ентитету на датум стицања:

(i) износ учешћа без права контроле у стеченом ентитету признат на датум стицања и мерна основа за тај износ; и

(ii) за свако учешћа без права контроле у стеченом ентитету одмерено по фер вредности, техника валуације и кључни инпути у модел коришћени за одређивање те вредности

(п) у пословној комбинацији оствареној у фазама:

(i) фер вредност на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета које држи стичалац непосредно пред датум стицања; и

(ii) износ евентуалног добитка или губитка признатог као резултат поновног одмеравања учешћа у капиталу стеченог ентитета које држи стичалац до фер вредности пре формирања пословне комбинације (видети параграф 42) и линијска ставка у извештају о укупном резултату у ком се тај добитак или губитак признаје

(р) следеће информације:

(i) износи прихода и добитка или губитка стеченог ентитета од датума стицања укључених у консолидовани извештај о укупном резултату за извештајни период; и

(ii) приход и добитак или губитак комбинованог ентитета за текући извештајни период као да је датум стицања за све пословне комбинације које су остварене током године био почетак годишњег извештајног периода.

Ако је обелодањивање било које од информација захтеваних у овом потпараграфу неизводљиво, стичалац обелодањује ту чињеницу и објашњава због чега је обелодањивање неизводљиво. У овом IFRS се термин „неизводљив” користи у истом значењу као и у IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Б65 За пословне комбинације које су појединачно без материјалног значаја и које се остварују током извештајног периода, а колективно су материјално значајне, стичалац обелодањује збирно информације које се захтевају у параграфу Б64 (е)–(р).

Б66 Ако је датум стицања пословне комбинације после краја извештајног периода, али пре одобравања финансијских извештаја за објављивање, стичалац обелодањује информације које се захтевају у параграфу Б64 осим ако почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације није непотпуно у време одобравања финансијских извештаја за објављивање. У тој ситуацији, стичалац описује која обелодањивања се не могу извршити и разлоге из којих се не могу извршити.

Б67 Да би остварио циљ из параграфа 61, стичалац обелодањује следеће информације за сваку материјално значајну пословну комбинацију или збирно за пословне комбинације које су појединачно без материјалног значаја, а колективно су материјално значајне:

(а) ако је почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације непотпуно (видети параграф 45) за одређену имовину, обавезе, учешћа без права контроле или накнаде и износе признате у финансијским извештајима пословне комбинације су тако одређени само условно:

(i) разлози из којих је почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације непотпуно;

(ii) имовина, обавезе, учешћа у капиталу или накнаде чије је почетно рачуноводствено обухватање непотпуно; и

(iii) природа и износ свих кориговања у периоду одмеравања, признатих током извештајног периода у складу са параграфом 49.

(б) за сваки извештајни период после датума стицања док ентитет не наплати, прода или на други начин изгуби право на средство потенцијалне накнаде или док ентитет не измири обавезу потенцијалне накнаде или се обавеза поништи или престане:

(i) све промене признатих износа, укључујући и све разлике настале по измирењу;

(ii) све промене низа исхода (недисконтованих) и разлози тих промена; и

(iii) технике валуације и кључни инпути у модел коришћени за одмеравање потенцијалне накнаде.

(ц) за потенцијалне обавезе признате у пословној комбинацији, стичалац обелодањује информације које се захтевају у параграфу 84 и 85 IAS 37 за сваку групу резервисања;

(д) усклађивање књиговодствене вредности гудвила на почетку и на крају извештајног периода показујући одвојено:

(i) бруто износ и акумулиране губитке од умањења вредности на почетку извештајног периода

(ii) додатни гудвил признат током извештајног периода, осим гудвила укљученог у групу за отуђење која, по стицању, задовољава критеријум да се класификује као група која се држи за продају у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

(iii) кориговања која су резултат накнадног признавања одложених пореских средстава током извештајног периода складу са параграфом 67.

(iv) гудвил укључен у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају у складу са IFRS 5 и гудвил који је престао да се признаје после извештајног периода а да претходно није био укључен у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају.

(v) губитке од умањења вредности признате током извештајног периода у складу са IAS 36. (IAS 36 захтева обелодањивање информација о надокнадивом износу и умањењу вредности гудвила уз овај захтев.)

(vi) нето курсне разлике настале током извештајног периода у складу са IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*.

(viii) све друге промене књиговодствене вредности током извештајног периода.

(viii) бруто износ и акумулиране губитке од умањења вредности на крају извештајног периода.

(е) износ и објашњење свих добитака или губитака признавих у текућем извештајном периоду који:

(i) се и односи на стечену препознатљиву имовину или преузете обавезе у пословној комбинацији која је остварена у текућем или претходном извештајном периоду; и

(ii) има такву величину, природу и учесталост појаве да је обелодањивање релевантно за разумевање финансијских извештаја комбинованог ентитета.

Прелазне одредбе за пословне комбинације у којима учествују само заједнички ентитети или које се остварују само уговором (примена параграфа 66)

Б68 Параграфом 64 се прописује да се овај IFRS примењује проспективно за пословне комбинације чији је датум стицања на дан или касније од почетка годишњег извештајног периода који почиње 1. јула 2009. године или касније. Дозвољава се и ранија примена. Међутим, ентитет примењује овај IFRS тек на почетку годишњег извештајног периода који почиње 30. јуна 2007. године или касније. Ако ентитет буде примењивао овај IFRS пре његовог ступања на снагу, ентитет ће обелоданити ту чињеницу и истовремено ће примењивати IAS 27 (измењен 2008.).

Б69 Захтев да се овај IFRS примењује проспективно има следећи ефекат за пословне комбинације у којима учествују само заједнички ентитети или које се остварују само уговором ако је датум стицања за те пословне комбинације пре примене овог IFRS:

(а) *Класификација* – ентитет наставља да класификује претходне пословне комбинације у складу са претходним рачуноводственим политикама за такве комбинације;

(б) *Претходно признати гудвил* – На почетку првог годишњег извештајног периода у ком се IFRS примењује, књиговодствена вредност гудвила насталог од пословне комбинације је његова књиговодствена вредност на тај датум у складу са претходним рачуноводственим политикама ентитета. Одређујући тај износ, ентитет елиминира књиговодствену вредност евентуалне акумулиране амортизације тог гудвила и одговарајућег смањења гудвила. Не врше се никаква друга кориговања књиговодствене вредности гудвила;

(ц) *Гудвил претходно признат као одбитак од капитала* – Претходне рачуноводствене политике ентитета су могле резултирати гудвилем који настаје из пословне комбинације признате као одбитак од капитала. У тој ситуацији, ентитет не признаје тај гудвил као имовину на почетку првог годишњег извештајног периода у ком се IFRS примењује. Затим, ентитет не признаје у добитку или губитку ниједан део тог гудвила када отуђује целокупно или делимично пословање на које се тај гудвил односи или када се умањи вредност јединице која генерише готовину и на коју се тај гудвил односи;

(д) *Накнадно рачуноводствено обухватање гудвила* – Од почетка првог годишњег периода у ком се овај IFRS примењује, ентитет престаје да амортизује гудвил који настаје од раније пословне комбинације и тестира гудвил на умањење вредности у складу са IAS 36;

(е) *Претходно признати негативни гудвил* – Ентитет који је рачуноводствено обухватио ранију пословну комбинацију применом метода куповине је могао признати одложени кредит за вишак свог учешћа у нето фер вредности препознатљиве имовине и обавеза стеченог ентитета у односу на трошак тог учешћа (који се понекад назива негативни гудвил). Ако је тако, ентитет престаје да признаје

књиговодствену вредност тако одложеног кредита на почетку првог годишњег периода у ком се IFRS примењује уз одговарајуће кориговање почетног салда нераспоређене добити на тај датум.

Међународни стандард финансијског извештавања 4 Уговори о осигурању

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да се дефинише финансијско извештавање за *уговоре о осигурању* од стране неког ентитета који издаје такве уговоре (који се у овом IFRS описује као *осигуратељ*) док Одбор не заврши другу фазу овог пројекта о уговорима о осигурању. Конкретно, IFRS захтева:

(а) делимично побољшање обрачуна за уговоре о осигурању од стране осигуратеља;

(б) обелодањивање које идентификује и објашњава износе у финансијским извештајима осигуратеља који се јављају у уговорима о осигурању и који помажу корисницима тих финансијских извештаја да разумеју износ, време и неизвесност будућих токова готовине од уговора о осигурању.

Делокруг

2 Ентитет примењује овај IFRS на:

(а) уговоре о осигурању (укључујући и *уговоре о реосигурању*) које издаје и уговоре о реосигурању које има;

(б) финансијске инструменте које емитује са *обележјем дискреционог учешћа* (видети параграф 35). IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивање* захтева обелодањивање о финансијским инструментима, укључујући и финансијске инструменте који садрже таква обележја.

3 Овај IFRS се не бави другим аспектима обрачунавања осигуратеља, као што је обрачунавање финансијских средстава која држи осигуратељ и финансијских обавеза које емитују осигуратељи (видети IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*, IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* и IFRS 7), осим у прелазним одредбама параграфа 45.

4 Ентитет не примењује овај IFRS на:

(а) гаранције за производе које издаје лично произвођач, посредник или продавац (видети IAS 18 *Приходи* и IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*);

(б) имовина и обавезе послодавца у оквиру планова примања запослених (видети IAS 19 *Примања запослених* и IFRS 2 *Плаћање акцијама*) и обавезе по основу пензијских примања о којима се извештава као о плановима дефинисаних пензијских примања (видети IAS 26 *Рачуноводство и извештавање о пензијским плановима*);

(ц) уговорна права или уговорне обавезе које зависе од будуће употребе, или права на употребу нефинансијске ставке (на пример, неких надокнада за лиценце, тантијема, потенцијалних плаћања лизинга или сличних ставки), као и од резидуалне вредности гаранције корисника лизинга уграђене у финансијски лизинг (видети IAS 17 *Лизинг*, IAS 18 *Приходи* и IAS 38 *Нематеријална имовина*);

(д) уговоре о финансијској гаранцији осим ако емитент није претходно експлицитно потврдио да такве уговоре сматра уговорима о осигурању и да није користио обрачунавање применљиво за уговоре о осигурању, и у том случају емитент може да одабере да ли да примењује или IAS 39, IAS 32 и IFRS 7 или овај IFRS на такве уговоре о финансијским гаранцијама. Емитент може да бира стандард који ће користити за сваки појединачни уговор, али одабир за сваки уговор је неопозив;

(е) потенцијалну надокнаду која се дугује или потражује у пословној комбинацији (видети IAS 3 *Пословне комбинације*);

(ф) директне уговоре о осигурању које неки ентитет поседује (односно директне уговоре о осигурању у којима је ентитет *има лац полисе*). Међутим, cedent примењује овај IFRS на уговоре о реосигурању које поседује.

5 Због лакше примене, овај IFRS означава сваки ентитет који издаје уговор о осигурању као осигуратеља, без обзира на то да ли се на емитента гледа као на осигуратеља у правне или надзорне сврхе.

6 Уговор о реосигурању је врста уговора о осигурању. У складу са тим, сва помињања уговора о осигурању у овом IFRS се такође односе и на уговоре о реосигурању.

Уграђени деривати

7 IAS 39 захтева да ентитет одвоји неке уграђене деривате од њиховог основног уговора, да их одмерава по њиховој фер вредности и да укључује промене њихове фер вредности у биланс успеха. IAS 39 се примењује на деривате уграђене у уговор о осигурању осим ако уграђени дериват није и сам уговор о осигурању.

8 Као изузетак од захтева из IAS 39, осигуратељ не треба да одваја и одмерава по фер вредности, могућност имаоца полисе да уступи уговор о осигурању за фиксни износ (или за износ заснован на фиксном износу или каматној стопи), чак и ако се извршена цена разликује од књиговодствене вредности *обавезе осигурања* из основног уговора. Међутим, захтев из IAS 39 се не примењује на продајну опцију или на опцију уступања готовине уграђену у уговор о осигурању ако вредност уступања варира услед промене финансијске променљиве (као што је капитал или цена или индекс робе), или нефинансијске променљиве која није специфична за неку уговорну страну. Штавише, овај захтев се такође примењује ако је имаочева способност да извршава продајну опцију или опцију уступања готовине условљена променом те променљиве (на пример, продајна опција која се може извршити ако берзански индекс достигне одређени ниво).

9 Параграф 8 се подједнако примењује на опције уступања финансијског инструмента које садрже обележје дискреционог учешћа.

Раздвајање компоненти депозита

10 Неки уговори о осигурању садрже и компоненту осигурања и *компоненту депозита*. У неким случајевима, од осигуратеља се захтева или му је дозвољено да раздвоји ове компоненте:

(а) Раздвајање се захтева ако су испуњена оба следећа услова:

(i) осигуратељ може одмеравати компоненту депозита (укључујући и уграђену опцију уступања) одвојено (то јест, без узимања у обзир компоненте осигурања);

(ii) рачуноводствене политике осигуратеља не захтевају признавање свих обавеза и права која се јављају из компоненте депозита.

(б) Раздвајање се дозвољава, али не захтева, ако осигуратељ може одмеравати компоненту депозита одвојено као у (а)(i), али његове рачуноводствене политике захтевају да признаје све обавезе и права која се јављају из компоненте депозита, без обзира на основ коришћен за одмеравање тих права и обавеза;

(ц) Одвајање се забрањује ако осигуратељ не може да одмерава компоненту депозита одвојено као у (а)(i).

11 Следи пример случаја када рачуноводствене политике осигуратеља не захтевају да он призна све обавезе које се јављају из компоненте депозита. Цедент добија надокнаду за губитке од стране оног ко поново осигурава, али уговор обавезује цедента да отплаћује надокнаду у наредним периодима. Ова обавеза се јавља због компоненте депозита. Ако рачуноводствене политике на други начин дозвољавају цеденту да признаје надокнаду као приход без признавања обавеза која је њен резултат, захтева се одвајање.

12 Да би раздвојио уговор, осигуратељ:

(а) примењује овај IFRS на компоненту осигурања;

(б) примењује IAS 39 на компоненту депозита.

Признавање и одмеравање

Привремено изузимање из неких осталих IFRS

13 Параграфи 10–12 IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* одређују критеријуме које неки ентитет треба да користи при доношењу рачуноводствених политика, ако ниједан посебан IFRS не важи за неку ставку. Међутим, овим IFRS се осигуратељ ослобађа обавезе примене ових критеријума на своје рачуноводствене политике за:

(а) уговоре о осигурању које закључује (укључујући и с њима повезане трошкове стицања и нематеријалну имовину, попут оних који су описани у параграфима 31 и 32); и

(б) уговоре о реосигурању које поседује.

14 Ипак, овај IFRS не ослобађа осигуратеља неких импликација критеријума из параграфа 10–12 IAS 8. Конкретно, осигуратељ:

(а) не признаје као обавезу ниједно резервисање за будућа потраживања, ако се та потраживања јаве у уговорима о осигурању који не постоје на крају извештајног периода (као што су резервисања за непогоде или изједначења);

(б) врши *тест адекватности обавеза* описан у параграфима 15–19;

(ц) уклања обавезу осигурања (или део обавезе осигурања) из свог извештаја о финансијској позицији када, и само када је она укинута – односно када је обавеза одређена уговором извршена, отказана или истекла;

(д) не пребија;

(i) *средства реосигурања* са одговарајућим обавезама по основу осигурања; или

(ii) приход или расход од уговора о реосигурању расходом или приходом од уговора о осигурању са њима у вези;

(е) разматра да ли је вредност средстава реосигурања умањена (видети параграф 20).

Тест адекватности обавеза

15 Осигуратељ процењује на крају сваког извештајног периода да ли су његове обавезе по основу осигуравања адекватне, коришћењем актуелне процене будућих токова готовине по основу уговора о осигурању. Ако та процена покаже да књиговодствена вредност његових обавеза по основу осигурања (умањена за одговарајуће одложене трошкове стицања и одговарајућу нематеријалну имовину, попут имовине која се разматра у параграфима 31 и 32) није адекватна у светлу процењених будућих токова готовине, све разлике се признају као добитак или губитак.

16 Ако осигуратељ примењује тест адекватности обавеза који задовољава минимум захтева, овај IFRS не намеће додатне захтеве. Минимум захтева је следећи:

(а) тестом се разматрају актуелне процене свих уговорних токова готовине, као и повезаних токова готовине као што су потраживања за трошкове манипулисања као и токова готовине који су резултат уграђених опција и гаранција;

(б) Ако тест покаже да је обавеза неадекватна, сви недостаци се признају у билансу успеха.

17 Ако рачуноводствене политике осигуратеља не захтевају тест адекватности обавеза који задовољава минимум захтева из параграфа 16, осигуратељ:

(а) одређује књиговодствену вредност релевантних обавеза по основу осигурања¹ умањену за књиговодствену вредност:

(i) сваког одложеног трошка стицања са њим у вези; и

(ii) сваке нематеријалне имовине са њим у вези, као што је имовина стечена у пословној комбинацији или трансферу портфеља (видети параграфе 31 и 32). Међутим, средства реосигурања са њим у вези се не узимају у обзир зато што их осигуратељ посебно обрачунава (видети параграф 20);

(б) одређује да ли је износ описан у (а) мањи од књиговодствене вредности која би се захтевала да су релевантне обавезе по основу осигурања у делокругу IAS 37. Ако је мањи, осигуратељ признаје целокупан износ разлике у билансу успеха и смањује књиговодствену вредност одложених трошкова стицања са њим у вези или нематеријалне имовине са њим у вези или повећава књиговодствену вредност обавеза по основу осигурања, које су са њим у вези.

18 Ако тест адекватности обавеза неког осигуратеља испуни минимум захтева из параграфа 16, тест се примењује на ниво агрегирања дефинисан тестом. Ако тест адекватности обавеза не задовољи минимум захтева, поређење описано у параграфу 17 се врши на нивоу портфеља уговора подложних сличним ризицима и којим се управља као да су један портфељ.

19 Износ описан у параграфу 17(б) (то јест резултат примене IAS 37) одражава марже будућих инвестиција (видети параграфе 27–29) ако и само ако износ описан у параграфу 17(а) такође одражава те марже.

Умањење вредности средстава реосигурања

20 Ако је вредност средстава реосигурања цедента умањена, цедент смањује своју књиговодствену вредност у складу са тим и признаје губитак од умањења вредности у билансу успеха. Вредност средстава реосигурања је умањена ако, и само ако:

(а) постоје објективни докази, као резултат догађаја после првобитног признавања средстава реосигурања, да цедент не може примити све износе који му следеју према условима уговора; и

¹ Релевантне обавезе по основу осигурања су оне обавезе по основу осигурања (и одложени трошкови стицања и нематеријална имовина у вези са њима) за које рачуноводствене политике осигуратеља не захтевају тест адекватности обавеза који задовољава минимум захтева из параграфа 16.

(б) тај догађај има релативно мерљив утицај на износе које ће цедент примити од реосигуратеља.

Промене рачуноводствених политика

21 Параграфи 22–30 се примењују и на промене које изврши осигуратељ који већ примењује IFRS и на промене које изврши осигуратељ који примењује IFRS по први пут.

22 Осигуратељ може променити своје рачуноводствене политике за уговоре о осигурању ако, и само ако, те промене чине финансијске извештаје релевантнијим за потребе доношења економских одлука корисника и не мање поузданим, или поузданијим и не мање релевантним за те потребе. Осигуратељ процењује релевантност и поузданост помоћу критеријума из IAS 8.

23 Да би оправдао промену својих рачуноводствених политика за уговоре о осигурању, осигуратељ показује да те промене приближавају његове финансијске извештаје испуњавају критеријуме из IAS 8, али промене не треба да доведу до потпуног подударња са тим критеријумима. У даљем тексту се разматрају следеће конкретне теме:

- (а) актуелне каматне стопе (параграф 24);
- (б) настављање постојећих пракси (параграф 25);
- (ц) опрезност (параграф 26);
- (д) марже будућих инвестиција (параграфи 27–29); и
- (е) паралелно рачуноводство (параграф 30).

Актуелне тржишне каматне стопе

24 Осигуратељу се дозвољава, али се од њега не захтева, да промени своје рачуноводствене политике тако да поново одмерава означене обавезе² како би оне одражавале актуелне тржишне каматне стопе и признаје промене тих обавеза у билансу успеха. У то време, може такође увести рачуноводствене политике које захтевају друге актуелне процене и претпоставке за означене обавезе. Избор у овом параграфу дозвољава осигуратељу да мења своје рачуноводствене политике за наведене обавезе, без доследне примене тих политика на све сличне обавезе како IAS 8 иначе захтева. Ако неки осигуратељ означи обавезе за овај избор, наставља да примењује актуелне тржишне каматне стопе (и, уколико је могуће, друге актуелне процене и претпоставке) доследно у свим периодима на све те обавезе док се не укину.

Настављање постојећих пракси

25 Осигуратељ може да настави следеће праксе, али увођење ниједне од њих не задовољава параграф 22:

(а) одмеравање обавеза по основу осигурања на недисконтованој основи;

(б) одмеравање уговорних права на надокнаде за управљање будућим инвестицијама по износу који прелази фер вредност као што је наговештено поређењем са актуелним надокнадама које потражују други учесници на тржишту за сличне услуге. Вероватно ће фер вредност у периоду када почињу та уговорна права бити једнака плаћеним трошковима започињања, осим ако надокнаде за управљање будућим инвестицијама и трошкови са њима у вези нису у складу са са упоредивим тржишним вредностима;

(ц) коришћење рачуноводствених политика који нису једнообразне за уговоре о осигурању (и одложене трошкове стицања са њима у вези и одређене нематеријалне имовине са њима у вези, ако постоје) зависних ентитета, осим како је то дозвољено параграфом 24. Ако ове рачуноводствене политике нису једнообразне, осигуратељ их може променити ако промена не доведе до још веће разлике међу рачуноводственим политикама и ако такође задовољава друге захтеве из овог IFRS.

Опрезност

26 Осигуратељ не треба да мења своје рачуноводствене политике за уговоре о осигурању, да би елиминисао претерану опрезност. Међутим, ако осигуратељ већ одмерава своје уговоре о осигурању уз довољну опрезност, не уводи додатну опрезност.

2 У овом параграфу, обавезе по основу осигурања обухватају одложене трошкове стицања и нематеријалну имовину с њима у вези, попут оних које се разматрају у параграфима 31 и 32.

Марже будућих инвестиција

27 Осигуратељ не треба да мења своје рачуноводствене политике за уговоре о осигурању да би елиминисао марже будућих инвестиција. Међутим, постоји претпоставка, која се може оповргнути, да ће финансијски извештаји неког осигуратеља постати мање релевантни и поуздани ако он уведе рачуноводствену политику која одражава марже будућих инвестиција у одмеравање уговора о осигурању, осим ако те марже не утичу на уговорна плаћања. Два примера рачуноводствених политика које одражавају ове марже су:

(а) коришћење дисконтне стопе која одражава процењени повраћај на имовину осигуратеља; или

(б) пројектовање повраћаја на ту имовину по процењеној стопи повраћаја, дисконтовање тих пројектованих повраћаја по различитој стопи и укључивање резултата у одмеравање обавезе.

28 Осигуратељ може да превазиђе претпоставку описану у параграфу 27 која се може оповргнути, ако, и само ако друге компоненте промене рачуноводствених политика повећају релевантност или поузданост његових финансијских извештаја у довољној мери да надјачају смањење релевантности и поузданости чији је узрок увођење маржи будућих инвестиција. На пример, можемо претпоставити да постојеће рачуноводствене политике неког осигуратеља за уговоре о осигурању обухватају превише опрезне претпоставке постављене на почетку и дисконтну стопу коју је прописало регулаторно тело без директног позивања на услове тржишта и занемарују неке уграђене опције и гаранције. Осигуратељ може учинити своје финансијске извештаје релевантнијим и не мање поузданим ако се пребаци на свеобухватну рачуноводствену основу оријентисану ка инвеститору која је у широкој употреби и обухвата:

(а) актуелне процене и претпоставке;

(б) оправдано (али не претерано опрезно) кориговање да би се приказали ризик и неизвесност;

(ц) одмеравања која одражавају и унутрашњу вредност и временску вредност уграђених опција и гаранција; и

(д) актуелну тржишну дисконтну стопу, чак и ако дисконтна стопа одражава процењени повраћај на имовину осигуратеља.

29 У неким приступима одмеравању, дисконтна стопа се користи за одређивање садашње вредности будуће профитне марже. Профитна маржа се затим приписује различитим периодима коришћењем формуле. У овим приступима, дисконтна стопа утиче на одмеравање обавезе само индиректно. Конкретно, коришћење мање одговарајуће дисконтне стопе има ограничени утицај или не утиче на одмеравање обавезе на почетку. Међутим, у другим приступима, дисконтна стопа одређује одмеравање обавеза директно. У овом другом случају, пошто увођење дисконтне стопе засноване на имовини има важнији утицај, мало је вероватно да ће осигуратељ превазићи претпоставку која се може оповргнути, описану у параграфу 27.

Паралелно рачуноводство

30 У неким рачуноводственим моделима, остварени добици и губици од имовине осигуратеља директно утичу на одмеравање неких или свих (а) његових обавеза по основу осигурања, (б) одложене трошкове стицања који су са њима у вези и (ц) нематеријалну имовину која је са њима у вези, као што је описано у параграфима 31 и 32. Осигуратељу је дозвољено, али се од њега не захтева, да мења своје рачуноводствене политике тако да призна, али нереализовани добитак или губитак од имовине утичу на та одмеравања на исти начин као и реализовани добитак или губитак. Кориговање обавеза по основу осигурања (или одложених трошкова стицања или нематеријалне имовине) се признаје у осталом укупном резултату ако, и само ако се нереализовани добици и губици признају директно у осталом укупном резултату. Ова пракса се понекад описује као „паралелно рачуноводство”.

Уговори о осигурању стечени у пословној комбинацији или преносом портфеља

31 Да би се придржавао IFRS 3, осигуратељ, на датум стицања ће, одмеравају по фер вредности преузете обавезе по основу осигурања и *средства осигурања* стечена у пословној комбинацији. Међутим, осигуратељу је дозвољено, али се од њега не захтева, да користи проширену презентацију која дели фер вредност стечених уговора о осигурању на две компоненте:

(а) обавезу која се одмерава у складу са рачуноводственим политикама осигуратеља за уговоре о осигурању које издаје; и

(б) нематеријалну имовину, која представља разлику између (i) фер вредности стечених права по основу уговора о осигурању и (ii) износа описаног у (а). Накнадно одмеравање ове имовине се врши у складу са одмеравањем обавеза у вези са осигурањем.

32 Осигуратељ који стиче портфељ уговора о осигурању може користити проширену презентацију описану у параграфу 31.

33 Нематеријална имовина описана у параграфима 31 и 32 се искључује из делокруга IAS 36 *Умањење вредности имовине* и IAS 38. Међутим, IAS 36 и IAS 38 се примењују на листу купаца и на односе са купцима који одражавају очекивања будућих уговора који не чине део права по основу уговора о осигурању и обавеза по основу уговора о осигурању које су постојале на датум пословне комбинације или трансфера портфеља.

Обележја дискреционог учешћа

Обележја дискреционог учешћа у уговорима о осигурању

34 Неки уговори о осигурању садрже обележје дискреционог учешћа као и загарантовани елемент. Емитент таквог уговора:

(а) може, али не мора, да признаје загарантовани елемент одвојено од обележја дискреционог учешћа. Ако их емитент не признаје одвојено, класификоваће цео уговор као обавезу. Ако их емитент класификује одвојено, гарантовани елемент ће класификовати као обавезу;

(б) ако признаје обележје дискреционог учешћа одвојено од гарантованог елемента, класификује то обележје или као обавезу или као одвојену компоненту капитала. Овај IFRS не прецизира начин на који емитент одређује да ли је обележје обавеза или капитал. Емитент може поделити то обележје на компоненте обавеза или капитала и мора користити доследну рачуноводствену политику за ту поделу. Емитент не класификује то обележје као средњу категорију која није ни обавеза ни капитал;

(ц) може признавати све добијене премије као приход без одвајања било ког дела који се односи на компоненту капитала. Промене загарантованог елемента које су резултат тога и промене оног дела обележја дискреционог учешћа који се класификује као обавеза, признају се у добитку или губитку. Ако се део или целокупно обележје дискреционог учешћа класификују као капитал, део добитка или губитка може бити приписив том обележју (на исти начин на који се тај део може приписати учешћима без права контроле). Емитент признаје део добитка или губитка који се може приписати било ком обележју дискреционог учешћа као алокацију добити или губитка, а не као расход или приход (видети IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*).

(д) ако уговор садржи уграђени дериват у делокругу IAS 39, примењује IAS 39 на тај уграђени дериват;

(е) у свим случајевима који нису описани у параграфима 14–20 и 34 (а)–(д), наставља да примењује постојеће рачуноводствене политике за такве уговоре, осим ако не промени те рачуноводствене политике на начин који је у складу са параграфима 21–30.

Обележје дискреционог учешћа у финансијским инструментима

35 Захтеви из параграфа 34 се такође примењују на финансијски инструмент који садржи обележје дискреционог учешћа. Поред тога:

(а) ако емитент класификује читаво обележје дискреционог учешћа као обавезу, он примењује тест адекватности обавеза сагласно параграфима 15–19 на читав уговор (односно и на загарантовани елемент и на обележје дискреционог учешћа). Емитент не одређује износ који ће бити резултат примене IAS 39 на загарантовани елемент;

(б) ако емитент класификује део или читаво обележје као одвојену компоненту капитала, обавеза која се признаје за цео документ није мања од износа који би био резултат примене IAS 39 на загарантовани елемент. Овај износ обухвата унутрашњу вредност опције уступања уговора, али не мора да обухвата временску опцију ако параграф 9 изузима ту опцију из одмеравања по фер вредности. Емитент не мора да обелодањује износ који би био резултат примене IAS 39 на загарантовани елемент, нити треба да одвојено презентује тај износ. Штавише, емитент не мора да одређује тај износ ако је укупна призната обавеза знатно виша;

(ц) мада су ови уговори финансијски инструменти, емитент може да настави да признаје премије за те уговоре као приход и

да призна као расход повећање књиговодствене вредности обавезе које проистиче из тога;

(д) мада су ови уговори финансијски инструменти, емитент који примењује параграф 20(б) IFRS 7 на уговоре са обележјем дискреционог учешћа, обелодањује укупне расходе камате признаје у билансу успеха, али не мора да израчунава те расходе камате коришћењем метода ефективне камате.

Обелодањивање

Објашњење признатих износа

36 Осигуратељ обелодањује информације које идентификују и објашњавају износе у финансијским извештајима који су резултат уговора о осигурању.

37 Да би се придржавао параграфа 36, осигуратељ обелодањује:

(а) своје рачуноводствене политике за уговоре о осигурању и повезану имовину, обавезе, приходе и расходе;

(б) признату имовину, обавезе, приходе и расходе (и, уколико презентује свој извештај о токовима готовине користећи директан метод, токови готовину) који су резултат уговора о осигурању. Штавише, ако је осигуратељ и цедент, обелодањује:

(i) добитке и губитке признате у билансу успеха после куповине реосигурања; и

(ii) ако цедент одлаже или отписује добитке и губитке који настају после куповине реосигурања, отпис за тај период и износе који остају неамортизовани на почетку и крају тог периода;

(ц) процес који се користи да би се одредиле претпоставке које имају највећи утицај на одмеравање признатих износа описаних под (б). Када је то изводљиво, осигуратељ такође квантификовано обелодањује ове претпоставке;

(д) утицај промена у претпоставкама коришћеним за одмеравање средстава осигурања и обавеза по основу осигурања, приказујући одвојено утицај сваке промене која има материјалан утицај на финансијске извештаје;

(е) усклађивање промена обавеза по основу осигурања, средстава реосигурања и, ако их има, одложене трошкове стицања са њима у вези.

Природа и степен ризика уговора о осигурању

38 Осигуратељ обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене природу и степен ризика који настају од уговора о осигурању.

39 У складу са параграфом 38, осигуратељ обелодањује:

(а) своје циљеве, политике и процесе управљања ризицима уговора о осигурању и методе које користи за управљање тим ризицима осигурања;

(б) [избрисан];

(ц) информације о *ризик у осигурања* (и пре и после ублажавања ризика реосигурањем), укључујући и информације о:

(i) осетљивости ризика осигурања;

(ii) концентрацијама ризика осигурања, укључујући и опис начина на који руководство одређује концентрације и опис заједничке карактеристике која идентификује сваку концентрацију (на пример, врста осигураног догађаја, географска област или валута);

(iii) стварним потраживањима у поређењу са претходним проценама (то јест, кретање потраживања). Обелодањивање у вези са кретањем потраживања иде уназад у период када се јавило најраније материјално потраживање за које још увек постоји неизвесност у вези са износом и временом плаћања, али не треба ићи више од десет година уназад. Осигуратељ не мора да обелодањује ове информације за потраживања за која се неизвесност у вези са износом и временом обично решава у року од једне године;

(д) информације о кредитном ризику, ризику ликвидности и тржишном ризику које би се захтевале према параграфима 31–42 IFRS 7 да су уговори о осигурању под делокругом IFRS 7. Међутим:

(i) осигуратељ не мора да обезбеђује анализу доспећа која се захтева према параграфу 39(а) IFRS 7 ако уместо тога обелодањује информације о процењеном времену нето одлива готовине који су резултат признатих обавеза по основу осигурања. Ово може да има облик анализе, према процењеном времену, износа признатих у извештају о финансијској позицији;

(ii) ако осигуратељ користи алтернативни метод за управљање осетљивошћу тржишних услова, као што је анализа уграђене

вредности, он може да користи ту анализу осетљивости за задовољавање захтева из параграфа 40(а) IFRS 7. Такав осигуратељ такође обезбеђује обелодањивања која се захтевају према параграфу 41 IFRS 7.

(е) информације о изложеностима тржишном ризику који се јавља услед уграђених деривата садржаним у основном уговору о осигурању ако се од осигуратеља не захтева да, или ако он не, одмерава уграђени дериват по фер вредности.

39А Да би се придржавао параграфа 39(ц)(i), осигуратељ обелодањује или (а) или (б) на следећи начин:

(а) анализу осетљивости која показује какав би био утицај на добит или губитак и капитал да је дошло до промена релевантне променљиве ризика које су биле могуће на крају извештајног периода; методе и претпоставке коришћене приликом припреме анализе осетљивости; и све промене коришћених метода и претпоставки у односу на претходни период. Међутим, ако осигуратељ користи алтернативни метод за управљање осетљивошћу на тржишне услове, као што је анализа уграђене вредности, он може да задовољи овај захтев обелодањивањем те алтернативне анализе осетљивости и обелодањивања која се захтевају према параграфу 41 IFRS 7;

(б) квалитативне информације о осетљивости и информације о условима уговора о осигурању који имају материјални ефекат на износ, време и неизвесност будућих токова готовине осигуратеља.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

40 Прелазне одредбе у параграфима 41–45 се примењују и на ентитет, који већ примењује IFRS онда када по први пут примени овај IFRS, и на ентитет који по први пут примењује IFRS.

41 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године. Подстиче се и ранија примена. Ако неки ентитет примењује овај IFRS за ранији период, ту чињеницу треба да обелодани.

41А *Уговори о финансијској гаранцији* (Измене IAS 39 и IFRS 4), објављени у августу 2005. године, измењени параграфи 4(д), Б18(г) и Б19(ф). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Подстиче се ранија примена. Ако ентитет примењује наведене измене за ранији период, ту чињеницу обелодањује и примењује одговарајуће измене на IAS 39 и IAS 32³ истовремено.

41Б Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Поред тога је измењен и параграф 30. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007.) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Обелодањивање

42 Ентитет не мора да примењује захтеве за обелодањивањем из овог IFRS на упоредиве информације које се односе на годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2005. године, осим за обелодањивања која се захтевају параграфом 37(а) и (б) у вези са рачуноводственим политикама, признатом имовином, обавезама, приходима и расходима (као и токовима готовине, ако се користи директан метод).

43 Ако није изводљива примена одређених захтева из овог IFRS из параграфа 10–35 на упоредне информације које се односе на годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године, ентитет обелодањује ту чињеницу. Примена теста адекватности обавеза (параграфи 15–19) на такве упоредне информације може некада да буде неизводљива, али је мало вероватно да ће бити неизводљива примена других захтева параграфа 10–35 на такве упоредне информације. У IAS 8 се објашњава термин „неизводљив“.

44 Приликом примене параграфа 39(ц)(iii), ентитет не мора да обелодањује информације о кретању потраживања које је настало више од 5 година пре краја прве финансијске године у којој он примењује овај IFRS. Штавише, ако то није изводљиво, када ентитет по први пут примењује овај IFRS, за припрему информација о кретању потраживања која су настала пре почетка најранијег периода за који тај ентитет презентује потпуне упоредне информације које су у складу са овим IFRS, онда ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

3 Кад ентитет примењује IFRS 7, позивање на IAS 32 се замењује позивањем на IFRS 7.

Поновно означавање финансијских средстава

45 Када осигуратељ мења своје рачуноводствене политике које се односе на обавезе по основу осигурања, дозвољено му је, али се не захтева, да поново класификује нека или сва финансијска средства по “фер вредности кроз биланс успеха”. Поновно класификовање је дозвољено ако осигуратељ мења рачуноводствене политике када по први пут примењује овај IFRS и ако после прави додатне измене политике, које се дозвољавају параграфом 22. Поновна класификација представља промену рачуноводствене политике и за то се примењује IAS 8.

Прилог А Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Цедент

Ималац полисе по основу уговора о реосигурању.

Компонента депозита

Уговорна компонента која се не обрачунава као дериват по IAS 39 и која би била обухваћена делокругом IAS 39 да је одвојени инструмент.

Директан уговор о осигурању

Уговор о осигурању који није уговор о реосигурању.

Обележје дискреционог учешћа

Уговорно право да поред загарантованих примања добијају и додатна примања:

- (а) која би вероватно била значајан део укупних уговорних примања;
- (б) чији износ или време према уговору одређује емитент; и
- (ц) да су по уговору засновани на:
 - (i) извршењу одређеног скупа уговора или одређене врсте уговора;
 - (ii) реализованим и/или нереализованим приходима од инвестиција за одређену групу средстава која емитент држи; или
 - (iii) добитку или губитку компаније, фонда или другог ентитета који емитује уговор.

Фер вредност

Износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Уговор о финансијској гаранцији

Уговор којим се од издаваоца захтевају специфична плаћања којима се надокнађује губитак држаоца настао услед неизвршења плаћања одређеног дужника које је доспело у складу са оригиналним или модификованим условима дужничког инструмента.

Финансијски ризик

Ризик могућих будућих промена једне или више варијабли попут одређене каматне стопе, цене финансијског инструмента, цене робе, девизног курса, индекса или стопа цена, кредитног рејтинга или кредитног индекса или других варијабли, под условом да у случају нефинансијске варијабле та варијабла није специфична за уговорну страну.

Загарантована примања

Плаћања или друга примања на која ималац полисе или инвеститор има безусловно право и која нису предмет уговорног дискреционог права емитента.

Загарантовани елемент

Обавеза да се плате загарантована примања, укључена у уговор који садржи обележје дискреционог учешћа.

Средство осигурања

Нето уговорна права осигуратеља према уговору о осигурању.

Уговор о осигурању

Уговор по којем једна страна (осигуратељ) прихвата значајан ризик осигурања друге стране (имаоца полисе) тиме што прихвати да обезбеди надокнаду имаоцу полисе ако одређени непредвиђени будући догађај (осигурани догађај) има негативан ефекат по имаоца полисе (Видети IFRS 4 Прилог Б за смернице у вези ове дефиниције).

Обавеза по основу осигурања

Осигуратељева нето уговорна обавеза према уговору о осигурању.

Ризик осигурања

Ризик који није финансијски ризик, а пренет је са имаоца полисе на осигуратеља.

Осигурани догађај

Неизвесни будући догађај који је покривен уговором о осигурању и који ствара ризик осигурања.

Осигуратељ

Страна која према уговору о осигурању има обавезу давања надокнаде имаоцу полисе ако настане осигурани догађај.

Тест адекватности обавезе

Процена да ли књиговодствена вредност обавезе по основу осигурања треба да се увећа (или књиговодствена вредност одложених трошкова стицања или повезаних нематеријалних средстава треба да се смањи) на основу прегледа будућих токова готовине.

Имаоц полисе

Страна која има право на накнаду по уговору о осигурању ако наступи осигурани догађај.

Средства реосигурања

Нето уговорна права цедента према уговору о реосигурању.

Уговор о реосигурању

Уговор о осигурању који изда један осигуратељ (реосигуратељ) ради компензације губитка другог осигуратеља (цедента) насталог по основу једног или више уговора које је цедент издао.

Реосигуратељ

Страна која има обавезу по уговору о реосигурању да врши надокнаду цеденту ако наступи осигурани догађај.

Одвојити

Обрачунати компоненте уговора као да су засебни уговори.

Прилог Б

Дефиниција уговора о осигурању

Овај прилог је саставни део IFRS.

Б1 У овом прилогу се дају упутства за дефиницију уговора о осигурању из прилога А. Обрађују се следећа питања:

- (а) термин „неизвестан будући догађај” (параграфи Б2–Б4);
- (б) плаћања у натури (параграфи Б5–Б7);
- (ц) ризик осигурања и други ризици (параграфи Б8–Б17);
- (д) примери уговора о осигурању (параграфи Б18–Б21);
- (е) значајни ризик осигурања (параграфи Б22–Б28); и
- (ф) промене нивоа ризика осигурања (параграфи Б29 и Б30).

Неизвестан будући догађај

Б2 Неизвесност (или ризик) преставља суштину уговора о осигурању. У складу са тим, барем једна од следећих ставки је неизвесна на почетку уговора о осигурању:

- (а) да ли ће наступити *осигурани догађај*;
- (б) када ће наступити; или
- (ц) колико ће осигуратељ морати да плати ако тај догађај настане.

Б3 У неким уговорима о осигурању, осигурани догађај представља обзнањивање губитка током периода важења уговора, чак и ако се губитак јави због догађаја који је наступио пре почетка уговора. У другим уговорима о осигурању, осигурани догађај је догађај који се одиграва током периода важења уговора, чак и ако губитак који је резултат тога откривен после истека периода важења уговора.

Б4 Неки уговори о осигурању покривају догађаје који су већ настали, али чији је финансијски утицај још увек неизвесан. Један пример је уговор о реосигурању који покрива директног осигуратеља у случају неповољног кретања потраживања о којима већ постоји извештај имаоца полисе. У таквим уговорима, осигурани догађај открива крајње трошкове тих потраживања.

Плаћања у натури

Б5 Неки уговори о осигурању захтевају или дозвољавају исплате у натури. Један пример је када осигуратељ директно замени украдени артикал, уместо да изврши рефундирање имаоцу полисе. Други пример је када осигуратељ користи сопствене болнице и медицинско особље за пружање медицинских услуга покривене уговором.

Б6 Неки уговори са фиксним плаћањем услуга у којима ниво услуга зависи од неизвесног догађаја задовољавају дефиницију уговора о осигурању из овог IFRS, али у неким земљама нису регулисани као уговори о осигурању. Један пример је уговор о одржавању у ком се страна која пружа услуге сложила да ће поправити одређену опрему после кvara. Фиксно плаћање услуга се заснива на очекиваном броју кварова, али није извесно да ли ће се одређена машина покварити. Лоше функционисање опреме штети власнику а уговор обештећује власника (у натури, а не у готовини). Други пример је уговор о пружању услуга у случају кvara аутомобила у којима се страна која пружа услуге слаже да, за фиксну годишњу накнаду, обезбеђује помоћ на путу или одшлепати возило до најближе гараже. У другом случају уговор би задовољио дефиницију уговора о осигурању чак и ако се страна која пружа услуге не слаже да врши поправке или замењује делове.

Б7 Примера IFRS на уговоре описане у параграфу Б6 вероватно неће представљати већу тешкоћу од примене IFRS, који би били применљиви ако би ти уговори били изван делокруга овог IFRS:

(а) мало је вероватно да ће бити материјалних обавеза за лоше функционисање или кварове који су већ настали;

(б) када би се примењивао IAS 18 *Приходи*, онда би ентитет који пружа услуге признавао приход позивајући се до фазе до које се стигло до завршетка (и према другим одређеним критеријумима). Тај приступ је такође прихватљив према овом IFRS, којим се дозвољава да ентитет који пружа услуге (i) настави са постојећим рачуноводственим политикама за ове уговоре осим ако они не обухватају праксе које се забрањују параграфом 14 и (ii) да унапређује своје рачуноводствене политике ако се то дозвољава параграфима 22–30;

(ц) ентитет који пружа услуге разматра да ли трошкови задовољавања уговорне обавезе пружања услуга прелазе приход који је он унапред примио. Да би ово урадио, ентитет примењује тест адекватности обавеза, описан у параграфима 15–19 овог IFRS. Да се овај IFRS није примењивао на ове уговоре, ентитет који пружа услуге би примењивао IAS 37 да би одредио да ли су уговори штетни (онерозни);

(д) мала је вероватноћа да ће ови за ове уговоре захтеви за обелодањивањем у овом IFRS у значајној мери доприносити захтевима за обелодањивањем из других IFRS.

Разлика између ризика осигурања и других ризика

Б8 Дефиниција уговора о осигурању се односи на ризик осигурања, који овај IFRS дефинише као ризик који није *финансијски ризик*, пренет са имаоца уговора на осигуратеља. Уговор који излаже осигуратеља финансијском ризику без значајног ризика осигурања није уговор о осигурању.

Б9 Дефиниција финансијског ризика из прилога А обухвата листу финансијских и нефинансијских променљивих. Та листа обухвата нефинансијске променљиве које нису карактеристичне за неку уговорну страну, као што је индекс губитака од земљотреса у одређеном региону или индекс температура ваздуха у одређеном граду. Он обухвата нефинансијске променљиве које су карактеристичне за неку уговорну страну, као што је избијање или неизбијање пожара који оштећује или уништава имовину те стране. Штавише, ризик од промена фер вредности нефинансијског средства

није финансијски ризик ако фер вредност одражава не само промене тржишних цена за таква средства (финансијска променљива) већ и услов одређеног нефинансијског средства које држи уговорна страна (нефинансијска променљива). На пример, ако гаранција резидуалне вредности одређеног аутомобила излаже гаранта ризику од промене физичког стања аутомобила, тај ризик је ризик осигурања, а не финансијски ризик.

B10 Неки уговори излажу осигуратеља и финансијском ризику, поред значајног ризика осигурања. На пример, многи уговори о животном осигурању гарантују и минималну стопу повраћаја имаоцима полисе (што ствара финансијски ризик) и гарантују добитке у случају смрти, који понекад у значајној мери превазилазе биланс на рачуну имаоца полисе (што ствара ризик осигурања у облику смртног ризика). Такви уговори су уговори о осигурању.

B11 По неким уговорима, осигурани догађај покреће исплату износа повезаног са индексом цена. Такви уговори су уговори о осигурању, под условом да исплата која зависи од осигураног догађаја може бити значајна. На пример, животна условна рента повезана са индексом трошкова живота преноси ризик осигурања јер плаћање започиње када се догоди неизвесан догађај – када осигураник преживи. Веза са индексом цена је уграђени дериват, али она такође преноси и ризик осигурања. Ако је пренос ризика осигурања који уследи као резултат значајан, уграђени дериват задовољава дефиницију уговора о осигурању, и у том случају он не треба да се одваја и одмерава по фер вредности (видети параграф 7 овог IFRS).

B12 Дефиниција ризика осигурања се односи на ризик који осигуратељ прихвати од имаоца полисе. Другим речима, ризик осигурања је претходно постојећи ризик који је пренет са имаоца полисе на осигуратеља. На овај начин, нови ризик створен уговором није ризик осигурања.

B13 Дефиниција уговора о осигурању се односи на штетни утицај на имаоца полисе. Дефиниција не ограничава исплату осигуратеља на износ једнак финансијском утицају штетног догађаја. На пример, дефиниција не искључује принцип замене “ново за старо” по ком се имаоцу полисе исплаћује довољно да оштећено старо средство замени новим средством. Слично томе, дефиниција не ограничава исплату по основу ороченост уговора о животном осигурању на финансијски губитак који претрпи издржавана лица преминулог, нити спречава исплату унапред одређених износа да би се израчунао губитак узрокован смрћу или несрећом.

B14 Неки уговори захтевају исплату ако наступи одређени неизвесни догађај, али не захтевају штетне утицаје на имаоца полисе као предуслов за исплату. Такав уговор није уговор о осигурању, чак и ако имаоца користи уговор да ублажи изложеност датом ризику. На пример, ако имаоца користи дериват за заштиту дате нефинансијске променљиве која је у корелацији са токовима готовине од средства неког ентитета, тај дериват није уговор о осигурању зато што исплата није условљена тиме да ли на имаоца негативно утиче смањење тока готовине од тог средства. И обратно, дефиниција уговора о осигурању се односи на неизвесни догађај за који је штетни утицај на имаоца полисе уговорни предуслов за исплату. Овај уговорни предуслов не захтева од осигуратеља да истражује да ли је тај догађај заиста проузроковао штетни утицај, али дозвољава осигуратељу да одбије да изврши исплату уколико није убеђен да је тај догађај изазвао штетан утицај.

B15 Престајање или стални ризик од превременог или закаснелог раскида уговора (односно ризик да ће друга страна отказати уговор раније или касније од датума који је осигуратељ очекивао приликом одређивања цене уговора) није ризик осигурања зато што исплата другој страни не зависи од неизвесног будућег догађаја који негативно утиче на другу страну. Слично томе, ризик од трошкова (односно ризик од неочекиваног повећања административних трошкова повезаних са извршењем уговора, а не трошкова повезаних са осигураним догађајима) није ризик осигурања зато што неочекивано повећање трошкова не утиче негативно на другу страну.

B16 Стога, уговор који осигуратеља излаже ризику од превременог или закаснелог раскида уговора или трошкова није уговор о осигурању, осим ако он такође не излаже осигуратеља ризику осигурања. Међутим, ако ентитет који издаје уговор ублажи тај ризик коришћењем другог уговора за пренос дела тог ризика на другу страну, тај други уговор излаже другу страну ризику осигурања.

B17 Осигуратељ може прихватити значајан ризик осигурања од имаоца полисе само ако је осигуратељ ентитет који је одвојен од имаоца полисе. У случају заједничког осигуратеља, заједнички

осигуратељ прихвата ризик од сваког имаоца полисе и удружује се због заједничког сношења ризика. Мада имаоци полиса сnose заједно тај ризик у својству власника, заједнички осигуратељ је ипак прихватио ризик који чини суштину уговора о осигурању.

Примери уговора о осигурању

B18 Следе примери уговора о осигурању, у случају када је пренос ризика осигурања значајан:

(а) осигурање од крађе или оштећења имовине;
(б) осигурање од одговорности за производ, осигурање од одговорности из делатности, грађанске одговорности или правних трошкова;

(ц) животном осигурање и унапред плаћени трошкови сахране (мада је смрт извесна, неизвесно је када ће смрт наступити или, за неке врсте животног осигурања, да ли ће смрт наступити током периода покривеног осигурањем);

(д) животне условне ренте и пензије (односно уговори који обезбеђују надокнаду за неизвесан будући догађај – преживљавање осигураника или пензионера – у циљу помагања осигуранику или пензионеру да одржава одређени животни стандард, на који би иначе негативно утицало њихово надживљавање);

(е) инвалидитет или медицинска заштита;

(ф) обезбеђене обвезнице, јемства, чинидбене гаранције и лиценциране гаранције (то јест уговори који обезбеђују надокнаду ако друга страна не испуни уговорну обавезу, на пример обавезу изградње објекта);

(г) осигурање кредита којим се обезбеђује вршење дефинисаних плаћања да би се повериоцу рефундирао губитак настао зато што одређени дужник није извршио благовремену исплату у складу са првобитним или измењеним условима дужничког инструмента. Ови уговори могу да имају различите правне облике, као што су финансијска гаранција, неке врсте акредитива, кредитни дериват у вези са неизвршавањем уговора или уговор о осигурању. Међутим, иако ови уговори задовољавају дефиницију уговора о осигурању, они такође задовољавају дефиницију уговора о финансијској гаранцији из IAS 39 и у делокругу су IAS 32⁴ и IAS 39, а не овог IFRS (видети параграф 4(д)). Ипак, ако је ентитет који је издао уговор о финансијској гаранцији претходно експлицитно изјавио да такве уговоре сматра уговорима о осигурању, тај ентитет се може одредити за примену или IAS 39 и IAS 32 или овог стандарда на такве уговоре о финансијској гаранцији;

(х) гаранције за производ. Гаранције за производ које изда друга страна за робу коју прода произвођач, посредник или продавац се налазе у делокругу IFRS. Међутим, гаранције за производ које изда директно произвођач, посредник или продавац налазе се ван његовог делокруга, зато што су оне под делокругом IAS 18 и IAS 37;

(и) осигурање права власништва (односно осигурање од открића недостатака у праву власништву над земљиштем који ни су били очигледни када је закључен уговор о осигурању). У овом случају, осигурани догађај је откриће недостатка у праву власништву, а не сам недостатак;

(ј) путно осигурање (односно надокнада у готовини или на тури имаоцима полиса, за губитке претрпљене током путовања). У параграфима Б6 и Б7 разматрају се неки уговори ове врсте;

(к) обвезнице за случај непогоде које обезбеђују умањене исплате главнице, камате или и једног и другог, ако одређени догађај штетно утиче на емитента обвезнице (осим ако одређени догађај не ствара значајан ризик осигурања, на пример ако је догађај промена каматне стопе или девизног курса);

(л) замена осигурања и други уговори којима се захтева исплата на основу промена климатских, геолошких или других физичких променљивих својствених једној уговорној страни;

(м) уговори о реосигурању.

B19 Следе примери ставки које не спадају у уговоре о осигурању:

(а) инвестициони уговори који имају правни облик уговора о осигурању, али који не излажу осигуратеља значајном ризику осигурања, на пример уговори животног осигурања у којима осигуратељ не сноси значајан ризик од смрти (такви уговори су финансијски инструменти или уговори о услугама невезани за осигурање, видети параграфе Б20 и Б21);

4 Кад ентитет примењује IFRS 7, позивање на IAS 32 се замењује позивањем на IFRS 7.

(б) уговори који имају правни облик осигурања, али преносе све значајне ризике осигурања на имаоца полисе кроз механизме који су правоснажни и не могу се отказати и који коригују будуће уплате имаоца полисе као директни резултат осигурањих губитака, на пример неки финансијски уговори о реосигурању или неки групни уговори (такви уговори су обично финансијски инструменти или уговори о услугама који нису уговори о осигурању, видети параграфе Б20 и Б21);

(ц) самоосигурање, другим речима, задржавање ризика који је могао да се покрије осигурањем (не постоји уговор о осигурању зато што нема договора са другом страном);

(д) уговори (као што су коцкарски уговори) којима се захтева исплата ако настане одређени неизвесни будући догађај, али се не захтева, као уговорни предуслов за исплату, да догађај штетно утиче на имаоца полисе. Међутим, ово не спречава да спецификација унапред одређене исплате квантификује губитак проузрокован одређеним догађајем као што је смрт или несрећа (видети такође параграф Б13);

(е) деривати који излажу једну страну финансијском ризику, али не ризику осигурања, зато што захтевају да једна страна изврши исплату само на основу промена једне или више одређених каматних стопа, цене финансијског инструмента, цене робе, девизног курса, индекса цена или стопа, кредитног рејтинга или кредитног индекса или других променљивих, под условом да, у случају нефинансијске променљиве, та променљива није својствена уговорној страни (видети IAS 39).

(ф) гаранција везана за кредит (или акредитив, кредитни дериват у вези са неизвршавањем уговора или уговор о осигурању кредита) којом се захтевају исплате чак и ако ималац није претрпео губитак због тога што дужник није извршио благовремено плаћање (видети IAS 39);

(г) уговори којима се захтева исплата на основу климатске, геолошке или друге физичке променљиве која није својствена уговорној страни (која се обично описују као климатски деривати);

(х) обвезнице у случају непогоде које обезбеђују смањене исплате главнице, камате или и једног и другог, на основу климатске, геолошке или друге физичке променљиве која није својствена уговорној страни.

Б20 Ако уговори описани у параграфу Б19 стварају финансијска средства или финансијске обавезе, они се налазе у делокругу IAS 39. Између осталог, ово значи да уговорне стране користе оно што се понекад назива “везаним обрачуном”, које подразумева следеће:

(а) једна страна признаје примљену надокнаду као финансијску обавезу, а не као приход; и

(б) друга страна признаје исплаћену надокнаду као финансијско средство, а не као расход.

Б21 Ако уговори описани у параграфу Б19 не стварају финансијска средства или финансијске обавезе, примењује се IAS 18. По IAS 18, приход у вези са трансакцијом која укључује и пружање услуга се признаје у складу са фазом извршења трансакције, ако се исход трансакције може поуздано проценити.

Значајни ризик осигурања

Б22 Неки уговор је уговор о осигурању само ако преноси значајан ризик осигурања. У параграфима Б8–Б21 се разматра ризик осигурања. У параграфима који следе се разматра процењивање да ли је ризик осигурања значајан.

Б23 Ризик осигурања је значајан ако, и само ако, осигурани догађај може довести до тога да осигуратељ плаћа значајне друге бенефиције у било ком случају, осим у случају недостатка комерцијалне суштине (односно нема приметног утицаја на економику трансакције). Ако би значајне додатне бенефиције биле плативе у случајевима са комерцијалном суштином, услов из претходне реченице се може испунити и ако је јако мала вероватноћа појаве осигураног догађаја или чак и ако очекивана (то јест, пондерисана вероватноћом) садашња вредност потенцијалних токова готовине чини мали део очекиване садашње вредности свих преосталих токова готовине по уговору.

Б24 Додатне бенефиције описане у параграфу Б23 се односе на износе који прелазе оне који би били плативи да се није догодио осигурани догађај (изузимајући случајеве у којима недостаје комерцијална суштина). Ти додатни износи обухватају поступак

са потраживањима или процену трошкова потраживања, али искључују:

(а) губитак способности да се имаоцу полисе наплате будуће услуге. На пример, у уговору о животном осигурању повезаном са инвестицијом, смрт имаоца полисе значи да осигуратељ више не може да врши услуге управљања инвестицијама и да то наплаћује. Међутим, овај економски губитак осигуратеља не одражава ризик осигурања, као што ни руководилац заједничког фонда не преузима ризик осигурања у односу на могућу смрт клијента. Стога, потенцијални губитак накнада за управљање будућим инвестицијама није релевантан за процењивање степена ризика осигурања која се преноси уговором;

(б) одустајање после смрти од потраживања која би се извршила после отказивања или уступања. Пошто је уговор довео до ових потраживања, одустајање од ових потраживања не компензује имаоца полисе за ризик који је претходно постојао. Стога, она нису релевантна за процењивање степена ризика осигурања који се преноси уговором;

(ц) плаћање које зависи од догађаја који не узрокује изазива губитак имаоцу уговора. На пример, узмемо у обзир уговор којим се од емитента захтева да плати милион новчаних јединица ако средство претрпи физичко оштећење које изазива значајан економски губитак једне новчане јединице имаоца. У овом уговору, ималац преноси на осигуратеља безначајан ризик од губитка једне новчане јединице. У исто време, уговор ствара ризик који није у вези са осигурањем да ће емитент морати да плати 999,999 новчаних јединица ако настане одређени догађај. Пошто емитент не прихвата значајан ризик осигурања од имаоца, овај уговор није уговор о осигурању;

(д) могуће повраћаје реосигурања. Осигуратељ њих посебно обрачунава.

Б25 Осигуратељ процењује значај ризика осигурања за сваки појединачни уговор, а не у односу на материјалност финансијских извештаја.⁵ На овај начин, ризик осигурања може бити значајан чак и ако постоји минимална вероватноћа материјалних губитака за целу књигу уговора. Ова процена за сваки појединачни уговор олакшава класификацију уговора као уговора о осигурању. Међутим, ако је познато да се релативно хомогена књига мањих уговора састоји од уговора од којих сви преносе ризик осигурања, осигуратељ не треба да прегледа сваки уговор у оквиру те књиге да би се идентификовао неколико недериватних уговора који преносе безначајан ризик осигурања.

Б26 Из параграфа Б23 – Б25 проистиче да ако се уговором исплаћује надокнада у случају смрти која прелази износ платив у случају да не наступи смрт, тај уговор је уговор о осигурању осим ако новчана накнада за случај смрти није безначајна (процењено у односу на уговор, а не на целу књигу уговора). Као што је примећено у параграфу Б24(б), одустајање после смрти, или отказивање и уступање потраживања нису укључени у ову процену ако ово одустајање не компензује имаоца полисе за ризик који је раније постојао. Слично, уговор о анuitету према ком се исплаћују редовни износи до краја живота имаоца полисе јесте уговор о осигурању, осим ако укупна животна условна плаћања нису безначајна.

Б27 Параграф Б23 се односи на новчане накнаде. Ове новчане накнаде могу да обухватају захтев за ранијом исплатом накнаде ако се осигурани догађај раније догоди и исплата се не коригује за временску вредност новца. Пример је осигурање током живота на фиксни износ (другим речима, осигурање које обезбеђује фиксну новчану накнаду за случај смрти када год премине неки ималац полисе, без датума истека покрића). Извесно је да ће ималац полисе умрети, али је неизвестан датум смрти. Осигуратељ ће претрпети губитак од ових појединачних уговора ако ималац полисе умре раније, чак и ако не постоји свеукупни губитак на целу књигу уговора.

Б28 Ако се уговор о осигурању раздвоји на компоненту депозита и компоненту осигурања, значај преноса ризика осигурања се процењује позивањем на компоненту осигурања. Значај ризика осигурања пренетог уграђеним дериватом се процењује позивањем на уграђени дериват.

Промене степена ризика осигурања

Б29 Неки уговори не преносе никакав ризик осигурања осигуратељу на почетку, мада касније преносе ризик осигурања. На пример, узмемо у обзир уговор који обезбеђује одређени принос

5 У ту сврху, уговори закључени истовремено са самој једном страном (или уговори који су на други начин међусобно зависни) чине један јединствени уговор.

на инвестицију и обухвата опцију да имацац полисе користи приход од инвестиције по доспећу за купно животну условну ренту по текућим ценама које осигуратељ потражује другим новим осигураницима када имацац полисе изврши опцију. Уговор не преноси никакав ризик осигурања осигуратељу док се опција не изврши, зато што је осигуратељ слободан да одреди висину животног анuitета по основи која одражава ризик осигурања пренет на осигуратеља у то време. Међутим, ако уговор одређује анuitетни износ (или основу за постављање анuitетног износа), уговор преноси ризик осигурања осигуратељу на почетку.

Б30 Уговор који испуњава услове да се призна као уговор о осигурању остаје уговор о осигурању док се сва права и обавезе не укину или не истекну.

Међународни стандард финансијског извештавања 5 Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да одреди рачуноводствено евидентирање имовине која се држи за продају, као и презентацију и обелодањавање престанка пословања. Нарочито, овај IFRS захтева:

(а) Да се средства која задовољавају критеријуме признавања као средства за продају одмеравају по нижој вредности од књиговодствене вредности и *фер вредности* умањене за *трошкове продаје*, и да престане умањивање вредности таквих средстава; и

(б) Да се средства која задовољавају критеријуме класификовања као средства за продају презентују одвојено у извештају о финансијској позицији и да се резултати престанка пословања презентују одвојено у извештају о укупном резултату.

Делокруг

2 Захтеви за класификацијом и презентацијом у овом IFRS се примењују на сву признату *сталну имовину*¹ и на све групе за отуђење једног ентитета. Захтеви за одмеравањем у овом IFRS се односе на сву признату сталну имовину и групе за отуђење (као што је изложено у параграфу 4), осим на имовину назначену у параграфу 5, чије одмеравање ће се наставити у складу са одређеним стандардом.

3 Имовина призната као стална у складу са IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* се не класификује поново као *обртна имовина* док се не задовоље критеријуме да се она класификује као имовина која се држи за продају у складу са овим IFRS. Имовина групе коју би ентитет уобичајено сматрао сталном која се стиче искључиво због поновне продаје се не класификује као текућа осим ако не задовољава критеријуме за признавање као имовина која се држи за продају у складу са овим IFRS.

4 Понекад ентитет отуђује групу средстава, често са неким директно повезаним обавезама, заједно у истој трансакцији. Таква група за отуђење може бити група *јединица које генеришу готовину*, појединачна јединица за генерисање готовине, или део јединице за генерисање готовине.² Група може да обухвата сва средства и све обавезе тог ентитета, укључујући обртна средства, краткорочне обавезе и средства која параграф 5 искључује из захтева за одмеравањем овог IFRS. Ако је стална имовина у оквиру захтева за одмеравањем овог IFRS део групе за отуђење, захтеви за одмеравањем овог IFRS се примењују на групу у целини, тако да се група одмерава по књиговодственој или по *фер вредности* умањеној за трошкове продаје у зависности од тога која од ове две вредности је нижа (вредновање се врши по нижој од ове две вредности). Захтеви за одмеравањем појединачних средстава и обавеза у оквиру групе за отуђење су изнети у параграфима 18, 19 и 23.

5 Одредбе за одмеравање у овом IFRS³ се не примењују на следећу имовину, којом се баве наведени IFRS, било као појединачном имовином, било као делом групе за отуђење:

(а) Одложена пореска средства (IAS 12 *Порез на добитак*);

(б) Средства које се јављају од примања запослених (IAS 19 *Приходи запослених*);

1 За средства класификована према презентацији ликвидности, стална средства су средства која садрже износе чији се повраћај очекује за више од дванаест месеци након извештајног периода. Параграф 3 се примењује за класификацију таквих средстава.

2 Међутим, онда када се очекује да се токови готовине од једног средства или групе средстава јаве од продаје, а не од продужења коришћења, они постају мање зависни од токова готовине који се јављају из других средстава, и група за отуђење која је била део јединице за генерисање готовине постаје одвојена јединица за стварање готовине.

3 Осим оних у параграфима 18 и 19, које захтевају да се средства о којима је реч одмеравају складу са другим применљивим IFRS.

(ц) Финансијска средства под делокругом IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*;

(д) Стална средства која се обрачунавају у складу са моделом *фер вредности* из IAS 40 *Инвестиционе некретнине*;

(е) Стална средства која се одмеравају по *фер вредности* умањеној за процењене трошкове продаје у складу са IAS 41 *Пољопривреда*;

(ф) Уговорна права према уговорима о осигурању која су дефинисана IFRS 4 *Уговори о осигурању*.

5А Захтеви класификације, презентовања и одмеравања овог IFRS који се примењују на обртну имовину (групу намењену отуђењу) која је класификована као она која се држи за продају се такође примењују на обртну имовину (групу намењену отуђењу) која је класификована као она која се држи за расподелу власницима.

Класификација сталне имовине (или групе за отуђење) која се држи за продају или за расподелу власницима

6 Ентитет класификује сталну имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају ако се њена књиговодствена вредност може повратити преваходно продајном трансакцијом, а не даљим коришћењем.

7 Да би се ово десило, имовина (или група за отуђење) морају да буду доступни за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продаје такве имовине (или група за отуђење) и њена продаја мора бити *врло вероватна*.

8 Да би продаја била врло вероватна, одговарајући ниво управе мора да се посвети плану за продају те имовине (или групе за отуђење) и активни програм за проналажење купца и извршење плана мора да је већ почео. Даље, имовина (или група за отуђење) мора да буде активно присутна на тржишту по цени која је разумна у односу на његову садашњу *фер вредност*. Поред тога, требало би да се очекује да продаја испуњава услове да се класификује као завршена продаја у року од једне године од датума признавања, осим у случају ситуација на које упућује параграф 9, а активности потребне за извршење плана треба да укажу да је мало вероватно да ће доћи до значајних промена плана или да ће се одустати од плана. Вероватноћа одобрења од стране акционара (уколико се захтева у правном систему) се сматра делом процене да ли је продаја врло вероватна.

8А Ентитет који је посвећен плану продаје која укључује губитак контроле над зависним ентитетом класификује сву имовину и обавезе тог зависног ентитета као оне које се држе за продају када су испуњени услови из параграфа 6–8, без обзира на то да ли ће ентитет после продаје задржати учешће које не омогућује контролу бившег повезаног ентитета.

9 Догађаји или околности могу продужити период окончања продаје и на више од годину дана. Продужетак периода потребног за окончање продаје не спречава да се имовина (или група за отуђење) класификује као имовина која се држи за продају ако је одлагање последица догађаја или околности које су ван контроле ентитета и ако постоји довољно доказа да је ентитет и даље посвећен плану да прода имовину (или групу за отуђење). Ово ће бити случај када су задовољени критеријуми из прилога Б.

10 Трансакције продаје обухватају размене сталне имовине за другу сталну имовину када размена има комерцијалну суштину у складу са IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*.

11 Када ентитет стекне сталну имовину (или групу за отуђење) искључиво у циљу накнадног отуђења, он треба да класификује ту сталну имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају на датум стицања само ако је испуњен једногодишњи захтев из параграфа 8 (осим ако је то дозвољено параграфом 9) и ако је врло вероватно да ће сви други критеријуми из параграфа 7 и 8 који нису задовољени на тај датум бити задовољени у кратком временском периоду после стицања (обично у року од три месеца).

12 Ако се критеријуми из параграфа 7 и 8 задовоље после извештајног периода, ентитет не класификује сталну имовину (или групу за отуђење) као средство која се држи за продају у финансијским извештајима у моменту њиховог објављивања. Међутим, када се ти критеријуми задовоље после извештајног периода, али пре одобрења за објављивање финансијских извештаја, ентитет обелодањује информације дефинисане у параграфу 41 (а), (б) и (д) у напоменама.

12А Обртна имовина (или група за отуђење) је класификована као она која се држи за расподелу власницима када је ентитет прихватио расподелу имовине (или групе за отуђење) власницима. Да би ово био случај, имовина мора бити одмах расположива за расподелу и сама расподела мора бити врло вероватна. Да би се расподела сматрала врло вероватном, морају бити отпочете активности уз очекивање да ће се оне извршити у року од једне године од датума класификовања. Активности неопходне за извршење расподеле морају да указују да је мало вероватно да ће доћи до значајних измена у погледу расподеле или да ће се од расподеле одустати. Вероватноћа одобрења од стране акционара (уколико се захтева у правном систему) се сматра делом процене да ли је расподела врло вероватна.

Стална имовина која треба да се напусти

13 Ентитет сталну имовину (или групу за отуђење) не класификује као имовину која се држи за продају, уколико је треба напустити. Ово је због тога што ће њена књиговодствена вредност бити повраћена првенствено даљим коришћењем. Међутим, ако група за отуђење коју треба напустити задовољава критеријуме из параграфа 32(а)–(ц), ентитет презентује резултате и токове готовине у вези са групом за отуђење као престанак пословања у складу са параграфима 33 и 34 на датум на који она престане да се користи. Стална имовина (или групе за отуђење) коју треба напустити обухвата сталну имовину (или групе за отуђење) која треба да се користи до краја економског века и сталну имовину (или групе за отуђење) која треба да се повуче, а не да се прода.

14 Ентитет не обрачунава сталну имовину која се привремено није користила ако је била већ напуштена.

Одмеравање сталне имовине (или групе за отуђење) која је класификована као имовина која се држи за продају Одмеравање сталне имовине (или групе за отуђење)

15 Ентитет одмерава сталну имовину (или групу за отуђење) класификовану као имовина које се држи за продају, по нижем од следећа два износа: по књиговодственој вредности или фер вредност умањеној за трошкове продаје.

15А Ентитет одмерава обртну имовину (или групу за отуђење) класификовану као имовина које се држи за расподелу власницима, по нижем од следећа два износа: по књиговодственој вредности или фер вредност умањеној за трошкове расподеле.⁴

16 Ако новостечена имовина (или група за отуђење) задовољава критеријуме за класификовање као имовина која се држи за продају (видети параграф 11), примена параграфа 15 ће имати за последицу да се имовина (или група за отуђење) одмерава при почетном признавању по нижем од следећа два износа: по књиговодственој вредности да није била тако класификована (на пример, набавна вредност) и фер вредности умањеној за трошкове продаје. Стога, ако је имовина (или група за отуђење) стечена као део пословне комбинације, она се одмерава по фер вредности умањеној за трошкове продаје.

17 Када се очекује да се продаја догоди после једне године, ентитет одмерава трошкове продаје по њиховој садашњој вредности. Свако повећање садашње вредности трошкова продаје које се јавља због протока времена се презентује у билансу успеха као трошак финансирања.

18 Непосредно пре почетне класификације имовине (или групе за отуђење) која се држи за продају, књиговодствене вредности имовине (или све имовине и обавеза у групи) се одмерава у складу са применљивим IFRS.

19 После накнадног поновног одмеравања групе за отуђење, књиговодствене вредности све имовине и обавеза који нису под делокругом захтева за обелодањивањем овог IFRS, али су укључени у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају, поново се одмеравају у складу са применљивим IFRS пре него што се поново одмери фер вредност умањена за трошкове отуђења групе.

Признавање губитака од умањења вредности и сторнирање

20 Ентитет признаје губитак од умањења вредности за свако почетно или накнадно смањење вредности имовине (или групе за отуђење) на фер вредности умањену за трошкове продаје, у мери у којој није призната у складу са параграфом 19.

21 Ентитет признаје добитак за свако накнадно повећање фер вредности умањене за трошкове продаје имовине, али не у облику прекорачења кумулативних трошкова од умањења вредности који је признаван или у складу са овим IFRS или претходно у складу са IAS 36 *Умањене вредности имовине*.

22 Ентитет признаје добитак за свако накнадно повећање фер вредности умањене за трошкове продаје групе за отуђење:

(а) у мери у којој није био признат у складу са параграфом 19; али

(б) не у облику прекорачења кумулативног губитка од умањења вредности који је признат, или у складу са овим IFRS или претходно у складу са IAS 36, за сталну имовину која се одмерава у складу са захтевима овог IFRS.

23 Губитак од умањења вредности (или сваки накнадни добитак) признат за групу за отуђење смањује (или повећава) књиговодствену вредност сталне имовине у групи која се одмерава у складу са захтевима овог IFRS, према редоследу алокације изнетом у параграфима 104(а) и (б) и 122 IAS 36 (који је ревидиран 2004. године).

24 Добитак или губитак који нису претходно признати до датума продаје сталне имовине (или групе за отуђење) се признаје на датум престанка признавања. Захтеви који се односе на престанак признавања су изнети у:

(а) параграфима 67–72 IAS 16 (који је ревидиран 2003. године) за некретнине, постројења и опрему; и

(б) параграфима 112–117 IAS 38 *Нематеријална имовина* (који је ревидиран 2004. године) за нематеријалну имовину.

25 Ентитет не амортизује сталну имовину док је она класификована као имовина која се држи за продају или док је део групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају. Камата и други расходи који се могу приписати обавезама групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају, признају се и даље.

Промене плана продаје

26 Ако ентитет класификује имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају, али више нису задовољени критеријуми из параграфа 7–9, ентитет престаје да класификује ту имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају.

27 Ентитет одмерава сталну имовину која престаје да се класификује као имовина која се држи за продају (или престаје да буде укључена у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају) по нижој од следеће две вредности:

(а) књиговодствене вредности пре него што је имовина (или група за отуђење) класификована као имовина које се држи за продају, кориговане за амортизацију или ревалоризацију која би била призната да имовина (или група за отуђење) није класификована као имовина које се држи за продају; и

(б) њене *надокнадиве вредности* на датум накнадне одлуке да се она не прода.⁵

28 Ентитет обухвата свако захтевано кориговање књиговодствене вредности сталне имовине која престаје да се класификује као имовина које се држи за продају у билансу успеха⁶ из пословања које се наставља у периоду у ком се више не задовољавају критеријуми из параграфа 7–9. Ентитет презентује то кориговање, ако га има, у истом делу извештаја о укупном резултату који се користи за презентацију добитка или губитка признатих у складу са параграфом 37.

29 Ако ентитет уклони појединачну имовину или обавезу из групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају, преостала имовина и обавезе групе за отуђење која треба да се прода, се и даље одмерава као група само ако та група задовољава критеријуме из параграфа 7–9. У супротном, преостала стална имовина групе која појединачно задовољава критеријуме да се класификује као имовина која се држи за продају, одмерава се појединачно по нижем од следећа два износа: књиговодствене

4 Трошкови расподеле су инкрементални трошкови директно приписиви расподелу, изузимајући финансијске и пореске расходе.

5 Ако је стална имовина део јединице која генерише готовину, њена надокнадива вредност је књиговодствена вредност која би била призната после алокације губитака од умањења вредности који потичу од јединице која генерише готовину у складу са IAS 36.

6 Осим ако та имовина није некретнина, постројење и опрема или нематеријална имовина која се ревалоризује у складу са IAS 16 и IAS 38 пре класификације као имовина која се држи за продају, и у том случају кориговање се третира као ревалоризационо повећање или смањење.

вредности и фер вредности умањене за трошкове продаје на тај датум. Свако стална имовина која не задовољава критеријуме престаје да се класификује као имовина која се држи за продају у складу са параграфом 26.

Презентација и обелодањивање

30 Ентитет презентује и обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процењују финансијске утицаје престанка пословања и отуђења сталне имовине (или група за отуђење).

Презентовање престанка пословања

31 Неки део ентитета се састоји од пословања и токова готовине који се могу јасно разликовати, пословно и за сврхе финансијског извештавања, од остатка ентитета. Другим речима, део ентитета ће бити јединица која генерише готовину или група јединица која генерише готовину док се држи за коришћење.

32 Престанак пословања представља део ентитета који је или отуђен, или је класификован као део који се држи за продају, и

(а) представља одвојену значајну линију пословања или географску област пословања;

(б) део је једног координираног плана за отуђење одвојене значајне линије пословања или географске области пословања; или

(ц) је зависни ентитет стечен искључиво у циљу поновне продаје.

33 Ентитет обелодањује:

(а) један износ у самом извештају о укупном резултату који се састоји од укупног износа:

(i) добитка или губитка од престанка пословања после опорезивања; и

(ii) добитка или губитка после опорезивања признатог после одмеравања фер вредности умањене за трошкове продаје или после отуђења имовине или групе (а) за отуђење који сачињавају престанак пословања.

(б) анализу једног износа из (а) у:

(i) приходе, расходе и добитак и губитак пре опорезивања престанка пословања;

(ii) одговарајући расход пореза на добитак како захтева параграф 81(х) IAS 12;

(iii) добитак или губитак признат после одмеравања на фер вредност умањену за трошкове продаје или после отуђења имовине или групе(а) за отуђење које сачињавају престанак пословања; и

(iv) одговарајући расход пореза на добитак како захтева параграф 81(х) IAS 12.

Анализа може бити презентована у напоменама или у извештају о укупном резултату. Ако је презентована у извештају о укупном резултату, она се презентује у делу идентификованом као део који се односи на престанак пословања, то јест одвојено од пословања која се настављају. Анализа се не захтева за групе за отуђење које су новостечени зависни ентитети који задовољавају критеријуме да се класификују као групе које се држе за продају после стицања (видети параграф 11).

(ц) нето токове готовине који се могу приписати пословним, инвестиционим активностима и активностима финансирања престанка пословања. Ова обелодањивања могу бити презентована или у напоменама или у финансијским извештајима. Ова обелодањивања се не захтевају за групе за отуђење које су новостечени зависни ентитети који задовољавају критеријуме да се класификују као групе које се држе за продају после стицања (видети параграф 11);

(д) износ прихода од континуираног пословања и престанка пословања приписив власницима матичног ентитета. Ова обелодањивања се могу презентовати или у напоменама или у извештају о укупном резултату.

33А Ако ентитет презентује компоненте добитка или губитка у засебном билансу успеха као што је описано у параграфу 81 IAS 1 (ревидираног 2007. године), део идентификован као део повезан са престанком пословања се презентује у том засебном извештају.

34 Ентитет поново презентује обелодањивања из параграфа 33 за претходне периоде презентоване у финансијским извештајима тако да се обелодањивања односе на све престанке пословања до краја извештајног периода за последњи презентовани период.

35 Кориговање износа који су претходно презентовани у престанку пословања који се директно односе на отуђење престанка

пословања у претходном периоду, у текућем периоду, класификују се одвојено у престанку пословања. Природа и износ таквих кориговања се обелодањују. Примери околности у којима се могу јавити ова кориговања укључују следеће:

(а) отклањање неизвесности које потичу од услова трансакције отуђења, као што су разрешење кориговања куповне цене и питања обештећења купца;

(б) отклањање неизвесности које потичу од дела пословања пре њеног отуђења и директно су повезане са отуђењем, као што су обавезе резерве за животну околину и за производ која као јемство задржава продавац;

(ц) измирење обавеза по основу плана примања запослених, под условом да се измирење директно односи на трансакцију отуђења.

36 Ако ентитет престане да класификује део ентитета као део који се држи за продају, резултати пословања тог дела претходно презентовани у престанку пословања складу са параграфима 33–35 се поново класификују и укључују у приход од пословања које је настављено у свим презентованим периодима. Износи за претходне периоде се описују као да су поново презентовани.

36А Ентитет који је прихватио план продаје који укључује губитак контроле на зависним ентитетом обелодањује информације захтеване параграфима 33–36 када је зависни ентитет класификован у групу за отуђење која испуњава дефиницију пословања које се обуставља у складу са параграфом 32.

Добици или губици који се односе на пословања која су настављена

37 Сваки добитак или губитак од поновног одмеравања сталне имовине (или групе за отуђење) класификоване као имовина која се држи за продају а не задовољава дефиницију престанка пословања, укључује се у добит или губитак од пословања која се настављају.

Презентација сталне имовине или групе за отуђење које су класификоване као она која се држи за продају

38 Ентитет презентује сталну имовину класификовану као имовину која се држи за продају и имовину групе за отуђење која се држи за продају одвојено од друге имовине у извештају о финансијској позицији. Обавезе групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају, презентују се одвојено од других обавеза у извештају о финансијској позицији. Та имовина и обавезе се не пребијају и презентују као један износ. Значајније класе имовине и обавеза класификоване као оне које се држе за продају, обелодањују се одвојено од других обавеза у извештају о финансијској позицији или у напоменама, осим у случају који захтева параграф 39. Ентитет одвојено презентује сваки кумулативни приход или расход признат у укупном осталом резултату који се односи на сталну имовину (или групу за отуђење) класификовану као имовину која се држи за продају.

39 Ако је група за отуђење новостечени зависни ентитет који задовољава критеријуме да се класификује као група која се држи за продају после стицања (видети параграф 11) не захтева се обелодањивање најзначајнијих група имовине и обавеза.

40 Ентитет не класификује поново нити поново презентује износе презентоване као стална имовина или као имовина и обавезе група за отуђење класификованих као групе која се држе за продају у билансима стања за претходне периоде да би приказао класификацију у извештају о финансијској позицији за последњи презентовани период.

Додатна обелодањивања

41 Ентитет обелодањује следеће информације у напоменама у периоду у ком се стална имовина (или група за отуђење) класификује као имовина које се држи за продају или је продата:

(а) опис сталне имовине (или групе за отуђење);

(б) опис чињеница и околности продаје, или околности који воде до очекиваног отуђења, као и очекивани начин и време тог отуђења;

(ц) губитак или добитак који се признају у складу са параграфима 20–22 и ако нису одвојено презентовани у извештају о укупном резултату, одељак извештају о укупном резултату који обухвата тај губитак или добитак;

(д) ако је применљиво, сегмент о коме се извештава у ком се стална имовина (или група за отуђење) презентује у складу са IFRS 8 *Сегменти пословања*.

42 Ако се примењују или параграф 26 или параграф 29, ентитет обелодањује, у периоду одлуке да се промени план за продају сталне имовине (или групе за отуђење), опис чињеница и околности који су довели до те одлуке и утицај те одлуке на резултате пословања за тај период и за сваки претходно презентовани период.

Прелазне одредбе

43 Овај IFRS се примењује проспективно на сталну имовину (или групе за отуђење) која задовољава критеријуме за класификовање као имовина која се држи за продају и за пословања која задовољавају критеријуме да се класификују као престанак пословања после датума ступања на снагу овог IFRS. Ентитет може да примењује захтеве овог IFRS на сву сталну имовину (или групе за отуђење) која задовољавају критеријуме за класификовање као она која се држе за продају и на пословања која задовољавају критеријуме да се класификују као престанак пословања после датума ступања на снагу овог IFRS, под условом да су процене и друге информације потребне за примену овог IFRS прибављене у време када су ови критеријуми првобитно бити задовољени.

Датум ступања на снагу

44 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Подстиче се и ранија примена. Ако ентитет примењује овај IFRS за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.

44А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 3 и 38, а додат је параграф 33А. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

44Б Објављивањем IAS 27 (ревидираног 2008. године) додат је параграф 33(д). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период. Измена ће се примењивати ретроактивно.

44Ц У оквиру пројекта Побољшања IFRS који је објављен у мају 2008. године додати су параграфи 8А и 36А. Ентитет треба да примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Међутим, ентитет не може да примењује те измене за годишње периоде који почињу пре 1. јула 2009. године осим уколико не примени и IAS 27 (измењен у јануару 2008. године). Уколико ентитет примени измене пре 1. јула 2009. године обелодањује ту чињеницу. Ентитет примењује ове измене проспективно од датума на који је први пут применио IFRS 5, у складу са прелазним одредбама параграфа 45 IAS 27 (измењен у јануару 2008. године).

44Д Параграфи 5А, 12А и 15А су додати а параграф 8 је измењен услед IFRIC 17 *Расподела немонетарне имовине власницима* у новембру 2008. године. Ове измене се примењују проспективно на сву обртну имовину (или групе за отуђење) које су класификоване као оне које се држе за расподелу власницима у годишњим периодима који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ретро-спективна примена није дозвољена. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примени измене за периоде који почињу пре 1. јула 2009. године обелодањује ту чињеницу и такође примењује IFRS 3 *Пословне комбинације* (који је ревидиран 2008. године), IAS 27 (измењен у јануару 2008. године) и IFRIC 17.

Повлачење IAS 35

45 Овај IFRS замењује IAS 35 *Престанак пословања*.

Прилог А Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Јединица која генерише готовину

Најмања препознатљива група средстава која генерише приливе готовине који су у највећој мери независни од прилива готовине других средстава или група средстава.

Део ентитета

Пословање и готовински токови који се могу јасно издвојити за сврхе пословања и финансијског извештавања од остатка ентитета.

Трошкови продаје

Додатни трошкови који се могу директно приписати отуђењу средства (или групе) осим трошкова финансирања и пореза на добитак.

Обртно средство

Ентитет класификује средство као обртно када:

- (а) очекује да ће реализовати то средство, или намерава да га прода или потроши, у току редовног пословног циклуса ентитета;
- (б) држи средство првенствено ради продаје;
- (ц) очекује да ће реализовати то средство у року од дванаест месеци након извештајног периода; или
- (д) је средство готовина или готовински еквивалент (дефинисан у IAS 7) осим ако размена или коришћење средства за измирење обавезе нису забрањени током периода од најмање дванаест месеци након извештајног периода.

Престанак пословања

Део ентитета који је отуђен или класификован као онај који се држи ради продаје и:

- (а) представља одвојену значајнију линију пословања или географску област пословања;
- (б) део је јединственог координисаног плана за продају одвојене линије пословања или географске области пословања; или
- (ц) је зависни ентитет стечен само да би био поново продат.

Група за отуђење

Група средстава која треба да се отуђи, продајом или на други начин, заједно као група у једној трансакцији, и обавезе директно повезане са тим средствима које ће бити пренете у тој трансакцији. Група обухвата гудвил стечен у пословној комбинацији ако је група јединица која генерише готовину на коју је гудвил распо-ређен у складу са захтевима параграфа 80–87 IAS 36 или је пословање унутар такве јединице која генерише готовину.

Фер вредност

Износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Утврђена обавеза куповине

Споразум са независном страном који обавезује обе стране и који се обично може правно спровести који (а) одређује све значајне услове укључујући и цену и време трансакције и (б) обухвата дестимулацију за неизвршење које је довољно крупно да учини извршење веома вероватним.

Врло вероватно

Значајно више вероватно од вероватног.

Стална имовина

Имовина која не задовољава дефиницију обртне имовине.

Вероватно

Извесније да ће се догодити него да неће.

Надокнадива вредност

Фер вредност средства (или јединице која генерише готовину) умањена за трошкове продаје или употребна вредност у зависности која је од ових вредности већа.

Употребна вредност

Садашња вредност процењених токова готовине који се очекују од наставка употребе средства и од његовог отуђења по истеку корисног века.

Прилог Б Прилог за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Продужетак периода потребног за завршетак продаје

Б1 Као што је примећено у параграфу 9, продужетак периода потребног да се заврши продаја не спречава класификовање имовине (или групе за отуђење) као имовине која се држи за продају ако је одлагање узроковано догађајима или околностима који су изван контроле ентитета и ако постоји довољно доказа да ентитет остаје посвећен плану за продају имовине (или групе за отуђење). Изузетак од једногодишњег захтева у параграфу 8 се стога примењује у следећим ситуацијама у којима се такви догађаји или околности јављају:

(а) на датум на који се ентитет обавезе на план за продају сталне имовине (или групе за отуђење) он оправдано очекује да ће други (не купац) наметнути услове за пренос тог средства (или групе за отуђење) који ће продужити период потребан да се заврши продаја, и;

(и) акције неопходне да се одговори на те услове не могу да започну док се не добије *утврђена обавеза куповине*, и

(ii) утврђена обавеза куповине је врло вероватна у року од једне године.

(б) ентитет стиче чврсту обавезу куповине и, као резултат, купац или други неочекивано намећу услове преноса сталне имовине (или групе за отуђење) претходно класификоване као имовина која се држи за продају којима ће се продужити период потребан да се заврши продаја, и;

(и) правремене акције неопходне да се одговори на дате услове су предузете; и

(ii) очекује се повољан исход фактора одлагања.

(ц) током почетног једногодишњег периода, јављају се околности које су раније сматране мало вероватним и, као резултат тога, стална имовина (или група за отуђење) претходно класификована као имовина која се држи за продају, се не продаје до краја тог периода, и;

(и) током почетног једногодишњег периода ентитет је предузео акције неопходне да се одговори на промену околности;

(ii) стална имовина (или група за отуђење) се активно продаје на тржишту по цени која је разумна, имајући у виду промену околности; и

(iii) критеријуми у параграфима 7 и 8 су задовољени.

Међународни стандард финансијског извештавања 6 Истраживање и процењивање минералних ресурса

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да одреди финансијско извештавање за *истраживање и процењивање минералних ресурса*.

2 Нарочито, овај IFRS захтева:

(а) ограничена побољшања постојеће рачуноводствене праксе за издатке истраживања и процењивања.

(б) од ентитета који признају *средства за истраживање и процењивање* да изврше процену тих средстава због умањења вредности у складу са овим IFRS и да одмеравају свако умањење вредности у складу са IAS 36 *Умањење вредности имовине*;

(ц) обелодањивања којима се идентификују и објашњавају износи у финансијским извештајима ентитета, а који су настали услед истраживања и процењивања минералних ресурса и којим се помаже корисницима тих финансијских извештаја да разумеју износ, време и извесност будућих токова готовине у вези са сваким признатим средством за истраживање и процењивање.

Делокруг

3 Ентитет примењује овај IFRS на издатке настале у вези са истраживањем и процењивањем.

4 Овај IFRS се не односи на друге аспекте рачуноводствене евиденције ентитета који се баве истраживањем и процењивањем минералних ресурса.

5 Ентитет не примењује овај IFRS на издатке настале:

(а) пре започињања истраживања и процењивања минералних ресурса, као на пример издатке настале пре него што је ентитет стекао законско право на истраживање одређеног подручја;

(б) након доказивања техничке изводљивости и економске оправданости екстракције минералних ресурса.

Признавање средстава за истраживање и процењивање Привремено изузеће од захтева параграфа 11 и 12 из IAS 8

6 Приликом креирања рачуноводствених политика, ентитет који признаје средства за истраживање и процењивање треба да примењује параграф 10 из IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

7 У параграфима 11 и 12 IAS 8 наведени су извори одговарајућих захтева и упутстава које руководство треба да разматра приликом креирања рачуноводствених политика за неку ставку уколико се ниједан IFRS не односи посебно на ту ставку. Као што је наведено у параграфима 9 и 10 у даљем тексту, овај IFRS омогућује изузеће од примене ових параграфа на рачуноводствене политике у вези са признавањем и одмеравањем средстава за истраживање и процењивање.

Одмеравање средстава за истраживање и процењивање Одмеравање приликом признавања

8 Средства за истраживање и процењивање се одмеравају по набавној вредности.

Елементи набавне вредности средстава за истраживање и процењивање

9 Ентитет утврђује политику којом одређује који издаци се признају као средства за истраживање и процењивање и ту политику доследно примењује. Приликом утврђивања, ентитет узима у обзир степен у ком се тај издатак може повезати са проналажењем одређених минералних ресурса. Наведени су примери издатака који се могу укључити у почетно одмеравање средстава за истраживање и процењивање (ова листа није коначна):

(а) стицање права на истраживање;

(б) топографска, геолошка, геохемијска и геофизичка истраживања;

(ц) истраживачко бушење;

(д) ископавање;

(е) узимање узорака; и

(ф) активности повезане са процењивањем техничке изводљивости и економске оправданости екстракције минералних ресурса.

10 Издаци који се односе на развој минералних ресурса се не признају као средства за истраживање и процењивање. Оквир и IAS 38 *Нематеријална имовина* садрже упутства за признавање средстава насталих путем развоја.

11 У складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* ентитет признаје све обавезе за уклањање и обнављање настале током одређеног периода као последица спровођења активности истраживања и процењивања минералних ресурса.

Одмеравање после признавања

12 После признавања, ентитет примењује или модел набавне вредности или модел ревалоризације на средства за истраживање и процењивање. Ако се примењује модел ревалоризације (било модел из IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* или модел из IAS 38), он треба да буде у складу са класификацијом тих средстава (видети параграф 15).

Промене рачуноводствених политика

13 Ентитет може да мења рачуноводствене политике у вези са издацима истраживања и процењивања ако те промене доприносе да финансијски извештаји буду релевантнији за потребе доношења економских одлука од стране корисника и не мање поуздани, или уколико доприносе већој поузданости и подједнако су релевантни за те потребе. Ентитет процењује релевантност и поузданост користећи критеријуме наведене у IAS 8.

14 Да би се оправдала промена рачуноводствених политика у вези са издацима истраживања и процењивања, ентитет приказује да промена доприноси да финансијски извештаји у већој мери задовољавају критеријуме IAS 8, при чему променом не мора да се постигне потпуна усклађеност са тим критеријумима.

Презентација

Класификација средстава за истраживање и процењивање

15 Ентитет класификује средства за истраживање и процењивање као материјална или нематеријална средства у складу са природом стечених средстава и доследно примењује ту класификацију.

16 Нека средства за истраживање и процењивање се третирају као нематеријална (на пример, права на бушење), док се друга третирају као материјална (на пример, возила и платформе за бушење). Зависно од степена у ком се материјално средство троши при развоју нематеријалног средства, износ којим се одражава потрошња је део набавне вредности нематеријалног средства. Међутим, коришћење материјалног средства за развој нематеријалног не класификује материјално средство као нематеријално.

Рекласификација средстава за истраживање и процењивање

17 Средство за истраживање и процењивање се више не класификује као такво када се може приказати техничка изводљивост и економска оправданост екстракције минералних ресурса. Средства за истраживање и процењивање се процењују за сврхе утврђивања умањења вредности и губитак због умањења вредности се признаје пре рекласификације.

Умањење вредности Признавање и одмеравање

18 Средства за истраживање и процењивање се процењују у сврхе утврђивања умањења вредности када чињенице и околности наговештавају да је књиговодствена вредност средстава за истраживање и процењивање већа од његовог надокнадивог износа. Када чињенице и околности наговештавају да је књиговодствена вредност виша од надокнадивог износа, ентитет одмерава, презентује и обелодањује сваки губитак због умањења вредности у складу са IAS 36, осим у случајевима који су наведени у параграфу 21 у даљем тексту.

19 Искључиво за средства за истраживање и процењивање, примењује се параграф 20 овог IFRS, а не параграфи 8–17 IAS 36 приликом идентификовања да ли је дошло до умањења вредности средстава за истраживање и процењивање. У параграфу 20 користи се термин “средства”, али се подједнако примењује за раздвајање средстава за истраживање и процењивање или јединице које генеришу готовину.

20 Једна или више следећих чињеница и околности указују да ентитет треба да тестира постојање умањења вредности средстава за истраживање и процењивање (ова листа није коначна):

(а) период у ком ентитет има право истраживања у одређеној области је истекао или истиче у блиској будућности и не очекује се да буде обновљен.

(б) Значајни издаци даљег истраживања и процењивање минералних ресурса у одређеној области нису предвиђени буџетом нити су планирани.

(ц) Истраживање и процењивање минералних ресурса у одређеној области нису довели до открића економски оправдане количине минералних ресурса и ентитет је одлучио да обустави такве активности у одређеној области.

(д) иако ће се вероватно наставити развој у одређеној области, постоји довољно података који указују да је мало вероватно да ће се књиговодствена вредност средстава за истраживање и процењивање надокнадити у потпуности даљим успешним развојем или продајом.

У оваквим, или у сличним случајевима, ентитет врши тест постојања умањења вредности у складу са IAS 36. Губитак због умањења вредности се признаје као расход у складу са IAS 36.

Одређивање нивоа на коме се процењује умањење вредности средстава за истраживање и процењивање

21 Ентитет одређује рачуноводствену политику за алоцирање средстава за истраживање и процењивање на јединице које генеришу готовину или групе јединица које генеришу готовину за сврхе процене умањења вредности таквих средстава. Свака јединица која генерише готовину или група јединица које генеришу готовину којој је алоцирано средство није већа од сегмента пословања одређеног у складу са IFRS 8 *Сегменти пословања*.

22 Ниво који је ентитет утврдио за сврхе тестирања постојања умањења вредности средстава за истраживање и процењивање се може састојати од једне или више јединица које генеришу готовину.

Обелодањивање

23 Ентитет обелодањује информације којима идентификује и објашњава износе признате у својим финансијским извештајима настале у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса.

24 У складу са параграфом 23, ентитет обелодањује:

(а) своје рачуноводствене политике за издатке истраживања и процењивања укључујући и признавање средстава за истраживање и процењивање;

(б) износе имовине, обавеза, прихода и расхода, пословне и инвестиционе токове готовине настале у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса.

25 Ентитет третира средства за истраживање и процењивање као засебну групу средстава и врши обелодањивања у складу са захтевима IAS 16 или IAS 38 доследно начину на који су класификована средства.

Датум ступања на снагу

26 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Уколико ентитет примењује овај IFRS за период који почиње пре 1. јануара 2006. године, ту чињеницу треба да обелодани.

Прелазне одредбе

27 Ако је неизводљива примена одређеног захтева из параграфа 18 на упоредне информације које се односе на годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2006. године, ентитет обелодањује ту чињеницу. У IAS 8 се објашњава термин „неизводљиво”.

Прилог А Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Средства за истраживање и процењивање

Издаци за истраживање и процењивање признати као средства у складу са рачуноводственом политиком ентитета.

Издаци истраживања и процењивања

Издаци које ентитет направи у вези са истраживањем и проценом минералних ресурса пре него што се може приказати техничка изводљивост и економска одрживост екстракције минералних ресурса.

Истраживање и процењивање минералних ресурса

Тражење минералних ресурса, укључујући минерале, нафту, природни гас и сличне необновљиве ресурсе, након што је ентитет стекао законска права истраживања у одређеној области, као и утврђивање техничке изводљивости и економске одрживости екстракције минералних ресурса.

Међународни стандард финансијског извештавања 7 Финансијски инструменти: Обелодањивања

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да захтева од ентитета да у својим финансијским извештајима обезбеде обелодањивања која омогућавају корисницима да процене:

(а) Значај финансијских инструмената за финансијску позицију и перформансе ентитета; и

(б) Природу и степен ризика који потичу од финансијских инструмената којима је ентитет изложен током периода и на крају извештајног периода, као и то како ентитет управља тим ризицима.

2 Принципи у овом IFRS допуњују принципе за признавање, одмеравање и презентацију финансијских средстава и финансијских обавеза у IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* и IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

Делокруг

3 Овај IFRS треба да примењују сви ентитети на све врсте финансијских инструмената, осим на:

(а) Она учешћа у зависним ентитетима, придруженим ентитетима или заједничким подухватима која се обрачунавају у складу са IAS 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, IAS 28 *Улагања у придружене ентитете* или IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима*. Међутим, у неким случајевима, IAS 27, IAS 28 или IAS 31 дозвољавају ентитету да обрачунава учешће у зависном ентитету, придруженом ентитету или заједничком улагању коришћењем IAS 39; у тим случајевима, ентитети треба да примењују захтеве у погледу обелодањивања из овог IFRS. Ентитети такође треба да примењују овај IFRS на све деривате повезане са учешћима у зависним ентитетима, придруженим ентитетима или заједничким подухватима, осим ако ти деривати не задовољавају дефиницију инструмента капитала из IAS 32;

(б) Права и обавезе послодаваца које потичу од планова о примањима запослених, на које се примењује IAS 19 *Примања за послених*;

(ц) (избрисан)

(д) Уговоре о осигурању како су дефинисани у IFRS 4 *Уговори о осигурању*. Међутим, овај IFRS се примењује на деривате који су уграђени у уговоре о осигурању ако IAS 39 захтева да их ентитет одвојено обрачунава. Шта више, емитент треба да примењује овај IFRS на уговоре о финансијској гаранцији ако примењује IAS 39 приликом признавања и одмеравања уговора, али треба да примењује IFRS 4 ако изабере, у складу са параграфом 4 (д) IFRS 4, да примењује IFRS 4 приликом њиховог признавања и одмеравања;

(е) Финансијске инструменте, уговоре и обавезе по основу трансакција плаћања које се заснивају на акцијама на које се примењује IFRS 2 *Плаћање акцијама*, с тим што се овај IFRS примењује на уговоре под делокругом параграфа 5–7 IAS 39;

(ф) инструменте за које се захтева да се класификују као капитални инструменти у складу са параграфима 16А и 16Б или 16Ц и 16Д стандарда IAS 32.

4 Овај IFRS се примењује на признате и непризнате финансијске инструменте. Признати финансијски инструменти обухватају финансијска средства и финансијске обавезе који су под делокругом IAS 39. Непризнати финансијски инструменти обухватају неке финансијске инструменте који су, мада ван делокруга IAS 39, под делокругом овог IFRS (као што су неке сагласности повериоца да одобри кредит по наведеној стопи током одређеног периода).

5 Овај IFRS се примењује на уговоре за куповину или продају нефинансијских ставки које су под делокругом IAS 39 (видети параграфе 5–7 IAS 39).

Групе финансијских инструмената и степен обелодањивања

6 Када овај IFRS захтева обелодањивања према класи финансијског инструмента, ентитет групише финансијске инструменте у групе које одговарају природи информација које се обелодањују и узимајући у обзир карактеристике тих финансијских инструмената. Ентитет треба да обезбеди довољно информација да би омогућио усаглашавање појединачних ставки презентованих у извештају о финансијској позицији.

Значај финансијских инструмената за финансијску позицију и перформансе

7 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене значај финансијских инструмената за њихову финансијску позицију и перформансе.

Извештај о финансијској позицији

Категорије финансијских средстава и финансијских обавеза

8 Књиговодствене вредности сваке од следећих категорија, које су дефинисане у IAS 39, се обелодањују или као позиција у извештају о финансијској позицији или у напоменама:

(а) Финансијска средства која се исказују по фер вредности кроз биланс успеха, показујући посебно (i) она означена као таква одмах после почетног признавања и (ii) она која су класификована као она која се држе ради трговања у складу са IAS 39;

(б) Инвестиције које се држе до доспећа;

(ц) Кредити и потраживања;

(д) Финансијска средства расположива за продају;

(е) Финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха, приказујући посебно (и) оне које су означене као такве одмах после почетног признавања и (ii) оне које су класификоване као оне која се држе ради трговања у складу са IAS 39;

(ф) Финансијске обавезе које се одмеравају по амортизованој вредности.

Финансијска средства или финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха

9 Ако је ентитет означио кредит или потраживање (или групу кредита или потраживања) као оне по фер вредности кроз биланс успеха, он обелодањује:

(а) Максималну изложеност кредитном ризику (видети параграф 36(а)) кредита или потраживања (или групе кредита или потраживања) на крају извештајног периода;

(б) Износ за који сваки одговарајући кредитни дериват или сличан инструмент ублажава максималну изложеност кредитном ризику;

(ц) Износ промене, током периода и укупно, фер вредности кредита или потраживања (или групе кредита или потраживања) која се може приписати променама кредитног ризика финансијског средства утврђен као:

(i) Износ промене фер вредности који се не може приписати променама тржишних услова које дају повода за тржишни ризик; или

(ii) Користећи алтернативни метод за који ентитет верује да верније представља износ промене фер вредности која се може приписати променама кредитног ризика по основу средства;

Промене тржишних услова које изазивају тржишни ризик обухватају промене референтне каматне стопе, цене робе, девизног курса или индекса цена или стопа.

(д) износ промене фер вредности одговарајућег кредитног деривата или сличног инструмента која се догодила током периода и уопште од када је назначен кредит или потраживање;

10 Ако је ентитет означио да финансијску обавезу евидентира по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 9 IAS 39, он обелодањује:

(а) Износ промене, током периода и укупно, фер вредности финансијске обавезе која се може приписати променама кредитног ризика те обавезе одређен као:

(i) Износ промене фер вредности који се не може приписати променама тржишних услова који су довели до тржишног ризика (видети Прилог Б, параграф Б4); или

(ii) Коришћењем алтернативног метода за који ентитет верује да верније представља износ промене фер вредности која се може приписати променама кредитног ризика по основу обавезе.

Промене тржишних услова које изазивају тржишни ризик обухватају промене референтне каматне стопе, цене финансијског инструмента другог ентитета, цене робе, девизног курса или индекса цена или стопа. За уговоре који имају обележје које их везује за јединицу, промене тржишних услова обухватају промене у учинку интерног или екстерног инвестиционог фонда у вези са њима.

(б) Разлика између књиговодствене вредности финансијске обавезе и износа који би ентитет према уговору морао да плати приликом доспећа имаоцу обавезе;

11 Ентитет обелодањује:

(а) Методе коришћене за усаглашавање са захтевима из параграфа 9(ц) и 10(а);

(б) Ако ентитет сматра да обелодањивање које је дао ради усаглашавања са захтевима из параграфа 9(ц) или 10(а) не представљају верно промену фер вредности финансијског средства или финансијске обавезе која се може приписати променама кредитног ризика, разлоге за такав закључак и факторе које сматра релевантним.

Рекласификација

12 Ако је ентитет рекласификовао финансијско средство (у складу са параграфима 51–54 IAS 39) као оно које је одмерено:

(а) Према набавној цени или амортизованој вредности, а не по фер вредности; или

(б) Према фер вредности, а не по набавној цени или амортизованој вредности, он обелодањује износ рекласификован у и ван сваке категорије и разлога за ту рекласификацију.

12А Ако је ентитет рекласификовао финансијско средство ван категорије по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 50Б или 50Д IAS 39 или ван категорије расположиво за продају у складу са параграфом 50Е IAS 39, треба да обелодани:

- (а) износ рекласификован у и ван сваке категорије;
- (б) за сваки извештајни период до престанка признавања, књиговодствене вредности и фер вредности свих финансијских средстава рекласификованих у текућем и претходним извештајним периодима;
- (ц) ако је финансијско средство рекласификовано у складу са параграфом 50Б, ретку ситуацију, као и чињенице и околности која указују да је ситуација ретка;
- (д) за извештајни период када је финансијско средство рекласификовано, добитак или губитак фер вредности финансијског средства признатог у билансу успеха или укупном осталом резултату у том извештајном периоду и у претходном извештајном периоду;
- (е) за сваки извештајни период после рекласификације (укључујући и извештајни период у ком је финансијско средство рекласификовано) до престанка признавања финансијског средства, добитак или губитак фер вредности који би био признат у билансу успеха или укупном осталом резултату да финансијско средство није рекласификовано, као и добитак, губитак, приходе и расходе признате у билансу успеха; и
- (ф) ефективну каматну стопу и процењене износе токова готовине које ентитет очекује да наплати, на датум рекласификације финансијског средства.

Престанак признавања

13 Ентитет може да изврши трансфер финансијских средстава на такав начин да се део или сва финансијска средства не квалификују за престанак признавања (видети параграфе 15–37 IAS 39). Ентитет обелодањује за сваку групу таквих финансијских средстава:

- (а) Природу тих средстава;
- (б) Природу ризика и награда власништва којима ентитет остаје изложен;
- (ц) Када ентитет наставља да признаје сва средства, књиговодствене вредности средстава и обавеза које су у вези са њима; и
- (д) Када ентитет наставља да признаје средства до нивоа њиховог континуираног ангажовања, укупну књиговодствену вредност првобитних средстава, износ средстава које ентитет наставља да признаје и књиговодствену вредност обавеза које су у вези са њима.

Колатерал

14 Ентитет обелодањује:

- (а) Књиговодствену вредност финансијских средстава које јемчи као колатерал за обавезе или потенцијалне обавезе, укључујући и износе које је рекласификовао у складу са параграфом 37(а) IAS 39; и
- (б) Услов које се односе на то јемство.
- 15 Када ентитет држи колатерал (по основу финансијских или нефинансијских средстава) и када му је дозвољено да га прода или поново заложити колатерал као јемство када нема неизвршења обавезе од стране власника колатерала, он обелодањује:
- (а) Фер вредност колатерала који држи;
- (б) Фер вредност свих таквих колатерала који су продати или поново дати као јемство, као и то да ли ентитет има обавезу да их врати; и
- (ц) Услов које се односе на коришћење колатерала.

Рачун резервисања за губитке повезане са кредитима

16 Када је финансијским средствима умањена вредност кредитним губицима и када ентитет књижи то умањење вредности на посебном рачуну (на пример, рачун резервисања који се користи за евидентирање појединачних умањења или сличан рачун који се користи за евидентирање укупних умањења средстава) уместо директног смањења књиговодствене вредности средстава, он обелодањује усклађивање промена на том рачуну током периода за сваку групу финансијских средстава.

Сложени финансијски инструменти са вишеструким уграђеним дериватима

17 Ако је ентитет емитовао инструмент који садржи и компоненту обавезе и компоненту капитала (видети параграф 28 IAS 32) и ако тај инструмент има вишеструке уграђене деривате чије су вредности међусобно зависне (као што је откупиви конвертибилни дужнички инструмент), он обелодањује постојање тих обележја.

Неиспуњење и кршење обавеза

18 За обавезе по основу кредита која се признају на крају извештајног периода, ентитет обелодањује:

- (а) Детаље свих неиспуњења обавеза током периода по основу главнице, камате, отплатног фонда, или услова обавеза које се евидентирају по основу кредита;
- (б) Књиговодствену вредност обавеза које се евидентирају по основу кредита које нису извршене на крају извештајног периода; и
- (ц) Да ли је неиспуњена обавеза испуњена, или да ли су поново договорени услови отплате кредита, пре него што је одобрено издавање финансијских извештаја.

19 Ако је, током периода, било кршења услова уговора о кредиту осим оних описаних у параграфу 18, ентитет обелодањује исте информације као и оне које се захтевају у параграфу 18 ако су та кршења дозволила даваоцу кредита да захтева убрзану отплату (осим ако су кршења отклоњена, или су поново договорени услови отплате кредита, на дан или пре краја извештајног периода).

Извештај о укупном резултату Ставке прихода, расхода, добитака или губитака

20 Ентитет обелодањује следеће ставке прихода, расхода, добитака или губитака било као ставке у извештају о укупном резултату било у напоменама:

- (а) Нето добитке или нето губитке по основу:
- (i) Финансијских средстава или финансијских обавеза које се евидентирају по фер вредности кроз биланс успеха, приказујући одвојено оне нето добитке или нето губитке од финансијских средстава или финансијских обавеза означених као таквих после почетног признавања, као и оне нето добитке или нето губитке од финансијских средстава или финансијских обавеза које су класификоване као оне које се држе ради трговања у складу са IAS 39;
- (ii) Финансијских средстава расположивих за продају, приказујући одвојено износ добитка или губитка који се признаје извештају о укупном резултату током периода и износ рекласификован из капитална и признат у приход или расход за тај период;
- (iii) Инвестиција које се држе до доспећа;
- (iv) Датих кредита и потраживања; и
- (v) Финансијских обавеза одмерених према амортизованој вредности.

(б) Укупни приход од камате и укупне трошкове од камате (израчунате коришћењем метода ефективне камате) за финансијска средства или финансијске обавезе које се не евидентирају по фер вредности кроз биланс успеха;

(ц) Приходе и трошкове од накнада (осим износа обухваћених у обрачуну ефективне каматне стопе) који потичу од:

- (i) Финансијских средстава или финансијских обавеза које се не евидентирају по фер вредности кроз биланс успеха; и
- (ii) Повереништава и других фидуцијарних активности које имају за резултат држање или инвестирање средстава у име појединаца, повереништава, пензионих планова и других институција.
- (д) Приход од камате на финансијска средства којима је умањена вредност обрачуната у складу са параграфом АГ93 IAS 39; и
- (е) Износ сваког губитка по основу умањења вредности за сваку групу финансијских средстава.

Друга обелодањивања Рачуноводствене политике

21 У складу са параграфом 117 IAS 1 Презентација финансијских извештаја (ревидираном 2007. године), у оквиру прегледа значајних рачуноводствених политика, ентитет обелодањује, основу (или основе) за одмеравање коришћену приликом састављања финансијских извештаја и остале рачуноводствене политике које су релевантне за разумевање финансијских извештаја.

Рачуноводство хеџинга

22 Ентитет обелодањује засебно следеће за сваку врсту хеџинга описану у IAS 39 (то јест, хеџинг фер вредности, хеџинг токова готовине и хеџинг нето инвестиција у иностранна пословања):

- (а) Опис сваке врсте хеџинга;
- (б) Опис финансијских инструмената означених као хеџинг инструмената и њихове фер вредности на крају извештајног периода; и
- (ц) Природу ризика на који се хеџинг односи.

23 За хеџинге токова готовине, ентитет обелодањује:

(а) Периоде када се очекује да настану токови готовине и када се очекује да они утичу на добитак или губитак;

(б) Опис сваке предвиђене трансакције за коју је раније коришћено хеџинг рачуноводство, али за коју се не очекује да ће се више дешавати;

(ц) Износ који је признат у укупни остали резултат током тог периода;

(д) Износ који је рекласификован из капитала у добитак или губитак за тај период, приказујући износ укључен у сваку појединачну ставку у извештају о укупном резултату; и

(е) Износ који је уклоњен из капитала током периода и укључен у почетну набавну вредност или другу књиговодствену вредност нефинансијског средства или нефинансијске обавезе чије је стицање или настанак била веома вероватна предвиђена трансакција заштићена хеџингом.

24 Ентитет обелодањује засебно:

(а) У хеџингу фер вредности, добитке или губитке;

(и) Од инструмента хеџинга; и

(о) Од ставке хеџинга која се може приписати ризику који је заштићен хеџингом.

(б) Неефективност признату у добитку или губитку која се јавља од хеџинга фер вредности; и

(ц) Неефективност која се признаје у добитку или губитку која се јавља од хеџинга нето инвестиција у инострану пословања.

Фер вредност

25 Осим како је изнето у параграфу 29, за сваку групу финансијских средстава и финансијских обавеза (видети параграф 6), ентитет обелодањује фер вредност те групе средстава и обавеза на начин који омогућава поређење са књиговодственом вредношћу.

26 Приликом обелодањивања фер вредности, ентитет групише финансијска средства и финансијске обавезе у групе, али треба да их пребија само у мери у којој су њихове књиговодствене вредности пребијене у извештају о финансијској позицији.

27 Ентитет обелодањује:

(а) Методе и, када се користи техника процене, претпоставке које се примењују у одређивању фер вредности за сваку групу финансијских средстава или финансијских обавеза. На пример, ако је то применљиво, ентитет обелодањује информације о претпоставкама које се односе на стопе отплате, стопе процењених кредитних губитака, као и каматне стопе или дисконтне стопе;

(б) Да ли се фер вредности одређују, у целини или делимично, директно на основу објављених котација цена на активном тржишту или се процењују коришћењем технике процене (видети параграфе AG71–AG79 IAS 39);

(ц) Да ли се фер вредности признате или обелодањене у финансијским извештајима одређују у целини или делимично коришћењем технике процене на основу претпоставки које нису поткрепљене ценама актуелних тржишних трансакција са истим инструментом (то јест без модификација или препакивања) које се могу посматрати и које се не заснивају на доступним тржишним подацима. За фер вредности које се признају у финансијским извештајима, ако би промена једне или више тих претпоставки на разумно могуће алтернативне претпоставке значајно променила фер вредност, ентитет наводи ову чињеницу и обелодањује ефекат тих промена. У сврху овога, значај се оцењује у погледу добитка или губитка, и укупних средстава или укупних обавеза, или, када се промене фер вредности признају у укупном осталом резултату, укупног капитала;

(д) Ако се примењује (ц), укупни износ промена у фер вредности процењен коришћењем такве технике процене који је признат у добитке или губитке током тог периода.

28 Ако тржиште за финансијске инструменте није активно, ентитет установљава фер вредност коришћењем технике процене (видети параграфе AG74–AG79 IAS 39). Ипак, најбољи доказ фер вредности приликом почетног признавања је вредност трансакције (то јест, фер вредност дате или примљене накнаде), осим ако нису задовољени услови описани у параграфу AG76 IAS 39. Из овог произилази да може постојати разлика између фер вредности приликом почетног признавања и износа који би се одредио на тај датум коришћењем технике процене. Ако постоји таква разлика, ентитет обелодањује, према класи финансијског инструмента:

(а) Своју рачуноводствену политику за признавање те разлике у добитке или губитке да би се одразила промена у факторима

(укључујући и временски) које би учесници на тржишту разматрали приликом одређивања цене (видети параграф AG76A IAS 39); и

(б) Укупну разлику која тек треба да се призна у добитке или губитке на почетку и на крају периода и усклађивање промена у билансу ове разлике.

29 Обелодањивања фер вредности се не захтевају:

(а) Када је књиговодствена вредност разумна апроксимација фер вредности, на пример, за финансијске инструменте као што су краткорочна потраживања од купаца и обавезе према добављачима;

(б) За инвестиције у инструменте капитала који немају котирану тржишну цену на активном тржишту, или деривате повезане са таквим инструментима капитала, који се одмеравају по набавној вредности у складу са IAS 39 зато што њихова фер вредност не може поуздано да се одмери; или

(ц) За уговор који садржи обележје дискреционог учешћа (као што је описано у IFRS 4) ако се фер вредност тог обележја не може поуздано одмерити.

30 У случајевима описаним у параграфу 29(б) и (ц), ентитет обелодањује информације које помажу корисницима финансијских извештаја да направе сопствене процене о обиму могућих разлика између књиговодствене вредности тих финансијских средстава или финансијских обавеза и њихових фер вредности, укључујући:

(а) Чињеницу да информација о фер вредности није обелодањена за ове инструменте зато што се њихова фер вредност не може поуздано одмерити;

(б) Опис финансијских инструмената, њихову књиговодствену вредност и објашњење зашто се фер вредност не може поуздано одмерити;

(ц) Информације о тржишту за те инструменте;

(д) Информације о томе да ли и како ентитет намерава да отуђи финансијске инструменте; и

(е) Ако се финансијски инструменти чија се фер вредност није могла претходно поуздано одмерити не признају, ту чињеницу, њихову књиговодствену вредност у време престанка признавања и износ добитка или губитка који је признат.

Природа и степен ризика који потичу од финансијских инструмената

31 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да процене природу и степен ризика који потичу од финансијских инструмената којима је ентитет изложен на крају извештајног периода.

32 Обелодањивања која се захтевају у параграфима 33–42 се фокусирају на ризике који потичу од финансијских инструмената и на то како се њима управља. Ови ризици обично обухватају, али нису ограничени на, кредитни ризик, *ризик ликвидности* и *тржишни ризик*.

Квалитативна обелодањивања

33 За сваку врсту ризика који потиче од финансијских инструмената, ентитет обелодањује:

(а) Изложеност ризику и како он настаје;

(б) Своје циљеве, политике и процесе за управљање ризиком и методе коришћене за одмеравање тог ризика; и

(ц) Све промене у (а) и (б) из претходног периода.

Квантитативна обелодањивања

34 За сваку врсту ризика који потиче од финансијских инструмената, ентитет обелодањује:

(а) Кратки преглед квантитативних података о изложености ризику на крају извештајног периода. Ово обелодањивање се заснива на информацијама које су дате интерно кључном руководству ентитета (како је дефинисано у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*), на пример управном одбору ентитета или генералном директору;

(б) Обелодањивања која захтевају параграфи 36–42, у мери у којој она нису дата под (а), осим ако је ризик материјално значајан (видети параграфе 29–31 IAS 1 који се односе на разматрање материјалног значаја);

(ц) Концентрације ризика које нису очигледне из (а) и (б).

35 Ако квантитативни подаци обелодањени на крају извештајног периода не представљају верно изложеност ентитета ризику током периода, ентитет пружа више информација које су репрезентативне.

Кредитни ризик

36 Ентитет обелодањује према врсти финансијског инструмента:

(а) Износ који најбоље представља његову максималну изложеност кредитном ризику на крају извештајног периода без узимања у обзир било ког колатерала који се поседује или другог повећања кредитног бонитета (на пример, споразуми о нетингу који се не квалификују за пребијање у складу са IAS 32);

(б) Имајући у виду износ обелодањен под (а), опис колатерала који се поседује као обезбеђење и других повећања кредитног бонитета;

(ц) Информације о кредитном квалитету финансијских средстава којима нити је прекорачен рок доспећа нити им је умањена вредност; и

(д) Књиговодствену вредност финансијских средстава којима би иначе био прекорачен рок доспећа или би им била умањена вредност, а чији су услови поново договорени.

Финансијска средства којима је или прекорачен рок доспећа или им је умањена вредност

37 Ентитет обелодањује према класи финансијског средства:

(а) Анализу старости финансијских средстава којима је прекорачен рок доспећа на крају извештајног периода, али којима није умањена вредност;

(б) Анализу финансијских средстава за која је појединачно утврђено да им је умањена вредност на крају извештајног периода, укључујући и факторе које је ентитет разматрао приликом одређивања да је њима умањена вредност; и

(ц) За износе обелодањене под (а) и (б), опис колатерала коју ентитет држи као обезбеђење и других повећања кредитног бонитета и, осим ако је неприменљиво, процену њихове фер вредности.

Колатерал и друга прибављена повећања кредитног бонитета

38 Када ентитет прибави финансијска или нефинансијска средства током периода узимајући колатерал који држи као обезбеђење или куповином других повећања кредитног бонитета (на пример, гаранције), а таква средства задовољавају критеријуме признавања из других стандарда, ентитет обелодањује:

(а) Природу и књиговодствену вредност прибављених средстава; и

(б) Када се средства не могу одмах конвертовати у готовину, своје политике за отуђење таквих средстава или за њихово коришћење у својим пословањима.

Ризик ликвидности

39 Ентитет обелодањује:

(а) Анализу доспећа за финансијске обавезе која приказује преостала уговорна доспећа; и

(б) Опис како управља ризиком ликвидности својственим за (а).

Тржишни ризик

Анализа осетљивости

40 Осим ако ентитет није усклађен са параграфом 41, он обелодањује:

(а) Анализу осетљивости за сваку врсту тржишног ризика коме је ентитет изложен на крају извештајног периода, приказујући како би на добитке или губитке утицале промене релевантне варијабле ризика које су могуће на тај датум;

(б) Методе и претпоставке коришћене приликом припреме анализе осетљивости; и

(ц) Промене из претходног периода у коришћеним методама и претпоставкама, као и разлоге таквих промена.

41 Ако ентитет припрема анализу осетљивости, као што је одређивање максималног потенцијалног ризика, која одражава међусобну зависност између променљивих ризика (на пример, каматних стопа и девизних курсева) и ако је користи за управљање финансијским ризицима, он може да користи ту анализу осетљивости уместо анализе наведене у параграфу 40. Ентитет такође обелодањује:

(а) Објашњење метода коришћеног у припреми такве анализе осетљивости, као и главне параметре и претпоставке које леже у основи обезбеђених података; и

(б) Објашњење циља коришћеног метода и ограничења која могу имати за резултат да информације не одражавају у потпуности фер вредност средстава и обавеза о којима је реч.

Друга обелодањивања тржишног ризика

42 Када анализе осетљивости обелодањене у складу са параграфом 40 или 41 не представљају верно ризик својствен финансијском инструменту (на пример, зато што изложеност на крају године не одражава изложеност током године), ентитет обелодањује ту чињеницу и разлог због ког сматра да анализе осетљивости није репрезентативне.

Датум ступања на снагу и прелазни период

43 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2007. године или касније. Подстиче се и ранија примена. Ако ентитет примењује овај IFRS за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

44 Ако ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2006. године, он не мора да презентује упоредне информације за обелодањивања која захтевају параграф 31–42 о природи и степену ризика који потичу од финансијских инструмената.

44А У IAS 1 (ревидираном 2007. године) је измењена терминологија која се користи у свим IFRS. Поред тога, њиме су измењени параграфи 20, 21, 23(ц) и (д) и Б5 Прилога Б. Ентитет примењује ове измене за годишње период који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, и измене се примењују за тај ранији период.

44Б У IFRS 3 (ревидираном 2008. године) је избрисан параграф 3(ц). Ентитет примењује ту измену за годишње период који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет примењује IFRS 3 (ревидиран 2007. године) за ранији период, и ова измена се примењује за тај ранији период.

44Ц Ентитет примењује измене параграфа 3 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује *Инструменти са правом поновне продаје емитенту и обавезе настали током ликвидације* (измене IAS 32 и IAS 1), објављене у фебруару 2008. године, за ранији период, треба да примени и измене параграфа 3 за тај ранији период.

44Д Параграф 3(а) је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављена у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу и за тај ранији период примењује и измене параграфа 1 стандарда IAS 28, параграфа 1 стандарда IAS 31 и параграфа 4 стандарда IAS 32, објављене у мају 2008. године. Ентитету је дозвољено да измене примени проспективно.

44Е *Рекласификација финансијских средстава* (Измена IAS 39 и IFRS 7), објављена у октобру 2008. године, је утицала на измену параграфа 12 и додавање параграфа 12А. Ентитет треба да примењује ове измене 1. јула 2008. године или касније.

44Ф *Рекласификација финансијских средстава – датум ступања на снагу и прелазни период* (Измена IAS 39 и IFRS 7), објављена у новембру 2008. године, је утицала на измену параграфа 44Е. Ентитет треба да примењује ове измене 1. јула 2008. године или касније.

Повлачење IAS 30

45 Овај IFRS замењује IAS 30 *Обелодањивања у финансијским извештајима банака и сличних финансијских институција*.

Прилог А Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Кредитни ризик

Ризик да ће једна страна у финансијском инструменту неиспуњењем своје обавезе проузроковати финансијски губитак друге стране.

Валутни ризик

Ризик од флукутирања фер вредности или будућих токова готовине финансијског инструмента услед промене девизног курса.

Ризик од каматне стопе

Ризик да ће фер вредност или будући токови готовине финансијског инструмента флукутирати услед промена тржишних каматних стопа.

Ризик ликвидности

Ризик да ће ентитет имати потешкоћа у измирењу обавеза повезаних са финансијским обавезама.

Обавезе по основу кредита

Обавезе по кредитима су финансијске обавезе, осим краткорочних обавеза према добављачима, које имају уобичајене кредитне услове.

Тржишни ризик

Ризик да ће фер вредност или будући токови готовине финансијског инструмента флукутирати услед промена тржишних цена. Тржишни ризик се састоји од три врсте ризика: валутног ризика, ризика каматне стопе и других ризика од промене цене.

Други ризик од промене цене

Ризик да ће фер вредност или будући токови готовине финансијског инструмента флукутирати због промена тржишних цена (које нису оне које настају од ризика каматне стопе или валутног ризика), било да су те промене проузроковане факторима специфичним за појединачни финансијски инструмент или његовог емитента, или да фактори утичу на све сличне финансијске инструменте којима се тргује на тржишту.

Коме је истекло доспеће

Финансијском средству је истекло доспеће када супротна страна не изврши плаћање када је оно доспело према уговору.

Следећи термини су дефинисани у параграфу 11 IAS 32 или параграфу 9 IAS 39 и користе се у овом IFRS са значењем одређеним у IAS 32 и IAS 39.

– Амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе

– Финансијска средства расположива за продају

– Престанак признавања

– Дериват

– Метод ефективне камате

– Инструмент капитала

– Фер вредност

– Финансијско средство

– Финансијско средство или финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха

– Финансијско средство или финансијска обавеза који се држе ради трговања

– Уговор о финансијској гаранцији

– Финансијски инструмент

– Финансијска обавеза

– Предвиђена трансакција

– Инструмент хеџинга

– Инвестиције који се држе до доспећа

– Кредити и потраживања

– Куповина или продаја на регуларан начин

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Групе финансијских средстава и степен обелодањивања (параграф 6)

Б1 Параграф 6 захтева од ентитета да групише финансијске инструменте у групе које одговарају природи информација које се обелодањују узимајући у обзир карактеристике тих финансијских

инструмената. Групе описане у параграфу 6 одређује ентитет и оне се, на тај начин, разликују од категорија финансијских инструмената наведених у IAS 39 (који одређује како се финансијски инструменти одмеравају и које промене фер вредности се признају).

Б2 Приликом одређивања групе финансијског инструмента, ентитет, као минимум:

(а) Прави разлику између инструмената који се одмеравају према амортизованој вредности и оних који се одмеравају по фер вредности;

(б) Третира као посебну групу или групе оне финансијске инструменте који су ван делокруга овог IFRS.

Б3 Ентитет одлучује, у светлу правих околности, колико детаља обезбеђује да би задовољио захтеве овог IFRS, у којој мери истиче различите аспекте захтева и како збирно приказује информације да би представио целокупну слику без спајања информација са различитим карактеристикама. Неопходно је пронаћи равнотежу између тога да се финансијски извештаји оптерете са превише детаља који неће помоћи корисницима финансијских извештаја и који ће сакрити важне информације (као последица превише сакупљених детаља). На пример, ентитет не треба да прикрије важну информацију тиме што ће је укључити међу велики број безначајних детаља. Слично, ентитет не обелодањује информације чији је степен агрегирања такав да прикрива важне разлике између појединачних трансакција и ризика у вези са њима.

Значај финансијских инструмената за финансијску позицију и перформансе

Финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха (параграфи 10 и 11)

Б4 Ако ентитет означи финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха, параграф 10(а) захтева да ентитет обелодани износ промене фер вредности финансијске обавезе која се може приписати променама кредитног ризика обавезе. Параграф 10(а)(i) дозвољава ентитету да утврђује овај износ као износ промене фер вредности обавезе који се не може приписати променама тржишних услова који условљавају тржишни ризик. Ако су једине релевантне промене у тржишним условима за обавезу промене посматране референтне каматне стопе, овај износ се може процењивати на следећи начин:

(а) Прво, ентитет израчунава интерну стопу повраћаја обавезе на почетку периода користећи референтну тржишну цену обавезе и уговорне токове готовине обавезе на почетку периода. Од ове стопе повраћаја одузима се референтна (основна) каматна стопа на почетку периода, да би се добила компонента интерне стопе повраћаја специфична за инструмент;

(б) Следеће, ентитет израчунава садашњу вредност токова готовине у вези са обавезом користећи уговорне токове готовине обавезе на крају периода и дисконтну стопу једнаку збиру (i) референтне основне каматне стопе на крају периода и (ii) компоненте интерне стопе повраћаја специфичне за инструмент утврђене под (а);

(ц) Разлика између референтне тржишне цене обавезе на крају периода и износа утврђеног под (б) је промена фер вредности која се не може приписати променама референтне основне каматне стопе. Ово је износ који треба да се обелодани.

У овом примеру се претпоставља да промене фер вредности које настају услед фактора који нису промене кредитног ризика инструмента или да промене каматних стопа нису значајне. Ако инструмент из примера садржи уграђени дериват, промена фер вредности уграђеног деривата се искључује из утврђивања износа који треба да се обелодани у складу са параграфом 10(а).

Друга обелодањивања – рачуноводствене политике (параграф 21)

Б5 У параграфу 21 се захтева обелодањивање основе (или основа) за одмеравање коришћене приликом састављања финансијских извештаја и других рачуноводствених политика које су коришћене и које су релевантне за разумевање финансијских извештаја. За финансијске инструменте, такво обелодањивање може да обухвати:

(а) За финансијска средства или финансијске обавезе означене по фер вредности кроз биланс успеха;

(i) природу финансијских средстава или финансијских обавеза које је ентитет означио по фер вредности кроз биланс успеха;

(ii) критеријуме за такво означавање финансијских средстава или финансијских обавеза после почетног признавања; и

(iii) како је ентитет задовољио услове из параграфа 9, 11А или 12 IAS 39 за такво означавање. За инструменте означене у складу са параграфом (б)(i) дефиниције финансијског средства или финансијске обавезе као по фер вредности кроз биланс успеха у IAS 39, да обелодањивање обухвата наративни опис околности које леже у основи недоследности у погледу одмеравања или признавања која би се иначе јавила. За инструменте означене у складу са параграфом (б)(ii) дефиниције финансијског средства или финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха у IAS 39, то обелодањивање обухвата наративни опис како је означавање по фер вредности кроз биланс успеха доследна документованом управљању ризиком или инвестиционом стратегијом ентитета.

(б) Критеријуме за означавање финансијских средстава као оних која су расположива за продају;

(ц) Да ли се редовне куповине и продаје финансијских средстава обрачунавају на датум трансакције или на датум измирења (видети параграф 38 IAS 39);

(д) Када се рачун резервисања користи за смањење књиговодствене вредности финансијских средстава поводом умањења вредности по основу губитака повезаних са кредитима;

(i) критеријуме за одређивање када се књиговодствена вредност по основу умањења вредности финансијских средстава директно смањује (или, у случају поништења отписа, директно повећава) и када се користи рачун резервисања и

(ii) критеријуме за отписивање износа којима се терети рачун резервисања и према књиговодственој вредности финансијских средстава умањене вредности (видети параграф 16).

(е) како се одређују нето добици или губици од сваке категорије финансијских инструмената (видети параграф 20(а)), на пример, да ли нето добици или нето губици од ставки по фер вредности кроз биланс успеха обухватају приходе од камата или дивиденди;

(ф) Критеријуме које ентитет користи за утврђивање постојања објективних доказа да се догодио губитак због умањења вредности (видети параграф 20(е));

(г) Када су поново утврђени услови финансијских средстава којима би иначе био прекорачен рок доспећа или би им била умањена вредност, рачуноводствену политику за финансијска средства која су предмет поновног утврђивања услова (видети параграф 36(д)).

Параграф 122 IAS 1 (ревидираног 2007. године) такође захтева од ентитета да обелодани, у кратком приказу значајних рачуноводствених политика или у другим напоменама, објашњења, осим оних која обухватају процене, руководства током процеса примене рачуноводствених политика ентитета, као и оних расуђивања која су имала најзначајнији утицај на износе признате у финансијским извештајима.

Природа и степен ризика који потиче од финансијских инструмената (параграфи од 31 до 42)

Б6 Обелодањивања која се захтевају у параграфима 31–42 се дају или у финансијским извештајима или су садржана у упућивањима финансијских извештаја на друге појмове у другом извештају, као што је извештај руководства или извештај о ризику, који је доступан корисницима финансијских извештаја под истим условима и у исто време као и финансијски извештаји. Без информација садржаних у упућивању на други извештај, финансијски извештаји би били непотпуни.

Квантитативна обелодањивања (параграф 34)

Б7 У параграфу 34(а) се захтева обелодањивање кратког приказа квантитативних података о изложености ризицима одређеног ентитета на основу информација које су дате интерно кључном руководству ентитета. Када ентитет користи неколико метода за управљање изложеношћу ризику, тај ентитет обелодањује информацију користећи метод или методе који дају најрелевантније и најпоузданије информације. У IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* се разматрају релевантност и поузданост.

Б8 У параграфу 34(ц) се захтевају обелодањивања о концентрацијама ризика. Концентрације ризика се јављају због финансијских инструмената који имају сличне карактеристике и на које слично утичу промене економских и других услова. Утврђивање концентрација ризика захтева да се приликом расуђивања узимају

у обзир околности у ентитету. Обелодањивања о концентрацијама ризика обухватају:

(а) Опис тога како руководство одређује концентрације;

(б) Опис заједничких карактеристика које утврђују сваку концентрацију (на пример, супротне стране, географска област, валута или тржиште); и

(ц) Износ изложености ризику у вези са свим финансијским инструментима којима је заједничка та карактеристика.

Максимална изложеност кредитном ризику (параграф 36(а))

Б9 У параграфу 36(а) се захтева обелодањивање износа који најбоље представља максималну изложеност ентитета кредитном ризику. За финансијско средство, ово је обично бруто књиговодствена вредност, нето од:

(а) Свих пребијених износа у складу са IAS 32; и

(б) Свих губитака због умањења вредности признатих у складу са IAS 39.

Б10 Активности које узрокују кредитни ризик и са њима у вези максимална изложеност кредитном ризику обухватају, али нису ограничене на:

(а) Гарантовање кредита и потраживања клијентима и пласирање депозита у другим ентитетима. У овим случајевима, максимална изложеност кредитном ризику је књиговодствена вредност финансијских средстава са њима у вези;

(б) Склапање дериватних уговора, на пример девизних уговора, свопова каматних стопа и кредитних деривата. Када се резултујуће средство одмерава по фер вредности, максимална изложеност кредитном ризику на крају извештајног периода ће бити једнака књиговодственој вредности;

(ц) Јемство финансијских гаранција. У овом случају, максимална изложеност кредитном ризику је максималан износ који би ентитет могао да плати ако се гаранција активира, а који би могао да буде значајно виши од износа признатог као обавеза;

(д) Стварање сагласности за одобравање кредита по наведеној стопи која је неопозива током трајања олакшице или је опозива само као одговор на материјално значајну штетну промену. Ако емитент не може да измири обавезу по кредиту нето у готовини или другом финансијском инструменту, максимална кредитна изложеност је пун износ обавезе. Ово је зато што је неизвесно да ли износ било ког неповученог дела може да се повуче у будућности. Ово може бити значајно више од износа признатог као обавеза.

Уговорна анализа доспећа (параграф 39(а))

Б11 Приликом припреме уговорне анализе доспећа за финансијске обавезе коју захтева параграф 39(а), ентитет користи расуђивање ради одређивања одговарајућег броја временских ограничења. На пример, ентитет би могао да одреди да су следећа временска ограничења одговарајућа:

(а) Не касније од једног месеца;

(б) Касније од једног месеца и не касније од три месеца;

(ц) Касније од три месеца и не касније од једне године; и

(д) Касније од једне године и не касније од пет година.

Б12 Када супротна страна може да одабере када да исплати износ, обавеза се укључује на основу најранијег датума када се од ентитета може тражити да га плати. На пример, финансијске обавезе за које се може тражити од ентитета да их исплати по виђењу (на пример, депозит по виђењу) се укључују у најранији временски распон.

Б13 Када је ентитет ангажован да обезбеди доступне износе у ратама, свака рата се распоређује на најранији период у ком се може захтевати од ентитета да изврши плаћање. На пример, неповучена обавеза по кредиту се укључује у временски распон у ком је најранији датум када се обавеза може подићи.

Б14 Износи који се обелодањују у анализи доспећа су уговорно дисконттовани токови готовине, на пример:

(а) Бруто обавезе по основу финансијског лизинга (пре одузимања финансијских оптерећења);

(б) Цене одређене у форвард уговорима за куповину финансијских средстава за готовину;

(ц) Нето износи свопова каматних стопа са флотирајућим плаћањем и фиксним примањем који се замењују за нето токове готовине;

(д) Уговорни износи који треба да се размене у дериватном финансијском инструменту (на пример, своп валута) за које су размењени бруто токови готовине; и

(е) Бруто обавезе по кредиту.

Такви недисконтовани токови готовине се разликују од износа укључених у извештај о финансијској позицији зато што се износ у извештају о финансијској позицији заснива на дисконтованим токовима готовине.

B15 Ако је прикладно, ентитет обелодањује анализу дериватних финансијских инструмената засебно од анализе недериватних финансијских инструмената у уговорној анализи доспећа за финансијске обавезе које захтева параграф 39(а). На пример, било би прикладно правити разлику између дериватних финансијских инструмената и недериватних финансијских инструмената ако су токови готовине који потичу од дериватних финансијских инструмената измирују бруто. Ово је због тога што бруто одлив готовине може бити праћен и одговарајућим приливом.

B16 Када износ који треба да се плати није фиксан, износ који се обелодањује треба да се одреди према условима који постоје на крају извештајног периода. На пример, када износ који треба да се плати варира са променама у индексу, износ који се обелодањује може да се заснива на степену износа на крају извештајног периода.

Тржишни ризик – анализа осетљивости (параграфи 40 и 41)

B17 У параграфу 40(а) се захтева анализа осетљивости за сваку врсту тржишног ризика ком је ентитет изложен. У складу са параграфом Б3, ентитет одлучује како збирно приказује информације за приказивање целокупне слике без комбиновања информација са различитим изложеностима ризицима из значајно различитих економских окружења. На пример:

(а) Ентитет које послује финансијским инструментима би могао да обелодани ову информацију засебно за финансијске инструменте који се не држе ради трговања и за финансијске инструменте који се не држе ради трговања;

(б) Ентитет не би збирно приказивао информације о својој изложености тржишним ризицима из области са хиперинфлацијом заједно са својом изложеношћу истим тржишним ризицима из области са веома ниском инфлацијом.

Ако ентитет има изложеност само једној врсти тржишног ризика у само једном економском окружењу, он не приказује ове појединачне информације.

B18 У параграфу 40(а) се захтева да анализа осетљивости прикаже ефекат на добитак или губитак и капитал оправдано могућих промена релевантних варијабли ризика (на пример, преовладавајуће тржишне каматне стопе, девизни курсеви, цене капитала или цене робе). У сврху овога:

(а) Од ентитета се не захтева да одређују који би био добитак или губитак за тај период да су релевантне варијабле ризика биле другачије. Уместо тога, ентитети обелодањују ефекат на добитак или губитак и капитал на крају извештајног периода претпостављајући да се оправдано могућа промена релевантне варијабле ризика догодила на крају извештајног периода и да је она примењивана на изложености ризику који су постојали на тај датум. На пример, ако ентитет има обавезу са флукутирајућом стопом на крају године, ентитет би обелоданио ефекат на добитак или губитак (то јест, трошкове камате) за текућу годину ако су каматне стопе варијале у оправдано могућим износима;

(б) Од ентитета се не захтева да обелодањују ефекат на добитак или губитак и капитал за сваку промену у оквиру оправдано разумних промена релевантне варијабле ризика. Обелодањивања о ефектима промена у границама оправдано могућег би била довољна.

B19 Приликом одређивања шта је оправдано могућа промена релевантне варијабле ризика, ентитет разматра:

(а) Економско окружење у ком послује. Разумно могућа промена не треба да обухвата мало вероватне сценарије или сценарије “најгорег случаја” или “стрес тестове”. Шта више, ако је стопа промене у основној варијабли ризика стабилна, ентитет не треба да мења одабрану оправдано могућу промену у варијабли ризика. На пример, претпоставимо да су каматне стопе 5% и да ентитет одреди да је флукутирање у каматним стопама од 50 основних поена оправдано могуће. Он би обелоданио ефекат на добитак или губитак и капитал кад би се каматне стопе мењале на 4,5% или 5,5%. У следећем периоду, каматне стопе су се повећале на 5,5%. Ентитет наставља да верује да се каматне стопе могу флукутирати за 50 основних поена (то јест, да је стопа промене каматних стопа стабилна). Ентитет би обелоданио ефекат на добитак или губитак и капитал кад би се каматне стопе мењале на 5% или 6%. Од ентитета се не

би захтевало да поново размотри своју процену да би каматне стопе могле оправдано да флукутирају за 50 основних поена, осим ако не постоји доказ да су каматне стопе постале више несталне;

(б) Временски оквир током којег је вршена процена. Анализа осетљивости приказује ефекте промена које се сматрају оправдано могућим током периода док ентитет следећи пут не презентује ова обелодањивања, што је обично следећи годишњи извештајни период.

B20 Параграф 41 дозвољава ентитету да користи анализу осетљивости која одражава међусобне зависности између променљивих ризика, као што је методологија процене максималног потенцијалног ризика, ако користи ову анализу за управљање својом изложеношћу финансијским ризицима. Ово се примењује чак и када се помоћу такве методологије одмерава само могућност за губитак, а не одмерава се могућност за добитак. Такав ентитет би могао да се усклади са параграфом 41(а) обелодањивањем врсте модела за процену максималног потенцијалног ризика који користи (на пример, да ли се модел ослања на Монте Карло симулације), објашњења како модел функционише и главних претпоставки (на пример, период држања и степен поверења). Ентитети би такође могли да обелодане претходни период посматрања и претходна одмеравања која су се примењивала на посматрања током тог периода, објашњење како се поступа у вези са опцијама у израчунавањима, као и то које несталности и корелације (или, као алтернатива, које Монте Карло симулације расподеле вероватноће) се користе.

B21 Ентитет врши анализу осетљивости за читаво своје пословање, али може да изврши различите врсте анализе осетљивости за различите групе финансијских инструмената.

Ризик од каматне стопе

B22 Ризик од каматне стопе се јавља код каматноносних финансијских инструмената признатих у извештају о финансијској позицији (на пример, кредити и потраживања и емитовани дужнички инструменти) и код неких финансијских инструмената који нису признати у извештају о финансијској позицији (на пример, неким обавезама по кредитима).

Валутни ризик

B23 Валутни ризик (или ризик од курсних промена) се јавља код финансијских инструмената који су означени у инострану валути, то јест у валути која није функционална валута у којој су они одмерени. У сврхе овог IFRS, валутни ризик се не јавља од финансијских инструмената који су немонетарне ставке или од финансијских инструмената означених у функционалној валути.

B24 Анализа осетљивости се обелодањује за сваку валуту којој је ентитет у значајној мери изложен.

Други ризик од промене цене

B25 Други ризик од промене цене се јавља код финансијских инструмената због промена, на пример, цена робе или цена капитала. Да би био у складу са параграфом 40, ентитет би могао да обелодани ефекат смањења одређеног берзанског индекса, цене робе или друге променљиве ризика. На пример, ако ентитет даје гаранције резидуалне вредности које су финансијски инструменти, ентитет обелодањује повећање или смањење вредности средстава на која се та гаранција примењује.

B26 Два примера финансијских инструмената који узрокују ризик од цене капитала су (а) поседовање капитала у другом ентитету, и (б) инвестиције у повереништво, што заузврат нуди држање инвестиција у инструментима капитала. Други примери обухватају форвард уговоре и опције за куповину или продају одређених количина инструмената капитала и свопови који су индексирани према ценама капитала. На фер вредност таквих финансијских инструмената утичу промене тржишне цене основних инструмената капитала.

B27 У складу са параграфом 40(а), осетљивост добитака или губитка (која се јавља, на пример, од инструмената класификованих по фер вредности кроз биланс успеха и од умањења вредности финансијских средстава расположивих за продају) се обелодањује засебно од осетљивости капитала (која се јавља, на пример, од инструмената класификованих као расположиви за продају).

B28 Финансијски инструменти које ентитет класификује као инструменте капитала се не одмеравају поново. Нити ће ризик од цене капитала тих инструмената утицати на добитак или губитак

или на капитал. У складу са тим, није потребна никаква анализа осетљивости.

Међународни стандард финансијског извештавања 8 Сегменти пословања

Основни принцип

1 Ентитет обелодањује информације да би омогућио корисницима својих финансијских извештаја да оцењују природу и финансијске ефекте пословних активности у којима учествује и економско окружење у ком послује.

Делокруг

2 Овај IFRS се примењује на:

(а) засебне или појединачне финансијске извештаје ентитета:

(i) чијим се дужничким инструментима или инструментима капитала тргује на јавном тржишту (домаћој или иностраној берзи или на слободном берзанском тржишту, укључујући локална и регионална тржишта), или

(ii) који доставља, или је у процесу достављања финансијских извештаја код комисије за хартије од вредности или код неке друге регулаторне организације у циљу емитовања било које класе инструмената на неком јавном тржишту; и

(б) консолидоване финансијске извештаје неке групе са матичним ентитетом:

(i) чијим се дужничким инструментима или инструментима капитала тргује на јавном тржишту (домаћој или иностраној берзи или на слободном берзанском тржишту, укључујући локална и регионална тржишта), или

(ii) који доставља, или му је у току достављања консолидованих финансијских извештаја код Комисије за хартије од вредности или код неке друге регулаторне организације у циљу емитовања било које класе инструмената на неком јавном тржишту.

3 Ако се неки ентитет, који нема обавезу да примењује овај IFRS одлучи да обелодањује информације о сегментима које нису у складу са овим IFRS, он не описује те информације као информације о сегменту.

4 Ако неки финансијски извештај садржи и консолидоване финансијске извештаје матичног ентитета који су у делокругу овог IFRS као и засебне финансијске извештаје матичног ентитета, информације о сегментима су неопходне само у консолидованим финансијским извештајима.

Сегменти пословања

5 Сегмент пословања је компонента неког ентитета:

(а) која се бави пословним активностима којима може да остварује приходе или прави расходе (укључујући и приходе и расходе везане за трансакције са другим компонентама истог ентитета),

(б) чије пословне резултате редовно прегледа главни орган управљања тог ентитета да би донео одлуке о ресурсима који се додељују том сегменту и да би оценио његове перформансе, и

(ц) за који су расположиве засебне финансијске информације.

Сегмент пословања се може бавити пословним активностима од којих тек треба да оствари приход, на пример, активности започињања посла могу бити сегменти пословања пре остварења прихода.

6 Није сваки део ентитета нужно и сегмент пословања или део неког сегмента пословања. На пример, седиште неке корпорације или нека функционална одељења могу да не остварују приходе или могу остваривати приходе који су само споредни за те активности и не могу да буду сегменти пословања. За сврхе овог IFRS планови примања по престанку радног односа нису сегменти пословања.

7 Термин „главни орган управљања” одређује функцију, не нужно руководиоца са конкретним звањем. Његова функција је да врши алокацију ресурса на сегменте пословања ентитета и оцењује њихове перформансе. Често је главни орган управљања ентитета генерални директор или извршни директор али, то може бити и, на пример, група извршних директора или других.

8 За многе ентитете, три карактеристике сегмената пословања описане у параграфу 5 јасно одређују њихове сегменте пословања. Међутим, неки ентитет може састављати извештаје у којима се пословне активности приказују на различите начине. Ако главни орган управљања користи више скупова информација

о сегментима, другим факторима се може идентификовати само један скуп компоненти који чини сегменте пословања ентитета, укључујући природу пословних активности сваке компоненте и постојање руководиоца одговорних за њих и информације представљене одбору директора.

9 Сегмент пословања обично има руководиоца сегмента који директно одговара главном органу управљања и одржава редован контакт са њим у циљу разматрања пословних активности, финансијских резултата, прогноза, или планова сегмента. Термин “руководилац сегмента” одређује функцију, не нужно руководиоца са конкретним звањем. Главни извршилац са правом одлучивања такође може бити руководиоца неких сегмената пословања. Један руководиоца може бити руководиоца више сегмената пословања. Када се карактеристике из параграфа 5 примењују на више скупова компоненти неке организације, а руководиоци сегмената се сматрају одговорним за само један скуп, тај скуп компоненти чини сегменте пословања.

10 Карактеристике из параграфа 5 се могу применити за два или више скупова компоненти који се преклапају, а за које се руководиоци сматрају одговорним. Та структура се понекад назива матрица организације. На пример, у неким ентитетима, неки руководиоци су одговорни за различите производне и услужне линије широм света, док су други руководиоци одговорни за посебне географске области. Главни орган управљања редовно врши преглед резултата пословања оба скупа компоненти и финансијске информације су доступне за оба. У тој ситуацији, ентитет одређује који скуп компоненти представља сегменте пословања позивајући се на основни принцип.

Сегменти о којима се извештава

11 Ентитет у одвојеним извештајима подноси информације о сваком сегменту пословања који:

(а) је идентификован у складу са параграфима 5–10 или је исход груписања два или више таквих сегмента у складу са параграфом 12, и

(б) прелази квантитативне норме из параграфа 13.

У параграфима 14–19 се дефинишу друге ситуације у којима треба да се сачињавају одвојене информације о сегменту пословања.

Критеријуми за груписање

12 Сегменти пословања често показују сличне дугорочне финансијске перформансе ако имају сличне економске карактеристике. На пример очекивало би се да два сегмента пословања имају сличне дугорочне просечне бруто марже ако би њихове економске карактеристике биле сличне. Два или више сегмената пословања се могу груписати у један сегмент пословања ако је груписање конзистентно са основним принципом овог IFRS, сегменти имају сличне економске карактеристике и слични су у сваком од следећих погледа:

(а) природи производа и услуга;

(б) природи производних процеса;

(ц) врсти или класи купца тих производа и услуга;

(д) методама које се користе за дистрибуцију производа или пружање услуга; и

(е) ако је примењиво, природи регулаторног окружења, на пример, у банкарству, осигурању или јавним комуналним услугама.

Квантитативне норме

13 Ентитет у одвојеним извештајима подноси информације о сегменту пословања који испуњава било који од следећих квантитативних норми:

(а) Његов исказани приход, укључујући и продаје екстерним купцима и продаје међу сегментима или трансфере међу сегментима, износи 10 процената или више од заједничког прихода, интерног и екстерног, свих сегмената пословања.

(б) Апсолутни износ његовог исказаног добитка или губитка износи 10 процената или више од већег од следећа два износа, у апсолутном износу: од (i) укупно исказаног добитка свих сегмената пословања који нису исказали губитак и од (ii) укупно исказаног губитка свих сегмената пословања који су исказали губитак.

(ц) Његова имовина износи 10 процената или више од укупне имовине свих сегмената пословања.

Сегменти пословања који не испуњавају ниједну квантитативну норму могу се сматрати сегментима о којима се и одвојено извештава и обелодањује, ако руководство сматра да би

информације о том сегменту биле корисне корисницима финансијских извештаја.

14 Ентитет може комбиновати информације о сегментима пословања који не испуњавају квантитативне норме са информацијама о другим сегментима пословања који не испуњавају квантитативне норме да би створили сегмент о коме се извештава, само ако сегменти пословања имају сличне економске карактеристике и заједничка им је већина критеријума за груписање, наведених у параграфу 12.

15 Ако укупни екстерни приходи које су исказали сегменти пословања чини мање од 75 процената прихода ентитета, додатни сегменти пословања се идентификују као сегменти о којима се извештава (чак и ако не задовољавају критеријуме из параграфа 13) све док се најмање 75 процената прихода ентитета не нађе у сегментима пословања о којима се извештава.

16 Информације о другим пословним активностима и сегментима пословања о којима се не извештава се комбинују и обелодањују у категорији „сви други сегменти” одвојено од других усклађених ставки које се усклађују према захтевима параграфа 28. Извори прихода укључени у категорију „сви други сегменти” треба да буду описани.

17 Ако руководство просуди да сегмент пословања, идентификован као сегмент о коме се извештава у претходном периоду, има континуирани значај, информације о том сегменту и даље се исказују у одвојеним извештајима у текућем периоду чак и ако он више не задовољава критеријуме за извештавање из параграфа 13.

18 Ако се сегмент пословања идентификује као сегмент о коме се извештава у текућем периоду у складу са квантитативним нормама, преправљају се подаци о сегменту за претходни период представљени у компаративне сврхе да би се сегмент о коме се извештава од скоро приказао као засебни сегмент, чак и ако тај сегмент није задовољио критеријуме за извештавање у параграфу 13 у претходном периоду, осим у случају када неопходне информације нису расположиве, а трошкови њиховог добијања би били претерани.

19 Може постојати практично ограничење броја сегмената о којима се извештава, а које ентитет одвојено обелодањује јер би прелажењем те границе информације о сегментима постале сувише детаљне. Иако није утврђена никаква прецизна граница, када се број сегмената о којима се извештава у складу са параграфима 13–18 повећа изнад десет, ентитет треба да размотри да ли је достигнута практична граница.

Обелодањивање

20 Ентитет обелодањује информације да би омогућио корисницима финансијских извештаја да оцене природу и финансијске ефекте пословних активности којима се он бави и економско окружење у ком послује.

21 Да би принцип у параграфу 20 имао ефекта, ентитет обелодањује следеће информације за сваки период за који се приказује извештај о укупном резултату:

(а) опште информације као што је описано у параграфу 22;

(б) информације о исказаном добитку или губитку сегмента, укључујући тачно одређене приходе и расходе обухваћене исказаним добитком или губитком сегмента, имовином сегмента, обавеза сегмента и основом за одмеравање, као што је описано у параграфима 23–27; и

(ц) усклађивања укупних прихода сегмента, исказаних добитку или губитку сегмента, имовине сегмента, обавеза сегмента и других материјално значајних ставки сегмента са одговарајућим износима ентитета као што је описано у параграфу 28.

Усклађивања износа у извештају о финансијској позицији за сегменте о којима се извештава са износима у извештају о финансијској позицији ентитета се захтевају за сваки датум на који се приказује извештај о финансијској позицији. Информације за претходне периоде се преправљају као што је описано у параграфима 29 и 30.

Опште информације

22 Ентитет обелодањује следеће опште информације:

(а) факторе који се користе за идентификовање сегмената ентитета о којима се извештава, укључујући основу организовања (на пример, да ли се руководство определило за организовање ентитета према разликама у производима и услугама, географским областима, регулаторним окружењима или комбинацијом фактора и да ли су сегменти пословања груписани), и

(б) врсте производа и услуга којима сваки сегмент о коме се извештава остварује своје приходе.

Информације о добитку или губитку, имовини и обавезама

23 Ентитет извештава о одмеравању добитка или губитка и укупне имовине за сваки сегмент о ком се извештава. Ентитет извештава о одмеравању обавеза за сваки сегмент о коме се извештава ако се такав износ редовно обезбеђује главном органу управљања. Ентитет такође обелодањује следеће информације о сваком сегменту о коме се извештава ако су дефинисани износи укључени у износ по ком је извршено одмеравање добитка или губитка сегмента и који је прегледао главни орган управљања, или се он на неки други начин редовно обезбеђује главном органу управљања, чак и ако није укључен у износ добити или губитка сегмента:

(а) приходи од екстерних купаца;

(б) приходи од трансакција са другим сегментима пословања истог ентитета;

(ц) приход од камате;

(д) расход камате;

(е) депресијација и амортизација;

(ф) материјално значајне ставке прихода и расхода које се обелодањују у складу са параграфом 97 IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираног 2007);

(г) учешће ентитета у добитку или губитку придруженог ентитета и заједничких подухвата обрачунатих методом удела;

(х) порески расход или приход; и

(и) материјално значајне новчане ставке осим депресијације и амортизације.

Ентитет презентује приход од камате одвојено од расхода камате за сваки сегмент о коме се извештава осим ако већина прихода сегмента није од камате и главни извршилац са правом одлучивања се ослања превасходно на нето приход од камате када оцењује перформансе датог сегмента и доноси одлуке о ресурсима које треба доделити том сегменту. У тој ситуацији, ентитет може приказати приход од камате тог сегмента умањен за расхода камате и обелоданити да је то урадио.

24 Ентитет треба да обелодани следеће информације о сваком извештајном сегменту ако су дефинисани износи укључени у износ по ком је извршено одмеравање имовине сегмента, а који је прегледао главни орган управе, или се он редовно обезбеђује главном органу управе, чак и ако није укључен у одмеравање имовине сегмента:

(а) износ инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате обрачунат методом удела, и

(б) износе додатака сталној имовини изузев финансијских инструмената, одложених пореских средстава, средстава за примања након прекида радног односа (видети IAS 19 *Примања запослених* параграфи 54–58) и права по основу уговора о осигурању.

Одмеравање

25 Износ сваке извештајне ставке сегмента је износ по ком је извршено одмеравање и који се доставља главном органу управљања у сврхе доношења одлука о алоцирању ресурса том сегменту и оцењивању његових перформанси. Кориговања и елиминисања извршена приликом припремања финансијских извештаја ентитета и алокације прихода, расхода и добитка или губитка се укључују у одређивање исказане добити или губитка сегмента само ако су укључена у износу по ком је извршено одмеравање добити или губитка сегмента који користи главни орган управљања. Слично томе, само она имовина и обавезе који су укључени у износ по ком је извршено одмеравање имовине сегмента и обавеза сегмента, а које користи главни орган управљања се презентују за тај сегмент. Ако се износи алоцирају на добитак или губитак, имовину или обавезе извештајног сегмента ти износи треба да буду алоцирани на разумној основи.

26 Ако главни орган управљања користи само једно одмеравање добитка или губитка сегмената пословања, имовине сегмента или обавеза сегмента приликом оцењивања перформанси тог сегмента и одлучивања о начину алокације ресурса, извештавање о добитку или губитку сегмента, имовини и обавезама треба да врши по том одмеравању. Ако главни орган управљања користи више од једног одмеравања добитка или губитка сегмента пословања, имовине сегмента или обавеза сегмента, одмеравање које се извештава је оно за које руководство сматра да је одређено у складу са мерним принципима најконзистентнијим са оним који су

коришћени за одмеравања одговарајућих износа у финансијским извештајима ентитета.

27 Ентитет обезбеђује објашњење у вези са одмеравањем добитка или губитка сегмента, имовине сегмента и обавеза сегмента за сваки сегмент о коме се извештава. Ентитет најмање обелодањује следеће:

(а) рачуноводствену основу свих трансакција између сегмената о којима се извештава.

(б) природу евентуалних разлика између одмеравања добити или губитка сегмената о којима се извештава и добити или губитка ентитета пре одузимања пореских расхода или прихода и пословања која престају (ако није очигледно из усклађивања описаних у параграфу 28). Те разлике би могле да обухвате рачуноводствене политике и политике алокације трошкова насталих на централном нивоу који су неопходни за разумевање информација о извештајном сегменту.

(ц) природу евентуалних разлика између одмеравања имовине сегмената о којима се извештава и имовине ентитета (ако није очигледно на основу усклађивања описаних у параграфу 28). Те разлике би могле обухватати рачуноводствене политике и политике алокације заједнички коришћене имовине која је неопходна за разумевање информација о извештајном сегменту.

(д) природу евентуалних разлика између одмеравања обавеза извештајних сегмената и обавеза ентитета (ако није очигледно на основу усклађивања описаних у параграфу 28). Те разлике би могле да подразумевају рачуноводствене политике и политике алокације заједнички коришћених обавеза које су неопходне за разумевање информација о извештајним сегментима.

(е) природу евентуалних промена метода одмеравања коришћених за одређивање добити или губитка извештајног сегмента у односу на претходне периоде, и ефекат, тих промена ако се јављају промене у одмеравању добити или губитка сегмента.

(ф) природу и ефекат евентуалних асиметричних алокација на извештајне сегменте. На пример, ентитет би могао да алоцира расход амортизације на неки сегмент без алоцирања повезане имовине која се амортизује, том сегменту.

Усклађивања

28 Ентитет треба да обезбеди усклађивања следећег:

(а) укупних прихода извештајних сегмената са приходом ентитета;

(б) укупно одмераваних износа добитка или губитка извештајних сегмената са износима добитка или губитка ентитета пре опорезивања (порез на добитак) и пословања која престају. Међутим, ако ентитет алоцира на извештајне сегмене а ставке попут пореског расхода (порез на добит), ентитет може ускладити укупан износ по ком је извршено одмеравање добитка или губитка сегмената са износом добити или губитка ентитета после тих ставки;

(ц) укупне имовину сегмената о којима се извештава са имовином ентитета;

(д) укупног износа обавеза сегмената о којима се извештава са обавезама ентитета ако се о обавезама сегмента извештава у складу са параграфом 23;

(е) информације о износима свих осталих материјално значајних ставки извештајног сегмента са одговарајућим износима за цео ентитет.

Све материјално значајне ставке које се усклађују се одвојено идентификују и описују. На пример, износ сваког материјално значајног кориговања потребног за усклађивање добити или губитка сегмената о којима се извештава са добити или губитком ентитета због различитих рачуноводствених политика се одвојено идентификује и описује.

Преправљање претходно објављених информација

29 Ако ентитет промени структуру своје интерне организације и тиме промени састав својих сегмената о којима се извештава, одговарајуће информације за раније периоде, укључујући и међупериоде, се преправљају осим у случају када неопходне информације нису расположиве, а трошкови њиховог добијања би били претерано високи. Утврђивање да ли информације нису расположиве и да би трошкови њиховог добијања били претерани се врши за сваку појединачну ставку обелодањивања. Након промене састава сегмената о којима се извештава, ентитет обелодањује да ли је преправио одговарајуће информације о сегментима за раније периоде.

30 Ако ентитет промени структуру своје интерне организације и тиме промени састав својих сегмената о којима се извештава и ако се информације о сегментима за раније периоде, укључујући и међупериоде, не преправе да би одразиле ту промену, ентитет обелодањује, у години у којој се промена јавља, информације о сегментима за текући период и по претходној основи и по новој основи поделе на сегменте, осим у случају када неопходне информације нису расположиве, а трошкови њиховог добијања би били претерано високи.

Обелодањивања за цео ентитет

31 Параграфи 32–34 важе за све ентитете на које се односи овај IFRS укључујући и оне ентитете који имају само један сегмент о коме се извештава. Пословне активности неких ентитета нису организоване на темељу разлика међу сличним производима и услугама или разлика између пословања на различитим географским областима. Сегменти таквог ентитета о којима се извештава могу остваривати приходе од широког асортимана суштински различитих производа и услуга или више његових сегмената о којима се извештава може обезбедити суштински исте производе и услуге. Слично томе, сегменти ентитета о којима се извештава могу држати средства у различитим географским областима и остваривати приходе од купаца у различитим географским областима, или више његових сегмената о којима се извештава могу пословати у истој географској области. Информације које се захтевају према параграфима 32–34 обезбеђују се само ако нису обезбеђене као део информација о сегментима о којима се извештава што се захтева према овом IFRS.

Информације о производима и услугама

32 Ентитет саопштава приходе од екстерних купаца за сваки производ и услугу или сваку групу сличних производа и услуга, осим у случају када неопходне информације нису расположиве, а трошкови њиховог добијања би били претерани, и у том случају та чињеница се обелодањује. Износи приказаних прихода се заснивају на финансијским информацијама које се користе за састављање финансијских извештаја ентитета.

Информације о географским областима

33 Ентитет приказује следеће информације о географским областима, осим у случају када неопходне информације нису расположиве, а трошкови њиховог добијања би били претерано високи:

(а) приходи од екстерних купаца (i) приписани земљи у којој је седиште ентитета и (ii) приписани свим страним земљама укупно, од којих ентитет остварује приходе. Ако су приходи од екстерних купаца који се приписују некој појединачној страни земљи материјално значајни, ти приходи се обелодањују одвојено. Ентитет обелодањује основу за приписивање прихода од екстерних купаца појединачним земљама;

(б) стална имовина осим финансијских инструмената, одложених пореских средстава, средстава која се примају по прекиду радног односа, и права по основу уговора о осигурању (i) лоцирана у земљи седишта ентитета и (ii) лоцирана у свим страним земљама укупно, у којима ентитет држи средства. Ако су средства у некој страни земљи материјално значајна, та средства се обелодањују одвојено.

Приказани износи се темеље на финансијским информацијама које се користе за састављање финансијских извештаја ентитета. Ако неопходне информације нису расположиве, и ако би трошкови њиховог прибављања били претерано високи, та чињеница се обелодањује. Ентитет може да, поред информација захтеваних према овом параграфу, обезбеди и међузбирове података о територијалним областима, то јест, о групама земаља.

Информације о главним купцима

34 Ентитет обезбеђује информације о степену ослањања на своје главне купце. Ако приходи од трансакција са само једним екстерним купцем износе 10 процената или више од прихода ентитета, ентитет обелодањује ту чињеницу, укупан износ прихода од сваког купца, и идентитет сегмента или сегмената који исказују те приходе. Ентитет не треба да обелодањује идентитет главног купца или износ прихода од тог купца који сваки сегмент исказује. За сврхе овог IFRS, група ентитета, за коју ентитет који подноси извештај зна да је под заједничком контролом, се сматра једним купцем, а влада (национална, државна, покрајинска, територијална, локална

или иностранца) и ентитети за које ентитет који доставља извештај знају да су под контролом те владе сматрају се једним купцем.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

35 Ентитети примењују овај IFRS у својим годишњим финансијским извештајима за периоде почев од 1. јануара 2009. године или касније. Дозвољена је и ранија примена. Ако неки ентитет примени овај IFRS у својим финансијским извештајима за неки период пре 1. јануара 2009. године, он обелодањује ту чињеницу.

36 Информације о сегментима за претходне године које се пријављују као компаративне информације за прву годину примене се преправљају да би се поступало у складу са захтевима овог IFRS, осим у случају када неопходне информације нису расположиве, а трошкови њиховог добијања би били претерано високи.

36А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен параграф 23(ф). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Повлачење IAS 14

37 Овај IFRS замењује IAS 14 *Извештавање по сегментима*.

Прилог А Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Сегмент пословања

Сегмент пословања је она компонента неког ентитета:

(а) која се бави пословним активностима по основу којих се остварују приходи и настају расходи (укључујући и приходе и расходе везане за трансакције са другим компонентама истог ентитета),

(б) чије резултате пословања редовно прегледа главни орган управљања у циљу доношења одлуке о ресурсима који се додељују том сегменту и оцене његове перформансе, и

(ц) за који су доступне посебне финансијске информације.

За имовину класификовану према приступу ликвидности, стална имовина која садржи износе чији се повраћај очекује више од дванаест месеци након извештајног периода. За имовину класификовану у складу са приступом ликвидности, стална имовина је имовина која обухвата износе за које се очекује да ће бити повраћени више од дванаест месеци после датума биланса стања.

Тумачење SIC-7 Увођење евра

Референце

- IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године),
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*,
- IAS 10 *Догађаји након извештајног периода*,
- IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева* (ревидиран 2003. године),
- IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен у 2008. године).

Питање

1. Од 1. јануара 1999. године, када почне функционисање Економске и монетарне уније (EMU – Economic and Monetary Union), евро ће постати важећа валута, а обрачунски курс евра и националних валута земаља–чланица ће бити неопозиво фиксиран, то јест, ризик од накнадних курсних разлика везан за те валуте се од овог датума елиминише.

2 Питање се односи на примену IAS 21 при преласку земаља – чланица Европске уније са националних валута на евро („прелазак”).

Консензус

3 Захтеве IAS–а 21, који се тичу превођења трансакција у страним валутама и финансијских извештаја страних пословања у иностранству, треба строго примењивати приликом преласка на нову

валуту. Исти принцип ће важити и за фиксирање курсева земаља које ће се прикључивати Европској монетарној унији у каснијим фазама.

4. Ово конкретно значи да:

(а) монетарна девизна средства и обавезе које проистичу из трансакција се и даље преводе у функционалну валуту по закључном курсу. Евантуалне курсне разлике које настану из тог превођења сместа се признају као приход или расход, осим што ентитет наставља да примењује постојећу рачуноводствену политику на позитивне и негативне курсне разлике, везане за заштиту од валутног ризика предвиђене трансакције;

(б) кумулативне курсне разлике које се односе на превођење финансијских извештаја иностраних пословања признатих у осталим приходима се акумулирају у капиталу и рекласификују се из капитала у добитак или губитак само приликом отуђења или делимичног отуђења нето инвестиције у иностранство пословање; и

(ц) курсне разлике настале из прерачуна обавеза исказаних у валутама земаља–чланица се не укључују у књиговодствену вредност одговарајућих средстава.

Датум консензуса

Октобар 1997. године

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 01.06.1998. године. Промене рачуноводствених политика се објашњавају у складу са захтевима IAS 8.

Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен и параграф 4. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Објављивањем IAS 27 (ревидираног 2008. године) измењен је параграф 4(б). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Тумачење SIC-10

Државна помоћ – Без конкретног повезивања са пословним активностима

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*,
- IAS 20 – *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*.

Питање

1 У неким земљама државна помоћ ентитетима може имати за циљ подстицај или дугорочну подршку пословним активностима или у одређеним регионима или у привредним секторима. Услови за добијање такве помоћи не морају бити посебно повезани са пословним активностима ентитета. Примери такве помоћи су трансфери државних средстава ентитетима који:

- (а) послују у одређеној привредној грани;
- (б) настављају пословање у недавно приватизованој привредној грани, или
- (ц) почињу или настављају да обављају своје пословање у неразвијеним подручјима.

2 Питање је да ли је таква државна помоћ „државно давање” у делокругу IAS 20 и да ли стога треба да се рачуноводствено обухвата у складу са тим стандардом.

Консензус

3 Државна помоћ ентитетима задовољава дефиницију државних давања из IAS 20, чак и ако не постоје услови који се посебно односе на пословне активности ентитета, осим захтева за пословањем у одређеним регионима или привредним секторима. Таква давања трансфера се стога не књиже директно у корист учесника акционара.

Датум консензуса

Јануар 1998. године

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 1. августа 1998. године. Промене рачуноводствених политика се обухватају у складу са IAS 8.

Тумачење SIC-12**Консолидација – Ентитети за посебне намене****Референце**

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 19 *Примања запослених,*
- IAS 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји,*
- IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација,*
- IFRS 2 *Плаћање акцијама.*

Питање

1. Ентитет може да буде основан ради остваривања уског и добро дефинисаног циља (на пример, да би се извршио лизинг, истраживачке и развојне активности или секјуритизација финансијских средстава). Такав ентитет за посебне намене може имати облик корпорације, повереништва, ортакчког друштва или инокосног ентитета. Ентитети за посебне намене се често оснивају са правним оквири-ма који намећу строга и понекад трајна ограничења права њихових управних одбора, повереника или руководства на доношење одлука у вези са пословањем ентитета за посебне намене. Ове одредбе често прописују да политику која регулише текуће активности ентитета за посебне намене не може мењати нико, осим можда њихов оснивач или спонзор (то јест, они сполују на принципу тзв. „аутоматизма“).

2. Спонзор (или ентитет у чије име је ентитет за посебне намене основан) често преноси средстава ентитету за посебне намене, стиче право да користи његова средства, или пружа услуге ентитету за посебне намене, док остале стране („обезбеђивачи капитала“) могу да обезбеђују његово финансирање. Ентитет које се упусту у трансакције са ентитетом за посебне намене (често оснивач или спонзор) може у суштини да га контролише.

3. Користан интерес у ентитету за посебне намене може, на пример, да буде у облику дужничког инструмента, инструмента капитала, права на учешће у расподели, резидуалног интереса или лизинга. Неки корисни интереси могу једноставно да обезбеде имаоцу фиксну или утврђену стопу повраћаја, док други дају имаоцу права или приступ другим будућим економским користима од активности ентитета за посебне намене. У већини случајева, оснивач или спонзор (или ентитет у чије име је ентитет за посебне намене основан) задржава значајан корисни интерес у активностима ентитета за посебне намене, чак и када има мали, или нема никакав капитал у ентитету за посебне намене.

4. IAS 27 захтева консолидацију ентитета које контролише извештајни ентитет. Међутим, стандард не даје изричито упутства за консолидацију ентитета за посебне намене.

5. Питање је у којим околностима ентитет треба да консолидује ентитет за посебне намене.

6. Ово тумачење се не примењује на планове примања по престанку запослења или на друге дугорочне планове примања запослених на које се примењује IAS 19.

7. Пренос средстава ентитета ентитету за посебне намене може да се квалификује као продаја од стране тог ентитета. Чак и ако се пренос квалификује као продаја, одредбе IAS 27 и овог тумачења могу подразумевати да ентитет треба да консолидује ентитет за посебне намене. Ово тумачење се не бави околностима у којима се на ентитет примењује третман продаје, нити отклањање последица такве продаје приликом консолидације.

Консензус

8. Ентитет за посебне намене се консолидује када суштина односа између ентитета и ентитета за посебне намене указује на то да тај ентитет контролише ентитет за посебне намене.

9. У контексту ентитета за посебне намене, контрола се може вршити путем предодређења активности ентитета за посебне намене (када послује на принципу „аутоматизма“) или на други начин. IAS 27.13 указује на неколико околности које резултирају контролом, чак и у случајевима у којима ентитет поседује половину или мање од половине гласачких права код другог ентитета.

Слично томе, контрола може постојати чак и када неки ентитет поседује мало или нимало учешћа у капиталу ентитета за посебне намене. Примена концепта контроле захтева, у сваком од случајева, просуђивање у контексту свих релевантних фактора.

10. Поред ситуација описаних у IAS 27.13, следеће околности могу, на пример, да укажу на однос у коме ентитет контролише ентитет за посебне намене и, у складу с тим, треба да га консолидује (додатна упутства су дата у Прилогу уз ово тумачење):

(а) у суштини, активности ентитета за посебне намене се обављају у име ентитета, у складу са његовим посебним пословним потребама, тако да ентитет стиче користи од пословања тог ентитета;

(б) у суштини, ентитет има право одлучивања за стицање већине користи од пословања ентитета за посебне намене, или да, путем успостављања механизма за пословање на принципу „аутоматизма“, делегира право одлучивања;

(ц) у суштини, ентитет има право стицања већине користи од ентитета за посебне намене и стога може да буде изложен ризицима везаним за његове активности; или

(д) у суштини, ентитет задржава већину резидуалних или власничких ризика везаних за ентитет за посебне намене, или његову имовину, како би стекао користи од његових пословних активности.

11 [брисан]

Датум консензуса

Јун 1998. године

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу за годишње финансијске периоде који почињу 1. јула 1999. године или касније; подстиче се ранија примена. Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима IAS 8.

Ентитет примењује измене дате у параграфу 6 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 2 за ранији период, измене се примењује и на тај ранији период.

Тумачење SIC-13**Заједнички контролисани ентитети – немонетарни улози учесника у заједничком подухвату****Референце**

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,*
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема,*
- IAS 18 *Приходи,*
- IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватим.*

Питање

1 IAS 31.48 се односи и на доприносе и на продају између учесника у заједничком подухвату и заједничког подухвата на следећи начин: „Када учесник у заједничком подухвату уложи или прода имовину заједничком подухвату, признавање било ког дела добитка или губитка од те трансакције одражава суштину трансакције“. Поред тога, у IAS 31.24 се каже „заједнички контролисан ентитет је заједнички подухват који укључује оснивање корпорације, ортакчког друштва или другог ентитета у ком сваки учесник у заједничком подухвату има учешће“. Нема изричитог упутства за признавање добитка и губитка који проистичу из улагања немонетарних средстава у заједнички контролисане ентитете.

2 Улагања у заједнички контролисане ентитете су преноси средстава учесника у заједничком подухвату у замену за учешће у капиталу заједнички контролисаног ентитета. Такви доприноси могу имати различите облике. Доприносе могу истовремено давати учесници у заједничком подухвату или по оснивању заједнички контролисаног ентитета или накнадно. Накнада коју прима(ју) учесник (учесници) у заједничком подухвату у замену за средства уложена у заједнички контролисани ентитет могу такође да укључе и готовину или другу накнаду која не зависи од будућих токова готовине заједнички контролисаног ентитета („додатна накнада“).

3 Питања су:

(а) када учесник у заједничком подухвату треба да у добитку или губитку призна одговарајући део добитка или губитка који

проистичу из улагања немонетарних средстава у заједнички контролисани ентитет, у замену за учешће у капиталу заједнички контролисаног ентитета;

(б) како учесник у заједничком подухвату може да обрачунава додатну накнаду; и

(ц) како било који нереализовани добитак или губитак треба приказати у консолидованим финансијским извештајима учесника у заједничком подухвату.

4 Ово тумачење се бави рачуноводственим обухватањем, учесника у заједничком подухвату, немонетарних улагања у заједнички контролисани ентитет, у замену за учешће у капиталу заједнички контролисаног ентитета, које се обрачунава коришћењем или методе удела или сразмерне консолидације.

Консензус

5 Приликом примене IAS 31.48 на немонетарна улагања у заједнички контролисани ентитет, у замену за учешће у капиталу заједнички контролисаног ентитета, учесник у заједничком подухвату признаје у билансу успеха за тај период, део добитка или губитка приписивог учешћу у капиталу другог учесника у заједничком подухвату, осим када:

(а) није извршен пренос значајних ризика и награда по основу власништва над немонетарним средством (средствима) на заједнички контролисани ентитет;

(б) добитак или губитак услед немонетарног улагања не може да се поуздано одмери; или

(ц) трансакција улагања нема комерцијалну суштину, као што је описано у IAS 16.

Ако важи изузетак под (а), (б) или (ц), добитак или губитак се сматрају нереализованим и стога се не признају у билансу успеха осим ако се не примењује и параграф 6.

6 Ако, поред тога што остварује учешће у капиталу заједнички контролисаног ентитета, учесник у заједничком подухвату добије монетарна или немонетарна средства, одговарајући део добитка или губитка од те трансакције учесник у заједничком подухвату признаје у билансу успеха.

7 Нереализовани добици или губици од немонетарних средстава уложених у заједнички контролисани ентитет се елиминишу у односу на средства, по методу сразмерне консолидације или у односу на инвестицију по методу удела. Такви нереализовани добици или губици се не приказују као одложени добици или губици у консолидованом извештају о финансијској позицији учесника у заједничком подухвату. 8-13 [...]

Датум консензуса

Јун 1998. године

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу за годишње финансијске периоде који почињу 1. јануара 1999. године или касније; подстиче се и ранија примена. Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 8.

14 Измене начина обрачуна трансакција немонетарних улагања дефинисаних у параграфу 5 се примењују проспективно на будуће трансакције.

15 Ентитет примењује измене овог тумачења настале услед IAS 16 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ако ентитет примењује тај стандард за неки ранији период, такође примењује ове измене и за тај ранији период.

Тумачење SIC-15

Оперативни лизинг – подстицаји

Референце

- IAS 1 Презентација финансијских извештаја (ревидиран 2007. године),
- IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,
- IAS 17 Лизинг (ревидиран 2003. године).

Питање

1 Приликом преговарања око новог или обновљеног оперативног лизинга, давалац лизинга може кориснику лизинга да да

подстицај за склапање уговора. Примери таквих подстицаја су авансна исплата готовине кориснику лизинга или рефундирање или преузимање трошкова корисника лизинга од стране даваоца лизинга (као што су трошкови премештања на другу локацију, преуређења закупљеног простора и трошкови повезани са обавезама корисника лизинга пре закупа). Или се може договорити да се у почетном периоду лизинга закупнина не плаћа или да се плаћа смањен износ.

2 Питање је како треба признати подстицаје у оперативном лизингу у финансијским извештајима и даваоца лизинга и корисника лизинга.

Консензус

3 Сви подстицаји у оквиру уговора о новом или обновљеном оперативном лизингу се признају као саставни део нето надокнаде уговорене за употребу закупљене имовине, без обзира на природу подстицаја или облик и време плаћања.

4 Давалац лизинга признаје укупне трошкове подстицаја као смањење прихода од изнајмљивања током периода лизинга, праволинијским методом, осим ако нека друга систематична основа није репрезентативнија за временски период током ког се корист од закупљене имовине умањује.

5 Корисник лизинга признаје укупну корист од подстицаја као смањење расхода закупа током периода лизинга, по праволинијском систему, осим ако нека друга систематична основа није репрезентативнија за временски период користи корисника лизинга од коришћења закупљене имовине.

6 Трошкови које направи корисник лизинга, укључујући и трошкове у вези са претходним лизингом (на пример, трошкове раскида лизинга, премештања на другу локацију или уређења закупљеног простора) обрачунава корисник лизинга у складу са стандардима важећим за ове трошкове, укључујући трошкове који се рефундирају путем споразума о подстицајима.

Датум консензуса

Јун 1998. године.

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу за периоде лизинга који почињу након 1. јануара 1999. године.

Тумачење SIC-21

Порез на добитак – повраћај ревалоризованих средстава

Референце

- IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,
- IAS 12 Порез на добитак,
- IAS 16 Некретнине, постројења и опрема (ревидиран 2003. године),
- IAS 40 Инвестиционе некретнине (ревидиран 2003. године).

Питање

1 На основу IAS 12.51, одмеравање одложених пореских обавеза и средстава треба да одражава пореске последице које би произашле из начина на који тај ентитет очекује, на крају извештајног периода, да поврати или измири књиговодствену вредност оних средстава и обавеза које доводе до привремених разлика.

2 IAS 12.20 напомиње да ревалоризација неког средства не утиче увек на опорезиви добитак (порески губитак) у периоду ревалоризације и да пореска основица тог средства не може да се коригује као резултат ревалоризације. Ако будући повраћај књиговодствене вредности буде опорезив, свака разлика између књиговодствене вредности ревалоризованог средства и његове пореске основице је привремена разлика и изазива одложену пореску обавезу или средство.

3 Спорно питање је како тумачити термин „повраћај” у односу на неамортизовано средство (средство које се не амортизује) које је ревалоризовано у складу са параграфом 31 IAS 16.

4 Ово тумачење се такође примењује и на инвестиционе некретнине које се књиже по ревалоризованим износивама на основу IAS 40.33(б) али би се сматрале имовином која се не амортизује када би се примењивао IAS 16.

Консензус

5 Одложена пореска обавеза или средство који проистичу из ревалоризације средства које се не амортизује у складу са IAS 16.31 се мере на основу пореских последица које би уследиле из повраћаја књиговодствене вредности тог средства кроз продају, без обзира на основу за одмеравање књиговодствене вредности тог средства. У складу с тим, ако се пореским законом дефинише пореска стопа која се примењује на опорезиви износ добијен продајом неког средства која се разликује од пореске стопе која се примењује на опорезиви износ добијен коришћењем неког средства, првопоменута стопа се примењује при одмеравању одложене пореске обавезе или средства, који се односе на неамортизовано средство.

Датум консензуса

Август 1999. године

Датум ступања на снагу

Овај консензус ступа на снагу 15. јула 2000. године. Промене рачуноводствених политика се обрачунавају у складу са IAS 8.

Тумачење SIC–25**Порез на добитак – промене пореског статуса ентитета или његових акционара****Референце**

- IAS 1 Презентација финансијских извештаја (ревидиран у септембру 2007. године),
- IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,
- IAS 12 – Порез на добитак.

Питање

1 Промена пореског статуса ентитета или његових акционара може имати последице за ентитет повећањем или смањењем његових пореских обавеза или средстава. Ово се може, на пример, десити приликом јавног котирања инструмената капитала неког предузећа или по реструктурирању капитала ентитета. То се такође може десити и после пресељења главног акционара у страну земљу. Као резултат таквог догађаја, ентитет се може различито опорезивати; може, на пример, добити или изгубити пореске олакшице или може добити различите пореске стопе у будућности.

2 Промене пореског статуса ентитета или његових акционара могу непосредно утицати на текуће пореске обавезе или средства ентитета. Промена може такође да увећа или умањи одложене пореске обавезе и средства која ентитет признаје, зависно од утицаја који промена пореског статуса има на пореске последице које ће се јавити услед повраћаја или измирења књиговодствене вредности средстава и обавеза ентитета.

3 Питање је како неки ентитет треба да обрачунава пореске последице промене пореског статуса тог ентитета или његових акционара.

Консензус

4 Промена пореског статуса ентитета или његових акционара не доводи до повећања или смањења износа признатим изван добитка или губитка. Текуће и одложене пореске последице промене пореског статуса се укључују у добитак или губитак за период, осим ако се те последице не односе на трансакције и догађаје чији ће резултат бити, у истом или другом периоду, директан кредит или терећење признатог износа капитала или на износе признате у другим приходима. Оне пореске последице које се односе на промене износа признатог у другим приходима се признају у тим приходима.

Датум консензуса

Август 1999. године.

Датум ступања на снагу

Овај консензус ступа на снагу 15. јула 2000. године. Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 8.

Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен параграф 4. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

Тумачење SIC–27**Процена суштине трансакција које укључују правни облик лизинга****Референце**

- IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,
- IAS 11 Уговори о изградњи,
- IAS 17 Лизинг (ревидиран 2003. године),
- IAS 18 – Приход,
- IAS 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина,
- IAS 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање,
- IFRS 4 Уговори о осигурању.

Спорно питање

1 Неки ентитет може започети трансакцију или у низ уређењих трансакција (споразум) са непознатом страном или странама (инвеститор) које укључују правни облик лизинга. На пример, ентитет може дати под лизинг средства Инвеститору и може иста средства узети под повратни лизинг, или му је друга опција да легално прода средства и узме иста средства под повратни лизинг. Облик сваког споразума и његови услови се могу значајно разликовати. У примеру лизинга и повратног лизинга, споразум може бити осмишљен тако да се остварује пореска предност за инвеститора, коју он дели са ентитетом у облику накнаде, а не да се преноси право на коришћење неког средства.

2 Када споразум са инвеститором укључује правни облик лизинга, питања су:

- (а) како одредити да ли је низ трансакција повезан и да ли их треба обрачунавати као једну трансакцију;
- (б) да ли споразум задовољава дефиницију лизинга по IAS 17; и ако не,
- (i) да ли засебни инвестициони рачун и обавезе плаћања лизинга које би могле постојати представљају средства и обавезе ентитета (нпр. размотрите пример описан у параграфу А2 (а) прилога А);
- (ii) како ентитет треба да обрачунава друге обавезе које проистичу из споразума; и
- (iii) како ентитет треба да обрачунава накнаду коју може да добије од инвеститора.

Консензус

3 Низ трансакција које укључују правни облик лизинга су повезане и треба да се обрачунавају као једна трансакција када укључују економски ефекат не може да се разуме без упућивања на низ трансакција у целини. Ово је случај, на пример, када је низ трансакција блиско међусобно повезано, када се о њима преговарало као о једној трансакцији, и одвијају се истовремено или у непрекинутом следу. (Прилог А обезбеђује илустрације примене овог тумачења.)

4 Рачуноводство одражава суштину споразума. Сви аспекти и импликације споразума се процењују тако да одређују његову суштину, са тежиштем на оним аспектима и импликацијама који имају економски ефекат.

5 IAS 17 се примењује када суштина неког споразума укључује пренос права на коришћење неког средства у договореном периоду времена. У индикаторе који појединачно показују да споразум не може, у суштини, да укључи лизинг по IAS 17, спадају (прилог Б обезбеђује илустрације примене овог тумачења):

(а) ентитет задржава све ризике и награде који произилазе из власништва над основним средством и има значајно иста права на његову употребу као и пре споразума;

(б) основни разлог за споразум је постизање одређеног пореског резултата, а не пренос права на коришћење неког средства; и

(ц) једна опција је укључена под условима који чине њено извршење скоро сигурним (нпр., продајна опција која је извршива по цени значајно вишој од очекиване фер вредности када постане извршива).

6 Дефиниције и упутства у параграфима 49–64 Оквир се примењују у одређивању да ли, у суштини, засебни инвестициони рачун и обавезе плаћања лизинга представљају средства и обавезе ентитета. Индикатори који заједнички кажу да у суштини засебни инвестициони рачун и обавезе плаћања лизинга не задовољавају дефиниције средстава и обавеза и ентитет их не признаје, су:

(а) ентитет није у стању да контролише инвестициони рачун у интересу сопствених циљева и није обавезан да исплаћује рате лизинга. Ово се дешава када је, на пример, износ исплаћен пре рока стављен на засебни инвестициони рачун, да би се заштитио Инвеститор, који се може једино користити за исплату Инвеститора, Инвеститор се слаже да обавезе исплате лизинга треба да се плаћају из фонда на инвестиционом рачуну, и ентитет нема способност да задржи исплате Инвеститору са инвестиционог рачуна;

(б) ентитет има само мали ризик од надокнађивања читавог износа било које накнаде коју је примило од инвеститора и, можда од плаћања неког додатног износа, или, када накнада није примљена, само мали ризик од плаћања износа по другим обавезама (нпр., гаранцији). Само мали ризик од исплате постоји када, на пример, услови споразума захтевају да се износ плаћен пре рока уложи у средства ослобођена ризика од којих се очекује да ће генерисати довољне токове готовине да задовоље обавезе плаћања лизинга; и

(ц) осим почетних токова готовине на почетку споразума, једини токови готовине који се очекују по споразуму су плаћања лизинга искључиво из фондова повучених са засебног инвестиционог рачуна успостављеног са првобитним токовима готовине.

7 Друге обавезе споразума, укључујући било какве обезбеђене гаранције и направљене обавезе приликом раног раскида, се обрачунавају по IAS 37, IAS 39 или IFRS 4, зависно од услова.

8. Критеријуми у параграфу 20 IAS 18 се примењују на чињенице и околности сваког споразума у одлучивању када признати накнаду као приход који неки ентитет може да прими. Фактори као што су: да ли постоји трајна укљученост у виду значајних будућих обавеза учинака неопходних да би се зарадила накнада, да ли има задржаних ризика, услови за гаранције, и ризик од поновне исплате накнаде се узимају у обзир. Индикатори који појединачно показују да је признавање читаве накнаде као прихода када се добије, ако се добије на почетку споразума, неприкладно, укључују:

(а) обавезе или вршења или да се уздржавања од одређених значајних активности су услови зарађивања добијене накнаде, и стога извршење правно обавезујућег споразума није најзначајнији чин који споразум захтева;

(б) стављена су ограничења на коришћење основног средства које има практичан утицај ограничавања и значајног мењања способности ентитета да користи (нпр. исцрпљује, продаје или даје у залог као колатерал) то средство;

(ц) могућност надокнаде било ког износа накнаде и могуће плаћање неког додатног износа није мала. Ово се дешава када, на пример, када:

(i) основно средство није специјализовано средство које је неопходно ентитету за обављање посла, и стога постоји могућност да ентитет може платити износ да пре времена раскине споразум; или

(ii) услови споразума захтевају од ентитета, или он има делимично или пуно дискреционо право да инвестира износ плаћен пре рока у средства која носе значајан ризик (нпр., валута, каматна стопа или кредитни ризик). У овим околностима, ризик да ће вредност инвестиције бити недовољна да задовољи обавезе плаћања лизинга није мали, и стога постоји могућност да се од ентитета захтева да исплати неки износ.

9 Накнада се презентује у извештају о свеобухватном приходу на основу њене економске суштине и природе.

Обелодањивање

10 Сви аспекти неког споразума који, у суштини, не укључује лизинг по IAS 17 се разматрају при одређивању одговарајућих обелодањивања која су неопходна да би се разумео споразум и усвојени рачуноводствени поступак. Ентитет обелодањује следеће за сваки период за који постоји споразум:

(а) опис споразума, укључујући:

(i) основно средство и било каква ограничења његове употребе;

(ii) трајање и друге значајне услове споразума;

(iii) трансакције које су повезане, укључујући било које опције; и

(б) рачуноводствени поступак који се примењује на било коју добијену накнаду, износ признат као приход у том периоду и линијску ставку извештаја о свеобухватном приходу у коју је он укључен.

11 Обелодањивања која се захтевају у складу са параграфом 10 овог тумачења се достављају појединачно за сваки споразум или укупно за сваку класу споразума. Класа подразумева груписање споразума са основним средствима сличне природе (нпр. електране).

Датум консензуса

Фебруар 2000. године.

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 31. децембра 2001. године. Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 8.

Тумачење SIC-29

Уговори о концесији за пружање услуга: обелодањивање

Референце

– IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године),

– IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 2003. године),

– IAS 17 *Лизинг* (ревидиран 2003. године),

– IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства*,

– IAS 38 *Нематеријална имовина* (ревидиран 2004. године),

– IFRIC 12 *Уговори о концесији за пружање услуга*.

Питање

1 Ентитет (оператор) може склопити споразум са другим ентитетом (давалац) о пружању услуга које дају јавности приступ главним економским и социјалним капацитетима. Обезбедилац може бити ентитет из јавног или приватног сектора укључујући и неко владино тело. Примери уговора о концесији за пружање услуга укључују постројења за прераду и снабдевање водом, аутопутеве, возне паркове, тунеле, мостове, аеродроме и телекомуникационе мреже. Примери уговора који нису уговори о концесији за пружање услуга укључују ентитет који за своје интерне услуге ангажује спољне сараднике (нпр., за кафетерије за запослене, одржавање зграде, као и за функције рачуноводства и информационе технологије).

2 Уговор о концесији за пружање услуга генерално подразумева да давалац у периоду концесије преноси на оператора:

(а) право пружања услуга које дају јавности приступ главним економским и социјалним олакшицама; и

(б) у неким случајевима, право на коришћење одређене материјалне и нематеријалне имовине или финансијских средстава, у размену за следеће услуге руководиоца:

(ц) обавезивање да пружа услуге према одређеним условима током периода концесије, и

(д) када је то применљиво, обавезивање да врати на крају периода концесије права примљена на почетку концесије и/или стечена током периода концесије.

3 Заједничка карактеристика свих уговора о концесији за пружање услуга је да оператор и добија право на и обавезује се да врши јавне услуге.

4 Питање је које информације треба да се обелодане у напоменама уз финансијске извештаје оператора и даваоци.

5 Неки аспекти и обелодањивања која се односе на неке уговоре о концесији за пружање услуга су већ покривени постојећим Међународним стандардима финансијског извештавања (нпр., IAS 16 се примењује на стицање некретнина, постројења и опреме, IAS 17 се примењује на лизинг средстава, а IAS 38 се примењује на стицање нематеријалне имовине). Међутим, уговор о концесији за пружање услуга може укључити и уговоре о извршењу којима се не баве Међународни стандарди финансијског извештавања, осим ако уговори нису штетни, у ком случају се примењује IAS 37. Дакле, ово тумачење се бави додатним обелодањивањима уговора о концесији за пружање услуга.

Консензус

6 Сви аспекти уговора о концесији за пружање услуга се разматрају при одређивању прикладних обелодањивања у напоменама уз финансијске извештаје. Оператор и давалац обелодањују следеће у сваком периоду:

- (а) опис уговора;
- (б) значајне услове уговора који могу утицати на износ, време и извесност будућих токова готовине (нпр., период концесије, датуми поновног формирања цена и основа по којој се одређује поновно формирање цена и поновно преговарање);
- (ц) природу и степен (нпр., количину, временски период или одговарајући износ):
 - (i) права на коришћење одређених средстава;
 - (ii) обавеза пружања или права очекивања добијања услуга;
 - (iii) обавеза да се набаве или изграде некретнине, постројења и опрема;
 - (iv) обавеза да се испоруче или права да се приме одређена средства на крају периода концесије;
 - (v) опције обнове и закључивања; и
 - (vi) других права и обавеза (нпр., главних ремонта);
- (д) промене уговора које се врше током тог периода;
- (е) како је уговор о пружању услуга класификован.

6А Оператор обелодањује износ прихода и добити или губитака, признатих у периоду, од размене услуга изградње за финансијско средство или нематеријалну имовину.

7 Обелодањивања захтевана у складу са параграфом 6 овог тумачења се обезбеђују појединачно за сваки уговор о концесији за пружање услуга или збирно за сваку класу уговора о концесији за пружање услуга. Класа је груписање уговора о концесији за пружање услуга који укључују услуге сличне природе (нпр., наплата такси, телекомуникационе услуге, услуге прераде воде).

Датум консензуса

Мај 2001. године

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 31. децембра 2001. године.

Ентитет примењује измену у параграфу 6(е) и 6А за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. године или касније. Ако ентитет примењује IFRIC 12 за неки ранији период, за тај ранији период такође треба да примењује и измене.

Тумачење SIC-31

Приход – трансакције размене које укључују и услуге рекламирања

Референце

- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*,
- IAS 18 Приход.

Питање

1 Неки ентитет (продавац) може да уђе у трансакцију размене да би обезбедио услуге рекламирања у замену за добијање услуга рекламирања од свог купца (купац). Рекламе могу да буду приказане на интернету или плакатима, емитоване на телевизији или радију, објављене у часописима или дневним новинама, или неком другом медију.

2 У неким случајевима, ни готовина ни нека друга надокнада се не размењују између ентитета. У неким другим случајевима, једнаки или приближно једнаки износи готовине или друге надокнаде се такође размењују.

3 Продавац који обезбеди услуге рекламирања током својих редовних активности признаје приход по IAS 18 из трансакције размене укључујући рекламирање када су, између других критеријума, размењене услуге различите (IAS 18.12) и када износ прихода може бити поуздано одмерен (IAS 18.20(a)). Ово тумачење се примењује само на размену различитих услуга рекламирања. Размена сличних услуга рекламирања није трансакција која генерише приход по IAS 18.

4 Питање је у којим околностима продавац може поуздано да одмери приход по фер вредности услуга рекламирања добијених или пружених у трансакцији размене.

Консензус

5 Приход од трансакције размене који укључује рекламирање се не може поуздано одмерити по фер вредности добијених услуга рекламирања. Међутим, продавац може поуздано да одмери приход по фер вредности услуга рекламирања које обезбеђује у трансакцији размене, упућивањем само на трансакције које нису трансакције размене, а које:

- (а) укључују рекламирање слично рекламирању у трансакцији размене;
- (б) се често дешавају;
- (ц) представљају претежан број трансакција и износ када се упореде са свим трансакцијама које обезбеђују рекламирање слично рекламирању у трансакцији размене;
- (д) укључују готовину и/или други облик надокнаде (нпр., утрживе хартије од вредности, немонетарна средства и друге услуге) који има поуздано мерљиву фер вредност; и
- (е) не укључују исту супротну страну, као у трансакцији размене.

Датум консензуса

Мај 2001. године

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 31. децембра 2001. године. Промене рачуноводствених политика се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 8.

Тумачење SIC-32

Нематеријална имовина – Трошкови веб-сајта

Референце

- IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године),
- IAS 2 *Залихе* (ревидиран 2003. године),
- IAS 11 *Уговори о изградњи*,
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 2003. године),
- IAS 17 *Лизинг* (ревидиран 2003. године),
- IAS 36 *Умањење вредности имовине* (ревидиран 2004. године),
- IAS 38 *Нематеријална имовина* (ревидиран 2004. године),
- IFRS 3 *Пословне комбинације*.

Питање

1 Ентитет може направити интерне издатке везане за развој и функционисање сопственог веб-сајта за интерни или екстерни приступ. Веб-сајт креиран за екстерни приступ се може користити за различите сврхе као што су промоција и рекламирање сопствених услуга ентитета, пружање електронских услуга и продаја производних услуга. Веб-сајт креиран за интерни приступ се може користити за чување података о политикама компаније и детаљима о купцима, као и за тражење релевантних информација.

2 Фазе развоја веб-сајта се могу описати на следећи начин:

- (а) Планирање, укључује обављање студија изводљивости, дефинисање циљева и спецификација, процену алтернатива и избор најбољих решења;
 - (б) Развој апликација и инфраструктуре – укључује прибављање имена за домен, набавку и развој хардвера и оперативног софтвера, инсталирање развијених апликација и тестирање на отпорност;
 - (ц) развој графичког дизајна – укључује дизајнирање изгледа страница на веб-сајту;
 - (д) развој садржаја – укључује креирање, набавку, припрему и унос информација на веб-сајт, било текстуалне или графичке природе, пре него што се заврши развој веб-сајта. Ове информације могу бити смештене било у посебним базама података, уграђеним у веб-сајт (или којима се приступа са веб-сајта) или се те информације кодирају директно на страницама веб-сајта.
- 3 Пошто се заврши развој веб-сајта, почиње фаза функционисања. У току ове фазе ентитет одржава и унапређује апликације, инфраструктуру, графички дизајн и садржај веб-сајта.

4 Приликом рачуноводственог обухватања интерних издатака у вези са развојем и функционисањем сопственог веб-сајта ентитета за интерни или екстерни приступ, питања су:

(а) да ли је веб-сајт интерно генерисана нематеријална имовина на коју се односе захтеви IAS 38; и

(б) адекватни рачуноводствени поступак са таквим издацима.

5 Ово тумачење се не односи на издатке за набавку, развој и функционисање хардвера (на пример, сервер за веб-сајт, фазни сервери, производни сервери и интернет конекције) веб сајта. Ти издаци се рачуноводствено обухватају IAS 16. Поред тога, када ентитет има издатке за услуге провајдера интернета, код кога се налази веб-сајт ентитета, издаци се признају као расход, у складу са IAS 1.88 и Оквиром, када су услуге извршене.

6 IAS 38 се не примењује на нематеријалну имовину коју ентитет држи ради продаје у оквиру редовног пословања (видети IAS 2 и IAS 11) нити на лизинг који спада у делокруг IAS 17. Сходно томе, ово тумачење се не примењује на издатке у вези са развојем и функционисањем веб-сајта (или софтвера за веб-сајт) намењеног за продају другом ентитету. Када се веб-сајт изнајмљује путем оперативног лизинга, давалац лизинга примењује ово тумачење. Када се веб-сајт изнајмљује путем финансијског лизинга, корисник лизинга примењује ово тумачење након иницијалног признавања изнајмљеног средства.

Консензус

7 Сопствени веб-сајт ентитета развијен за интерни и екстерни приступ представља интерно генерисану нематеријалну имовину на коју се примењују захтеви IAS 38.

8 Веб-сајт који је ентитет развио се признаје као нематеријална имовина ако и само ако поред поштовања општих захтева у вези са признавањем и почетним одмеравањем, описаним у IAS 38.21, ентитет може да задовољи услове из IAS 38.57. Конкретно, ентитет може бити у стању да задовољи захтев у вези са показивањем како ће веб-сајт генерисати вероватне будуће економске користи у складу са IAS 38.57(д), када, на пример, веб-сајт може да генерише приходе, укључујући директне приходе од могућности да се врше наруџбе. Ентитет не може да покаже како ће веб-сајт, развијен једино или примарно за промоцију и рекламирање његових производа и услуга генерисати вероватне будуће економске користи, и у складу с тим, сви издаци у вези с развојем таквог веб-сајта се признају као расход када настану.

9 Интерни издаци у вези с развојем и функционисањем веб-сајта ентитета се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 38. Природа сваке активности за коју су издаци настали (на пример, обука запослених и одржавање веб-сајта), и фаза развоја веб-сајта или фаза после развоја се процењују ради одређивања примереног рачуноводственог поступка (додатна упутства су дата у прилогу овог тумачења). На пример:

(а) Фаза планирања је слична по природи фази истраживања из IAS 38.54–56. Издаци настали у тој фази се признају као расход када настану.

(б) Фазе развоја апликација и инфраструктуре, графичког дизајна и развоја садржаја по природи су сличне фази развоја из IAS 38.57–64, у мери у којој је развој садржаја намењен за друге потребе, а не за рекламирање и сопствених производа и услуга ентитета. Издаци настали у тим фазама се укључују у набавну вредност веб-сајта признату као нематеријална имовина у складу

са параграфом 8 овог тумачења, када се ти издаци могу директно приписати креирању, производњи и припреми веб сајта или су за то неопходни да би сајт могао да функционише на начин који је руководство предвидело. На пример, издаци за набавку или креирање садржаја (осим садржаја који рекламира и промовише сопствене производе и услуге ентитета) настали специјално за веб-сајт, или издаци који омогућавају коришћење садржаја веб-сајта (на пример, трошкови стицања лиценце за репродукцију) се укључују у трошкове развоја када је тај услов испуњен. Међутим, у складу са IAS 38.71 издаци за нематеријалну имовину, који су најпре били признати као расход у претходним финансијским извештајима, не признају се касније као део набавне вредности нематеријалне имовине (на пример, ако су трошкови ауторских права у целини амортизовани, а садржај је накнадно обезбеђен на веб-сајту).

(ц) Издаци настали у фази развоја садржаја, у мери у којој је тај садржај развијен ради рекламирања и промоције сопствених производа и услуга ентитета (на пример, дигиталне фотографије производа), се признају као расход у тренутку настанка, у складу са IAS 38.69(ц). На пример, код рачуноводственог обухватања издатака за професионалне услуге израде дигиталних фотографија производа ентитета и побољшања њихове слике на екрану, ти издаци се признају у току процеса као расход када се професионалне услуге изврше, а не када се дигиталне слике унесу на веб-сајт.

(д) Фаза функционисања почиње када се заврши фаза развоја. Издаци настали у овој фази се признају као расход онда када настану, осим ако се не испуне критеријуми из IAS 38.18.

10 Веб-сајт који је признат као нематеријална имовина у складу са параграфом 8 овог тумачења, се након почетног признавања одмерава применом захтева из IAS 38.72–87. Најбоља процена корисног века трајања веб-сајта треба да буде кратка.

Датум консензуса

Мај 2001. године

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 25. марта 2002. године. Ефекти усвајања овог тумачења се рачуноводствено обухватају применом прелазних одредби из оне верзије IAS 38 која је објављена 1998. године. Према томе, када веб-сајт не испуњава критеријуме за признавање као нематеријална имовина, али је претходно био признат као имовина, таква ставка престаје да се признаје на датум на који ово тумачење ступа на снагу. Када веб-сајт постоји, а издаци за његов развој испуњавају критеријуме за признавање као нематеријална имовина, али претходно није био признат као имовина, нематеријална имовина се не признаје као нематеријална имовина на датум ступања на снагу овог тумачења. Када веб-сајт постоји, а издаци за његов развој испуњавају критеријуме за признавање као нематеријална имовина, био је претходно призната као имовина и почетно одмерен по набавној вредности, почетно признати износ се сматра исправно утврђеним.

Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен параграф 5. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.