Решење о утврђивању превода Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ)

1. Утврђује се превод Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ), који је дат у прилогу овог решења и чини његов саставни део.

2. МСФИ из тачке 1. овог решења чине Концептуални оквир за финансијско извештавање, основни текстови Међународних рачуноводствених стандарда (МРС), основни текстови МСФИ издати од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (*International Accounting Standards Board – IASB*), као и тумачења издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда 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. МСФИ из тачке 1. овог решења, почеће да се примењују од финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембра 2020. године. МСФИ из тачке 1. овог решења могу се применити и приликом састављања финансијских извештаја на дан 31. децембра 2019. године (уз обелодањивање одговарајућих информација у Напоменама уз финансијске извештаје).

4. Превод МСФИ из тачке 1. овог решења извршен је у складу са процедуром за превођење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ Фондација), а на основу Споразума о одрицању од ауторских права на територији Републике Србије, закљученог између МСФИ Фондације и Министарства финансија и привреде број 998-RS-(MinFin)-Waiver-IFRS & SMEs-2013 од 31. јула 2013. године.

5. Сагласно Споразуму из тачке 4. овог решења, ауторска права на превод припадају МСФИ Фондацији и превод се не може прештампавати и објављивати без сагласности МСФИ Фондације.

6. Ставља се ван снаге Решење Министра финансија број 401-00-896/2014-16 од 13. марта 2014. године („Службени гласник РС”, број 35/14).

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

Број 401-00-4980/2019-16

У Београду, 21. новембра 2019. године

Министар,

Синиша Мали, с.р.

КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР
ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је издао Концептуални оквир *за финансијско извештавање (Концептуални оквир) у септембру 2010. године. Он замењује* Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја*.*

Садржај

	из параграфа
предговор	
КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР ЗА ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ	
УВОД	
Сврха и статус	
Делокруг	
ПОГЛАВЉА	
1 Циљ финансијског извештавања опште намене	**ЦЉ1**
2 Извештајни ентитет *[биће накнадно додат]*	
3 Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација	**КК1**
4 Оквир (1989.): преостали текст	
УСВАЈАЊЕ КОНЦЕПТУАЛНОГ ОКВИРА 2010. ОД СТРАНЕ ОДБОРА	
ЗА ПРИЛОЖЕНА ДОКУМЕНТА НАВЕДЕНА У НАСТАВКУ, ВИДЕТИ ДЕО Б ОВОГ ИЗДАЊА	
ТАБЕЛА СЛАГАЊА	
ЗА ОСНОВУ ЗА ЗАКЉУЧИВАЊЕ, ВИДЕТИ ДЕО Ц ОВОГ ИЗДАЊА	
ОСНОВ ЗА ЗАКЉУЧКЕ ЗА ПОГЛАВЉЕ 1 И 3	

Предговор

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде тренутно је у поступку ажурирања свог концептуалног оквира. Овај пројекат концептуалног оквира се одвија у фазама.

Како се рад на неком поглављу заврши, тако ће бити замењени релевантни параграфи у *Оквиру за припрему и презентацију финансијских извештаја*, објављеном 1989. године. Када пројекат концептуалног оквира буде закључен, Одбор ће имати комплетан, свеобухватан и јединствен документ под називом *Концептуални оквир за финансијско извештавање*.

Ова верзија *Концептуалног оквира* укључује два поглавља која је Одбор објавио као резултат прве фазе пројекта концептуалног оквира – Поглавље 1 *Циљ финансијског извештавања опште намене* и Поглавље 3 *Квалитативне особине корисних финансијских информација.* Поглавље 2 ће се бавити концептом извештајног ентитета. Одбор је објавио нацрт овог поглавља у марту 2010. године са периодом за добијање коментара до 16. јула 2010. године. Поглавље 4 садржи преостали текст *Оквира* (1989.). Табела усаглашености, која је дата на крају овог издања, приказује како садржине *Оквира* (1989.) и *Концептуалног оквира* (2010.) међусобно кореспондирају.

Увод је преузет из *Оквира* (1989.). Он ће бити ажуриран када IASB размотри сврху *Концептуалног оквира*. До тада, сврха и статус *Концептуалног оквира* остају исти као и пре.

Увод

Многи ентитети широм света припремају и презентују финансијске извештаје за екстерне кориснике. Иако такви извештаји могу деловати слично од земље до земље, постоје разлике које су вероватно изазване различитим друштвеним, економским и правним околностима и чињеницом да различите земље имају у виду потребе различитих корисника финансијских извештаја приликом одређивања националних захтева.

Такве различите околности су довеле до употребе различитих дефиниција елемената финансијских извештаја: примера ради, за имовину, обавезе, капитал, приходе и расходе. Оне су, такође, имале за последицу употребу различитих критеријума за признавање позиција у финансијским извештајима, као и склоност ка различитим основама за одмеравање. Делокруг финансијских извештаја и у њима садржана обелодањивања претрпели су, такође, адекватан утицај.

Одбор за међународне рачуноводствене стандарде посвећен је смањењу тих разлика настојањем за хармонизацијом прописа, рачуноводствене стандарде и процедуре везане за припрему и презентацију финансијских извештаја. Одбор верује да се даља хармонизација најбоље може одвијати фокусирањем на финансијске извештаје који се припремају за сврху пружања информација од користи за доношење економских одлука.

Одбор верује да финансијски извештаји припремљени за ту сврху испуњавају заједничке потребе већине корисника. То је зато што готово сви корисници доносе економске одлуке, на пример:

(а) да би одлучили када да купе, држе или продају удео у капиталу;

(б) да оцене управљање или одговорност менаџмента;

(ц) да оцене способност ентитета да плаћа и обезбеђује друга примања својим запосленима;

(д) да оцене сигурност износа позајмљених ентитету;

(е) да утврде пореске политике;

(ф) да утврде добит и дивиденде за расподелу;

(г) да припреме и користе статистику националног дохотка;

(х) да регулишу активности ентитета.

Одбор је, међутим, свестан да, посебно, државне институције различитих земаља могу утврдити различите или додатне захтеве за сопствене сврхе. Такви захтеви, међутим, не би требало да утичу на финансијске извештаје који су објављују у интересу других корисника, осим ако и сами не испуњавају потребе тих других корисника.

Финансијски извештаји се, најчешће, припремају у складу са рачуноводственим моделом заснованим на надокнадивим историјским трошковима и на концепту одржања номиналног финансијског капитала. Други модели и концепти би могли бити прикладнији у сврху постизања циља пружања информација од користи за доношење економских одлука, али тренутно нема сагласности за измену. Овај *концептуални оквир* је урађен тако да буде примењив на већи број рачуноводствених модела и концепата капитала и одржања капитала.

Сврха и статус

Овај *концептуални оквир* поставља концепте на којима се темељи припрема и презентација финансијских извештаја за екстерне кориснике. Сврха *Концептуалног оквира* је:

(а) да помогне Одбору у развоју будућих IFRS, као и у преиспитивању постојећих IFRS;

(б) да помогне Одбору у промовисању хармонизације прописа, рачуноводствених стандарда и процедура везаних за презентацију финансијских извештаја обезбеђењем основе за смањење броја алтернативних рачуноводствених поступака које дозвољавају IFRS;

(ц) да помогне националним телима задуженим за утврђивање стандарда у развоју националних стандарда;

(д) да помогне лицима која припремају финансијске извештаје у примени IFRS, као и у решавању питања која тек треба да постану предмет IFRS;

(е) да помогне ревизорима у формирању мишљења о томе да ли су финансијски извештаји у складу са IFRS;

(ф) да помогне корисницима финансијских извештаја у тумачењу информација садржаних у финансијским извештајима припремљеним у складу са IFRS; и

(г) да онима који су заинтересовани за рад IASB-а обезбеди информације о његовом приступу формулисању IFRS.

Овај *концептуални оквир* није IFRS и стога не дефинише стандарде поводом било ког одмеравања, или обелодањивања. Ништа у овом *концептуалном оквиру* не сужава примену одредаба било ког појединачног IFRS.

Одбор је свестан да је у ограниченом броју случајева може постојати неслагање између *Концептуалног оквира* и појединог IFRS. У случајевима када постоји неслагање, захтеви IFRS превлађују над онима из *Концептуалног оквира*. Имајући у виду, међутим, да ће се Одбор руководити *Концептуалним оквиром* у развоју будућих IFRS, као и приликом преиспитивања постојећих IFRS, случајеви неслагања између *Концептуалног оквира* и IFRS ће, временом, нестати.

Концептуални оквир ће бити ревидиран с времена на време на основу искуства Одбора у раду са њим.

Делокруг

Концептуални оквир се бави:

(а) циљем финансијског извештавања;

(б) квалитативним особинама корисних финансијских информација;

(ц) дефиницијом, признавањем и одмеравањем елемената од којих су сачињени финансијски извештаји; и

(д) концептима капитала и одржања капитала.

Садржај

	из параграфа
ПОГЛАВЉЕ 1: ЦИЉ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА ОПШТЕ НАМЕНЕ	
УВОД	**ЦЉ1**
ЦИЉ, КОРИСНОСТ И ОГРАНИЧЕЊА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА ОПШТЕ НАМЕНЕ	**ЦЉ2**
ИНФОРМАЦИЈЕ О ЕКОНОМСКИМ РЕСУРСИМА, ЗАХТЕВИМА ДРУГИХ СТРАНА У ОДНОСУ НА ЕНТИТЕТ И ПРОМЕНАМА У РЕСУРСИМА И ЗАХТЕВИМА	**ЦЉ12**
Економски ресурси и захтеви	**ЦЉ13**

Промене у економским ресурсима и захтевима	**ЦЉ15**
Резултат пословања са аспекта обрачунске основе рачуноводства	ЦЉ17
Резултат пословања са аспекта историјских токова готовине	ЦЉ20
Промене у економским ресурсима и захтевима који нису повезани са резултатом пословања	ЦЉ21

Поглавље 1: Циљ финансијског извештавања опште намене

Увод

ЦЉ1 Циљ финансијског извештавања опште намене чини основу *Концептуалног оквира*. Други аспекти *Концептуалног оквира* – концепт извештајног ентитета, квалитативне особине и ограничења корисних финансијских информација, елементи финансијских извештаја, признавање, одмеравање, презентација и обелодањивање – логично произилазе из циља

Циљ, корисност и ограничења финансијског извештавања опште намене

ЦЉ2 Циљ финансијског извештавања опште намене[1] је пружање финансијских информација о извештајном ентитету које су корисне постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима приликом доношења одлука о обезбеђивању ресурса ентитету. Такве одлуке обухватају куповину, продају или држање власничких и дужничких инструмената и обезбеђивање или измирење зајмова и осталих кредитних форми.

ЦЉ3 Одлуке постојећих и потенцијалних инвеститора о куповини, продаји или држању власничких или дужничких инструмената зависе од приноса које они очекују од инвестирања у те инструменте, на пример од дивиденди, плаћања по основу отплате главнице и камате, или повећања тржишне цене. На сличан начин, одлуке постојећих и потенцијалних зајмодаваца и других поверилаца о обезбеђивању или измирењу зајмова и осталих кредитних форми зависе од плаћања по основу отплате главнице и камате, или од других приноса које они очекују. Очекивања инвеститора, зајмодаваца и других поверилаца о приносима зависе од њихове процене износа, динамике и неизвесности (перспективе) будућих нето прилива готовине у ентитет. Сходно томе, постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима су потребне информације које ће им помоћи да процене изгледе за будуће нето приливе готовине у ентитет.

ЦЉ4 Да би оценили изгледе за будуће нето приливе готовине ентитета, постојећим и потенцијалним инвеститорима,

_____

1 У овом концептуалном оквиру термини финансијски извештаји и финансијско извештавање се односе на финансијске извештаје опште намене и на финансијско извештавање опште намене осим ако није изричито другачије наведено.

зајмодавцима и другим повериоцима су потребне информације о ресурсима ентитета, захтевима других страна у односу на ентитет, као и о томе колико су ефикасно и ефективно руководство и управни одбор ентитета[2] вршили своја овлашћења и задужења у вези са коришћењем ресурса ентитета. Примери таквих овлашћења и задужења укључују заштиту ресурса ентитета од негативних утицаја економских фактора, као што су промене цена и технологија и обезбеђивање усклађености ентитета са свим релевантним законима, прописима и уговорним одредбама. Информације о томе како руководство врши своја овлашћења и задужења корисне су, такође, за доношење одлука постојећих инвеститора, зајмодаваца и других поверилаца који имају право гласа поводом активности руководства, или могу на други начин утицати на њих.

ЦЉ5 Многи постојећи и потенцијални инвеститори, зајмодавци и други повериоци не могу захтевати од извештајног ентитета да им директно доставља информације и морају се, за већину финансијских информација које су им потребне, ослонити на финансијске извештаје опште намене. Сходно томе, они су примарни корисници којима су намењени финансијски извештаји опште намене.

ЦЉ6 Међутим, финансијски извештаји опште намене не пружају, нити могу да пруже све информације које су потребне постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима. Ти корисници би требало да узму у обзир релевантне информације из других извора, на пример, опште економске услове и очекивања, политичке догађаје и политичку климу и перспективе привреде и компаније.

ЦЉ7 Намена финансијских извештаја опште намене није да покаже вредност извештајног ентитета; они, међутим, пружају информације у циљу помоћи постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима да процене вредност извештајног ентитета.

ЦЉ8 Појединачни примарни корисници имају различите и, могуће је, супротстављене потребе и жеље за информацијама. Приликом развијања стандарда финансијског извештавања, Одбор ће настојати да обезбеди скуп информација које испуњавају потребе највећег броја примарних корисника. Фокусирање на опште информационе потребе, међутим, не спречава извештајни ентитет да укључи и додатне информације које су најкорисније одређеној подгрупи примарних корисника.

ЦЉ9 Руководство извештајног ентитета такође је заинтересовано за финансијске информације о ентитету. Руководство, међутим, не мора да се

ослања на финансијске извештаје опште намене зато што је у могућности да интерно прибави финансијске информације које су му потребне.

ЦЉ10 Остала лица, као што су регулаторна тела и припадници јавности који нису инвеститори, зајмодавци и други повериоци, могу, такође, имати користи од финансијских извештаја опште намене. Ти извештаји, међутим, нису превасходно намењени тим осталим групама.

ЦЉ11 Финансијски извештаји су у великој мери засновани на проценама, просуђивањима и моделима, а не на егзактним описима. *Концептуални оквир* утврђује концепте на којима се темеље такве процене, просуђивања и модели. Концепти су циљ коме Одбор и лица која припремају финансијске извештаје теже. Као што је случај са многим циљевима, визија *Концептуалног оквира* о идеалном финансијском извештавању вероватно неће бити постигнута у потпуности, барем не у кратком року, зато што је потребно време да се разумеју, прихвате и усвоје нови начини анализирања трансакција и других догађаја. Ипак, утврђивање циља ка коме се тежи од суштинске је важности да би се финансијско извештавање развијало у смеру побољшања његове корисности.

––––––––

2 У овом концептуалном оквиру термин руководство се односи на руководство и управни одбор ентитета, осим ако није изричито другачије наведено.

Информације о економским ресурсима, захтевима других страна у односу на ентитет и променама у ресурсима и захтевима

ЦЉ12 Финансијски извештаји опште намене пружају информације о финансијској позицији извештајног ентитета, односно информације о економским ресурсима ентитета и захтевима других страна у односу на извештајни ентитет. Финансијски извештаји такође пружају информације о ефектима трансакција и других догађаја који мењају економске ресурсе ентитета и захтеве других страна према њему. Обе врсте информација пружају корисне инпуте за одлучивање о обезбеђивању ресурса ентитету.

Економски ресурси и захтеви

ЦЉ13 Информације о природи и износима економских ресурса извештајног ентитета и захтева према њему могу помоћи корисницима да идентификују финансијску снагу и слабости извештајног ентитета. Те информације могу помоћи корисницима да процене ликвидност и солвентност извештајног ентитета, његове потребе за додатним финансирањем и вероватноћу успешног прибављања тог финансирања. Информације о приоритетима и условима плаћања по основу постојећих захтева других страна у односу на ентитет помажу корисницима да предвиде како ће будући токови готовине бити расподељени међу лицима која имају захтеве према извештајном ентитету.

ЦЉ14 Различити типови економских ресурса утичу различито на процену корисника о пројекцијама будућих токова готовине извештајног ентитета. Неки будући токови готовине проистичу директно из постојећих економских ресурса, као што су потраживања. Други токови готовине резултирају из комбиноване употребе више различитих ресурса у циљу производње и продаје робе, или услуга купцима. Иако се такви токови готовине не могу идентификовати са појединачним економским ресурсима (или захтевима), корисници финансијских извештаја би требало да знају природу и износ ресурса расположивих за употребу у пословању извештајног ентитета.

Промене у економским ресурсима и захтевима

ЦЉ15 Промене у економским ресурсима и захтевима од извештајног ентитета су последица пословног резултата тог ентитета (видети параграфе ЦЉ17–ЦЉ20) и других релевантних догађаја и трансакција, као што су емитовање дужничких или власничких инструмената (видети параграф ЦЉ21). Да би се правилно проценили изгледи будућих токова готовине од извештајног ентитета, корисници треба да буду способни да направе разлику између обе врсте ових промена.

ЦЉ16 Информације о резултату пословања извештајног ентитета помажу корисницима да разумеју приносе које је ентитет произвео из својих економских ресурса.

Информације о приносу који је ентитет произвео пружају индикацију о томе колико је руководство добро обављало своју дужност ефикасног и ефективног коришћења ресурса извештајног ентитета. Информације о варијабилности и компонентама тог приноса такође су важне, посебно за процењивање неизвесности будућих токова готовине. Информације о резултату пословања извештајног ентитета у прошлости и о томе како је руководство обављало своје дужности углавном су од користи за предвиђање будућих приноса ентитета на његове економске ресурсе.

Резултат пословања са аспекта обрачунске основе рачуноводства

ЦЉ17 Обрачунска основа рачуноводства описује ефекте трансакција и других догађаја и околности на економске ресурсе и захтеве од извештајног ентитета у периодима у којима су ти ефекти настали, чак и када се приливи готовине и плаћања догађају у различитим периодима. То је важно зато што информације о економским ресурсима и захтевима од извештајног ентитета и променама у његовим економским ресурсима и захтевима у току периода пружа бољи основ за процену прошлих и будућих резултата ентитета од информација искључиво о приливима готовине и плаћањима у току периода.

ЦЉ18 Информације о резултату пословања извештајног ентитета током периода, које се одражавају у променама у његовим економским ресурсима и захтевима од ентитета које нису повезане са добијањем додатних ресурса директно од инвеститора и зајмодаваца (видети параграф ЦЉ21), су корисне за процењивање прошле и будуће способности ентитета за

генерисање нето готовинских прилива. Те информације указују на меру у којој је извештајни ентитет увећао своје расположиве економске ресурсе, и према томе на његов капацитет да генерише нето готовинске приливе кроз своје пословање, а не кроз добијање додатних ресурса директно од инвеститора или зајмодаваца.

ЦЉ19 Информације о резултату пословања извештајног ентитета у току периода такође могу да укажу на меру у којој су догађаји као што су промене у тржишним ценама или каматним стопама допринели повећању или смањењу економских ресурса и захтева од ентитета, и на тај начин утицали на способност ентитета да генерише нето готовинске приливе.

Резултат пословања са аспекта историјских токова готовине

ЦЉ20 Информације о токовима готовине извештајног ентитета у току периода такође помажу корисницима да процене способност ентитета да генерише будуће нето приливе готовине. Оне указују на начин како извештајни ентитет добија и троши готовину, укључујући и информације о задуживању и отплати дугова, дивидендама у готовини или другим врстама расподеле готовине инвеститорима, и о другим факторима који могу утицати на ликвидност или солвентност ентитета. Информације о токовима готовине помажу корисницима да разумеју пословање извештајног ентитета, да оцене његове активности финансирања и инвестирања, да оцене његову ликвидност и солвентност и да интерпретирају друге информације о резултатима пословања.

Промене у економским ресурсима и захтевима које нису повезане са резултатом пословања

ЦЉ21 Економски ресурси и захтеви од извештајног ентитета такође могу да се промене из разлога који нису повезани са резултатом пословања, као што је рецимо емисија додатних акција. Информације о оваквој промени су неопходне да би корисници стекли потпуно разумевање зашто је дошло до промена у економским ресурсима и захтевима од извештајног ентитета и импликација тих промена за будуће резултате пословања.

Садржај

ПОГЛАВЉЕ 2: *ИЗВЕШТАЈНИ ЕНТИТЕТ*

[биће додато накнадно]

Садржај

	из параграфа
ПОГЛАВЉЕ 3: *КВАЛИТАТИВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ КОРИСНИХ*	**КК1**

ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА

УВОД	**КК1**
КВАЛИТАТИВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ КОРИСНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА	**КК1**
Фундаменталне квалитативне карактеристике	**КК5**
Релевантност	КК6
Веродостојно представљање	КК12
Примена фундаменталних квалитативних карактеристика	КК17
Унапређујуће квалитативне карактеристике	КК19
Упоредивост	КК20
Проверљивост	КК26
Благовременост	КК29
Разумљивост	КК30
Примена унапређујућих карактеристика	КК33
ТРОШКОВНО ОГРАНИЧЕЊЕ ЗА КОРИСНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ	**КК35**

Поглавље 3: *Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација*

Увод

КК1 Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација које се разматрају у овом поглављу идентификују информације које су вероватно најкорисније постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и осталим повериоцима за доношење одлука о извештајном ентитету на основу информација у његовом финансијском извештају (финансијске информације).

КК2 Финансијски извештаји пружају информације о економским ресурсима извештајног ентитета, захтевима других страна у односу на извештајни ентитет и ефектима трансакција и других догађаја и околности које мењају те ресурсе и захтеве. (Такве информације се помињу у *Концептуалном*

оквиру као информације о економским феноменима.) Неки финансијски извештаји такође садрже објашњења о очекивањима и стратегијама руководства везано за извештајни ентитет, као и друге врсте информација које се односе на будућност.

КК3 Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација[3] се примењују на финансијске информације које су дате у финансијским извештајима, као и на финансијске информације обезбеђене на други начин. Трошкови, који представљају свеприсутно ограничење у вези могућности извештајног ентитета да обезбеди корисне финансијске информације, релевантни су на сличан начин. Међутим, разматрања у вези са квалитативним карактеристикама и трошковним ограничењима могу се разликовати за различите врсте информација. На пример, њихова примена на информације које се односе на будућност се може разликовати од њихове примене на информације о постојећим економским ресурсима и захтевима и на промене у тим ресурсима и захтевима.

Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација

КК4 Да би финансијске информације биле корисне, оне морају бити релевантне и да веродостојно представљају оно што је њихова сврха да представе. Корисност финансијских информација је побољшана ако су оне упоредиве, проверљиве, благовремене и разумљиве.

Фундаменталне квалитативне карактеристике

КК5 Фундаменталне квалитативне карактеристике су *релевантност* и *веродостојно представљање*.

Релевантност

КК6 Релевантна финансијска информација може направити разлику у одлукама које корисници доносе. Информација може направити разлику у одлуци, чак и ако се неки корисници определе да је не искористе или ако о њој већ имају сазнања из других извора.

––––––––

3 У Концептуалном оквиру термини квалитативне особине и ограничење се односе на квалитативне особине и ограничења за корисних финансијских информација.

КК7 Финансијска информација може направити разлику у одлукама ако има вредност предвиђања, вредност потврђивања, или оба.

КК8 Финансијска информација има вредност предвиђања, ако може бити коришћена као инпут у поступцима које корисници примењују за предвиђање будућих исхода. Финансијска информација не мора бити предвиђање, или прогноза да би имала вредност предвиђања. Корисници користе финансијске информације, које имају вредност предвиђања, у прављењу сопствених прогноза.

КК9 Финансијска информација има вредност потврђивања, ако даје повратну информацију (потврду или измену) о претходним евалуацијама.

КК10 Вредност предвиђања и вредност потврђивања финансијских информација узајамно су повезане. Информације које имају вредност предвиђања често имају и вредност потврђивања. На пример, информација о приходима за текућу годину, која се може користити као основ за предвиђање прихода у будућим годинама, такође се може користити за поређење са предвиђањима прихода за текућу годину која су направљена претходних година. Резултати таквих поређења могу да помогну кориснику да исправи и унапреди процесе који су коришћени за прављење таквих претходних предвиђања.

Материјална значајност

КК11 Информација је материјално значајна ако њено изостављање или погрешно приказивање може да утиче на одлуке које корисници праве на основу финансијских информација о одређеном извештајном ентитету. Другим речима, материјалност је аспект релевантности својствен одређеном ентитету који је заснован на природи или величини, или оба, ставки на које се информације односе, у контексту финансијског извештаја појединачног ентитета. Сходно томе, Одбор не може да одреди јединствену квантитативну границу материјалности, нити да предодреди шта може бити материјално значајно у датој ситуацији.

Веродостојно представљање

КК12 Финансијски извештаји представљају економске феномене у форми речи и бројева. Да би биле корисне, финансијске информације не морају само да представљају релевантне феномене, већ и да веродостојно представљају феномене које имају сврху да представе. За савршено веродостојно представљање опис треба да има три карактеристике. Да буде *потпун*, *неутралан* и *без грешака*. Наравно, савршенство је ретко могуће постићи, често никад. Циљ Одбора је да се оствари максимум који је могућ када су у питању ове карактеристике.

КК13 Потпун опис укључује све информације потребне кориснику да разуме феномен који се описује, укључујући све неопходне описе и објашњења. На пример, потпун опис групе имовине би укључио, као минимум, опис природе имовине у групи, нумерички опис појединачне имовине у групи, и опис тога шта представља нумерички опис (на пример, првобитну кориговану вредност или фер вредност). За неке ставке, потпун опис може да укључи и објашњење значајних чињеница о квалитету и природи ставки, фактора и околности које могу утицати на њихов квалитет и природу, и процес коришћен за утврђивање нумеричког описа.

КК14 Неутралан опис је непристрасан у одабиру или презентацији финансијских информација. Непристрасан опис је нити необјективан, нити ставља тежину, нагласак, нити умањује важност, нити је на било који други

начин манипулисан са циљем да се повећа вероватноћа да ће финансијске информације корисници прихватити на позитиван или негативан начин. Неутрална информација не подразумева информацију без сврхе или без утицаја на понашање. Сасвим супротно, релевантне финансијске информације, по дефиницији, имају способност да направе разлику у одлукама корисника.

КК15 Веродостојно представљање се не односи на тачност у сваком смислу. Ослобођеност од грешака значи да у опису феномена не постоје грешке или превиди, и да је процес коришћен за припрему презентованих информација одабран и примењен без грешака у самом процесу. У том контексту, ослобођеност од грешака не значи савршену тачност у сваком смислу. На пример, процена неуочљиве цене или вредности не може се одредити као тачна или нетачна. Међутим, представљање те процене може да буде веродостојно ако је износ јасно и тачно описан као процена, ако су природа и ограничења процеса процењивања објашњени, и нису учињене грешке приликом одабира и примене одговарајућих процеса за прављење процене.

КК16 Веродостојно представљање, само по себи, не резултира обавезно у корисним информацијама. На пример, извештајни ентитет може да добије некретнине, постројења и опрему у виду државног давања. Јасно је да би извештавање да је ентитет стекао имовину без накнаде било веродостојно представљање његове набавне вредности, али таква информација вероватно није од велике користи. Мало сложенији пример је процена износа за који треба кориговати књиговодствену вредност имовине да би се приказало умањење вредности те имовине. Таква процена може да буде веродостојно представљање ако је извештајни ентитет исправно применио одговарајући процес, исправно описао процену и објаснио неизвесности које значајно утичу на процену. Међутим, ако је степен неизвесности такве процене довољно велик, таква процена не мора бити превише корисна. Другим речима, релевантност таквог веродостојног представљања имовине доведена је у питање. Ако не постоји другачије представљање које би било веродостојније, таква процена може да пружи најбољу расположиву информацију.

Примена фундаменталних квалитативних карактеристика

КК17 Информације морају бити и релевантне и веродостојно представљене да би биле корисне. Нити веродостојно представљање неважног феномена, нити неверодостојно представљање релевантног феномена помажу корисницима да донесу добру одлуку.

КК18 Најефикаснији и најефектнији процес за примену фундаменталних квалитативних карактеристика био би као што следи (подразумевајући ефекте унапређујућих карактеристика и трошковних ограничења, што није разматрано овим примером). Прво, потребно је идентификовати економски феномен који може потенцијално да буде од користи корисницима финансијских информација извештајног ентитета. Друго, идентификовати

врсту информације о феномену која би била најрелевантнија, ако је она расположива и може се веродостојно представити. Треће, утврдити да ли је информација расположива и да ли се може веродостојно представити. Ако то јесте случај, процес задовољења фундаменталних квалитативних карактеристика ту се завршава. Ако то није случај, процес се понавља за следећи најрелевантнији тип информације.

Унапређујуће квалитативне карактеристике

КК19*Упоредивост*, *проверљивост*, *благовременост* и *разумљивост* су квалитативне карактеристике које побољшавају корисност информација које су релевантне и веродостојно представљене. Унапређујуће квалитативне карактеристике такође могу да помогну у одређивању који од два начина треба употребити за опис неког феномена, ако се оба сматрају једнако релевантним и веродостојно представљеним.

Упоредивост

КК20 Одлуке корисника су засноване на бирању између алтернатива, на пример, продаји или држању неке инвестиције, или инвестирању у један или други извештајни ентитет. Сходно томе, информације о извештајном ентитету су од веће користи ако се могу поредити са сличним информацијама о другим ентитетима и са информацијама о истом ентитету за други период или други датум.

КК21 Упоредивост је квалитативна карактеристика која дозвољава корисницима да одреде и разумеју сличности и разлике између ставки. За разлику од других квалитативних карактеристика, упоредивост се не односи само на једну ставку. Поређење захтева најмање две ставке.

КК22 Доследност, иако повезана са упоредивошћу, не значи исту ствар. Доследност се односи на употребу истих метода за исте ставке, или из периода у период за дати извештајни ентитет или у оквиру истог периода за различите ентитете. Упоредивост је циљ; доследност помаже у остварењу тог циља.

КК23 Упоредивост не значи уједначавање. Да би информације биле упоредиве, сличне ствари треба слично да изгледају, док различите ствари треба различито да изгледају. Упоредивост финансијских информација се не побољшава тако што се различите ствари представљају сличним, исто као што се она не побољшава тако што се сличне ствари представљају различитим.

КК24 Одређени ниво упоредивости ће се вероватно добити ако су фундаменталне квалитативне карактеристике задовољене. Веродостојно представљање релевантног економског феномена природно треба да поседује известан степен упоредивости са веродостојним представљањем сличног релевантног економског феномена од стране другог извештајног ентитета.

КК25 Иако је могуће веродостојно представити исти економски феномен на више начина, дозвољавање алтернативних рачуноводствених метода за исте економске феномене умањује упоредивост.

Проверљивост

КК26 Проверљивост корисницима пружа уверење да информације веродостојно представљају економски феномен који имају сврху да представе. Проверљивост значи да различито обавештени и независни посматрачи могу да постигну консензус, мада не и потпуну сагласност, да дати опис чини веродостојно представљање. Квантитативна информација не мора бити процена са јединственим резултатом да би била проверљива. Распон могућих вредности и с њима повезаним вероватноћама такође може бити проверљив.

КК27 Провера може бити директна или индиректна. Директна провера значи да се износ или друго представљање проверава директним посматрањем, на пример, бројањем новца. Индиректна провера значи провера инпута модела, формула или других техника, и поновни обрачун резултата коришћењем исте методологије. Пример је провера књиговодствене вредности залиха провером инпута (количине и цене) и поновним обрачунавањем закључног стања залиха коришћењем исте претпоставке о токовима трошења (на пример, употребом метода прва улазна – прва излазна).

КК28 Ако је уопште могуће, нека објашњења и финансијске информације које се односе на будућност могу се потврдити у будућем периоду. Да би се помогло корисницима да одлуче да ли желе да користе такве информације, уобичајено је да се обелодане претпоставке на којима су засноване информације, као и методе сачињавања информација и други фактори и околности на којима су информације засноване.

Благовременост

КК29 Благовременост значи да су информације благовремено доступне доносиоцима одлука тако да могу да утичу на њихове одлуке. Генерално, што су информације старије, тим су оне мање корисне. Међутим, неке информације могу бити благовремене чак и након истека извештајног периода зато што, на пример, неким корисницима је потребно да утврде и оцене трендове.

Разумљивост

КК30 Класификовање, описивање и презентовање информација на јасан и сажет начин чини их *разумљивим*.

КК31 Неки феномени су по својој природи сложени и не могу се учинити лако разумљивим. Искључивање информација о таквим феноменима из финансијских извештаја може учинити информације у таквим финансијским извештајима лакше разумљивим. Међутим, такви извештаји би били непотпуни и стога потенцијално обмањујући.

КК32 Финансијски извештаји се припремају за кориснике који су у разумној мери упознати са пословним и економским активностима, и који проучавају и анализирају информације са дужном пажњом. Повремено, чак и добро информисаним и пажљивим корисницима, може бити потребна помоћ саветника да би разумели информације о сложеним економским феноменима.

Примена унапређујућих квалитативних карактеристика

КК33 Унапређујуће квалитативне карактеристике треба остварити у највећој могућој мери. Међутим, унапређујућа квалитативна карактеристика, било да је појединачно или на групној основи, не може да учини информације корисним ако те информације нису релевантне или нису веродостојно представљене.

КК34 Примена унапређујућих квалитативних карактеристика је итеративни процес који не прати предодређени редослед. Понекад се може појавити потреба за умањењем значаја једне унапређујуће квалитативне карактеристике, да би се добио максимум од друге квалитативне карактеристике. На пример, привремено умањење упоредивости као последица проспективне примене новог стандарда финансијског извештавања може бити корисно за побољшање релевантности или веродостојног представљања на дужи рок. Одговарајућа обелодањивања могу делимично надокнадити неупоредивост.

Трошковно ограничење за корисно финансијско извештавање

КК35 Трошкови представљају свеприсутно ограничење за информације које пружа финансијско извештавање. Извештавање о финансијским информацијама намеће трошкове, и важно је да ти трошкови буду оправдани користима извештавања о тим информацијама. Потребно је узети у обзир неколико врста трошкова и користи.

КК36 Пружаоци финансијских информација највећи део труда улажу у прикупљање, обраду, верификацију и рашчлањавање финансијских информација, али корисници на крају сносе те трошкове у виду смањења приноса. Корисници финансијских информација такође сносе трошкове анализе и тумачења достављених информација. Ако потребне информације нису достављене, корисници имају додатне трошкове за прикупљање тих информација из других извора или њихово процењивање.

КК37 Извештавање о финансијским информацијама које су релевантне и које веродостојно представљају то што им је сврха да представе, помаже корисницима у доношењу одлука са већом поузданошћу. То резултира у ефикаснијем функционисању тржишта капитала и нижој цени капитала за привреду у целини. Појединачни инвеститор, зајмодавац или други поверилац црпи користи кроз доношење одлука на основу боље обавештености. Међутим, није могуће за финансијске извештаје опште намене да пруже све информације које су сваком кориснику релевантне.

КК38 У примењивању трошковног ограничења, Одбор оцењује да ли користи извештавања појединачне информације оправдавају трошкове потребне да се та информација обезбеди и користи. У примењивању трошковног ограничења на развој предлога стандарда финансијског извештавања, Одбор прикупља информације од пружалаца финансијских информација, корисника, ревизора, академика и других лица о очекиваној природи и количини користи и трошкова у вези тог стандарда. У већини ситуација, процене су засноване на комбинацији квантитативних и квалитативних информација.

КК39 Због својствене субјективности, процене различитих појединаца о трошковима и користима извештавања о одређеним ставкама финансијских информација ће се разликовати. Према томе, Одбор настоји да узме у обзир трошкове и користи у општем смислу за финансијско извештавање, а не само за појединачне извештајне ентитете. То не значи да процене трошкова и користи увек оправдавају исте захтеве за извештавањем свих ентитета. Разлике могу бити одговарајуће због различитих величина ентитета, различитих начина прикупљања капитала (на тржишту или ван тржишта), потреба различитих корисника или због других фактора.

Садржај

	из параграфа
ПОГЛАВЉЕ 4: *ОКВИР* **(1989.): ПРЕОСТАЛИ ТЕКСТ**	
ОСНОВНА ПРЕТПОСТАВКА	**4.1**
Сталност пословања	**4.1**
ЕЛЕМЕНТИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА	**4.2**
Финансијска позиција	**4.4**
Имовина	**4.8**
Обавезе	**4.15**
Капитал	**4.20**
Резултат пословања	**4.24**
Приходи	**4.29**
Расходи	**4.33**
Корекције у вези са одржањем капитала	**4.36**
ПРИЗНАВАЊЕ ЕЛЕМЕНАТА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА	**4.37**
Вероватноћа будуће економске користи	**4.40**

Поузданост одмеравања	**4.41**
Признавање имовине	**4.44**
Признавање обавеза	**4.46**
Признавање прихода	**4.47**
Признавање расхода	**4.49**
ОДМЕРАВАЊЕ ЕЛЕМЕНАТА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА	**4.54**
КОНЦЕПТИ КАПИТАЛА И ОДРЖАЊА КАПИТАЛА	**4.57**
Концепти капитала	**4.57**
Концепти одржања капитала и утврђивање добитка	**4.59**

Поглавље 4: *Оквир* (1989.): преостали текст

Преостали текст Оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја *(1989.) није измењен да би обухватио измене из IAS 1* Презентација финансијских извештаја *(ревидиран 2007.).*

Преостали текст ће такође бити ажуриран када Одбор буде размотрио елементе финансијских извештаја и основе за њихова одмеравања.

ОСНОВНА ПРЕТПОСТАВКА

Сталност пословања

4.1 Финансијски извештаји се у нормалним околностима припремају под претпоставком сталности пословања ентитета што подразумева да ће ентитет наставити да послује у догледној будућности. Стога се подразумева да ентитет нити има намеру нити потребу да ликвидира или да значајно смањи обим свог пословања; ако таква намера или потреба постоји, онда финансијске извештаје могуће треба припремити на другој основи, и ако то јесте случај, обелодањује се основа која се користи.

Елементи финансијских извештаја

4.2 Финансијски извештаји приказују финансијске ефекте трансакција и осталих догађаја кроз њихово груписање у опште класе у складу са њиховим економским карактеристикама. Такве опште класе се називају елементи финансијских извештаја. Елементи који су директно повезани са одмеравањем финансијског стања у билансу стања су имовине, обавезе и капитал. Елементи који су директно повезани са одмеравањем резултата пословања у билансу успеха су приходи и расходи. Извештај о променама у финансијској позицији углавном обухвата елементе биланса успеха и промене у елементима биланса стања; према томе, овај *концептуални оквир* не одређује елементе који су својствени само овом извештају.

4.3 Презентација ових елемената у билансу стања и билансу успеха укључује процес рашчлањавања. На пример, имовина и обавезе се могу класификовати по њиховој природи или функцији у пословању ентитета, са циљем да се информације прикажу на начин који је корисницима најкориснији за сврхе доношења економских одлука.

Финансијска позиција

4.4 Елементи који су директно повезани са одмеравањем финансијске позиције су имовина, обавезе и капитал. Они су дефинисани на следећи начин:

(а) Имовина је ресурс који је контролисан од стране ентитета као резултат прошлих догађаја и од кога се очекује прилив будућих економских користи за ентитет.

(б) Обавеза је садашња обавеза ентитета заснована на прошлим догађајима, за чије се измирење очекује да ће резултирати одливом ресурса из ентитета који садрже економске користи.

(ц) Капитал је резидуално учешће у имовини ентитета након одузимања свих његових обавеза.

4.5 Дефиниције имовине и обавеза одређују њихове суштинске карактеристике, без намере да се утврде критеријуми који треба да се испуне ради њиховог признавања у билансу стања. Стога, дефиниције обухватају и оне ставке које се не признају као имовина или обавезе у билансу стања зато што не испуњавају критеријуме за признавање размотрене у параграфима 4.37–4.53. Нарочито, очекивање да ће будуће економске користи притицати у или из ентитета мора бити довољно извесно да би се испунио критеријум вероватноће из параграфа 4.38 пре но што се имовина или обавеза признају.

4.6 Приликом оцењивања да ли ставка испуњава дефиницију имовине, обавезе или капитала, потребно је обратити пажњу на њену основну суштину и економску реалност, а не само на њен правни облик. На тај начин, на пример, у случају финансијског лизинга суштина и економска реалност јесте да корисник лизинга стиче економске користи од коришћења имовине које је предмет лизинга у току већег дела његовог корисног века, у замену за прихватање обавезе да за то плати износ који је приближно једнак фер вредности имовине и припадајућу финансијску накнаду. Стога, из финансијског лизинга настају ставке које испуњавају дефиницију имовине и обавезе и које се признају као такве у билансу стања корисника лизинга.

4.7 Биланси стања састављени у складу са важећим IFRS могу да укључе и ставке које не испуњавају дефиницију имовине или обавезе и које се не приказују у оквиру капитала. Дефиниције које су приказане у параграфу 4.4

ће међутим бити основи будућег ревидирања постојећих IFRS и формулисања нових IFRS.

Имовина

4.8 Будуће економске користи садржане у имовини представљају потенцијал да, директно или индиректно, допринесу токовима готовине и готовинских еквивалената ентитета. Тај потенцијал може да буде производног типа и да буде део пословних активности ентитета. Он такође може да буде у облику могућности конверзије у готовину и готовинске еквиваленте или могућности да се редукују одливи готовине, као што је случај када алтернативни производни процес умањује трошкове производње.

4.9 Ентитет обично користи своју имовину за производњу добара или услуга који могу да задовоље жеље или потребе купаца; зато што та роба или услуге могу да задовоље такве жеље или потребе, купци су спремни за њих плате и према томе да допринесу токовима готовине ентитета. Готовина сама по себи пружа услугу ентитету због њене контроле над другим ресурсима.

4.10 Будуће економске користи садржане у имовини могу притицати у ентитет на више начина. На пример, имовина може да се:

(а) користи засебно или у комбинацији са другом имовином у производњи добара или услуга које ентитет продаје;

(б) размени за другу имовину;

(ц) користи у измирењу обавезе или

(д) расподели власницима ентитета.

4.11 Много имовине, на пример, некретнине, постројења и опрема, имају физички облик. Међутим, физички облик није неопходан за постојање имовине; дакле патенти и ауторска права, на пример, су имовина уколико се од њих очекује прилив економских користи ентитету и ако их контролише ентитет.

4.12 Много имовине, на пример, потраживања и некретнине, су повезани за законским правима, укључујући и право власништва. У одређивању постојања имовине, право власништва није од суштинске важности; на овај начин, на пример, некретнина која је под лизингом је имовина ако ентитет контролише користи чије притицање је очекивано од некретнине. Иако је капацитет ентитета да контролише користи углавном последица законских права, одређена ставка и поред тога може да задовољи дефиницију имовине упркос томе што не постоји правна контрола. На пример, знање стечено из развојне активности може да задовољи дефиницију имовине када, услед чувања тајности таквог знања, ентитет контролише користи чије се притицање очекује по том основу.

4.13 Имовина ентитета су резултат прошлих трансакција или других прошлих догађаја. Ентитети углавном стичу имовину набавком или тако што

их производе, али друге трансакције или догађаји могу генерисати имовину; примери укључују имовину коју ентитет прими од државе у склопу програма за подстицај економског раста у датој области и откривање минералних резерви. Трансакције или догађаји чији се настанак очекује у будућности сами по себи не представљају имовину; на тај начин, на пример, намера да се купе залихе сама по себи не задовољава дефиницију имовине.

4.14 Постоји уска веза између настанка трошкова и генерисања имовине, али подударност између њих није правило. Према томе, када ентитет прави трошкове, то може пружити доказ да су будуће користи очекиване, али није непобитан доказ да је дата ставка која задовољава дефиницију имовине која је прибављена. На сличан начин, одсуство повезаног трошка не искључује могућност да дата ставка испуњава дефиницију имовине и да је према томе кандидат за признавање у билансу стања; на пример, ставке које су предмет донације ентитету могу да задовоље дефиницију имовине.

Обавезе

4.15 Суштинска карактеристика обавезе је да ентитет има садашњу обавезу. Обавеза је дужност или одговорност за делање или извршење на одређени начин. Обавезе могу бити законски извршиве као последица обавезујућег уговора или законских захтева. То је углавном случај, на пример, са износима који се плаћају за примљену робу и услуге. Обавезе такође настају, међутим, из уобичајене пословне праксе, обичаја и жеље да се одрже добри пословни односи или да се дела на правичан начин. Ако, на пример, ентитет одлучи у склопу своје политике да исправи грешке у својим производима, чак и ако оне постану уочљиве тек након истека гарантног рока, износи који се очекује да ће бити утрошени везано за већ продату робу су обавезе.

4.16 Потребно је направити разлику између садашње обавезе и будуће обавезе. Одлука руководства ентитета да у будућности стекне имовину сама по себи не доводи до настанка садашње обавезе. Обавеза углавном настаје само када се имовина испоручи или ентитет закључи неопозив уговор о куповини имовине. У последњем случају, неопозива природа уговора значи да економске последице због неиспуњења обавезе, на пример, због постојања значајне казне, остављају ентитету врло мало, готово никакво дискреционо право да избегне одлив ресурса ка другој страни.

4.17 Измирење садашње обавезе углавном значи да се ентитет одриче ресурса који садрже економске користи да би измирио потраживања друге стране. Измирење садашње обавезе може се извршити на више начина, на пример:

(а) плаћањем у готовини;

(б) преносом друге имовине;

(ц) пружањем услуга;

(д) заменом те обавезе са другом обавезом; или

(е) конверзијом обавезе у капитал.

Обавеза се такође може поништити на друге начине, као што је случај када се поверилац одрекне својих права или их прогласи неважећим.

4.18 Обавезе су резултат прошлих трансакција или других прошлих догађаја. Тако, на пример, набавком робе и коришћењем услуга настају обавезе према добављачима (осим у случају авансног плаћања или по испоруци) и примање кредита од банке резултира обавезом враћања тог кредита. Ентитет такође може да призна будуће рабате као обавезе на основу годишњих набавки од стране купаца; у том случају, продаја робе у прошлости је трансакција из које проистиче обавеза.

4.19 Неке обавезе се могу одмерити само уз коришћење процене у значајној мери. Неки ентитети такве обавезе описују као резервисања. У неким земљама, таква резервисања се не сматрају обавезама, јер је појам обавезе уско дефинисан тако да само обухвата износе који се могу утврдити без потребе за процењивањем. Дефиниција обавезе из параграфа 4.4 је заснована на ширем приступу. Тако да када резервисање укључује садашњу обавезу и задовољава остатак дефиниције, оно је обавеза чак и ако њен износ треба да се процени. Примери укључују резервисања за плаћања која се врше у склопу постојећих гаранција и резервисања за покриће обавеза по основу пензија.

Капитал

4.20 Иако је капитал дефинисан у параграфу 4.4 као резидуал, његово рашчлањавање у билансу стања је могуће. На пример, у регистрованом ентитету, новчани улози акционара, нераспоређена добит, резерве које представљају издвајања из нераспоређене добити и резерве које представљају корекције за одржање капитала могу се приказати засебно. Такве класификације могу бити релевантне за потребе доношења одлука корисника финансијских извештаја када указују на законска или друга ограничења ентитета везано за расподелу или друго располагање својим капиталом. У њима се такође одражава чињеница да стране са различитим власничким учешћем у ентитету имају различита права у погледу добијања дивиденде или исплате уложеног капитала.

4.21 Формирање резерви је понекад захтевано статутом или законом да би се ентитету и његовим повериоцима обезбедио додатан степен заштите од ефеката губитака. Остале резерве могу да се формирају ако национални порески прописи омогућују ослобођења или умањења пореских обавеза, за преносе у такве резерве. Постојање и величина таквих законских, статутарних и пореских резерви је врста информације која може бити релевантна за потребе одлучивања корисника. Преноси у такве резерве представљају издвајања из нераспоређене добити, а не расходе.

4.22 Износ по коме се капитал приказује у билансу стања зависи од одмеравања имовине и обавеза. Уобичајено је да збирни износ капитала само случајно буде исти као збирни износ тржишне вредности акција ентитета или као износ који би могао да се добије отуђењем нето имовине постепено у деловима или самог ентитета у целини под претпоставком сталности пословања.

4.23 Комерцијалне, индустријске и пословне активности често се спроводе кроз ентитете као што су правна лица са једним власником, ортачка друштва и трустови и различите врсте владиних пословних подухвата. Правни и законски оквир за такве ентитете често се разликује од оног који се примењује на корпоративне ентитете. На пример, могуће је да постоји мали број, или да уопште не постоје ограничења у вези са расподелом власницима или другим корисницима износа који су укључени у капитал. Ипак, дефиниција капитала и остали аспекти овог *концептуалног оквира* који се баве капиталом су одговарајући и за такве ентитете.

Резултат пословања

4.24 Добитак се често користи као мерило резултата пословања или као основа других мерила, као што су принос на инвестицију или зарада по акцији. Елементи који су директно повезани са одмеравањем добитка су приходи и расходи. Признавање и одмеравање прихода и расхода, и према томе добитка, зависи делимично од концепата капитала и одржања капитала које ентитет користи у састављању својих финансијских извештаја. Ти концепти се разматрају у параграфима 4.57–4.65.

4.25 Елементи прихода и расхода дефинишу се као што следи:

(а) Приходи су повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања имовине или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса власника капитала.

(б) Расходи су смањења економских користи током обрачунског периода у облику одлива или смањења имовине или настанка обавеза, која имају за резултат смањење капитала који не представља смањење по основу расподеле власницима капитала.

4.26 Дефиниције прихода и расхода одређују њихове суштинске карактеристике, без намере да се утврде критеријуми који треба да се испуне ради њиховог признавања у билансу успеха. Критеријуми за признавање прихода и расхода се разматрају у параграфима 4.37–4.53.

4.27 Приходи и расходи се могу приказати у билансу успеха на различите начине тако да пруже информације које су релевантне за доношење економских одлука. На пример, уобичајена је пракса да се прави разлика између ставки прихода и расхода који настају услед редовних активности ентитета, и оних које не настају на тај начин. Разлика се прави на основу

тога да је извор настанка дате ставке релевантан за процену способности ентитета да генерише готовину и готовинске еквиваленте у будућности; на пример, мала је вероватноћа да се споредне активности као што је отуђење дугорочне инвестиције редовно понављају. Када се на овај начин прави разлика између ставки, потребно је узети у обзир природу ентитета и његовог пословања. Ставке које настају из редовних активности ентитета могу бити неуобичајене за други ентитет.

4.28 Прављење разлике између ставки прихода и расхода и њихово комбиновање на различите начине такође омогућава приказивање различитих мерила резултата пословања ентитета. Она могу имати различите степене обухвата. На пример, биланс успеха може да прикаже бруто маржу, добитак или губитак из редовног пословања пре опорезивања, добитак или губитак из редовног пословања после опорезивања, и добитак или губитак.

Приходи

4.29 Дефиниција прихода обухвата и приходе и добитке. Приход настаје у току редовних активности неког ентитета и има различите називе као што су приход од продаје, провизије, камате, дивиденде, тантијеме и закупнине.

4.30 Добици представљају друге ставке које испуњавају дефиницију прихода и могу, али и не морају, настати у оквиру редовног пословања ентитета. Добици представљају повећање економских користи и као такви се не разликују по својој природи од прихода. Према томе, они се не сматрају посебним елементом у овом *концептуалном оквиру*.

4.31 Добици, на пример, укључују добитке од отуђења сталне имовине. Дефиниција прихода такође укључује нереализоване добитке; на пример, оне који настају из ревалоризације утрживих хартија од вредности и оне које су резултат повећања књиговодствене вредности дугорочне имовине. Када се добици признају у билансу успеха, они се углавном засебно приказују зато што је разумевање њих корисно за сврхе доношења економских одлука. Добици се често приказују у нето износу, умањени за повезане трошкове.

4.32 Различите врсте имовине могу бити примљене или бити увећане путем прихода; примери укључују готовину, потраживања и робу и услуге примљене у замену за испоручену робу и услуге. Приходи такође могу да настану као резултат измирења обавеза. На пример, ентитет може да пружи робу и услуге зајмодавцу ради измирења обавезе отплате неизмиреног кредита.

Расходи

4.33 Дефиниција расхода обухвата губитке, као и оне расходе који настају у току редовног пословања ентитета. Расходи који настају у току редовног пословања ентитета укључују, на пример, трошкове продаје, зараде и

амортизацију. Они су углавном у виду одлива или смањења имовине као што су готовина и готовински еквиваленти, залихе, некретнине, постројења и опрема.

4.34 Губици представљају друге ставке које испуњавају дефиницију расхода и могу, али и не морају, настати у оквиру редовног пословања ентитета. Губици представљају смањење економских користи и као такви се не разликују по својој природи од других расхода. Према томе, они се не сматрају посебним елементом у овом *концептуалном оквиру*.

4.35 Губици, на пример, укључују оне који су резултат непогода као што су поплаве, као и оне које настају услед отуђења сталне имовине. Дефиниција расхода такође укључује нереализоване губитке, на пример, који проистичу из ефеката раста девизног курса за страну валуту у којој се ентитет задужује. Када се губици признају у билансу успеха, они се углавном засебно приказују зато што је разумевање њих корисно за сврхе доношења економских одлука. Губици се често приказују у нето износу, умањени за повезане приходе.

Корекције у вези са одржањем капитала

4.36 Ревалоризација или корекције имовине и обавеза имају за последицу повећање или смањење капитала. Иако та повећања или смањења испуњавају дефиницију прихода и расхода, она се не укључују у биланс успеха у складу са одређеним концептима одржања капитала. Уместо тога, такве ставке се укључују у капитал као корекције у вези са одржањем капитала или као ревалоризационе резерве. Такви концепти одржања капитала се разматрају у параграфима 4.57–4.65 овог *концептуалног оквира*.

Признавање елемената финансијских извештаја

4.37 Признавање је процес обухватања у билансу стања или билансу успеха ставке која испуњава дефиницију неког елемента и задовољава критеријуме признавања утврђених у параграфу 4.38. Оно укључује опис ставке у речима и у новчаном износу и укључивање тог износа у салда биланса стања или биланса успеха. Ставке које задовољавају критеријуме признавања треба признати у билансу стања или билансу успеха. Непризнавање таквих ставки не може се исправити кроз обелодањивање коришћене рачуноводствене политике нити у напоменама нити у другим објашњењима.

4.38 Ставка која испуњава дефиницију елемента се признаје ако:

(а) је вероватно да ће доћи до прилива у или одлива из ентитета будуће економске користи повезане са том ставком; и

(б) ставка има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити.[4]

4.39 У оцењивању да ли ставка испуњава ове критеријуме и према томе се квалификује за признавање у финансијским извештајима, потребно је обратити пажњу на питања материјалности која су размотрена у Поглављу 3 *Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација*. Међуповезаност између елемената значи да ставка која испуњава дефиницију и критеријуме за дати елемент, на пример, имовину, аутоматски захтева признавање другог елемента, на пример, прихода или обавезе.

Вероватноћа будуће економске користи

4.40 Концепт вероватноће се користи у вези са критеријумима признавања са циљем да одрази степен неизвесности да ће доћи до прилива у или одлива из ентитета будуће економске користи повезане са датом ставком. Тај концепт је у складу са неизвесношћу која је својствена окружењу у коме ентитет послује. Процене степена неизвесности који се приписује токовима будућих економских користи праве се на основу доказа расположивих у време сачињавања финансијских извештаја. На пример, када је вероватно да ће потраживање које се дугује ентитету бити плаћено, онда је оправдано, у одсуству било ког доказа о супротном, да се потраживање призна као имовина. За велику популацију потраживања, међутим, одређени степен неплаћања се уобичајено сматра вероватним; те се према томе, признаје расход који представља очекивано смањење економских користи.

Поузданост одмеравања

4.41 Други критеријум за признавање ставке је да она има цену коштања или вредност која може поуздано да се одмери. У многим случајевима, цена коштања или вредност мора да се процени; коришћење разумних процена је кључни део састављања финансијских извештаја и не смањује њихову поузданост. Међутим, када није могуће направити разумну процену, ставка се онда не признаје нити у билансу стања нити у билансу успеха. На пример, очекивани приливи од судског спора могу испунити дефиницију како имовине тако и прихода, као и критеријум вероватноће за признавање; међутим, ако није могуће поуздано одмерити такво право, њега не треба признавати ни као имовину ни као приход; постојање права, међутим, оно се обелодањује у напоменама, објашњењима или помоћним табелама.

4.42 Ставка која у датом временском моменту не испуњава критеријуме за признавање из параграфа 4.38 може да се квалификује за признавање у будућности као резултат будућих околности или догађаја.

4.43 Ставка која поседује суштинске карактеристике елемента, али не испуњава критеријуме за признавање ипак

_____

4 Информације су поуздане када су потпуне, неутралне и без грешака.

може да се оправдано обелодани у напоменама, објашњењима или помоћним табелама. То јесте одговарајуће када се сазнање о ставци сматра

релевантним за процену финансијског стања, резултата пословања и промена у финансијском стању ентитета од стране корисника финансијских извештаја.

Признавање имовине

4.44 Имовина се признаје у билансу стања када је прилив будућих економских користи у ентитет вероватан, и када имовина има цену коштања или вредност која се може поуздано одмерити.

4.45 Имовина се не признаје у билансу стања када је настао расход за који се сматра мало вероватним да ће резултирати приливом економских користи у ентитет након текућег обрачунског периода. Уместо тога, таква трансакција резултира у признавању расхода у билансу успеха. Такав третман не имплицира да намера руководства у прављењу расхода није била да се генеришу будуће економске користи за ентитет, нити да је руководство било обмануто. Једина импликација јесте да је степен неизвесности да ће економске користи притицати у ентитет после текућег обрачунског периода недовољан да оправда признавање имовине.

Признавање обавеза

4.46 Обавеза се признаје у билансу стања када је вероватно да ће одлив ресурса који садрже економске користи бити последица измирења садашње обавезе и када се износ по коме ће се измирење извршити може поуздано одмерити. У пракси, обавезе по уговорима које су једнако пропорционално неизвршене (на пример, обавезе за наручене залихе које још увек нису примљене) генерално се не признају као обавезе у финансијским извештајима. Међутим, такве обавезе могу испунити дефиницију обавезе и, под условом да су критеријуми признавања испуњени у датим околностима, могу се квалификовати за признавање. У таквим околностима, признавање обавезе захтева и признавање са њом повезане имовине или расхода.

Признавање прихода

4.47 Приход се признаје у билансу успеха када настане повећање будућих економских користи, повезано са повећањем имовине или смањењем обавеза, и које може поуздано да се одмери. То фактички значи да се признавање прихода одвија подударно са признавањем повећања имовине или смањења обавеза (на пример, нето повећање имовине које проистиче из продаје робе или услуга, или смањење обавеза које проистиче из отпуста дуга).

4.48 Процедуре које се уобичајено усвајају у пракси за признавање прихода, на пример захтев да приход треба да је зарађен, представљају примену критеријума признавања из овог *концептуалног оквира*. Такве процедуре су генерално усмерене на ограничење признавања прихода за оне ставке које се могу поуздано одмерити и које имају довољан степен извесности.

Признавање расхода

4.49 Расходи се признаје у билансу успеха када настане смањење будућих економских користи, повезано са смањењем имовине или повећањем обавеза, и које може поуздано да се одмери. То фактички значи да се признавање расхода одвија подударно са признавањем повећања обавеза или смањења имовине (на пример, временско разграничење права запослених на примања или амортизација опреме).

4.50 Расходи се признају у билансу успеха на основу директне повезаности између насталих трошкова и реализације појединачних ставки прихода. Тај процес, који се уобичајено назива упаривањем расхода са приходима, састоји се од истовременог или комбинованог признавања прихода и расхода који резултирају директно односно заједнички из исте трансакције или другог догађаја; на пример, различите компоненте расхода које чине трошкове продате робе се признају истовремено за приходима по основу продаје робе. Међутим, примена концепта упаривања у складу са овим *концептуалним оквиром* не дозвољава признавање ставки у билансу стања које не испуњавају дефиницију имовине или обавеза.

4.51 Када се очекује настанак економских користи током неколико обрачунских периода и када је могуће успоставити везу са приходима само у општем или индиректном смислу, онда се расходи признају у билансу успеха на основу систематичних и рационалних процедура алокације. То је често неопходно у признавању расхода повезаних са коришћењем имовине као што су некретнине, постројења, опрема, гудвил, патенти и робне марке; у таквим случајевима расход се назива амортизацијом. Такве процедуре алокације имају за циљ признавање расхода у обрачунским периодима у којима се економске користи повезане са таквим ставкама троше или престају да постоје.

4.52 Расход се признаје у билансу успеха одмах када расход не производи било какве будуће економске користи или када, у мери у којој је то случај, будуће економске користи се не квалификују, односно престану да се квалификују за признавање у билансу стања као имовина.

4.53 Расход се такође признаје у билансу успеха у оним случајевима када обавеза настане без признавања имовине, као у случају настанка обавезе у вези са гаранцијом за производе.

Одмеравање елемената финансијских извештаја

4.54 Одмеравање је процес утврђивања монетарних износа по којима се елементи финансијских извештаја признају и књиже у билансу стања и билансу успеха. То укључује одабир конкретне основе одмеравања.

4.55 Одређени број различитих основа одмеравања се користи у различитој мери и у различитим комбинацијама у финансијским извештајима. Оне обухватају следеће:

(а)*Историјски трошак*. Имовина се евидентира у висине износа готовине или готовинских еквивалената који је плаћен или фер вредности надокнаде дате за њихово стицање у моменту њиховог стицања. Обавезе се евидентирају по износу примљене надокнаде у замену за обавезу, или у неким околностима (на пример, порез на добитак), у износу готовине или готовинског еквивалента за који се очекује да ће бити плаћени за измирење обавезе у току редовног пословања.

(б)*Текући трошак*. Имовина се приказује у висини износа готовине или готовинских еквивалената који би требало да се плати да би се иста или еквивалентна имовина тренутно стекла. Обавезе се књиже по недисконтованом износу готовине или готовинског еквивалента који би био неопходан да се обавеза измири у текућем периоду.

(ц)*Остварива вредност (вредност измирења)*. Имовина се приказује у висини износа готовине или готовинских еквивалената који би тренутно могао да се добије од продаје имовине редовном продајом. Обавезе се књиже по њиховој вредности измирења; односно, по недисконтованом износу готовине или готовинског еквивалента који би био неопходан да се обавеза измири у оквиру редовног пословања.

(д)*Садашња вредност*. Имовина се приказује по садашњој дисконтованој вредности будућих нето готовинских прилива за које се очекује да ће их ставка генерисати у току редовног пословања. Обавезе се књиже по садашњој дисконтованој вредности будућих нето готовинских одлива за које се очекује да ће бити неопходни за измирење обавезе у току редовног пословања.

4.56 Основ одмеравања који ентитети најчешће користе у припреми својих финансијских извештаја је историјски трошак. Тај основ се често комбинује са другим основама одмеравања. На пример, залихе се углавном књиже по нижој од следећа два износа: набавне вредности и нето оствариве вредности, утрживе хартије од вредности се књиже по тржишној вредности, док се обавезе за пензије књиже по садашњој вредности. Надаље, неки ентитети користе основу текућег трошка као одговор на немогућност коришћења рачуноводственог модела историјског трошка за обухватање ефеката промена у ценама немонетарне имовине.

Концепти капитала и одржања капитала

Концепти капитала

4.57 Већина ентитета усваја финансијски концепт капитала у сачињавању својих финансијских извештаја. У складу са финансијским концептом капитала, као што је инвестиран новац или инвестирана куповна моћ, капитал је синоним са нето имовином или капиталом ентитета. У складу са физичким концептом капитала, као што је оперативна способност, капитал се сматра производним капацитетом ентитета на основу, на пример, јединица производа на дан.

4.58 Одабир одговарајућег концепта капитала од стране ентитета треба да буде заснован на потребама корисника његових финансијских извештаја. Према томе, финансијски концепт капитала треба да се усвоји ако су корисници финансијских извештаја превасходно заинтересовани за одржање номиналног инвестираног капитала или куповне моћи инвестираног капитала. Ако је, међутим, главно интересовање корисника за оперативне способности ентитета, онда треба користити физички концепт капитала. Изабран концепт указује на циљ који треба да се постигне у утврђивању добитка, чак иако могу постојати тешкоће приликом одмеравања у примени концепта у пракси.

Концепти одржања капитала и утврђивање добитка

4.59 Из концепата капитала у параграфу 4.57 произилазе концепти одржања капитала који следе:

(а)*Одржање финансијског капитала*. У складу са овим концептом, добитак је једино зарађен ако финансијски (или новчани) износ нето имовине на крају периода превазилази финансијски (или новчани) износ нето имовине на почетку периода, након изузећа сваке расподеле према или уплата од стране власника у току периода. Одржање финансијског капитала може се одмеравати или у номиналним монетарним јединицама или у јединицама константне куповне моћи.

(б)*Одржање физичког капитала*. У складу са овим концептом, добитак је једино остварен ако физички производни капацитет (или оперативни капацитет) ентитета (или ресурса или средстава потребних за постизање тог капацитета) на крају периода превазилази физички производни капацитет на почетку периода, након изузећа сваке расподеле према или уплата од стране власника у току периода.

4.60 Концепт одржања капитала се бави начином на који ентитет дефинише капитал који он настоји да одржи. Он пружа везу између концепта капитала и концепта добитка, зато што пружа референтну тачку за одмеравање добитка; он је предуслов за прављење разлике између приноса на капитал ентитета и његовог повраћаја капитала; једино приливи имовине који превазилазе износе потребне за одржање капитала се могу сматрати добитком и према томе приносом на капитал. Према томе, добитак је резидуални износ који преостаје након што су расходи (укључујући и корекције у вези са одржањем капитала, када је то потребно) одузети од прихода. Ако расходи превазилазе приходе, онда је резидуални износ губитак.

4.61 Концепт одржања физичког капитала захтева усвајање основе одмеравања засноване на текућем трошку. Концепт одржања финансијског капитала, међутим, не захтева коришћење посебне основе одмеравања. Одабир основе у складу са овим концептом зависи од врсте финансијског капитала који ентитет настоји да одржи.

4.62 Главна разлика између два концепта одржања капитала је у третману ефеката промена у ценама имовине и обавеза ентитета. У општем смислу, ентитет одржава свој капитал ако има исту количину капитала на крају периода као што је имао на почетку периода. Сваки износ изнад и преко оног неопходног за одржање капитала на почетку периода је добитак.

4.63 У складу са концептом одржања финансијског капитала, по коме се капитал дефинише у смислу номиналних монетарних јединица, добитак представља повећање номиналног новчаног капитала у току периода. На тај начин, повећања у ценама имовине која се држи у току периода, што се уобичајено назива добитак од држања, у концептуалном смислу представља добитак. Они се не морају признати као такви, међутим, све до момента када се имовина отуђи у трансакцији размене. Када се концепт одржања финансијског капитала дефинише у смислу јединица константне куповне моћи, добитак представља повећање инвестиране куповне моћи у току периода. На тај начин, само онај део повећања у цени имовине који превазилази повећање у општем нивоу цена се сматра добитком. Преостали део повећања се третира као корекција у вези са одржањем капитала и, према томе, као део капитала.

4.64 У складу са концептом одржања физичког капитала, по коме се капитал дефинише у смислу физичког производног капацитета, добитак представља повећање тог капитала у току периода. Све промене цена које утичу на имовину и обавезе ентитета сматрају се променама у одмеравању физичког производног капацитета ентитета; према томе, оне се третирају као корекције у вези са одржањем капитала које су део капитала, а не као добитак.

4.65 Одабир основе одмеравања и концепта одржања капитала одређује рачуноводствени модел који се користи у сачињавању финансијских извештаја. Различити рачуноводствени модели имају различите степене релевантности и поузданости и, као што је случај за друге области, руководство мора да настоји да постигне равнотежу између релевантности и поузданости. Овај *концептуални оквир* је примењив за различите рачуноводствене моделе и пружа смернице за припрему и презентацију финансијских извештаја структурираних у складу са одабраним моделом. У овом моменту, Одбор нема намеру да пропише појединачни модел, сем за изузетне околности, као што је случај са ентитетима који извештавају у валути хиперинфлаторне привреде. Та намера, међутим, ће бити предмет ревидирања у светлу светских дешавања.

Одобравање *Концептуалног оквира за финансијско извештавање* објављеног у септембру 2010. године од стране Одбора

Концептуални оквир за финансијско извештавање је одобрен за објављивање од стране петнаест чланова Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде

Sir David Twedie Председник

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Patricia McConnell

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

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 приказују 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 приказују консолидоване финансијске извештаје у складу са IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, и оне који приказују појединачне финансијске извештаје у складу са IAS 27 *Појединачни 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 билансне позиције 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 коришћени су 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.**

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

(а) Међународне стандарде финансијског извештавања;

(б) Међународне рачуноводствене стандарде;

(ц) IFRIC Тумачења; и

(д) SIC Тумачења.[1]

Материјално значајна 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[2] 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 приказане у извештају о финансијској позицији, извештају(има) о добитку или губитку и осталом укупном резултату, 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.

Остали укупни резултат **обухвата ставке прихода и расхода (укључујући и корекције услед рекласификације) које нису признате у билансу успеха како се захтева или дозвољава према другим IFRS.**

Компоненте осталог укупног резултата обухватају:

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

(б) поновно одмеравање планова дефинисаних примања (видети IAS 19 *Примања запослених*);

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

(д) добитке и губитке од инвестиција у инструменте капитала исказане по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 5.7.5 IFRS 9 *Финансијски инструменти*;

(да) добитке и губитке од финансијских средстава одмерене по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 4.1.2A IFRS9.

(е) ефективни део добитка и губитка од инструмената хеџинга у хеџингу токова готовине и добитке и губитке од инструмената хеџинга који се користе за хеџинг инвестиција у инструменте капитала одмерене по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 5.7.5 IFRS 9 (видети поглавље 6 IFRS 9);

–––––––

1 Дефиниције IFRS измењене након измена назива уведених ревидираном Повељом IFRS Фондације у 2010. години.

2 У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање. Параграф 25 је замењен Поглављем 3 Концепуталног оквира.

(ф) за одређене обавезе исказане по фер вредности кроз добитак или губитак, износ промене фер вредности која може да се припише променама у кредитном ризику обавезе (видети параграф 5.7.7 IFRS 9);

(г) промене вредности временске вредности опција када се врши одвајање унутрашње вредности и временске вредности уговора о опцији и означавање као инструмента хеџинга само промене унутрашње вредности (видети поглавље 6 IFRS 9);

(х) промене вредности форвард елемената форвард уговора када се врши одвајање елемента камате и промптног елемента форвард уговора и означавање као инструмента хеџинга само промене промптног елемента и промене вредности распона девизне основице за финансијски инструмент када се искључује из означавања тог финансијског инструмента као инструмента хеџинга (видети поглавље 6 IFRS 9).

Власници **су имаоци инструмената класификованих као капитал**.

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

Корекција услед рекласификације **су износи рекласификовани у биланс успеха у текућем периоду који су били признати у осталом укупном резултату у текућем или претходном периоду.**

Збирни укупни 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.**

Збирни укупни резултат сачињавају све компоненте „биланса успеха” и „осталог укупног резултата”.

8 Мада се у овом стандарду користе термини „остали укупни резултат”, „биланс успеха” и „збирни укупни 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 „биланса успеха”.

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 су структурирана презентација финансијске позиције и финансијских перформанси 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) средствима;

(б) обавезама;

(ц) капиталу;

(д) приходима и расходима, укључујући добитке и губитке;

(е) доприносима од власника и расподелама власницима који делују у својству власника; и

(ф) токовима готовине.

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

Потпуни сет финансијских извештаја

10 Потпуни сет финансијских извештаја укључује:

(а) извештај о финансијској позицији на крају периода;

(б) биланс успеха и остали укупан резултат за период;

(ц)извештај о променама на капиталу за период;

(д) извештај о токовима готовине за период;

(е) напомене, које садрже значајне рачуноводствене политике и друге објашњавајуће информације;

(еа) упоредне информације које се односе на претходни период, као што је утврђено у параграфу 38 и 38А; и

(ф) извештај о финансијској позицији на почетку претходног периода када ентитет ретроспективно примењује рачуноводствену политику или врши ретроспективно прерачунавање ставки у својим финансијским извештајима, или када рекласификује ставке у својим финансијским извештајима у складу са параграфима 40А–40Д.

Ентитет може, осим назива датих у овом стандарду, да користи и друге називе за ове извештаје. На пример, ентитет може да користи назив „извештај о укупном резултату" уместо „биланс успеха и остали укупан резултат".

10А Ентитет може да приказује један извештај који садржи биланс успеха и остали укупан резултат, где се биланс успеха (добитак или губитак) и остали укупан резултат презентује у два одељка. Одељци се презентују заједно, при чему се прво приказује одељак са билансом успеха (добитком или губитком), а непосредно након тога следи одељак са осталим укупним резултатом. Ентитет може да приказује део који приказује биланс успеха (добитак или губитак) у посебном извештају. У том случају, посебан биланс успеха (извештај о добитку или губитку) непосредно претходи извештају у коме се презентује укупан резултат а који почиње са билансом успеха.

11 Ентитет приказује са једнаком важношћу све финансијске извештаје из комплетног сета финансијских извештаја.

12 [Брисан]

13 Многи ентитети приказују, 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.

14 Многи ентитети такође објављују, поред финансијских извештаја, извештаје као што су извештаји о екологији и извештаји о додатој

вредности, посебно у индустријама у којима су еколошки фактори значајни и у којима се запослени сматрају важном групом корисника. Извештаји и изјаве које се објављују изван сета финансијских извештаја си изван делокруга IFRS.

Општа обележја

Фер презентација и усаглашеност са IFRS

15 Финансијски извештаји треба истинито (фер) да прикажу финансијску позицију, финансијске перформансе 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*.[3] **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 грешке.* У IAS 8 се наводи редослед меродавних упутстава, које руководство разматра у недостатку IFRS који се посебно примењују на неку ставку.

(б) да приказује 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 Ентитет не може исправити непримерене рачуноводствене политике нити 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 треба да обелодани:

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

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

(ц)назив IFRS од ког 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

_____

3 Параграфи 15–24 се позивају на циљеве финансијских извештаја који су представљени у Оквиру [за припрему и презентацију финансијских извештаја]. У септембру 2010. године IASB је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање, који замењује циљ финансијских извештаја са циљем финансијског извештавања опште намене: видети Поглавље 1 Концептуалног оквира.

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 обавеза, а то одступање утиче на одмеравање промена у имовини и обавезама признатим у финансијским извештајима текућег периода.

23 У изузетно 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 усаглашени са тим захтевом. Ако су други ентитети у сличним околностима усаглашени 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*.

Сталност 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 ког 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 сва-ком појединачном случају. Ако је пословање ентитета у прошлости било профита-бил-но 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 очеки-ва-ну 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 треба да припрема своје финансијске извештаје, осим информација о токовима готовине, коришћењем обрачунске основе рачуноводства.

28 Када се користи обрачунска основа рачуноводства, ставке се признају као имовина, обавезе, капитал, приходи и расходи (елементи финансијских извештаја) када они задовољавају дефиниције и критеријуме признавања ових елемената из *Оквира*.[4]

Материјални значај и груписање

29 Свака материјално значајна група сличних ставки треба да се презентује засебно у финансијским извештајима. Ставке које су различите природе или функције треба да се презентују засебно осим ако су 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 билансне позиције у финансијским извештајима. Уколико нека билансна позиција 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.

30А Када примењује овај и друге IFRS, ентитет треба да одлучи, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности, како да агрегира информације у финансијским извештајима, који укључују напомене. Ентитет не сме да умањи разумљивост својих финансијских извештаја тако што ће материјално значајне информације учинити неразумљивим кроз навођење небитних информација или груписање материјално значајних ставки различитих врста или функција.

31 Неки IFRS конкретно наводе информације чије укључивање се захтева у финансијске извештаје, који обухватају напомене. Ентитет не мора да

изврши конкретна обелодањивања која захтева IFRS ако информације које произилазе из тог обелодањивања нису материјално значајне. Ово је случај чак и ако IFRS садржи листу специфичних захтева или их описује као минималне захтеве. Ентитет такође треба да размотри да ли да изврши додатна обелодањивања када усклађеност са посебним захтевима у IFRS није довољна да корисницима финансијских извештаја омогући разумевање ефеката одређених трансакција, осталих догађаја и услова на финансијску позицију и финансијске перформансе ентитета.

_____

4 Замењен Концептуалним оквиром у септембру 2010. године.

Пребијање

32 Ентитет не сме да пребија (компензује) имовину и обавезе или приходе и расходе 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 билансу успеха и осталом укупном резултату или извештају о финансијској позицији, 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 IFRS 15 *Приходи од уговора са купцима,* захтева од ентитета да одмерава приход од уговора са купцима по износу накнаде на коју ентитет очекује да ће имати право у замену за пренос обећаних добара или услуга купцу. На пример, износ признатог прихода одражава све трговачке попусте и количинске рабате 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 приказују, 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) ентитет презентује добитке и губитке од отуђења сталне имовине, укључујући инвестиције и пословну имовину, исказују се тако што се од износа накнаде од отуђења одузимају књиговодствена вредност имовине и одговарајући трошкови продаје; и

(б) ентитет може да издатак који се односи на резервисање признато у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, а за који је извршена надокнада на основу уговора са трећом

страном (на пример, споразум о гаранцијама добављача), пребија са повезаном накнадом.

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 страној валути или добици и губици ко-ји 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 сет финансијских извештаја (укључујући упоредне информације) бар једном годишње. Када ентитет промени крај извештајног периода и приказује 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

Минимум упоредних информација

38 За све износе који су дати у финансијским извештајима текућег периода презентује се 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.

38А Ентитет презентује, као минимум, два извештаја о финансијској позицији, два извештаја који садрже биланс успеха и остали укупан резултат, два појединачна биланса успеха (ако се приказују), два извештаја о токовима готовине и два извештаја о променама на капиталу, и припадајуће напомене.

38Б У одређеним случајевима описне информације дате у финансијским извештајима претходног(их) периода, су релевантне и у текућем периоду. На пример, ентитет обелодањује у текућем периоду детаље о правном спору, чији је исход био неизвестан на крају претходног извештајног периода и који још увек није решен. Корисници могу имати корист од обелодањивања

информације да је неизвесност постојала на крају претходног извештајног периода и од обелодањивања информације о корацима предузетим током текућег периода за отклањање неизвесности.

Додатне упоредне информације

38Ц Ентитет може да прикаже додатне упоредне информације поред минималних упоредних финансијских извештаја које захтевају IFRS, све до год се те информације припремају у складу са IFRS. Такве упоредне информације се могу састојати од једног или више извештаја наведених у параграфу 10, али не морају да садрже комплетан сет финансијских извештаја. Када то јесте случај, ентитет приказује информације у припадајућој напомени уз такве додатне извештаје.

38Д На пример, ентитет може да прикаже и трећи извештај који садржи биланс успеха и остали укупан резултат (и на тај начин да прикаже текући период, претходни период и још један додатни упоредни период). Међутим, од ентитета се не захтева да прикаже трећи извештај о финансијској позицији, трећи извештај о токовима готовине нити трећи извештај о променама на капиталу (тј. додатне упоредне финансијске извештаје). Од ентитета се захтева да у напоменама уз финансијске извештаје приказује упоредне информације везане за додатни извештај који садржи биланс успеха и остали укупан резултат.

39–40 [Брисан]

Промена рачуноводствене политике, ретроспективно прерачунавање или рекласификација

40А Ентитет треба да презентује трећи извештај о финансијској позицији на датум почетка претходног периода, поред минималних упоредних финансијских извештаја захтеваних у параграфу 38А, ако:

(а) ретроспективно примењује рачуноводствену политику, ретроспективно прерачунава ставке у својим финансијским извештајима или рекласификује билансне позиције у својим финансијским извештајима; и

(б) ретроспективна примена, ретроспективно прерачунавање или рекласификација имају материјално значајан ефекат на информације у извештају о финансијској позицији на почетку претходног периода.

40Б У околностима описаним у параграфу 40А, ентитет треба да презентује три извештаја о финансијској позицији на:

(а) крају текућег периода;

(б) крају претходног периода; и

(ц) почетку претходног периода.

40Ц Када је ентитет обавезан да презентира додатни извештај о финансијској позицији, у складу са параграфом 40А, он мора да обелодани информације захтеване у параграфима 41-44 из IAS 8. Међутим, он није обавезан да презентира припадајуће напомене за почетни извештај о финансијској позицији на почетку претходног периода.

40Д Датум тог почетног извештаја о финансијској позицији је почетак претходног периода, независно од тога да ли финансијски извештаји ентитета приказују упоредне информације за раније периода (као што је дозвољено параграфом 38Ц).

41 Ако се мења презентација или класификација ставки у финансијским извештајима ентитета, потребно је рекласификовање и упоредних износа, осим ако та рекласификација није изводљива. Када ентитет рекласификује упоредне износе, он обелодањује (укључујући на почетку претходног периода):

(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;

(б) природу корекција 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 једног периода до следећег, осим:

(а) ако је очигледно, на основу значајне промене природе пословања 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 приказују другачије. Ентитет мења презентацију својих финансијских извештаја само ако измењена презентација пружа информације које су поуздане и релевантније 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 билансу успеха и о осталом укупном резултату, или у извештају о променама на капиталу и захтева се обелодањивање осталих билансних позиција, 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. Обелодањивања 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.

Идентификација финансијских извештаја

49 Финансијски извештаји треба да буду јасно идентификовани 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 идентификује 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 извештајног ентитета 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 Извештај о финансијској позицији треба да обухвата билансне позиције које приказују следеће износе:

(а) некретнине, постројења и опрема;

(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 у делокругу стандарда IAS 41 *Пољопривреда***;**

(г) залихе;

(х)потраживања од купаца и друга потраживања;

(и) готовина и еквиваленти готовине;

(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 друге 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 приписују власницима матичног ентитета.

55 Ентитет треба да презентује додатне билансне позиције (укључујући исходе добијене рашчлањивањем билансних позиција наведених у параграфу 54), заглавља и међузбирови у извештају о финансијској позицији, када је такво презентовање релевантно за разумевање финансијске позиције ентитета.

55А Када ентитет презентује међузбирове у складу са параграфом 55, ови међузбирови:

(а) треба да се састоје од билансних позиција сачињених од износа признатих и одмерених у складу са IFRS;

(б) треба да буду презентовани и означени на такав начин да билансне позиције од којих је сачињен међузбир буду јасне и разумљиве;

(ц) треба да буду доследни од периода до периода у складу са параграфом 45; и

(д) не треба да буду приказани тако да су јаче истакнути у односу на међузбирове и збирове које захтева IFRS за извештај о финансијској позицији.

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) 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) билансне позиције 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 прикази-ва-ти 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 билансне позиције. 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 приказује 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 приказују према својој ликвидности.

61 Који год метод презентације да је прихваћен, ентитет треба да обелодани износ за који се очекује да ће бити надокнађен или измирен после више од дванаест месеци, за сваку билансну позицију 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 приказује користећи класификацију обртна (краткорочна)/стална (дугорочна), а други део према њиховој ликвидности, када тиме пружа информације које су поуздане и релевантније. Потреба 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. обавезе 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 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.

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 за прераду (обраду) 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 која задовољавају дефиницију средстава која се држе за трговање у IFRS 9), као и обртни део сталних финансијских средстава.

Краткорочне обавезе

69 Ентитет обавезу треба да класификује као краткорочну ако:

(а) очекује да ће обавезу измирити у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;

(б) обавезу држи првенствено за трговање;

(ц) обавеза доспева за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода; или

(д) нема безусловно право да одложи измирење обавезе за најмање дванаест месеци после извештајног периода (видети параграф 73). Услови обавезе који, по опцији друге уговорне стране, могу да резултирају у њеном измирењу кроз емисију инструмената капитала не утичу на њену класификацију.

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 која задовољавају дефиницију обавеза које се држе за трговање из IFRS 9, 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;

(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 краћем 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

77Ентитет треба да обелодани, или у извештају о финансијској позицији или у напоменама, даљу подкласификацију презентованих билансних позиција, које су класификоване на начин који одговара пословању ентитета.

78 Детаљи који су дати у подкласификацијама зависе од захтева IFRS и од величине, природе и функције износа о којима је реч. Приликом одлучивања о основу подкласификацију такође се користе и чиниоци који су дефинисани у параграфу 58. Обелодањивања се разликују за сваку ставку, на пример:

(а) (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 ортачко 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;

(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.

Биланс успеха и остали укупан резултат

81[Брисан]

81А Извештај који садржи биланс успеха и остали укупан резултат (извештај о укупном резултату) презентује, поред одељака биланса успеха (добитка или губитка) и осталог укупног резултата:

(а) биланс успеха (добитак или губитак);

(б) остали укупан резултат;

(ц) укупан резултат периода, који представља укупан биланс успеха (добитак или губитак) и остали укупан резултат.

Ако ентитет приказује засебан биланс успеха, он не приказује одељак са билансом успеха у извештају у коме је приказан укупни резултат.

81B Поред одељака са билансом успеха и осталим укупним резултатом, ентитет приказује следеће ставке, распоређивање добитка или губитка и осталог укупног резултата за период на:

(а)добитак или губитак који се може приписати:

(i) учешћима без права контроле, и

(ii) власницима матичног ентитета.

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

(i) учешћима без права контроле, и

(ii) власницима матичног ентитета.

Ако ентитет презентује добитак или губитак у засебном извештају, он презентује (а) у том извештају.

Информације које треба да буду презентоване у одељку о добитку или губитку или у билансу успеха

82 Поред ставки које други IFRS захтевају, одељак о добитку или губитку или биланс успеха укључује билансне позиције које приказују следеће износе за период:

(а) приходе, презентујући засебно приход од камата израчунат применом методе ефективне каматне стопе;

(аа) добитке и губитке који проистичу из престанка признавања финансијских средстава одмерених по амортизованој вредности;

(б) трошкове финансирања;

(ба) губитак по основу умањења вредности (укључујући сторнирања губитака или добитака по основу умањења вредности), одређен у складу са Одељком 5.5 IFRS 9.

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

(ца) ако се финансијско средство рекласификује из категорије одмеравања по амортизованој вредности тако да се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха, сваки добитак или губитак који произилази из разлике између претходне амортизоване вредности финансијског средства и његове фер вредности на датум рекласификације (како је дефинисано у IFRS 9);

(цб) ако се финансијско средство рекласификује из категорије одмеравања по вредности кроз остали укупан резултат тако да се

одмерава по фер вредности кроз биланс успеха, сваки кумулативни добитак или губитак који је претходно признат у осталом укупном резултату који је рекласификован у билансу успеха;

(д) пореске расходе;

(е)[брисан]

(еа) укупна обустављена пословања у једном износу (видети IFRS 5).

(ф)–(и)[брисан]

Информације које треба да буду презентоване у одељку о осталом укупном резултату

82А У одељку о осталом укупном резултата се приказују билансне позиције за износе за дати период:

(а) ставке осталог укупног резултата (не укључујући износе у параграфу (б)), класификоване по природи и подељене у групе на оне које, у складу са осталим IFRS:

(i) неће накнадно бити рекласификоване у билансу успеха; и

(ii) накнадно ће бити рекласификоване у билансу успеха, када буду испуњени посебни услови.

(б) удео у осталом укупном резултату придружених ентитета и заједничких подухвата, који се рачуноводствено обухватају коришћењем метода удела и подељене на удео ставки које, у складу са другим IFRS:

(ii) неће накнадно бити рекласификоване у билансу успеха; и

(ii) накнадно ће бити рекласификоване у билансу успеха, када буду испуњени посебни услови.

83–84[Брисан]

85 Додатне билансне позиције (укључујући билансне позиције које су резултат рашчлањивања наведених у параграфу 82), заглавља и међузбирови се приказују у извештају/извештајима који приказују биланс успеха (добитак или губитак) и остали укупни резултат, када је такво приказивање релевантно за разумевање финансијских резултата ентитета.

85АКада ентитет презентује међузбирове у складу са параграфом 85, ови међузбирови:

(а) треба да се састоје од билансних позиција сачињених од износа признатих и одмерених у складу са IFRS;

(б) треба да буду презентовани и означени на такав начин да билансне позиције од којих је сачињен међузбир буду јасне и разумљиве;

(ц) треба да буду доследни од периода до периода у складу са параграфом 45; и

(д) не треба да буду приказани тако да су јаче истакнути у односу на међузбирове и збирове које захтева IFRS за биланс успеха и извештај о осталом укупном резултату.

85Б Ентитет треба да презентује билансне позиције у извештају(има) који садрже биланс успеха и остали укупан резултат у којима су усаглашени сви међузбирови презентовани у складу са параграфом 85 са међузбировима или збировима које IFRS захтева у таквом(им) извештају(има).

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 корисницима у разумевању остварених резултата пословања и прављењу пројекција будућих финансијских резултата. Ентитет укључује додатне билансне позиције у извештај/извештаје који садрже биланс успеха и остали укупан резултат, а коришћени описи и редослед ставки могу бити измењени када је то потребно за објашњење елемената резултата пословања. Ентитет узима у обзир факторе који укључују материјални значај и природу и функцију ставки прихода и расхода. На пример, финансијска институција може да измени описе да би обезбедила информације које су релевантне за пословање финансијске институције. Ентитет не врши пребијање ставки прихода и расхода, осим када су испуњени критеријуми из параграфа 32.

87 Ентитет не приказује ниједну ставку прихода и расхода као ванредну ставку, било у извештају/извештајима који садрже биланс успеха и остали укупан резултат, или у напоменама.

Биланс успеха за период

88 Све ставке прихода и расхода које су признате у току периода се укључују у биланс успеха, 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 осталог укупног резултата, које задовољавају дефиницију прихода или расхода из *Оквира*[5], искључе из биланса успеха (видети параграф 7).

Остали укупни резултат за период

90 Ентитет треба да обелодани износ пореза на добитак који се односи на сваку ставку осталог укупног резултата, укључујући

корекцију услед рекласификације, или у билансу успеха и осталом укупном резултату или у напоменама.

91 Ентитет може да приказује ставке осталог укупног резултата или:

(а) нето, након пореских ефеката у вези са њима, или

(б) пре пореских ефеката у вези са њима, са приказом збирног износа пореза на добитак који се односи на те ставке.

_____

5 У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

Ако ентитет изабере алтернативу (б), он расподељује порез на ставке које би се могле накнадно рекласификовати у одељак са билансом успеха и на оне које се неће накнадно рекласификовати у одељак биланса успеха.

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

93 У другим IFRS се одређује да ли и када се износи претходно признати у осталом укупном резултату рекласификују у биланс успеха. Такве рекласификације се у овом стандарду називају корекције услед рекласификације . Корекција услед рекласификације се укључује уз повезану компоненту осталог укупног резултата у периоду да би се корекције рекласификовале у биланс успеха. 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 осталог укупног резултата у периоду у ком су реализовани добици рекласификовани у биланс успеха да би се избегло њихово укључивање у збирни укупни резултат два пута.

94 Ентитет може да приказује корекције услед рекласификације у извештају/извештајима који садрже биланс успеха и остали укупан резултат или у напоменама. Ентитет који приказује корекцију услед рекласификације у напоменама приказује ставке осталог укупног резултата после свих корекција услед рекласификације које су са њим повезане.

95 Корекција услед рекласификације настаје, на пример, после отуђења иностраног пословања (видети IAS 21) и када неки предвиђени токови готовине који су предмет хеџинга утичу на добитак или губитак (видети параграф 6.5.11(д) IFRS 9 у вези са хеџингом токова готовине).

96 Корекције услед рекласификације не настају од промена ревалоризационих резерви признатих у складу са IAS 16 или IAS 38 или од поновних одмеравања планова дефинисаних примања признатих у складу са IAS 19. Ове компоненте се признају у осталом укупном резултату и не рекласификују се у билансу успеха 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). У складу са IFRS 9, корекције услед рекласификације не настају ако хеџинг токова готовине или рачуноводствено обухватање временске вредности опције (или форвард елемента из форвард уговора или распона девизне основице за финансијски инструмент) резултирају износима који се уклањају из резерви хеџинга токова готовине или засебне компоненте капитала, ретроспективно и укључују се директно у почетну набавну вредност или другу књиговодствену вредност имовине или обавезе. Ови износи се директно преносе на имовину или обавезе.

Информације које треба да буду презентоване у билансу успеха и осталом 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) обустављена пословања;

(ф) измирење трошкова судских спорова; и

(г) остала укидања резервисања.

99 Ентитет приказује анализу расхода признатих у билансу успеха 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/извештајима који приказују биланс успеха и остали укупни резултат.

101 Даља подкласификација 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 по врстама 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 по врстама расхода 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 врсти, 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 продатих добара и услуга	(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 по врстама 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

Информације које треба да буду презентоване у извештају о променама на капиталу

106Ентитет приказује извештај о променама на капиталу у складу са захтевима из параграфа 10. Извештај о променама на капиталу укључује следеће информације:

(а) збирни укупни 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 прерачунавања признате у складу са IAS 8; и

(ц)[брисан]

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

(i) биланс успеха (добитак или губитак);

(ii) остали укупни резултат; 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.

Информације које треба да буду презентоване у извештају о променама на капиталу или у напоменама

106А За сваку компоненту капитала ентитет приказује, или у извештају о променама на капиталу или у напоменама, анализу осталог укупног резултата по ставкама (видети параграф 106(д)(ii)).

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

108 У параграфу 106, компоненте капитала обухватају, на пример, сваку класу уплаћеног капитала, акумулирани салдо сваке класе осталог укупног 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 ка-пи-тала током периода представља укупан износ прихода и расхода, укључујући добитке и губитке, насталих активношћу 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. У одређивању систематског начина, ентитет треба да размотри ефекте на разумљивост и упоредивост његових финансијских извештаја. Свака ставка приказана у извештају о финансијској позицији и билансу успеха и осталом укупном резултату, 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 Примери за систематизован редослед и груписање напомена укључују:

(а) истицање области активности ентитета које ентитет сматра најрелевантнијима за разумевање његових финансијских перформанси и финансијске позиције, као што је груписање информација о одређеним пословним активностима;

(б) груписање информација о ставкама које су одмерене на сличан начин као што је имовина одмерена по фер вредности; или

(ц) праћење редоследа билансних позиција у билансу успеха и осталом укупном резултату и извештају о финансијској позицији, као на пример:

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

(ii) значајне примењене рачуноводствене политике (видети параграф 117);

(iii) додатне информације о ставкама приказаним у извештају о финансијској позицији и билансу успеха и осталом укупном резултату, и извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине, по редоследу по коме су сваки финансијски извештај и свака билансна позиција презентовани; и остала обелодањивања, укључујући:

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

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

115 [Брисан]

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

Обелодањивање рачуноводствених политика

117 Ентитет обелодањује своје значајне рачуноводствене политике, укључујући:

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

(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 означити 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. Сваки ентитет разматра природу свог пословања и политике које корисници његових финансијских извештаја очекују да буду обелодањене за тај тип ентитета. За кориснике је нарочито корисно обелодањивање одређених рачуноводствених политика које су одабране као дозвољене алтернативе у IFRS. Пример је обелодањивање тога да ли ентитет примењује модел фер вредности или метод набавне вредности за своје инвестиционе некретнине (видети IAS 40 *Инвестиционе некретнине*). 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 [брисан]

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, заједно са значајним рачуноводственим политикама 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 бројна просуђивања, 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) [брисан]

(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 уговорни услови финансијског средства за резултат на одређене датуме имају токове готовине који су искључиво плаћања главнице и камате на неизмирени износ главнице.

124 Нека од обелодањивања дефинисана у складу са параграфом 122 захтевају се и другим IFRS. На пример, IFRS 12 *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима* захтева од ентитета да обелодани своја просуђивања извршена у одређивању да ли има контролу над другим ентитетом. Када је тешко класификовати инвестиционе некретнине, IAS 40 *Инвестиционе некретнине* захтева обелодањивање критеријума које је ентитет утврдио да би направио разлику између инвестиционих некретнина и некретнина које користи као власник и некретнина које се држе за продају у редовном пословном циклусу.

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 будућих 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 обелодањени 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, заснованој на котираним ценама на активном тржишту за истоветну имовину или обавезе. 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 приказују 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 информације или предвиђања.

131 Понекад није изводљиво обелоданити степен могућих ефеката кључних претпоставки или других кључних извора неизвесности на крају извештајног периода. У таквим случајевима, 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 13 *Одмеравање фер вредности* захтева обелодањивање значајних претпоставки (укључујући и технику(е) процене и улазне податке) које ентитет користи у одмеравању фер вредности имовине и обавеза које се евидентирају по фер вредности.

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 капитал искључујући неке компоненте капитала (на пример, компоненте које настају од хеџинга 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 подложан.

(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.

138Ентитет 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.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

139 Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењују овај стандард за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

139А IAS 27 (измењен 2008. године) је изменио параграф 106. 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. Измена ће се примењивати ретроактивно.

139В 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 те 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 *Учешћа чланова кооперативних ентитета и слични инструменти*.

139Ц Параграфи 68 и 71 су измењени у оквиру *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. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

139Д Параграф 69 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

139Е [Брисан]

139Ф Параграфи 106 и 107 су измењени а параграф 106А додат у оквиру *Побољшања IFRS* која су објављена у мају 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

139Г [Брисан] 139Х Објављивањем IFRS 10 и IFRS 12, у мају 2011. године, измењени су параграфи 4, 119, 123 и 124. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 12.

139И Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењени су параграфи 128 и 133. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

139Ј Објављивањем *Презентације ставки у осталом укупном резултату* (измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењени су параграфи 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 и 115, са додавањем параграфа 10А, 81А, 81Б и 82А, и брисањем параграфа 12, 81, 83 и 84. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2012. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

139К Објављивањем IAS 19 *Примања запослених* (измене из јуна 2011.) измењена је дефиниција „осталог укупног резултата" у параграфу 7 и параграфу 96. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 19 (са изменама из јуна 2011.).

139Л Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењени су параграфи 10, 38 и 41, избрисани параграфи 39–40 и додати параграфи 38А–38Д и 40А–40Д. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

139М [Брисан]

139Н Објављивањем стандарда IFRS 15, *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је параграф 34. Ентитет треба да примењује ову измену када примењује IFRS 15.

139О Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 и 123 и обрисани параграфи 139Е, 139Г и 139М. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

139П Објављивањем *Иницијативе за обелодањивање* (Измене IAS 1), у децембру 2014. године, извршене су измене параграфа 10, 31, 54–55, 82А, 85, 113–114, 117, 119 и 122, додати су параграфи 30А, 55А и 85А–85В и обрисани параграфи 115 и 120. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена је дозвољена. Од ентитета се не захтева обелодањивање

информација које се захтевају параграфима 28–30 стандарда IAS 8 у вези са овим изменама.

139Љ*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању].*

139Р*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању].*

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)[брисан]

(б) финансијске инструменте (видети IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација* **и IFRS 9** *Финансијски инструменти***); и**

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

3Овај 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 флуктуација 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 наведеним 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 цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***)**

7 Нето остварива вредност представља нето износ који ентитет очекује да оствари од продаје залиха у редовном току пословања. Фер вредност одражава цену по којој би се у редовној трансакцији продаје истих залиха на примарном (или најповољнијем) тржишту за те залихе трансакција одвила између тржишних учесника на датум одмеравања. 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 некретнине 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. Трошкови настали испуњавањем уговора са купцем који за резултат немају повећање залиха (или имовину у делокругу неког другог стандарда) рачуноводствено се обухватају у складу са IFRS 15, *Приход од уговора са купцима*.

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 попусти, 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. Нераспоређени 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 елеменат финансирања, тај елеменат, 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 [Брисан]

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 процењене 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 раздељене 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 користи да би се добили унапред утврђени ефекти на биланс успеха.

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 процењених трошкова довршења или процењених трошкова који ће настати да би се обавила продаја. Пракса 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.

30 При процени нето оствариве вредности полази се од најпоузданијих доказа расположивих у време процене о износима по којима се залихе могу реализовати. Ове процене узимају у обзир флуктуације 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 процена 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 промењених 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 промењеној нето остваривој вредности, у зависности од тога која је нижа. Ово се дешава, на пример, када се ставка залиха која је исказана по нето остваривој вредности, због смањења њене продајне цене, још увек налази у складишту 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.

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, он обелодањује ту чињеницу.

40А [Брисан]

40Б [Брисан]

40Ц IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, је изменио дефиницију фер вредности у параграфу 6 и изменио је параграф 7. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

40Д [Брисан]

40Е Објављивањем стандарда IFRS 15, *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењени су параграфи 2, 8, 29 и 37 и обрисан је параграф 19. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

40Ф Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 2 и обрисани су параграфи 40А, 40Б и 40Д. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

40Г*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању].*

Повлачење осталих 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[1]

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 треба да припреми 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.

_____

1 У септембру 2007. године IASB је изменио наслов за IAS 7 из Извештаји о токовима готовине у Извештај о токовима готовине као резултат измена IAS 1 Презентација финансијских извештаја у 2007. години.

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 прилагодио 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 коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Готовина **обухвата готовину и депозите по виђењу.**

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

Токови готовине **су приливи и одливи готовине и еквивалената 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 инвестирање или друге сврхе. Да би инвестиција испунила услов да буде еквивалент готовине мора бити могуће њено несметано конвертовање 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 еквивалената 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 наплатива по виђењу чине саставни део управљања готовином ентитета. У тим случајевима, дозвољена прекорачења по банковним рачунима се

укључују као компонента готовине и еквивалената готовине. Карактеристика таквих банкарских аранжмана је да банковни салдо често флуктуира 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

10У 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 добара или пружања услуга;

(б) готовинска примања од тантијема, накнада, провизија и других прихода;

(ц) готовинске исплате добављачима за добра 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; и

(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 стварању будућег прихода и токова готовине. Једино расходи који резултирају у признавању имовине у извештају о финансијској позицији испуњавају услов за класификацију у инвестиционе активности. 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 инструмента 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 хеџинг (заштита) ставке коју је могуће препознати, токови готовине по основу уговора се класификују на исти начин као и токови готовине ставке хеџинга.

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.

Извештавање 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, свих одложених или обрачунатих 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) остале 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) промене залиха и потраживања и обавеза из пословања током датог периода;

(б) неготовинских ставки као што су амортизација, резервисања, одложени порези, нереализовани добици и губици у страној валути, нераспоређени добитак придружених ентитета и; 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 износима.

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.

23А 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 страној валути

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

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

27 Токови готовине исказани у страној 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 страној валути или за превођење токова готовине иностраног зависног ентитета. Међутим, IAS 21 се не дозвољава употреба девизног курса на крају извештајног периода при превођењу токова готовине иностраног зависног ентитета.

28 Нереализовани добици и губици услед промена девизних курсева нису токови готовине. Међутим, ефекат промена курсева на готовину и еквиваленте готовине који се држе или доспевају у страној валути обелодањује се у извештају о токовима готовине ради усклађивања готовине и еквивалената 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 различитом 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 придружене ентитете, заједничке подухвате или зависне ентитете, користи 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 у извештавању о свом учешћу у придружени ентитет или заједнички подухват користи метод удела, у свој извештај о токовима готовине укључује токове готовине повезане са његовим улагањима у придружени ентитет или заједнички подухват, као и расподеле и друга плаћања и примања између њега и придруженог ентитета или заједничког подухвата.

Промене власничких учешћа у зависним ентитетима и другим предузећима

39 Збирни токови готовине који настају по основу стицања или губљења 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 стицање или губљење 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.

40А Инвестициони ентитет, како је дефинисан у IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, не треба да примењује параграфе 40(ц) или 40(д) на инвестицију у зависни ентитет која треба да се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха.

41 Одвојено приказивање ефеката токова готовине по основу добијања или губитка контроле над зависним ентитетима или другим предузећима као појединачне билансне позиције, 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, осим у случају када је зависни ентитет држан од стране инвестиционог ентитета, као што је

дефинисано у IFRS 10, и када треба да буде одмерен по фер вредности кроз биланс успеха.

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 IFRS 10), осим у случају када је зависни ентитет држан од стране инвестиционог ентитета и када треба да буде одмерен по фер вредности кроз биланс успеха. Сходно томе, резултирајући токови готовине се класификују на исти начин као и друге трансакције са власницима описане у параграфу 17.

Неготовинске трансакције

43Инвестиционе и финансијске трансакције које не захтевају употребу готовине или еквивалената готовине не треба да буду укључене у извештај 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; и

(ц) конверзија дуга у капитал.

Промене у обавезама које проистичу из активности финансирања

44А Ентитет треба да изврши обелодањивања која омогућавају корисницима финансијских извештаја да вреднују промене у обавезама које проистичу из активности финансирања, укључујући промене које проистичу из токова готовине и промене које нису везане за готовину.

44Б У мери у којој је то неопходно да би се испунио захтев из параграфа 44А, ентитет треба да обелодани следеће промене у обавезама које проистичу из активности финансирања:

(а) промене од токова готовине из активности финансирања;

(б) промене које проистичу из стицања или губљења контроле над зависним ентитетима или другим пословањима;

(ц) ефекти промена девизних курсева;

(д) промене фер вредности; и

(е) остале промене.

44Ц Обавезе које проистичу из активности финансирања су обавезе за које токови готовине јесу, или ће будући токови готовине бити класификовани у извештају о токовима готовине као токови готовине из активности финансирања. Поред тога, захтев који се тиче обелодањивања у параграфу 44А се такође примењује на промене у финансијским средствима (на пример, имовина која представља хеџинг за обавезе које произилазе из активности финансирања) ако су токови готовине из тих финансијских средстава били или ће будући токови готовине бити укључени у токове готовине из финансијске активности.

44Д Један од начина за испуњавање захтева у погледу обелодањивања из параграфа 44А је обезбеђивање усклађивања између почетног и завршног салда у извештају о финансијској позицији за обавезе које проистичу из активности финансирања, укључујући промене идентификоване у параграфу 44Б. Када ентитет обелодани такво усклађивање, он мора да пружи довољно информација како би се корисницима финансијских извештаја омогућило да повежу ставке укључене у усклађивање са извештајем о финансијској позицији и извештајем о токовима готовине.

44Е Уколико ентитет изврши обелодањивање које се захтева параграфом 44А у комбинацији са обелодањивањем промена у осталој имовини и обавезама, он треба да обелодани и промене у обавезама које проистичу из активности финансирања одвојено од промена у тој осталој имовини и обавезама.

Компоненте готовине и еквивалената готовине

45 Ентитет треба да обелодани компоненте готовине и еквивалената готовине и да презентује усаглашавање износа датих у извештају о токовима готовине са еквивалентним ставкама које су презентоване 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 треба да обелодани, заједно са коментаром руководства, значајне износе готовине и салда 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) [брисан]

(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 одржање 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 42А и 42Б. Ентитет примењује ове 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. Измене се примењују ретроактивно.

55 Параграф 14 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. Ако ентитет примењује измене за неки ранији период, обелоданиће ту чињеницу и такође применити параграф 68А IAS 16.

56 Параграф 16 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

57 Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, у мају 2011. године, измењени су параграфи 37, 38 и 42Б и брисан је параграф 50(б). Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

58 Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27), у октобру 2012, измењени су параграфи 42А и 42Б и додат параграф 40А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

59*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

60 Објављивањем *Иницијативе за обелодањивање* (Измене IAS 7), у јануару 2016. године, додати су параграфи 44А–44Е. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2017. и касније. Ранија примена је дозвољена. Када ентитет први пут примењује ове измене од њега се не захтева обелодањивање упоредних информација за претходне периоде.

61*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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, изузев 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 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Рачуноводствене политике **су специфични принципи, основе, конвенције, правила и праксе које ентитет примењује приликом припремања и презентације 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 издати од стране Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Они обухватају:**

(а) Међународне стандарде финансијског извештавања;

(б) Међународне рачуноводствене стандарде;

(ц) IFRIC Тумачења; и

(д) SIC Тумачења.[1]

Материјално значајна 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.**

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 прерачунавање **је кориговање признавања, одмеравања и обелодањивања износа елемената финансијских извештаја као да грешка из претходног периода никада није ни настала.**

Неизводљиво **Примена неког захтева је неизводљива када 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** *прерачунавање* **у циљу корекције грешке ако:**

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

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

(ц) ретроспективна примена, односно ретроспективно *прерачунавање* **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

_____

1 Дефиниције IFRS измењене након измена назива уведених ревидираном Повељом IFRS Фондације у 2010. години.

(ii)су биле на располагању када су финансијски извештаји за тај период били одобрени за издавање од других 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 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[2] 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.

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 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; и

(v) су потпуни у свим материјално значајним погледима.

––––––––

2 IASC Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање. Параграф 25 је замењен Поглављем 3 Концепуталног оквира.

11 При просуђивању које је поменуто у параграфу 10, руководство разматра примењивост 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 *Оквира***.**[3]

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 рачуноводствене политике не задовољава један од критеријума из параграфа 14.

16Под 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

_____

3 У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

(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 било 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 примењиво, 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:

(i) за сваку билансну позицију 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 презентовани претходни период, у мери у којој је то изводљиво, износ кориговања:

(i) за сваку билансну позицију финансијског извештаја на коју је промена утицала; и

(ii) основних и разређених зарада по акцији, ако ентитет примењује IAS 33;

(д) износ кориговања које 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.

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

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) између следећа два:

(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 пословним 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 кључни део састављања финансијских извештаја и не смањује 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) (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 књиговодствене 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) прерачунати упоредне износе за презентован(е) ранији(е) период(е) у којем(има) су се грешке догодиле; или

(б) ако се грешка догодила пре најранијег презентованог претходног периода, прерачунати почетна стања средстава, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни период.

Ограничења ретроспективног прерачунавања података

43 Грешка из претходног периода се исправља ретроспективним прерачунавањем 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 прерачунава почетна стања средстава, обавеза и капитала за најранији период за који је ретроспективно прерачунавање 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 прерачунава 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 прерачунавају 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, прерачунава упоредне информације унапред почевши од најранијег датума за који је то изводљиво. Он стога занемарује део кумулативног прерачунавања 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) за сваку билансну позицију финансијског извештаја на коју је промена утицала; 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 прерачунавање података, околности које су довеле до те ситуације и опис како и од када је грешка исправљена.

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

Неизводљивост ретроспективне примене и ретроспективног прерачунавања 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 прибављани на начин који омогућава било ретроспективну примену нове рачуноводствене политике (укључујући, за потребе параграфа 51–53, њену примену унапред на претходне периоде), било ретроспективно прерачунавање 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 прерачунавање 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, наиме, 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 одмеравања фер вредности која у значајној мери користе неуочљиве улазне податке), неизводљиво је направити разлику између ових врста информација. Када би ретроспективна примена или ретроспективно прерачунавање 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 при израчунавању своје обавезе за кумулативну накнаду за боловање запослених 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 касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет

примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.

54А [Брисан]

54В [Брисан]

54Ц У IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 52. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

54Д [Брисан]

54Е Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 53 и обрисани су параграфи 54А, 54Б и 54Д. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

Повлачење осталих саопштења

55 Овај стандард замењује IAS 8 *Нето добитак или губитак периода, фундаменталне грешке и промене рачуноводствених политика,* ревидиран 1993. године.

56 Овај стандард замењује следећа Тумачења:

(а) SIC2 *Доследност – капитализација трошкова позајмљивања*; и

(б) SIC18 *Доследност – алтернативне методе*.

Међународни рачуноводствени стандард 10

Догађаји после извештајног периода

Циљ

1 Циљ овог стандарда је да пропише:

(а) када ентитет треба да коригује своје финансијске извештаје по основу догађаја насталих после извештајног периода и

(б) обелодањивања која ентитет треба да изврши о датуму када су финансијски извештаји одобрени за објављивање и о догађајима насталим након извештајног периода.

Овај стандард такође захтева да ентитет не треба да 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

2Овај стандард се примењује на рачуноводство и обелодањивања догађаја насталих после извештајног периода.

Дефиниције

3 У овом стандарду коришћени су следећи термини 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 припремања 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. годи не 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 размотрен 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 на крају извештајног периода дошло до умањења кредитне способности 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 купљена 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 фер вредности инвестиције између краја извештајног периода и датума на који су финансијски извештаји одобрени за објављивање. Пад фер 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 инструмената 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 престанак пословања*, 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 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.

23А Објављивањем IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 11. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

23Б Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 9. Ентитет треба да примењује ту измену када примењује IFRS 9.

Повлачење IAS 10 (ревидираног 1999. године)

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

Међународни рачуноводствени стандард 12

Порези на добитак

Циљ

Циљ овог стандарда је прописивање рачуноводственог третмана пореза на добитак. Главно питање рачуноводственог обухватања пореза на добитак јесте како обухватити текуће и будуће пореске последице:

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

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

Признавању средства или обавезе својствено је да извештајни ентитет очекује да поврати или измири књиговодствену вредност тог средства или обавезе. Ако је вероватно да ће, услед повраћаја 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 одложену пореску обавезу (одложено пореско средство) уз одређене ограничене изузетке.

Овим стандардом се од ентитета захтева да рачуноводствено 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 билансу успеха, сви повезани порески ефекти се такође признају у билансу успеха. За трансакције и друге догађаје признате ван биланса успеха (или у осталом укупном резултату или директно на капиталу), сви повезани порески ефекти се такође признају ван

биланса успеха (или у осталом укупном 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 средстава насталих из неискоришћених пореских губитака или неискоришћених пореских кредита, презентацијом пореза на добитак у финансијским извештајима и обелодањивањем информација у вези са порезом на добитак.

Делокруг

1Овај стандард се примењује у рачуноводственом обухватању пореза на добитак.

2 За сврхе овог стандарда, порез на добитак укључује све домаће 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 заједнички аранжман при расподели ентитету који сачињава извештај.

3 [Брисан]

4 Овај стандард се не бави методама рачуноводственог обухватања државних давања (видети IAS 20 *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*) или пореских кредита по основу улагања. Међутим, овај стандард се бави рачуноводственим обухватањем привремених разлика које могу настати из таквих давања или пореских кредита по основу улагања.

Дефиниције

5 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

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 добитка или губитка за период у вези са текућим и одложеним 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 плативи у будућим периодима у односу на опорезиве привремене разлике.**

Одложена пореска средства **су износи пореза на добитак надокнадиви 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 књиговодствене 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 које ће за резултат имати опорезиве износе приликом одређивања опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиговодствена 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 одређивању опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиговодствена вредност датог средства или обавезе надокнади или измири.**

Пореска основица **неког средства или обавезе је износ додељен том средству или обавези у пореске сврхе.**

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

Пореска основица

7 Пореска основица средства је износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе од било каквих опорезивих економских користи које ће се улити у ентитет када се врши повраћај књиговодствене 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 будућим 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 сврхе. 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 приходи 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 датог средства се може одбити од економских користи. *Сходно томе, пореска основица потраживања за дивиденде износи 100.*[(a)]

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 вредност, умањена за било који износ који ће моћи да се одбије за пореске сврхе у погледу те обавезе у будућим периодима. У случају прихода који се прима унапред, пореска основица резултујуће обавезе 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 износи 100*.

а 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 51А 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:

(а) почетног признавања гудвила; или

(б) 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 аранжманима, 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, а пореска стопа 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:

(а) 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;

(б) 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:

(а) 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);

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

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

(д) 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 параграфе 22 и 33); или

(е) се књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, придружена ентитета или учешћа у заједничким аранжманима 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 основицу 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 40 Инвестиционе некретнине и IFRS 9 *Финансијски инструменти*). У неким законодавствима, ревалоризација или друго прерачунавање 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 законодавствима ревалоризација или прерачунавање вредности средства не утичу на опорезиви добитак у периоду ревалоризације или прерачунавања, 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 износ који преостане након што се од (а) одузме (б) где је:

(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 признатог 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 преузетих обавеза одмерених у складу са IFRS 3 на датум стицања.

У многим правним системима, порески органи не дозвољавају смањења књиговодствене вредности гудвила као трошка који се одбија приликом одређивања опорезивог добитка. Осим тога, у таквим правним системима, 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).

21А 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 билансу успеха (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 вредности 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 билансу успеха као одложени порески расход (приход).

Одбитне привремене разлике

24Одложено 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 искористи 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 аранжманима, 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). *Измиривањем 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 премаши његову књиговодствену вредност.

Пример који илуструје параграф 26(д)

Идентификација одбитне привремене разлике на крају 2. године:

Ентитет А купује за 1.000 н.ј., почетком 1. године, дужнички инструмент номиналне вредности 1.000 н.ј. који доспева за плаћање након 5 година, са каматном стопом од 2% која се плаћа на крају сваке године. Ефективна каматна стопа је 2%. Дужнички инструмент се одмерава по фер вредности.

На крају 2. године, фер вредност дужничког инструмента је смањена на 918 н.ј. као резултат повећања тржишних каматних стопа на 5%. Вероватно је да ће доћи до прилива свих уговорних новчаних токова у ентитет А, ако ентитет А настави да држи дужнички инструмент.

Сваки добитак (губитак) од дужничког инструмента је опорезив (одбитна ставка) само када је реализован. Добици (губици) настали продајом или доспећем дужничког инструмента обрачунавају се за пореске сврхе као разлика између прикупљеног износа и првобитне набавне вредности дужничког инструмента.

У складу са тим, пореска основица дужничког инструмента је његова првобитна набавна вредност.

У извештају о финансијској позицији ентитета А, разлика између књиговодствене вредности дужничког инструмента од 918 н.ј. и његове пореске основице од 1.000 н.ј. доводи до одбитне привремене разлике од 82 н.ј. на крају 2. године (видети параграфе 20 и 26 (д)), без обзира на то да ли ентитет А очекује да надокнади књиговодствену вредност дужничког инструмента продајом или употребом, то јест држањем и прикупљањем уговорних новчаних токова или комбинацијом оба.

То је зато што одбитне привремене разлике представљају разлике између

књиговодствене вредности средства или обавезе у извештају о финансијској позицији и његове пореске основице која ће резултирати износима који се одбијају приликом утврђивања опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода, када је књиговодствена вредност средства или обавезе надокнађена или измирена (видети параграф 5). Ентитет А остварује одбитак еквивалентан пореској основици имовине у износу од 1.000 н.ј. за одређивање опорезивог добитка (пореског губитка) било од продаје или доспећа.

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 добици за које се могу искористити одбитне привремене разлике.

27А Када ентитет процењује да ли ће бити расположив опорезиви добитак за који се могу искористити одбитне привремене разлике, ентитет разматра да ли порески закон ограничава изворе опорезивог добитка за које може да обрачуна одбитак за укидање те одбитне привремене разлике. Ако порески закон не намеће таква ограничења, ентитет процењује одбитну привремену разлику у комбинацији са свим својим другим одбитним привременим разликама. Међутим, ако порески закон ограничава коришћење губитака у обрачунавању одбитка за приход одређеног типа, одбитна привремена разлика се процењује у комбинацији само са другим одбитним привременим разликама одговарајућег типа.

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

(i) упоређује одбитне привремене разлике са будућим опорезивим добитком који не укључује пореске одбитке који су последица укидања ових одбитних привремених разлика. Ово упоређивање показује у којој мери је будући опорезиви добитак довољан да би ентитет могао да одбије износе који су резултат укидања ових одбитних привремених разлика;

(ii) 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.

29А Процена вероватног будућег опорезивог добитка може да укључује повраћај неке имовине ентитета за износ већи од њене књиговодствене вредности ако постоји довољно доказа да је вероватно да ће ентитет успети у томе. На пример, када се имовина одмерава по фер вредности, ентитет треба да размотри да ли постоји довољно доказа да се закључи да ће ентитет повратити имовину за износ већи од његове књиговодствене вредности. То може да буде случај када, на пример, ентитет очекује да држи дужнички инструмент са фиксном каматном стопом и да прикупи токове готовине у складу са уговором.

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) опредељењем 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

34Одложено 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 аранжманима

38 Привремене разлике настају када књиговодствена вредност инвестиција у зависне ентитете, филијале и придружене ентитете или учешћа у

заједничким аранжманима (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 аранжмана;

(б) промене девизних курсева када су матични ентитет и његов зависни ентитет у различитим државама; и

(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 аранжманима, осим у мери у којој су оба следећа услова испуњена:

(а) матични ентитет, инвеститор или учесник у заједничком подухвату или заједнички оператер 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 аранжманом обично се бави расподелом добитака и њиме се утврђује да ли се за одлуке о таквим питањима захтева сагласност свих страна или једне групе страна. Када учесник у заједничком подухвату или заједнички оператер може да контролише време расподеле свог удела у добитку заједничког аранжмана и када је вероватно да његов део добитка неће бити расподељен 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 аранжманима, 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 искористи 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 аранжманима, 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.

51А 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

(б) пореску основицу 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

Ставка некретнине, постројења и опреме има књиговодствену вредност од 100 и пореску основицу од 60. Уколико би се ставка продала 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 ставку без даљег коришћења, а одложену пореску обавезу од 12 (30% од 40) ако очекује да задржи ставку и коришћењем поврати њену књиговодствену вредност.

Пример Б

Ставка некретнине, постројења и опреме, чија је набавна вредност 100 и књиговодствена вредност 80, ревалоризована је на 150. Еквивалентно

кориговање за пореске сврхе се не врши. Кумулативна амортизација за пореске сврхе је 30, а пореска стопа 30%. Ако се ставка 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 ставке је 70 и постоји опорезива привремена разлика од 80. Ако ентитет очекује да поврати књиговодствену вредност коришћењем ставке, 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 ставке без одлагања, за приход од 150, одложена пореска обавеза се израчунава на следећи начин:

	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 61А, додатни одложени порез који настаје при ревалоризацији се признаје у осталом укупном резултату)

Пример Ц

Чињенице су исте као и у примеру Б, осим што, ако се ставка 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 ставке, 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 ставке без одлагања за приходе од 150, ентитет ће моћи да одбије индексирану 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 61А, додатни одложени порез који настаје при ревалоризацији се признаје у осталом укупном резултату)

51Б Ако одложена пореска обавеза или одложено пореско средство проистичу из неамортизованог средства, одмереног употребом модела ревалоризације из IAS 16, одмеравање одложене пореске обавезе или одложеног пореског средства одражава пореске последице надокнађивања књиговодствене вредности неамортизованог средства путем продаје, независно од основе за одмеравање књиговодствене вредности таквог 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.

51Ц Ако одложена пореска обавеза или средство проистичу из инвестиционе некретнине која се одмерава употребом модела фер вредности из IAS 40, постоји претпоставка која се може оповргнути да ће се књиговодствена вредност инвестиционе некретнине повратити путем продаје. Према томе, осим ако је претпоставка оповргнута, одмеравање одложене пореске обавезе или одложеног пореског средства одражава пореске последице надокнађивања књиговодствене вредности инвестиционе некретнине у потпуности путем продаје. Ова претпоставка може да се оповргне ако се инвестициона некретнина амортизује и ако се држи у оквиру пословног модела чији је циљ да се искористе суштински све економске користи својствене инвестиционој некретнини током времена, а не путем продаје. Ако је претпоставка оповргнута, примењују се захтеви параграфа 51 и 51А.

Пример који илуструје параграф 51Ц

Инвестициона некретнина има набавну вредност од 100 и фер вредност од 150. Она се одмерава по моделу фер вредности из IAS 40. Она се састоји од земљишта са набавном вредношћу од 40 и фер вредношћу од 60 и објектом са набавном вредношћу од 60 и фер вредношћу 90. Земљиште има неограничен век коришћења.

Кумулативна амортизација објекта за пореске сврхе је 30. Нереализоване промене у фер вредности инвестиционе некретнине не утичу на опорезиви добитак. Ако се инвестициона некретнина прода по цени

већој од набавне вредности, сторнирање кумулативне пореске амортизације од 30 ће бити укључено у опорезиву добит и опорезовано по стандардној

пореској стопи од 30%. За део износа прихода за који се премашује набавна вредност, порески закон прописује пореске стопе од 25% за средства која се држе краће од две године и 20% за средства која се држе дуже од две године.

Зато што се инвестициона некретнина одмерава по моделу фер вредности из IAS 40, постоји претпоставка која се може оповргнути да ће ентитет надокнадити књиговодствену вредност инвестиционе некретнине у потпуности путем продаје. Ако та претпоставка није оповргнута, одложени порез одражава пореске последице надокнађивања књиговодствене вредности у потпуности путем продаје, чак и ако ентитет очекује да оствари приход од закупа некретнине пре продаје.

Пореска основица за земљиште ако се прода је 40 и постоји опорезива привремена разлика од 20 (60 – 40). Пореска основица за објекта ако се прода је 30 (60 – 30) и постоји опорезива привремена разлика од 60 (90 – 30). Као резултат тога, укупна опорезива привремена разлика која се односи на инвестициону некретнину износи 80 (20 + 60).

У складу са параграфом 47, пореска стопа је стопа која се очекује да буде у примени у периоду када инвестициона некретнина буде реализована. На тај начин, резултирајућа одложена пореска обавеза се обрачунава на следећи начин, ако ентитет очекује да прода некретнину након њеног држања дуже од две године:

	Опорезива привремена разлика	*Пореска стопа*	*Одложена пореска обавеза*
Кумулативна пореска амортизација	*30*	*30%*	*9*
Део износа прихода за који се премашује набавна вредност	*50*	*20%*	*10*
Укупно	*80*		*19*

Ако ентитет очекује да прода некретнину за мање од две године, у горе наведеном обрачуну би се користила пореска стопа од 25%, уместо 20%, на део износа прихода за који се премашује набавна вредност.

Ако, уместо тога, ентитет држи објекат у оквиру пословног модела чији је циљ да се искористе суштински све економске користи својствене инвестиционој некретнини током времена, а не путем продаје, ова претпоставка може да се оповргне за зграду. Међутим, земљиште се не амортизује. Према томе, претпоставка надокнађивања вредности путем продаје за земљиште не може да се оповргне. Из тога следи да одложена пореска обавеза одражава пореске последице надокнађивања

књиговодствене вредности објекта кроз његову употребу, а књиговодствене вредности земљишта кроз продају.

Пореска основица за објекта ако се користи је 30 (60 – 30) и постоји опорезива привремена разлика од 60 (90 – 30), са резултирајућом одложеном пореском обавезом од 18 (60 по стопи од 30%).

Пореска основица за земљиште ако се прода је 40 и постоји опорезива привремена разлика од 20 (60 – 40), са резултирајућом одложеном пореском обавезом од 4 (20 по стопи од 20%).

Као резултат тога, ако претпоставка надокнађивања вредности кроз продају може да се оповргне за објекат, одложена пореска обавеза која се односи на инвестициону некретнину износи 22 (18 + 4).

51Д Претпоставка која може да се оповргне из параграфа 51Ц се такође примењује када одложена пореска обавеза или одложено пореско средство проистичу из одмеравања инвестиционе некретнине у пословној комбинацији, ако ентитет користи модел фер вредности када накнадно одмерава те инвестиционе некретнине.

51Е Параграфима 51Б–51Д се не мењају захтеви за примену принципа из параграфа 24–33 (одбитне привремене разлике) и параграфа 34–36 овог стандарда (неискоришћени порески губици и неискоришћени порески кредити) када се врши признавање и одмеравање одложених пореских средстава.

52 [померен са додељеним бројем 51А]

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 20X1. године, ентитет не признаје обавезу за дивиденде чија је исплата предложена или одобрена након извештајног периода. Као последица тога, дивиденде нису признате у 20X1. години. Опорезиви приход за 20X1. годину је 100.000. Нето опорезива привремена разлика за 20X1. 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 20X2. године, ентитет признаје дивиденде од 10.000 из претходног пословног добитка као обавезу.

марта 20X2. 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 20X2. годину.

53Одложена пореска средства и обавезе се не дисконтују.

54 Поуздано 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 61А–65); или

(б)пословне комбинације (које нису стицање од стране инвестиционог ентитета, као што је дефинисано у IFRS 10, *Консолидовани финансијски извештају***, зависног ентитета који треба да се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха) (видети параграфе 66–68).**

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 у складу са IFRS 15 *Приходи од уговора са купцима*, IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* или IFRS 9 *Финансијски инструменти*, који је релевантан, 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 билансу успеха, осим у мери у којој се односи на ставке које су претходно признате изван биланса успеха (видети параграф 63).

Ставке које се признају изван биланса успеха

61[Брисан]

61А Текући порез и одложени порез се признају изван биланса успеха ако је порез везан за ставке које су признате у истом или различитом периоду, изван биланса успеха. Дакле, текући порез и одложени порез који су везани за ставке признате у истом или различитом периоду:

(а) у осталом укупном резултату, признају се у осталом укупном 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 осталом укупном 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 превођењу финансијских извештаја иностраног пословања (видети IAS 21).

(д) [брисан]

62А 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 биланса успеха(или у осталом укупном 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 биланса успеха; 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 биланса успеха.

У таквим случајевима, текући и одложени порез везан за ставке признате изван биланса успеха 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 осталом укупном 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 билансу успеха.

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 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 билансу успеха.

(б) Све друге стечене реализоване користи одложеног пореза се признају у билансу успеха (или, ако се овим стандардом тако захтева изван биланса успеха).

Текући и одложени порез настао из трансакција плаћања на основу акција

68А У неким фискалним системима, ентитет добија порески одбитак (то јест износ који се може одбити при утврђивању опорезивог 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 обрачунском 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 на основу акција,* 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 основице 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 одбитна 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 биланса успеха, или (б) из пословне комбинације (која није стицање од стране инвестиционог ентитета зависног ентитета који треба да се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха). Ако износ пореског одбитка (или процењеног будућег пореског одбитка) премашује износ повезаног кумулативног расхода зараде, 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

69–70 [Брисан]

Пребијање (компензација)

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) ако ентитет намерава да изврши измирење по нето основи или истовремено да реализује средство и измири 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) истом 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 опорезивог 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 опорезивог ентитета имати за последицу увећана пореска плаћања у истом периоду у ком ће одложено пореско средство другог пореског ентитета имати за последицу смањена плаћања тог другог опорезивог 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 се као део добитка или губитка у извештају/извештајима који садрже биланс успеха и укупан остали резултат.

77A[Брисан]

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 аранжманима, 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)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;

(ј)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.

82АУ 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 неуобичајена 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 19X2. години ентитет остварује рачуноводствени добитак у сопственој фискалној јурисдикцији (држава А) у висини од 1.500 (19X1. године: 2.000) и у држави Б у висини од 1.500 (19X1. године: 500). Пореска стопа је 30% у држави А и 20% у држави Б. У држави А расходи од 100 (19X1. године: 200) се не могу одбити за пореске сврхе.

Следи пример усклађивања са домаћом пореском стопом.

	19X1. год.	*19X2. 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).

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 аранжманима (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.

87А 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 аранжманима. 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 потенцијалне обавезе и потенцијална средства у складу са IAS 37 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства*. 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(i), 82А, 87Б, 87Ц и брисање параграфа 3 и 50 ступају на снагу за годишње финансијске извештаје[1] који покривају периоде који почињу 1. јануара 2001. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако та ранија примена утиче на финансијске извештаје, ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

––––––––

1 Параграф 91 се односе на „годишње финансијске извештаје" у складу са експлицитнијим језиком за писање датума ступања на снагу усвојеним 1998. године. Параграф 89 се односи на „годишње финансијске извештаје".

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 билансу успеха (или, ако се овим стандардом захтева, изван биланса успеха).

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 ове 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 измену за тај ранији период.

96 [Брисан]

97 [Брисан] 98 Параграфу 52 је додељен нови број 51А, параграф 10 и примери које следе параграф 51А су измењени, док су параграфи 51В и 51Ц и следећи пример и параграфи 51Д, 51Е и 99 додати у *Одложеним порезима: надокнађивање вредности средстава у основи*, објављеном у децембру 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2012. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

98А Објављивањем IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, издатим у мају 2011. године, измењени су параграфи 2, 15, 18(е), 24, 38, 39, 43–45, 81(ф), 87 и 87Ц. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 11.

98В Објављивањем *Презентације ставки у осталом укупном резултату* (измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењен је параграф 77 и обрисан параграф 77А. Ентитет примењује те измене у примени IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

98Ц Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27), у октобру 2012, измењени су параграфи 58 и 68Ц. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

98Д [Брисан]

98Е Објављивањем стандарда IFRS 15, *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је параграф 59. Ентитет треба да примењује ову измену када примењује IFRS 15.

98Ф Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 20 и обрисани су параграфи 96, 97 и 98Д. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

98Г*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

*98Х*Објављивањем *Признавања одложених пореских средстава за нереализоване губитке* (Измене стандарда IAS 12), у јануару 2016. измењен је параграф 29, додати су параграфи 27А, 29А и пример после параграфа 26. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2017. или касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.* Међутим, приликом прве примене измена, промене у почетном капиталу најранијег упоредног периода могу да се признају у почетној нераспоређеној добити (или у некој другој компоненти капитала, по потреби), без распоређивања промена између почетне нераспоређене добити и осталих компоненти капитала. Ако ентитет користи изузеће које му омогућава ослобађање од овог захтева тада треба да обелодани ту чињеницу.

Повлачење SIC-21

99 Измене направљене у *Одложеним порезима: надокнађивање вредности средстава у основи*, објављеном у децембру 2010. године замењују SIC тумачење 21 *Порез на добитак – повраћај ревалоризованих средстава*.

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 вредност, трошкови амортизације и губици услед умањења вредности које треба признати у вези са њима.

Делокруг

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 пословања која престају*;

(б) биолошка средства повезана са пољопривредном активношћу која нису вишегодишњи засади (видети IAS 41 *Пољопривреда*). Овај стандард примењује се на вишегодишње засаде али се не примењује на производе вишегодишњих засада.

(ц) признавање и одмеравање средстава за истраживање и процењивање (видети IFRS 6 *Истраживање и процењивање минералних ресурса*).

(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:

Вишегодишњи засад је жива биљка која:

(а) се користи у производњи пољопривредних производа или њиховом снабдевању;

(б) би требало да доноси плод у више од једног периода; и

(ц) за коју постоји мала вероватноћа да ће бити продата као пољопривредни производ, осим могуће продаје као отпад.

(Параграфи 5А–5Б стандарда IAS 41 садрже детаљније разматрање дефиниције основног биљног биолошког средства.)

Књиговодствена вредност **је износ по ком се имовина (средство) признаје након одузимања акумулиране депресијације (амортизације) и акумулираних губитака по основу умањења вредности.**

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 на основу акција***.**

Износ који се амортизује **јесте 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 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 **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***)**

Губитак од умањења вредности (импаритетни губитак) **је износ за који је књиговодствена вредност средства већа од његовог надокнадивог износа.**

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.

Надокнадиви 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 Ставке као што су резервни делови, помоћна опрема и опрема за сервисирање признају се у складу са IFRS, када испуњавају дефиницију некретнине, постројења и опреме. У супротном, такве ставке се класификују као залихе.

9 Овај стандард не прописује јединицу мере за признавање, то јест шта сачињава неку некретнину, 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 некретнина, 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 некретнина, 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 средство, 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. Заправо, ти трошкови се признају у билансу успеха када 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 некретнина, 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 изграђена. 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 изграђена.

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 некретнина, постројења и опреме обухвата:

(а) фактурну цену, укључујући увозне таксе и порезе по основу промета који се не могу рефундирати, након одузимања трговачких попуста 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 директно приписивих трошкова су:

(а) трошкови примања запослених (као што је дефинисано у IAS 19 *Примања запослених*) који настају директно у изградњи или набавци некретнине, 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 дато стање (као што су узорци произведени приликом тестирања опреме); и

(ф) професионалне накнаде.

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 некретнине, постројења и опреме су:

(а) трошкови отварања нове фабрике;

(б) трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламирања и промовисања);

(ц) трошкови вођења послова на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке особља); и

(д) административни и други општи режијски трошкови.

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 добици 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.

22А Вишегодишњи засади рачуноводствено се обухватају на исти начин као ставке некретнина, постројења и опреме изграђене у сопственој режији пре него што су на локацији и у стању који су неопходни да би могли да послују на начин на који то предвиђа руководство. У складу са тим, „градња” у овом стандарду подразумева активности које су неопходне за довођење вишегодишњег засада на локацију и у стање који су неопходни за његово функционисање на начин на који то предвиђа руководство.

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. 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 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 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) тока готовине од примљеног средства разликује од структура тока готовине од замењеног средства; или

(б) као резултат размене се измени специфична вредност ентитета за онај део пословања ентитета на који утиче трансакција; 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.

26 Фер вредност средства се може поуздано одмеравати ако: (а) варијабилност у распону разумних одмеравања фер вредности за то средство није значајна, или (б) се вероватноће разних процена у оквиру распона могу разумно проценити и користити при одмеравању фер вредности. Ако ентитет може поуздано да одмери 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 после признавања

29 Ентитет се опредељује 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.

29А–

29Б*[Ови параграфи се односе на измене које још нису ступиле на снагу и стога нису укључене у овом издању.]*

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

31Након 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.

32–33 [Брисан]

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, књиговодствена вредност тог средства се коригује на ревалоризовани износ. На дан ревалоризације, имовина се третира на један од следећих начина:

(а) бруто књиговодствена вредност средства се прерачунава на начин који је доследан ревалоризацији књиговодствене вредности тог средства. На пример, бруто књиговодствена вредност средства може да се прерачуна уз позивање на уочљиве тржишне податке или може да се прерачуна сразмерно промени књиговодствене вредности средства. Акумулирана амортизација на датум ревалоризације се прерачунава да би се изједначила разлика између бруто књиговодствене вредности средства и књиговодствене вредности средства након урачунавања акумулираних губитака по основу умањења вредности; или

(б) акумулирана амортизација елиминише се из бруто књиговодствене вредности средства.

Износ кориговања 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; и

(и) вишегодишњи засади.

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 у билансу успеха у износу у ком поништава ревалоризационо умањење исте имовине претходно признате 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 набавна 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. Очекивана будућа умањења продајне цене ставке која је произведена коришћењем неког средства могу да укажу на очекивану технолошку или комерцијалну застарелост тог средства, што, са своје стране, може да одражава умањење будућих економских користи садржаних у средству.

(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 кориснога 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 кориснога 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.

62А Метод амортизације, који се заснива на приходу генерисаном од активности која укључује коришћење неког средства није прикладан.

Приход генерисан од активности која укључује коришћење неког средства у начелу одражава и друге факторе осим трошења економских користи средства. На пример, на приход утичу и други инпути и процеси, активности продаје и промене у висини цена и обиму продаје. На ценовну компоненту прихода може да утиче инфлација, што нема утицај на начин на који се средство троши.

Умањење вредности

63 Да би се утврдило да ли је вредност неке ставке некретнина, постројења и опреме умањења, 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 наплатива.

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 наплатива; 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 не очекују будуће економске користи од њеног коришћења или отуђења.

68 Добитак или губитак који настане приликом престанка признавања некретнине, постројења и опреме се укључује у биланс успеха 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 приход.

68A 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 IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*. 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). Датум отуђења ставке некретнина, постројења и опреме је датум када прималац преузима контролу над том ставком у складу са захтевима за одређивање када је испуњена обавеза у погледу перформанси из IFRS 15. IAS 17 се примењује на отуђење путем продаје или 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 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.

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 Износ накнаде који треба да се укључи у добитак или губитак који настаје од престанка признавања неке ставке некретнина, постројења и опреме, одређује се у складу са захтевима за одређивање цене трансакције у параграфима 47–52 стандарда IFRS 15. Накнадне промене процењеног износа накнаде укљученог у добитак или губитак треба да се рачуноводствено обухвате у складу са захтевима стандарда IFRS 15 који се односе на промене у цени трансакције.

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) коришћене методе амортизације;

(ц) коришћени користан век трајања или 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 признате у билансу успеха у складу са IAS 36;

(vii) амортизација;

(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:

(а)постојање и износи ограничења власништва, као и некретнине, постројења и опреме који су заложени као гаранција за обавезе,

(б) износ издатака признатих у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме у току њихове изградње;

(ц) износ уговорних обавеза за набавку некретнина, постројења и опреме; и

(д)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 биланс успеха.

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:

(а) амортизацију, било да је призната у билансу успеха или као део набавне вредности других средстава, у току периода; и

(б) 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:

(а) резидуалне вредности;

(б) процењених трошкова демонтаже, уклањања или обнове некретнина, постројења и опреме;

(ц) корисног века употребе; и

(д) метода амортизације.

77Ако се некретнине, постројења и опрема исказују у ревалоризованим износима, поред обелодањивања захтеваних у складу са IFRS 13 обелодањује се следеће:

(а) датум када је извршена ревалоризација;

(б) да ли је у њој учествовао независни проценитељ;

(цд) [брисан]

(е) књиговодствену вредност сваке ревалоризоване класе некретнина, постројења и опреме која би била призната да су средства књижена по моделу набавне вредности; и

(ф) 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 (е)(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:

(а) књиговодствену вредност некретнина, постројења и опреме који се привремено не користе;

(б) бруто књиговодствену вредност сваке потпуно амортизоване некретнине, постројења и опреме која је још у употреби;

(ц) 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; и

(д) 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.

80А Параграф 35 је измењен као последица *Циклуса годишњих побољшања* 2010–2012. Ентитет треба да примењује ове измене на све ревалоризације признате у годишњим периодима који почињу на датум прве примене измена или касније, и у непосредно претходећем годишњем периоду. Ентитет такође може да презентује кориговане упоредне информације за било које раније презентоване периоде, али од њега се не захтева да то ради. Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било које раније презентоване периоде, он мора јасно да идентификује информације које нису кориговане, да наведе да су презентоване на другачијој основи и да објасни ту основу.

80Б У извештајном периоду када се први пут примењује *Пољопривреда: Вишегодишњи засади* (Измене стандарда IAS 16 и IAS41), ентитет не мора да обелодањује квантитативне информације које су захтеване параграфом 28(ф) стандарда IAS 8 за текући период. Међутим, ентитет треба да презентује квантитативне информације које се захтевају параграфом 28(ф) стандарда IAS 8 за сваки презентовани претходни период.

80Ц Ентитет може да одабере да одмерава ставку вишегодишњег засада по њеној фер вредности на почетку најранијег периода презентованог у финансијским извештајима за извештајни период у ком ентитет први пут примењује *Пољопривреда: Вишегодишњи засади* (Измене стандарда IAS 16 и IAS41), и користи ту фер вредност као њену процењену вредност на тај датум. Све разлике између претходне књиговодствене вредности и фер

вредности се признају у почетној нераспоређеној добити на почетку најранијег презентованог периода.

Датум ступања на снагу

81 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.

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, измене се такође примењују за 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(е)(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 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 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 те 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* 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 истовремено примењује измене параграфа 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53В, 54, 57 и 85В стандарда IAS 40. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

81Ф Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у параграфу 6, измењени су параграфи 26, 35 и 77, и параграфи 32 и 33 су обрисани. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

81Г Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењен је параграф 8. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене*

рачуноводствених процена и грешке за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

81Х Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012,* у децембру 2013. године, измењен је параграф 35 и додат параграф 80А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

81И Објављивањем *Разјашњења прихватљивих метода депресијације и амортизације* (измене стандарда IAS 16 и IAS 38), у мају 2014, измењен је параграф 56 и додат параграф 62А. Ентитет треба да примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

81Ј Објављивањем стандарда IFRS 15, *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењени су параграфи 68А, 69 и 72. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

81К Објављивањем *Пољопривреде: Вишегодишњи засади* (Измене стандарда IAS 16 и IAS 41), у јуну 2014, измењени су параграфи 3,6 и 7 и додати параграфи 22А и 80Б–80Ц. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно, у складу са IAS 8, осим као што је наведено у параграфу 80Ц.

81Л*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

81М*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Повлачење осталих саопштења

82 Овај стандард замењује IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 1998. године).

83 Овај стандард замењује следећа Тумачења:

(а) SIC6 *Трошкови модификовања постојећег софтвера*;

(б) SIC14 *Некретнине, постројења и опрема – накнаде по основу умањења вредност или губитка средстава*; и

(ц) SIC23 *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:

(а) уговора о лизингу који се односе на истраживање или коришћење минерала, нафте, природног гаса и сличних нерегенеративних ресурса; и

(б) 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 одмеравање:

(а) 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 која су у делокругу стандарда IAS 41 *Пољопривреда***, а које корисник лизинга поседује по основу уговора о финансијском лизингу; или**

(д) биолошких средстава која су у делокругу стандарда IAS 41 *Пољопривреда***, а 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 средства. Овај стандард се не примењује на уговоре о услугама којима се не преноси право на коришћење средства са једне на другу уговорну страну.

Дефиниције

4 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Лизинг **је споразум по коме давалац лизинга преноси на корисника лизинга право коришћења средства 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; или

(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 средства по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од фер вредности средства 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 средство може разменити, или обавеза измирити, између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.**

Економски век **је, било:**

(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 средства 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 дисконтовано 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 средства 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 средства 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 средства 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.

6А У IAS 17 се користи термин ’фер вредност’ на начин који се донекле разликује од дефиниције фер вредности из IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*. Према томе, приликом примене IAS 17 ентитет одмерава фер вредност у складу са IAS 17, а не са IFRS 13.

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 добитака 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.[1] 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.

14–15 [Брисан]

15А Када лизинг укључује елементе земљишта и објеката, ентитет засебно врши класификацију сваког елемента као финансијског или пословног лизинга, у складу са параграфима 7–13. Када се одређује да ли је елемент земљишта предмет пословног или финансијског лизинга, важно је узети у обзир чињеницу да земљиште углавном има неограничен економски век.

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

_____

1 Такође видети SIC27 Процена суштине трансакција које укључују правни облик лизинга.

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 корисника лизинга. 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 *Некретнине, 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 умањена 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.[2]

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, краће од пет година;

(iii) дуже од пет година;

(б) укупна будућа минимална плаћања подзакупа за које се очекује да ће бити примљени према неопозивим подзакупима на крају извештајног периода;

_____

2 Видети и SIC15 Пословни лизинг – олакшице.

(ц) плаћања лизинга и подзакупа признатих као расход за период, са засебним износима за минимална плаћања лизинга, потенцијалне закупнине и плаћања подзакупа;

(д) општи опис 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.

Лизинг у финансијским извештајима даваоца лизинга

Финансијски лизинг

Почетно 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 инкрементaлне 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 признатих 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.

42Произвођач 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 средства 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 средства 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 некретнине 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, 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.[3]

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 средства 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, краће од пет година;

(iii) дуже од пет година;

_____

3 Видети и SIC15 Пословни лизинг – олакшице.

(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 третирати 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 36.

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.

68А Ентитет поново процењује класификацију елемената земљишта у неистеклим уговорима о лизингу на датум усвајања измена поменутих у параграфу 69А на основу информација расположивих на почетку тих уговора о лизингу. Он ретроспективно признаје лизинг који је ново класификован као финансијски лизинг у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. **Међутим, ако ентитет не располаже информацијама неопходним за ретроспективну примену измена, он:**

(а) примењује измене на те уговоре о лизингу на основу чињеница и околности које постоје на датум када усваја измене; и

(б) признаје средство и обавезу везано за лизинг земљишта који је ново класификован као финансијски лизинг по њиховој фер вредности на тај датум; сва одступања између тих фер вредности се признају у нераспоређеној добити.

Датум ступања на снагу

69 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.

69А Параграфи 14 и 15 су обрисани, док су параграфи 15А и 68А додати у оквиру *Побољшања IFRS* која су објављена у мају 2009. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

Повлачење IAS 17 (ревидираног 1997. године)

70 Овај стандард замењује IAS 17 *Лизинг* (ревидиран 1997. године).

Међународни рачуноводствени стандард 19

Примања запослених

Циљ

1 Циљ овог стандарда је прописивање рачуноводственог третмана и обелодањивања за 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 пружио у замену за примања.

Делокруг

2Овај стандард послодавац треба да примењује у рачуноводству за сва примања запослених, осим оних за које се примењује IFRS 2 *Плаћања на основу акција***.**

3 Овај стандард се не бави извештавањем планова примања запослених (види IAS 26 – *Рачуноводство и извештавање планова пензијских примања*).

4 Примања запослених на које се овај стандард примењује укључује она примања која су обезбеђена:

(а) у оквиру формалних планова или других формалних споразума између ентитета и појединачних запослених, група запослених или њихових представника;

(б) сходно законским захтевима или путем гранских споразума којима се од ентитета захтева да допринесу националним, државним, гранским или другим плановима за више послодаваца; или

(ц) неформалних пракси по основу којих настаје изведена обавеза. 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.

5 Примања запослених укључују:

(а) краткорочна примања запослених, као што су следећа, ако се очекују да буду плаћена у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге:

(i) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;

(ii) плаћен годишњи одмор и плаћено боловање;

(iii) учешће у расподели добити и бонуси; и

(iv) немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, ауто и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене;

(б) примања по престанку запослења, као што су следећа:

(i) пензијска примања (нпр. пензије и једнократне исплате по одласку у пензију); и

(ii) остала примања по престанку запослења, као што су животно осигурање по престанку запослења и здравствено осигурање по престанку запослења;

(ц) остала дугорочна примања запослених, као што су следећа:

(i) дугорочна плаћена одсуства као што су радна одсуства или одсуства због усавршавања;

(ii) јубиларне награде или награде за дугогодишњи рад; и

(iii) примања за трајни инвалидитет; и

(д) отпремнине.

6 Примања запослених обухватају примања која су обезбеђена било запосленима или њиховим издржаваним лицима или од њих овлашћеним лицима и могу се извршити 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.

7 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

8 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Дефиниције које се односе на примања запослених

Примања запослених **су сви облици накнада које ентитет даје у размену за услуге запослених или за престанак радног односа.**

Краткорочна примања **запослених су примања запослених (осим отпремнина) која се очекују да буду плаћена у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге.**

Примања по престанку запослења **су примања запослених (осим отпремнина и краткорочних примања запослених) која треба исплатити по престанку запослења.**

Остала дугорочна примања **запослених су сва примања запослених осим краткорочних примања запослених, примања по престанку запослења и отпремнина.**

Отпремнине запослених **су примања запослених плаћена у замену са престанак запослења запосленог као последице или:**

(а) одлуке ентитета да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања; или

(б) одлуке запосленог да прихвати понуђено примање у замену за престанак запослења.

Дефиниције које се односе на класификацију планова

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 нити 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.

Дефиниције које се односе на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања

Нето обавеза (средство) по основу дефинисаних примања **је дефицит или суфицит коригован за све ефекте ограничења нето средства по основу дефинисаних примања на лимит тог средства.**

Дефицит или суфицит **је:**

(а) садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања умањена за

(б) фер вредност средства плана (ако постоје).

Највећи износ средства **је садашња вредност свих економских користи доступних у облику рефундације из датог плана или умањења будућих доприноса према томе плану.**

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.**

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 емитованих 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

(ii) та средства враћена извештајном ентитету ради надокнаде већ исплаћених примања запослених.

Квалификована полиса осигурања **је полиса осигурања**[1] **коју је издао осигуравач који није повезана страна (сходно дефиницији из IAS 24** *Обелодањивање повезаних страна***) извештајног ентитета ако приходи од те полисе:**

(а) могу да буду употребљени за плаћање или финансирање примања запослених према дефинисаном плану примања; и

(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

(ii) ти приходи су враћени извештајном ентитету ради надокнаде већ исплаћених примања запослених.

Фер вредност **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (Видети IFRS 13,** *Одмеравање фер вредности.***)**

Дефиниције које се односе на трошак дефинисаних примања

Трошкови услуга **обухватају:**

(а)*трошак текуће услуге* **који представља повећање садашње вредности утврђене обавезе за примања по основу рада запосленог у текућем периоду;**

(б)*трошак прошлих услуга* **који је промена садашње вредности дефинисаних обавеза за примања запослених на основу рада/услуга из претходних периода која је резултат измене плана (увођење или укидање или измена дефинисаног плана примања) или значајног смањења (значајно смањење од стране ентитета броја запослених који су покривени планом); и**

(ц) сваки добитак или губитак по измирењу.

Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања **је промена у току периода у нето обавези (средству) по основу дефинисаних примања која настаје услед протока времена.**

Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања **обухватају:**

(а) актуарске добитке и губитке;

(б)принос на средство плана, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања; и

(ц) сваку промену која је последица горњег лимита средства, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања*.*

–––––––

1 Квалификујућа полиса осигурања не мора неопходно да буде уговор о осигурању, као што је дефинисано у IFRS 4 Уговори о осигурању.

Актуарски добици и губици **су промене у садашњој вредности обавезе по основу дефинисаних примања који настају услед:**

(а) искуствених прилагођавања (ефекат разлике између претходних актуарских претпоставки и онога што се стварно догодило); и

(б) ефеката промена актуарских претпоставки.

Принос на средства плана **представља камату, дивиденде и друге приходе проистекле из средстава плана, заједно са реализованим и нереализованим добицима или губицима од средстава плана, умањене за:**

(а) трошкове управљања средствима плана; и

(б) све порезе чије плаћање је на терет плана, без пореза који су укључени у актуарске претпоставке коришћене у одмеравању садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања.

Намирење **је трансакција којом се елиминишу све даље правне или изведене обавезе за део или цео износ примања која су део плана дефинисаних примања, осим плаћања примања запосленима или у име запослених која су прописана условима плана и која су укључена у актуарске претпоставке.**

Краткорочна примања запослених

9 Краткорочна примања запослених укључују ставке као што су следеће, ако се очекују да буду плаћена у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге:

(а) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;

(б) плаћен годишњи одмор и плаћено боловање;

(ц) учешће у расподели добити у бонуси; и

(д) немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, ауто и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене.

10 Ентитет не мора да рекласификује краткорочно примање запосленог ако се очекивања ентитета везано за намирење привремено промене. Међутим, ако се карактеристике примања промене (као што је промена из некумулираног примања у кумулирано примање) или ако промена у очекивањима везано за намирење није привременог типа, онда ентитет разматра да ли такво примање још увек испуњава дефиницију краткорочног примања запосленог.

Признавање и одмеравање

Краткорочна примања запослених

11 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;

(б) као расход, осим ако други IFRS не захтева или дозвољава укључење тих примања у трошкове неког средства (види на пример IAS 2 – *Залихе* **и IAS 16 –** *Некретнине, постројења и опрема***).**

12 Параграфи 13, 16 и 19 објашњавају како неки ентитет треба да примени параграф 11 на краткорочна примања запослених у облику плаћених одсустава и учешћа у добити и планови бонуса.

Краткорочна плаћена одсуства

13 Ентитет треба да призна очекивани трошак краткорочних примања запослених у облику плаћених одсустава, сходно параграфу 11 на следећи начин:

(а) у случају кумулирања плаћених одсустава, онда када запослени пружају услуге које увећавају њихово право на будућа плаћена одсуства;

(б) у случају некумулираних плаћених одсустава, онда када се то одсуство догоди.

14 Ентитет може да изврши плаћање запосленима за одсуство поводом различитих разлога, укључујући одмор, болест и краткорочну неспособност за рад, породиљско 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.

15 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.

16 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.

17 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 годишње одсуство.

Пример који илуструје параграфе 16 и 17

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 дванаест 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 дванаест дана плаћеног одсуства због болести.

18 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

19 Ентитет треба да призна очекивани трошак учешћа у добити и исплата бонуса, сходно параграфу 11, 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.

20 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 20

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.

21 Ентитет не мора имати законску обавезу да би исплатило бонус. Без обзира на то, у неким случајевима ентитет практикује исплате бонуса. У таквим случајевима, ентитете 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.

22 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.

23 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.

24 Ако се исплате учешћа у добити и исплате бонуса не очекују у потпуности пре истека дванаест месеци након краја годишњег извештајног периода у коме су запослени пружили дате услуге, та плаћања чине остала дугорочна примања запослених (види параграфе 153–158).

Обелодањивање

25 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о краткорочним примањима запослених, остали IFRS 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

26 Примања по престанку запослења, укључују ставке као што су следеће:

(а) пензијска примања (нпр. пензије и једнократне исплате по одласку у пензију); и

(б) остала примања по престанку запослења, као што су животно осигурање по престанку запослења и здравствено осигурање 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.

27 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.

28 У складу са плановима дефинисаних доприноса 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. 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 суштински на терет запосленог.

29 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 и захтева од ентитета да обезбеди даље доприносе, ако су средства недовољна за измирење примања по формули плана примања;

(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.

30 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.

31 Параграфи од 32–49, објашњавају разлику између планова дефинисаних доприноса и планова дефинисаних примања у контексту планова за више послодаваца, планова дефинисаних примања који деле ризике између ентитета под заједничком контролом, државних планова и осигураних примања.

Планови за више послодаваца

32 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).

33 Ако ентитет учествује у плану дефинисаних примања за више послодаваца, сем када се примењује параграф 34, онда ће он 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 параграфима 135–148 (искључујући параграф 148(d)).

34 Када нису доступне довољне информације за коришћење рачуноводства дефинисаних примања за план за више послодаваца, а који је план дефинисаних примања, ентитет ће да:

(а)обрачуна тај план сходно параграфима 51 и 52, као да је то план дефинисаних доприноса; и

(б) обелодани информацију захтевану параграфом 148.

35 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.

36 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, ентитет можда неће бити способан да идентификује свој удео у исходишном финансијском положају и перформансом датог плана са задовољавајућом поу-зданошћу за рачуноводствене сврхе. Ово се може догодити када:

(а) 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; или

(б) ентитет нема довољан приступ информацијама о плану које задовољавају захтеве овог стандарда.

У таквим случајевима ентитет обрачунава тај план као да је то план дефинисаних доприноса и обелодањује информације захтеване параграфом 148.

37 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 34 треба да призна средство или обавезу која произилази из уговорног споразума и резултирајући приход или расход у добитку или губитку.

Пример који илуструје параграф 37

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 н.ј.[a] 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 н.ј.

Ентитет признаје обавезу за доприносе који су кориговани за временску вредност новца и једнака расходу у добитку или губитку.

а У овом стандарду монетарни износи се означавају као „новчане јединице"

(н.ј.).

38 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).

39 Приликом одређивања момента у ком признаје обавезу и начина на који ће да одмери обавезу која се односи на укидање плана дефинисаних примања за више послодаваца, или повлачење ентитета из плана дефинисаних примања за више послодаваца, ентитет примењује IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина***.**

Планови дефинисаних примања који деле ризик између ентитета под заједничком контролом

40 Планови дефинисаних примања који деле ризик између ентитета под заједничком контролом, на пример матичне компаније и њених зависних ентитета, нису планови за више послодаваца.

41 Ентитет који учествује у таквом плану треба да прибави информације о плану у целини одмереном у складу са овим стандардом 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 овим стандардом, за план као целину зарачунавају појединачним ентитетима у оквиру групе, 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.

42 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 информације захтеване у параграфу 149.

Државни планови

43Ентитет треба да обрачуна државни план на исти начин као и план за више послодаваца (види параграфе 32–39).

44 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 у виду замене примања која би иначе била обухваћена државним планом и допунска добровољна примања. Такви планови нису државни планови.

45 Државни планови се по својој природи карактеришу као планови дефинисаних примања или дефинисаних доприноса, у зависности од 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 зарађене од стране сопствених запослених током претходних година. Из овог разлога су државни планови обично планови дефинисаних доприноса. Међутим, када је државни план – план дефинисаних примања, ентитет примењује поступак прописан параграфима 32–39.

Осигурана примања

46 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.

47 Примања осигурана полисом осигурања не морају имати директну или аутоматску везу са обавезом ентитета за примања запослених. Планови примања по престанку запослења који укључују полисе осигурања подлежу истом разликовању између рачуноводства и финансирања из фонда као и остали планови финансирани из фонда.

48 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 8); и

(б) признаје остале полисе осигурања као права на повраћај (ако те полисе задовољавају критеријум из параграфа 116).

49 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

50 Рачуноводство за планове дефинисаних доприноса је праволинијско 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 се не очекује да ће бити плаћене у потпуности унутар периода од дванаест месеци након краја извештајног периода у коме запослени обављају релевантне услуге/рад.

Признавање и одмеравање

51 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.

(б) као расход, сем ако неки други IFRS не захтева или дозвољава укључење тих доприноса у трошкове неког средства (види, на пример IAS 2 и IAS 16).

52 Када се не очекује да се доприноси из плана дефинисаних доприноса измире у целини у периоду од дванаест месеци након краја годишњег извештајног периода у ком су запослени извршили повезане услуге, доприноси треба да буду дисконтовани коришћењем дисконтне стопе одређене у складу са параграфом 83.

Обелодањивање

53 Ентитет треба да обелодани износ признат као расход за планове дефинисаних доприноса.

54 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

55 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

56 Планови дефинисаних примања могу да буду без обезбеђених средстава, или се у потпуности или делимично финансирати доприносима ентитета, а понекад и његових запослених, у ентитет или фонд, који је правно одвојен од извештајног ентитета и из кога се исплаћују примања запосленима. Исплата обезбеђених средстава за примања када доспевају 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. Дакле ентитет у суштини одговара за све актуарске ризике и ризике улагања у вези са датим планом. Сходно томе, признати трошак за план дефинисаних примања није нужно једнак износу доприноса који треба платити у том периоду.

57 Рачуноводство за планове дефинисаних примања од стране неког ентитета подразумева следеће кораке:

(а) одређивање дефицита или суфицита. То укључује:

(i) коришћење актуарске технике, методе кредитирања пројектоване јединице, ради добијања поузданих процена износа коначног трошка за ентитет примања која су запослени зарадили у замену за своје услуге у текућем и претходним периодима (видети параграфе 67–69). Ово захтева од ентитета да одреди колико примања се може приписати текућем и претходним периодима (види параграфе 70–74) и да сачини процене (актуарске претпоставке) о демографским варијаблама (као што су флуктуација и смртност запослених) и финансијским варијаблама (као што су будућа повећања плата и медицинских трошкова) које ће имати ефекат на трошкове датих примања (види параграфе 75–98);

(ii) дисконтовање тих примања ради утврђивања садашње вредности обавеза за дефинисана примања и трошкове текућих услуга (види параграфе 67–69 и 83–86);

(iii) одбијање фер вредности свих средстава плана (види параграфе 113–115) од садашње вредности обавезе за дефинисана примања;

(б) одређивање износа нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања као износа дефицита или суфицита утврђеног под (а), коригованог за сваки ефекат ограничења нето средства по основу дефинисаних примања на лимит тог средства (видети параграф 64);

(ц) утврђивање износа за признавање у билансу успеха:

(i) трошак текућих услуга (види параграфе 70–74);

(ii) трошак прошлих услуга и добитак или губитак по намирењу (видети параграфе 99–112);

(iii) нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 123–126);

(д) утврђивање поновног одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања, коју треба признати у оквиру укупног осталог резултата, која се састоји од:

(i) актуарских добитака и губитака (видети параграфе 128 и 129);

(ii) приноса на средства плана, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграф 130); и

(iii) свих промена које су последица лимита средства (видети параграф 64), без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања.

Када неки ентитет има више од једног плана дефинисаних примања, тај ентитет примењује процедуре за сваки материјално значајан план посебно.

58 Ентитет треба да утврди нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања довољно редовно да се износи признати у финансијским извештајима не разликују материјално од износа који би били одређени на крају извештајног периода.

59 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.

60 У неким случајевима, процене, просеци и обрачунске пречице могу пружити поуздану апроксимацију детаљних обрачуна илустрованих у овом стандарду.

Рачуноводствено обухватање изведене обавезе

61 Ентитет треба да обрачуна не само своју законску обавезу према условима прописаним планом дефинисаних примања, већ и све изведене обавезе које настају из праксе датог ентитета које нису планом прописане. Праксе које нису планом прописане проузрокују настанак изведених обавеза, тамо где ентитет нема реалну алтернативу осим да запосленом исплати та примања. Пример изведене обавезе је када би промена праксе коју дати ентитет није планом прописао узроковала неприхватљиву штету у његовом односу са запосленима.

62 Услови прописани планом дефинисаних примања могу дозвољавати неком ентитету да оконча своје обавезе по основу плана. Без обзира на то, обично је тешко да ентитет оконча своју обавезу за неки план (без плаћања) 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

63 Ентитет признаје нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања у извештају о финансијској позицији.

64 Када ентитет има суфицит у плану дефинисаних примања, он одмерава нето средство по основу дефинисаних примања по нижем од:

(а) суфицита плана дефинисаних примања; и

(б) лимита за средство, одређеног коришћењем дисконтне стопе прописане у параграфу 83.

65 Нето средство по основу дефинисаних примања може да настане када је план дефинисаних примања финансиран са више средстава него што је то одговарајуће или када настану актуарски добици. Ентитет признаје нето средство по основу дефинисаних примања 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 редукција будућих доприноса или рефундације новца, било директно у тај ентитет или индиректно – другом плану који има дефицит. Лимит за средство је садашња вредност таквих будућих примања.

Признавање и одмеравање: садашња вредност обавеза за дефинисана примања и трошак текућих услуга

66 На коначни трошак за план дефинисаног примања могу утицати многе варијабле, као што су крајње плате, флуктуација и смртност запослених, доприноси запослених и трендови у ценама медицинских услуга. Крајњи трошак плана је неизвестан, 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 67–69);

(б) да се примања доделе периодима услуга (види параграфе 70–74); и

(ц) да се доставе актуарске претпоставке (види параграфе 75–98).

Актуарски методи вредновања

67 Ентитет ће користити 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.

68 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 70–74) и одмерава сваку ту јединицу засебно да би се дошло до финалне обавезе (види параграфе 75–98).

Пример који илуструје параграф 68

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 н.ј. 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 запосленом за кога се очекује да оде на крају 5. 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*
	н.ј.	*н.ј.*	*н.ј.*	*н.ј.*	*н.ј.*
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.*

69 Ентитет дисконтује укупну обавезу по основу примања по престанку запослења, чак и ако се очекује да део те обавезе буде измирен у току дванаест месеци после извештајног периода.

Додељивање примања периодима услуга

70 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) (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.

71 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 обезбеде 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 71

1 План дефинисаних примања обезбеђује једнократну суму примања од 100 н.ј., за сваку годину стажа, која је платива на дан пензионисања.

Примање од 100 н.ј. се додељују свакој години. Трошак текућих услуга има садашњу вредност од 100 н.ј. Садашња вредност обавезе за дефинисано примање је садашња вредност од 100 н.ј. 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% процењене 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.

72 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 уважава вероватноћу да неки запослени можда неће испунити све захтеве за стицање. Слично томе, иако нека 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.

Пример који илуструје параграф 72

1 План плаћа примања од 100 н.ј. за сваку годину стажа. Та примања постају стечена након десет година стажа.

Примање од 100 н.ј. се додељују 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 н.ј. 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 н.ј. се додељује свакој наредној години.

73 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.

Пример који илуструје параграф 73

1 Према одређеном плану се исплаћује једнократна сума примања од 1.000 н.ј. на коју се стиче право после десет година стажа. План не пружа будућа примања за наредне услуге.

Примање од 100 н.ј. (1.000 н.ј. подељено са десет) се додељују 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.

2 Према плану се исплаћује једнократна сума пензијских примања од 2.000 н.ј. 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 могао да оде у доби 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 н.ј. (2.000 н.ј. 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 примања од 100 (2.000 н.ј. подељено са 20) свакој од првих 20 година.

За запосленог који се придружи у 55. години живота, услуге након десет година неће водити материјалном износу даљих примања. За ове запослене ентитет додељује примање од 200 н.ј. (2.000 н.ј. 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 Медицински план по престанку запослења надо-кнађује 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 додељују се никакве примања.

4 Медицински план по престанку запослења надокнађује 10% 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.

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 71. 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 процењеног датума одласка.

Запосленима за које се очекује да оду у току десет година, не додељују се никакве примања.

74 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 70(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 илуструје параграф 74

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 додељује услугама након ових година старости.

Актуарске претпоставке

75 Актуарске претпоставке треба да буду непристрасне и међусобно компатибилне.

76 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) смртност (видети параграфе 81 и 82);

(ii) стопе флуктуације, инвалидности и ранијег пензионисања запослених;

(iii) сразмера чланова плана са зависним лицима, која ће имати право на примања;

(iv) сразмера чланова плана који ће изабрати сваку од врста расположивих опција плаћања у складу са условима плана; и

(v) стопе захтева на основу медицинских планова.

(б) финансијских претпоставки које се баве позицијама као што су:

(i) дисконтна стопа (види параграфе 83–86);

(ii) ниво примања, искључујући трошкове примања који падају на терет запослених, и будућих зарада (видети параграфе 87–95);

(iii) у случају медицинских примања, будући медицински трошкови, укључујући трошкове обраде захтева (тј. трошкове који настају приликом обраде и решавања захтева, укључујући и правне трошкове и накнаду проценитеља захтева) (види параграфе 96–98); и

(iv) порезе на доприносе везано за услуге пружене пре датума извештавања или на примања која су повезана са том услугом.

77 Актуарске претпоставке су непристрасне ако нису ни неопрезне нити претерано конзервативне.

78 Актуарске претпоставке су међусобно усаглашене ако одражавају економске односе између фактора као што су инфлација, стопе раста зарада 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.

79 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.

80Финансијске претпоставке треба да буду засноване на тржишним очекивањима на крају извештајног периода, за период током ког ће обавезе бити измирене.

Актуарске претпоставке: смртност

81 Ентитет утврђује сопствене претпоставке о смртности на основу својих најбољих процена смртности чланова плана, како у току запослења, тако и после његовог престанка.

82 У циљу процене коначног трошка примања, ентитет узима у обзир очекиване промене у смртности, на пример кроз измену стандардних табела смртности на основу процена побољшања у дужини животног века.

Актуарске претпоставке: дисконтна стопа

83 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. За валуте за које не постоји развијено тржиште за овакве висококвалитетне корпоративне обвезнице, треба користити тржишне приносе (на крају извештајног периода) на државне обвезнице, исказане у тој валути. Валута и рок корпоративних или државних обвезница треба да буду у складу са валутом и процењеним роком обавеза по основу примања по престанку запослења.

84 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.

85 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.

86 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.

Актуарске претпоставке: □зараде, примања и медицински трошкови

87 Ентитет одмерава своје обавезе по основу дефинисаних примања на бази која одражава:

(а) примања установљена под условима плана (или која проистичу из било које изведене обавезе која превазилази ове услове) на крају извештајног периода;

(б) процењена будућа повећања зараде која утичу на обавезе плаћања примања;

(ц) ефекте свих лимита на учешће послодавца у трошковима будућих примања;

(д) доприносе запослених и трећих страна који умањују коначни трошак ентитета за таква примања; и

(е) 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)историјски подаци 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.

88 Актуарске претпоставке одражавају промене будућих примања које утврђене у формалним условима датог плана (или изведена обавеза која превазилази те услове) на крају извештајног периода. Ово је случај када, на пример:

(а) ентитет има праксу повећања примања, на пример – ради ублажавања ефеката инфлације, а не постоји никаква индиција да ће се у будућности ова пракса променити;

(б) ентитет је обавезан било прописаним условима плана (или у изведеној обавези која превазилази те услове) или путем законодавства, да искористи било који суфицит из тог плана за примања партиципаната (види параграф 108(ц)); или

(ц) примања се разликују у зависности од циљних перформанси или других критеријума. На пример, услови плана могу прописати да ће се исплаћивати умањена примања или захтевати додатни доприноси од запослених у случају да су средства плана недовољна. Одмеравање обавезе одражава најбољу процену ефекта циљних перформанси или других критеријума.

89 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.

90 Процене пораста будућих зарада узимају у обзир инфлацију, старосну структуру, унапређења и остале значајне факторе, као што су понуда и потражња на тржишту рада.

91 Неки планови дефинисаних примања одређују лимите за доприносе које је ентитет обавезан да плаћа. Коначни трошак примања узима у обзир ефекат лимита за доприносе. Ефекат лимита за доприносе се утврђује за краћи период од:

(а) процењеног животног века ентитета; и

(б) процењеног животног века плана.

92 Неки планови дефинисаних примања захтевају од запослених или трећих страна да допринесу трошковима плана. Доприноси запослених умањују трошкове примања за ентитет. Ентитет разматра да ли доприноси трећих страна умањују трошак примања за ентитет, или представљају право на надокнаду као што је описано у параграфу 116. Доприноси запослених или трећих страна се прописују или у формалним условима плана (или проистичу из изведене обавезе која превазилази те услове), или подлежу дискреционом праву. Дискрециони доприноси запослених или трећих страна умањују трошкове услуга по уплати тих доприноса у план.

93 Доприноси запослених или трећих страна који се званично прописују у условима плана или умањују трошкове услуге (ако су повезани за услугом), или утичу на поновно одмеравање нето обавеза (средства) по основу дефинисаних примања (ако нису повезани са услугом). Пример доприноса који нису повезани са услугом је када су доприноси захтевани ради умањења дефицита насталог услед губитака по основу средстава плана или услед актуарских губитака. Ако су доприноси запослених или трећих страна повезани са услугом, ови доприноси умањују трошкове услуга на следећи начин:

(а) ако износ доприноса зависи од броја година пружања услуге, ентитет треба да припише доприносе периодима пружања услуга користећи исти метод приписивања који се захтева параграфом 70 за бруто допринос (то јест, применом формуле плана доприноса или на праволинијској основи); или

(б) ако је износ доприноса независан од броја година пружања услуге, ентитету је дозвољено да признаје такве доприносе као умањење трошкова услуге за период у ком је пружана повезана услуга. Примери доприноса који су независни од броја година пружања услуге укључују оне који су фиксни проценти зараде запосленог, фиксне износе током периода пружања услуге или у зависности од старости запосленог.

Параграф А1 садржи додатне смернице за примену.

94 За доприносе од запослених или трећих страна који се приписују периодима пружања услуге у складу са параграфом 93(а), промене у доприносима резултирају у:

(а) трошку текућих и прошлих услуга (ако те промене нису званично прописане у условима плана и не проистичу из изведене обавезе); или

(б) актуарским добицима и губицима (ако су те промене званично прописане у условима плана или проистичу из изведене обавезе).

95 Нека примања по престанку запослења су везана за варијабле као што су ниво државних пензијских примања или државна медицинска нега. Мерење оваквих примања одражава најбоље процене оваквих варијабли, засновано на ранијем тренду и осталим поузданим доказима.

96 Претпоставке о трошковима треба да узму у обзир процене будућих промена у трошковима медицинских услуга, које проистичу како из инфлације тако и из специфичних промена медицинских трошкова.

97 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.

98 Ниво и учесталост захтева су нарочито осетљиви на старост, здравствено стање и пол запослених (и њихових зависних 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 података. Они се такође коригују када постоји поуздан доказ да се ти историјски трендови неће наставити.

Трошак прошлих услуга и добици и губици настали по основу измирења

99 Пре утврђивања трошка прошлих услуга, или добитка или губитка насталих по основу измирења, ентитет поново одмерава нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања коришћењем актуелне фер вредности средстава плана и актуелних актуарских претпоставки (укључујући и актуелне каматне стопе на тржишту и остале актуелне тржишне цене) који одражавају примања понуђена планом пре измена плана, значајних смањења плана или измирења примања.

100 Ентитет није обавезан да направи разлику између трошкова прошлих услуга насталих услед измене плана, трошкова прошлих услуга насталих услед његовог значајног смањења или добитка или губитка насталог по намирењу, ако се те трансакције догоде истовремено. У неким случајевима, измена плана се догађа пре измирења, као у случају када ентитет измени примања по плану и накнадно измири измењена примања. У тим случајевима ентитет признаје трошкове претходне услуге пре било ког добитка или губитка по намирењу.

101 Намирење настаје заједно са изменом и значајним смањењем плана ако је неки план укинут, тако да је обавеза намирена, а тај план престао да постоји. Међутим, укидање плана није намирење ако је тај план замењен новим који нуди примања која су у суштини идентична.

Трошкови прошлих услуга

102 Трошак прошле услуге представља промену садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања која резултира из измене или значајних смањења плана.

103 Ентитет признаје трошак претходне услуге као трошак на ранији датум од следећа два:

(а) када наступи измена или значајно смањење плана; и

(б) када ентитет призна повезане трошкове реструктурирања (видети IAS 37) или отпремнина (видети параграф 165).

104 Измена плана се догађа када ентитет уведе или повуче план дефинисаних примања или измени примања која се исплаћују по основу постојећег плана дефинисаних примања.

105 Значајно смањење се догађа када ентитет значајно смањи број запослених који су покривени планом. Значајно смањење може да наступи због изолованог догађаја, као што је затварање фабрике, обустављање пословања или укидање или суспензија плана.

106 Трошкови прошлих услуга могу да буду позитивни (када су примања уведена или промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања повећана) или негативни (када су примања повучена или

промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања умањена).

107 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.

108 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 или од приноса на средства плана 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 (трошак претходне услуге не постоји зато што резултујући пораст обавеза представља актуарски губитак, види параграф 88); и

(д) пораст у стеченим примањима (тј. примања која нису условљена будућим запослењем, видети параграф 72) 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).

Добици и губици настали по основу измирења (намирења)

109 Добитак или губитак настао по основу измирења представља разлику између:

(а) садашње вредности измирене обавезе по основу дефинисаног примања, на начин како је утврђена на датум измирења; и

(б) цене измирења, укључујући и сва средства плана која су пренета и сва плаћања која је ентитет директно извршио, а везана су за измирење.

110Ентитет признаје добитак или губитак од намирења плана дефинисаних примања када се намирење настане.

111 Намирење настаје када ентитет ступа у трансакцију којом се елиминишу све даље правне или изведене обавезе за део или цео износ примања која су део плана дефинисаних примања (сем плаћања примања запосленима

или у име запослених која су прописана условима плана и која су укључена у актуарске претпоставке). На пример, једнократан пренос значајних обавеза послодавца у оквиру плана на осигуравајућу кућу кроз куповину полисе осигурања представља намирење; једнократна исплата суме готовине, у складу са условима плана, учесницима плана у замену за њихово право на добијање дефинисаних примања након престанка запослења не представља намирење.

112 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 46) да плати будуће износе, ако осигуравач не исплати примања запосленима наведена у полиси осигурања. Параграфи 116–119 обрађују признавање и мерење права на надокнаду по полисама осигурања које не спадају у средства плана.

Признавање и одмеравање: средства плана

Фер вредност средстава плана

113 Фер вредност средстава плана се одузима од садашње вредности обавеза за дефинисана примања у поступку утврђивања дефицита или суфицита.

114 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 држе у том фонду. Средства плана се редукују за сваку обавезу фонда која није повезана са примањима запослених, на пример – обавезе из пословања и друге обавезе које настају из дериватних финансијских инструмената.

115 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 (која подлеже било каквим умањењима која се захтевају уколико износи који треба да се приме на основу тих полиса осигурања нису наплативи у потпуности).

Надокнаде

116 Када и једино када је практично сигурно да ће друга страна надокнадити неке или све издатке неопходне за намирење обавезе по основу дефинисаних примања, ентитет:

(а) признаје своје право на надокнаду као засебно средство. Ентитет одмерава то средство по фер вредности;

(б) издваја и признаје промене у фер вредности свог права на надокнаду на исти начин као и за промене у фер вредности средстава плана (видети параграфе 124 и 125). Компоненте трошкова дефинисаних примања признате у складу са параграфом 120 се могу признати у нето износу везаном за измене у књиговодственој вредности права на повраћај.

117 Понекад је ентитет у могућности да тражи од друге стране, као што је осигуравач, да плати део или целокупне издатке неопходне ради намирења обавезе по основу дефинисаних примања. Полисе осигурања, сходно дефиницији из параграфа 8, чине средства плана. Ентитет обрачунава те квалификоване полисе осигурања, као и сва остала средства плана, а параграф 116 се не примењује (види параграфе 46–49 и 115).

118 Када нека полиса осигурања коју држи ентитет није квалификована, онда она не представља средство плана. Параграф 116 је релевантан за такве случајеве: ентитет признаје своје право на повраћај на основу полисе осигурања као засебно средство, а не као одбитак при одређивању дефицита или суфицита дефинисаног примања. Параграф 140(б) захтева од ентитета да обелодани сажет опис везе између права на повраћај и обавезе у вези с њим.

119 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 релевантне обавезе (а која подлеже било каквом смањењу које се захтева уколико тај повраћај није у потпуности наплатив).

Компоненте трошкова дефинисаних примања

120 Ентитет признаје компоненте трошкова дефинисаних примања, осим до обима за који неки други IFRS захтева или дозвољава њихово укључење у трошкове (вредност) неког средства, као што следи:

(а) трошкови услуга (видети параграфе 66–112) у билансу успеха;

(б) нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 123–126) у билансу успеха; и

(ц) поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 127–130) у осталом укупном резултату.

121 Остали IFRS захтевају укључивање одређених трошкова примања запослених у трошкове (вредност) средстава као што су залихе и 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 120.

122 Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања призната у осталом укупном резултату се не рекласификују у добитак или губитак у будућем периоду. Међутим, ентитет може да пренесе у капитал такве износе признате у осталом укупном резултату.

Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања

123 Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања се обрачунава множењем нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања са дисконтном стопом назначеном у параграфу 83, која се утврђује на почетку годишњег извештајног периода, узимајући у обзир све измене у нето обавези (средству) по основу дефинисаних примања током периода, као последице уплата доприноса и исплата примања запосленима.

124 Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања се може посматрати као сачињена од прихода од камате на средства плана, трошкова камате на обавезу по основу дефинисаних примања и камате по основу ефеката лимита на средства поменутог у параграфу 64.

125 Приход од камате на средства плана представља компоненту приноса на средства плана и обрачунава се множењем фер вредности средстава плана са дисконтном стопом назначеном у параграфу 83, где се оба утврђују на почетку годишњег извештајног периода, узимајући у обзир све измене у средствима плана која се држе током периода, као последице уплата доприноса и исплата примања запосленима. Разлика између прихода од камате на средства плана и приноса на средства плана се укључује у поновно одмеравање нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања.

126 Камата по основу ефеката лимита средства је део укупне промене у ефекту лимита на средства, и обрачунава се множењем ефекта лимита средства са дисконтном стопом назначеном у параграфу 83, где се оба утврђују на почетку годишњег извештајног периода. Разлика између тог износа и укупне промене у ефекту лимита средства се укључује у поновно одмеравање нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања.

Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања

127 Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања обухватају:

(а) актуарске добитке и губитке (видети параграфе 128 и 129);

(б) приносе на средства плана (видети параграф 130), без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграф 125); и

(ц) сваку промену у ефекту лимита средства, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграф 126).

128 Актуарски добици и губици настају услед повећања или смањења садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања због промена у актуарским претпоставкама и искуствених корекција. Узроци актуарских добитака и губитака укључују, на пример:

(а) неочекивано високе или ниске стопе флуктуације запослених, рано пензионисање или смртност или пораст зарада, примања (ако прописани или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова;

(б) ефекте промена у претпоставкама везаним за опције плаћања примања;

(ц) утицај промена у проценама будућих флуктуација запослених, раног пензионисања или смртности, или увећања зарада, примања (ако прописани или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова; и

(д) ефекте промена дисконтне стопе.

129 Актуарски добити и губици на укључују садашњу вредност обавеза за дефинисана примања због увођења, измена, значајних смањења или намирења плана дефинисаних примања, или промена у примањима која се плаћају по плану дефинисаних примања. Такве измене резултирају у трошковима прошлих услуга или добицима или губицима по намирењу.

130 У одређивању приноса на средства плана, ентитет одбија трошкове управљања средствима плана и све порезе који падају на терет самог плана, осим оних пореза који су укључени у актуарске претпоставке коришћене у одмеравању обавезе по основу дефинисаних примања (параграф 76). Остали административни трошкови се не одбијају од приноса на средства плана.

Презентација

Пребијање (компензација)

131 Ентитет треба да пребија средство повезано са планом, са обавезом која се односи на други план када, и само када тај ентитет:

(а) има законски примењиво 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.

132 Критеријуми за пребијање су слични онима који су постављени за финансијске инструменте у IAS 32 – *Финансијски инструменти: Презентација*.

Разликовање обртних (краткорочних)/сталних (дугорочних) ставки

133 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.

Компоненте трошкова дефинисаних примања

134 Параграф 120 захтева од ентитета да у билансу успеха призна трошкове услуга и нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања. Овим стандардом се не утврђује начин на који ентитет треба да презентира трошкове услуга и нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања. Ентитет те компоненте признаје у складу а IAS 1.

Обелодањивање

135 Ентитет обелодањује следеће информације које:

(а) објашњавају карактеристике његових планова дефинисаних примања и са њима повезане ризике (видети параграф 139);

(б) идентификују и објашњавају износе у финансијским извештајима који проистичу из планова дефинисаних примања (видети параграфе 140–144); и

(ц)описују како његови планови дефинисаних примања могу да утичу на износе, временски распоред и неизвесност будућих токова готовине ентитета (видети параграфе 145–147).

136 Да би се испунили циљеви из параграфа 135, ентитет узима у обзир све следеће елементе:

(а) ниво детаља потребан да се задовоље захтеви обелодањивања;

(б) колику пажњу треба посветити сваком различитом захтеву;

(ц) у којој мери треба спровести груписања или рашчлањавања; и

(д) да ли су корисницима финансијских извештаја потребне додатне информације за оцењивање обелодањених квантитативних информација.

137 Ако су обелодањивања дата у складу са захтевима овог стандарда и другим IFRS недовољна за испуњење циљева из параграфа 135, ентитет обелодањује додатне информације потребне за испуњење тих циљева. На пример, ентитет може да презентира анализу садашње вредности обавезе за дефинисања примања у којој се прави разлика између природе,

карактеристика и ризика обавезе. Таква обелодањивања могу да направе разлику:

(а) између износа који се дугују активним члановима, одложеним члановима и пензионерима.

(б) између стечених примања и кумулираних али нестечених примања.

(ц) између условних примања, износа који су приписиви будућим повећањима зарада и другим примањима.

138 Ентитет процењује да ли сва или само нека обелодањивања треба рашчланити да би се направила разлика између планова или групе планова са материјално различитим ризицима. На пример, ентитет може да рашчлани обелодањивање о плановима у којем се приказује једна или више следећих особина:

(а) различите географске локације;

(б) различите карактеристике као што су пензијски планови на бази равномерне зараде, пензијски планови на бази последње плате и медицински планови након престанка запослења;

(ц) различита регулаторна окружења;

(д) различити сегменти извештавања;

(е) различити аранжмани финансирања (нпр. планови који у потпуности нису обезбеђени фондом, планови који су потпуно или делимично обезбеђени фондом).

Карактеристике планова дефинисаних примања и са њима повезани ризици

139 Ентитет обелодањује:

(а) информације о карактеристикама својих планова дефинисаних примања, укључујући:

(i) природу примања коју пружа план (нпр. планови дефинисаних примања на бази последње плате или гарантован план на бази доприноса);

(ii) опис законског оквира у коме такав план послује, на пример ниво минималних захтева за финансирањем, и сви ефекти законског оквира на план, као што су лимити за средства (видети параграф 64);

(iii) опис одговорности другог ентитета за управљање планом, на пример одговорност повереника или управног одбора плана;

(б) опис ризика којима план излаже ентитет, са фокусирањем на све необичне ризике својствене ентитету или плану, и све значајне концентрације ризика. На пример, ако су средства плана превасходно инвестирана у једну класу инвестиција, нпр. некретнине, план би могао да изложи ентитет ризику концентрације тржишта некретнина;

(ц) опис свих измена, значајних смањења и намирења плана.

Објашњења износа у финансијским извештајима

140 Ентитет обезбеђује усаглашавање између почетног и крајњег стања за сваку од следећих ставки, ако је то примењиво:

(а) нето обавезе (средство) по основу дефинисаних примања, са засебним приказивањем усаглашавања за:

(i) средства плана;

(ii) садашњу вредност обавезе по основу дефинисаних примања;

(iii) ефекат лимита за средства;

(б) сва права на повраћаје/рефундирање. Ентитет такође описује однос између свих права на повраћаје/рефундирања и повезане обавезе.

141 Свако усаглашавање наведено у параграфу 140 приказује следеће, ако је примењиво:

(а) трошак текућих услуга;

(б) приходи или расходи камата;

(ц) поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања, са одвојеним приказивањем:

(i) приноса на средства плана, без износа који су обухваћени каматом под (б);

(ii) актуарских добитака и губитака проистеклих из промена у демографским претпоставкама (видети параграф 76(а));

(iii) актуарских добитака и губитака проистеклих из промена у финансијским претпоставкама (видети параграф 76(б));

(iv) промена у ефекту лимитирања нето средства дефинисаног плана на лимит за средство, без износа који су обухваћени каматом под (б). Ентитет такође обелодањује начин на који је одредио максимални износ економске користи који је доступан, тј. да ли је примање у виду рефундације, смањења будућих доприноса или комбинације та два;

(д) трошак прошлих услуга и добици и губици од намирења. Као што дозвољава параграф 100, није обавезно правити разлику између трошка прошлих услуга и добитака или губитака од намирења ако они настају истовремено;

(е) ефекат промена девизних курсева;

(ф) доприносе плану, са одвојеним приказивањем доприноса послодавца и учесника плана;

(г) исплатама из плана, са одвојеним приказивањем износа исплаћених за сва намирења;

(х) ефекте пословних комбинација и отуђења.

142 Ентитет рашчлањује фер вредности средстава плана по класама у којима се прави разлика у природи и ризицима тих средстава, са даљом поделом сваке класе средстава плана у она са котираном тржишном ценом на активном тржишту (у складу са дефиницијом из IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*) и она за која то није случај. На пример, и с обзиром на степен обелодањивања који је размотрен у параграфу 136, ентитет може да направи разлику између:

(а) готовине и еквивалената готовине;

(б) власничких инструмената капитала (разврстани по привредним делатностима, величини друштва, географској локацији, итд.);

(ц) дужничких инструмената (разврстани по емитенту, кредитном квалитету, географској локацији, итд.);

(д) некретнинама (разврстани по географској локацији, итд.);

(е) деривата (разврстани по врсти преузетог ризика по уговору, на пример, уговори по каматним стопама, девизни уговори, уговори за капитал, кредитни уговори, дугорочни свопови, итд.);

(ф) инвестиционих фондова (разврстани по врстама фондова);

(г) хартија од вредности обезбеђеним имовином; и

(х) структурираних дуговања.

143 Ентитет обелодањује фер вредност сопствених преносивих финансијских инструмената ентитета који се држе као средства плана, и фер вредност средстава плана која су некретнине или друга средства које користи сам ентитет.

144 Ентитет обелодањује значајне актуарске претпоставке коришћене за одређивање садашње вредности обавезе за дефинисана примања (видети параграф 76). Таква обелодањивања су у апсолутним вредностима (на пример, као апсолутни проценат, а не само као разлику између различитих процената или других варијабли). Када неки ентитет пружа заједничка обелодањивања за групу планова, таква обелодањивања се дају у облику пондерисаних просека или у релативно уским распонима.

Износ, временски распоред и неизвесност будућих токова готовине

145 Ентитет обелодањује:

(а) анализу осетљивости за сваку значајну актуарску претпоставку (као што је обелодањено по параграфу 144) на крају извештајног периода,

приказујући како би на обавезу за дефинисана примања утицале промене у релевантним актуарским проценама које су разумно могуће на тај датум;

(б) методе и претпоставке коришћене у припреми анализе осетљивости која је захтевана под (а) и ограничења тих метода;

(ц) промене из претходног периода у методама и претпоставкама коришћеним у припреми анализе осетљивости, као и разлоге таквих промена.

146 Ентитет обелодањује опис свих стратегија за упаривање средстава и обавеза које се користе у плану или их користи ентитет, укључујући и употребу ануитета и других техника за управљање ризицима, као што су дугорочни свопови.

147 Да би обезбедио индикацију о ефекту плана дефинисаних примања на будуће токове готовине ентитета, ентитет обелодањује:

(а) опис свих аранжмана финансирања и политика финансирања који утичу на будуће доприносе;

(б) очекиване доприносе плану у следећем годишњем извештајном периоду:

(ц) информације о профилу доспећа обавеза за дефинисана примања. То укључује и просечан пондерисан период трајања обавезе за дефинисана примања и може да обухвати друге информације о временском распореду плаћања примања, као што је анализа по рочности доспећа исплата примања запосленима.

Планови за више послодаваца

148 Ако ентитет учествује у плану дефинисаних примања за више послодаваца, он обелодањује:

(а) опис аранжмана финансирања, укључујући и методу коришћену за одређивање стопе доприноса ентитета и све минималне захтева који се односе на финансирање;

(б) опис нивоа до ког ентитет сноси одговорност према плану за обавезе других ентитета, у складу са уговорним условима плана за више послодаваца;

(ц) опис сваке договорене расподеле дефицита или суфицита приликом:

(i) ликвидације плана; или

(ii) повлачења ентитета из плана;

(д) ако ентитет рачуноводствено обухвата план као да је план дефинисаних доприноса, у складу са параграфом 34, он, поред информација захтеваних под (а)–(ц) и уместо информација захтеваним у параграфима 139–147, обелодањује следеће:

(i) чињеницу да је тај план, план дефинисаних примања;

(ii) разлог због ког нису доступне довољне информације које би ентитету омогућиле да тај план рачуноводствено обухвати као план дефинисаних примања;

(iii) очекиване доприносе плану у следећем годишњем извештајном периоду;

(iv) информације о свим дефицитима или суфицитима плана који могу утицати на износ будућих доприноса, укључујући и основу коришћену за одређивање тог дефицита или суфицита и импликација за ентитет, ако постоје;

(v) индикацију нивоа учешћа ентитета у плану у поређењу са другим ентитетима учесницима. Примери мерила која могу пружити такву индикацију укључују ентитетов пропорционални део у укупним доприносима плану или ентитетову пропорцију у укупном броју активних чланова, пензионисаних чланова, и бивших чланова са правом на примања, ако су такве информације расположиве.

Планови дефинисаних примања који деле ризик између ентитета под заједничком контролом

149 Када ентитет учествује у плану дефинисаних примања који дели ризик између ентитета под заједничком контролом, он обелодањује:

(а) уговорни споразум или званичну политику терећења трошком нето дефинисаних примања или чињеницу да не постоји таква политика;

(б) политику одређивања доприноса који ентитет треба да плати;

(ц) ако ентитет обрачунава алокацију трошка нето дефинисаних примања у складу са параграфом 41 – све информације о плану као целини у складу са параграфима 135–147;

(д) ако ентитет обрачунава доприносе који се плаћају за период у складу са параграфом 41 – информације о плану као целини у складу са параграфима 135–137, 139, 142–144 и 147(а) и (б).

150 Информације захтеване у параграфу 149(ц) и (д) могу се обелоданити указивањем на обелодањивања у финансијским извештајима другог ентитета у групи, ако:

(а) финансијски извештаји тог ентитета групе засебно приказују и обелодањују захтеване информације о плану; и

(б) финансијски извештаји тог ентитета групе су доступни корисницима финансијских извештаја под истим условима као и финансијски извештаји ентитета и то у исто време или чак раније од финансијских извештаја ентитета.

Захтеви обелодањивања у другим IFRS

151 Тамо где се то захтева IAS 24, ентитет објављује информације о:

(а) трансакцијама повезаних страна са плановима примања по престанку запослења; и

(б) примања по престанку запослења за кључно руководство.

152 Када то захтева IAS 37, ентитет обелодањује информације о потенцијалним обавезама које настају из обавеза за примања по престанку запослења.

Остала дугорочна примања запослених

153 Остала дугорочна примања запослених укључују ставке као што су следеће, ако се не очекују да буду плаћене у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге:

(а) дугорочна плаћена одсуства као што су радна одсуства или одсуства због усавршавања;

(б) јубиларне награде или награде за дугогодишњи рад;

(ц) примања по основу дугорочне неспособности;

(д) учешће у расподели добити и бонуси; и

(е) одложене надокнаде.

154 Одмеравање осталих дугорочних примања запослених обично не подлеже истом степену неизвесности као одмеравање примања по престанку запослења. Из тог разлога овај стандард захтева поједностављени метод рачуноводственог обухватања за остала дугорочна примања запослених. За разлику од рачуноводственог обухватања захтеваног за примања по престанку запослења, овај метод не признаје поновна одмеравања у укупном осталом резултату.

Признавање и одмеравање

155 За признавање и одмеравање суфицита или дефицита у другом дугорочном плану примања запослених, ентитет примењује параграфе 56–98 и 113–115. Ентитет примењује параграфе 116–119 при признавању и мерењу било ког права на надокнаду/рефундирање.

156 За остала дугорочна примања запослених, ентитет признаје нето збир следећих износа, у добитку или губитку, осим до нивоа за који неки други IFRS захтева или дозвољава његово укључење у трошкове (вредност) неког средства:

(а) трошак услуга (види параграфе 66–112);

(б) нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 123–126); и

(ц) поновно одмеравање нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 127–130).

157 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

158 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о другим дугорочним примањима запослених, остали IFRS могу да захтевају та обелодањивања. На пример, IAS 24, захтева обелодањивања о примањима запослених на кључним управљачким местима. IAS 1 захтева обелодањивање расхода по основу примања запослених.

Отпремнине

159 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. Отпремнине су последица или одлуке ентитета да прекине запослење или одлуке запосленог да прихвати од ентитета понуђено примање у замену за прекид запослења.

160 Отпремнине не укључују примања запослених која проистичу из прекида запослења на захтев запосленог без постојања понуде ентитета, или због обавезног одласка у пензију, зато што су таква примања, примања по престанку запослења. Неки ентитети обезбеђују нижи ниво примања за прекид запослења на захтев запосленог (који је суштински примање по престанку запослења) него за прекид запослења на захтев ентитета. Разлика између примања обезбеђеног за прекид запослења на захтев запосленог и већег примања обезбеђеног за прекид на захтев ентитета представља отпремнину.

161 Облик примања запосленог не одређује да ли је оно обезбеђено у замену за услугу или у замену за прекид радног односа запосленог. Отпремнине уобичајено представљају исплате једнократне суме, али понекад такође укључују и:

(а) увећање примања након престанка запослења, било индиректно кроз план дефинисаних примања или директно.

(б) зараду до краја одређеног периода, ако запослени не врши услуге које доносе економску корист ентитету.

162 Знаци да је примање запосленог обезбеђено у замену за услуге укључују следеће:

(а) примање је условљено будућим пружањем услуге (укључујући примања која расту услед даљег пружања услуга).

(б) примање се обезбеђује у складу са условима плана примања запосленог.

163 Неке отпремнине се обезбеђује у складу са условима постојећег плана примања запосленог. На пример, она могу бити дефинисана статутом, уговором о раду или синдикалним споразумом, или могу бити подразумевана у склопу претходне праксе послодавца везано за обезбеђење сличних примања. Као други пример, ако ентитет понуди примања у дужем периоду, или ако постоји дужи период између понуде и очекиваног датума стварног прекида, ентитет разматра да ли је утврдило нови план примања запослених и према томе да ли су примања понуђена у складу са тим планом отпремнине или планом примања по престанку запослења. Примања запослених понуђена у складу са условима плана примања запослених су отпремнине ако оне проистичу како из одлуке ентитета да раскине запослење запосленог тако и из чињенице да нису условљена будућим пружањем услуга.

164 Нека примања запослених су обезбеђена 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 јурисдикцијама 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.

Признавање

165 Ентитет признаје обавезу и трошак отпремнина на један од два следећа датума, зависно од тога који је ранији:

(а) када ентитет више не може да повуче понуду за та примања; и

(б) када ентитет призна трошкове реструктурирања који су у делокругу IAS 37 и који укључују исплату отпремнина.

166 За отпремнине које се плаћају као резултат одлуке запосленог да прихвати понуђена примања у замену за прекид запослења, време када ентитет више не може да повуче понуду за отпремнине је један од два следећа датума, зависно од тога који је ранији:

(а) када запослени прихвати понуду; и

(б) када ступи на снагу ограничење (на пример, правни, законски или уговорни захтев или друго ограничење) за способност ентитета да повуче понуду. То се догађа када је понуда направљена, ако је ограничење постојало у време прављења понуде.

167 За отпремнине које се плаћају као резултат одлуке ентитета да раскине запослење запосленог, ентитет више не може да повуче понуду за отпремнине када је ентитет саопштио запосленима на које се то односи план раскида где су сви следећи критеријуми испуњени:

(а) Активности неопходне за извршење плана указују да је мало вероватно да ће доћи до значајних измена плана;

(б) У плану је назначен број запослених чије се запослење раскида, са класификацијом њихових радних места или функција и њихових локација (али план не мора да наведе запослене појединачно) и очекиваним датумом завршетка;

(ц) Планом се утврђују отпремнине које ће запослени примити са довољним појединостима које омогућују запосленима да одреде износ примања који им следује по раскиду запослења;

168 Када неки ентитет признаје отпремнине, он ће можда морати да обрачуна и измену или значајно смањење других примања запослених (види параграф 103).

Одмеравање

169Ентитет одмерава отпремнине приликом почетног признавања, и одмерава и признаје накнадне измене, у складу са природом примања запослених, под условом да ако отпремнине увећавају примања након престанка запослења, онда ентитет примењује захтеве за примања након престанка запослења. У супротном:

(а)ако се очекује плаћање отпремнина у потпуности у року од дванаест месеци од краја годишњег извештајног периода у коме су отпремнине признате, ентитет примењује захтеве који се односе на краткорочна примања запослених;

(б) ако се не очекује плаћање отпремнина у потпуности у року од дванаест месеци од краја годишњег извештајног периода, онда ентитет примењује захтеве који се односе на остала дугорочна примања запослених.

170 Будући да се отпремнине не пружају у замену за услугу, параграфи 70–74 који се односе на повезивање примања са периодима пружања услуга нису релевантни.

Пример који илуструје параграфе 159–170

Историјат

Као последица недавног стицања, ентитет планира да затвори фабрику у року од десет месеци и, у том моменту, да прекине запослење свих преосталих запослених у фабрици. Будући да је ентитету неопходна стручност запослених у фабрици за окончање неких уговора, он објављује план прекида запослења као што следи.

Сваки запослени који остане и пружи услуге до момента затварања фабрике ће примити на датум прекида суму у готовини од 30.000 н.ј. Запослени који напусте фабрику пре њеног затварања ће примити 10.000 н.ј.

У фабрици има 120 запослених. У моменту објављивања плана, ентитет очекује да ће њих 20 напустити фабрику пре њеног затварања. Према томе, укупан очекивани одлив готовине у складу са планом је 3.200.000 н.ј. (тј. 20 × 10.000 н.ј. + 100 × 30.000 н.ј.). У складу са захтевима параграфа 160, ентитет рачуноводствено обухвата примања обезбеђена у замену за прекид запослења као отпремнине, док примања обезбеђена у замену за услуге обрачунава као краткорочна примања запослених.

Отпремнине

Примање обезбеђено у замену за прекид запослења износи 10.000 н.ј. То је износ који ентитет мора да плати за прекид запослења, независно од тога да ли запослени остане и настави да пружа услугу до затварања фабрике или напусти фабрику пре затварања. Иако запослени могу да напусте фабрику пре њеног затварања, прекид запослења свих запослених је резултат одлуке ентитета да затвори фабрику и да раскине све уговоре о раду (тј. сви запослени ће напустити фабрику када она буде затворена). Према томе ентитет признаје обавезу од 1.200.000 н.ј. (тј. 120 × 10.000 н.ј.) за отпремнине обезбеђене у складу а планом примања запослених на датум који је ранији од датума објављивања плана прекида запослења и датума када ентитет признаје трошкове реструктурирања повезане са затварањем фабрике.

Примања обезбеђена у замену за услугу

Додатна примања која ће запослених примити ако пруже услуге током целокупног периода од десет месеци су у замену за услуге које ће пружати током тог периода. Ентитет их рачуноводствено обухвата као краткорочна примања запослених зато што ентитет очекује да ће их платити пре истека периода од дванаест месеци од краја годишњег периода извештавања. У овом примеру потреба за дисконтовањем не постоји, тако да се трошак од 200.000 н.ј. (т.ј. 2.000.000 н.ј. ÷ 10) признаје у сваком месецу током десетомесечног периода пружања услуга, са одговарајућим повећањем књиговодствене вредности обавезе.

Обелодањивање

171 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о отпремнинама, остали IFRS могу да захтевају та обелодањивања. На пример,

IAS 24, захтева обелодањивања о примањима запослених на кључним управљачким местима. IAS 1 захтева обелодањивање расхода по основу примања запослених.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

172 Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај IFRS за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

173 Ентитет примењује овај стандард ретроспективно, у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, осим што:

(а) ентитет није у обавези да коригује износе средстава изван делокруга овог стандарда за измене трошкова примања запослених који су укључени у књиговодствену вредност пре датума почетка прве примене. Датум почетка прве примене је почетак најранијег претходног периода презентираног у првим финансијским извештајима у којима је ентитет усвојио овај стандард.

(б) у финансијским извештајима за периоде који почињу пре 1. јануара 2014. године, ентитет није дужан да прикаже упоредне информације за обелодањивања захтевана у параграфу 145 о осетљивостима обавеза дефинисаних примања.

174 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у параграфу 8 и измењен је параграф 113. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

175 Објављивањем *Планова дефинисаних примања: доприноси запослених* (Измене IAS 19), у новембру 2014. године, извршене су измене параграфа 93–94. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно за годишње периоде који почињу на дан 1. јул 2014. и касније, у складу са IAS 8, *Рачуноводствене политике, измене рачуноводствених процена и грешке*. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

176 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2012–2014,* у септембру 2014. године, измењен је параграф 83 и додат параграф 177. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

177 Ентитет треба да примењује измену у параграфу 176 од почетка најранијег упоредног периода презентованог у првим финансијским извештајима у којима ентитет примењује ову измену. Сва почетна кориговања која проистичу из примене измене треба да се признају у нераспоређеној добити на почетку тог периода.

178*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прилог А
Упутство за примену

Овај прилог је саставни део IFRS. У њему је описана примена параграфа 92-93 и има једнаку важност као остали делови IFRS.

А1 Рачуноводствени захтеви који се односе на доприносе од запослених или трећих страна илустровани су следећим дијаграмом

Међународни рачуноводствени стандард 20
Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи[1]

Делокруг

1 Овај стандард се примењује за рачуноводствено обухватање и обелодањивање државних давања и за обелодањивање других облика државне помоћи.

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.

––––––––

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'.

(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 41 *Пољопривреда*.

Дефиниције

3 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним 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.**

Зајмови који су предмет опроста **су зајмови за које се давалац одриче од захтева за враћање под извесним прописаним условима.**

Фер вредност **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***)**

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, не треба да се признају све док не постоји оправдана увереност:

(а) да ће се ентитет придржавати услова повезаних са давањима; и

(б) да ће давање бити примљено.

_____

2 Такође видети и SIC10 Државна помоћ – без конкретног повезивања са пословним активностима.

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 IFRS 9

Финансијски инструменти. Предност каматне стопе испод тржишне се мери као разлика између иницијалне књиговодствене вредности зајма одређене у складу са IFRS 9 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;

(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;

(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 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 презентују у оквиру биланса успеха, било засебно било у оквиру опште позиције као што су „Остали приходи”; алтернативно, при извештавању, за износ давања се умањују повезани расходи.

29А [Брисан]

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) између следећа два:

(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 Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Поред тога, њиме је додат параграф 29А. 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.

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.

44 [Брисан] 45 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у параграфу 3. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

46 Објављивањем *Презентације ставки у осталом укупном резултату* (измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењен је параграф 29 и брисан параграф 29А. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

47 [Брисан]

48 Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 10А и обрисани параграфи 44 и 47. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

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 иностранo пословање. Поред тога, ентитет може вршити презентацију својих финансијских извештаја у страној валути. Циљ овог стандарда је да пропише начин укључивања трансакција у страној валути и иностраних пословања у финансијске извештаје ентитета и превођења финансијских извештаја у валуту за презентацију.

2 Главна питања су: који девизни курс (курсеве) користити и како исказати ефекте промена девизних курсева у финансијским извештајима.

Делокруг

3 Овај стандард се примењује:[1]

(а)код рачуноводственог обухватања трансакција и салда у страним валутама, осим трансакција дериватима и салда која су у делокругу IFRS 9 *Финансијски инструменти***;**

(б) код превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања које је обухваћено финансијским извештајима ентитета путем консолидације или методе удела; и

(ц) код превођења резултата и финансијске позиције ентитета у валуту за презентацију.

4 IFRS 9 се примењује на многе деривате у страним валутама и, сходно томе, они се искључују из делокруга овог стандарда. Међутим, они деривати у страној валути који нису обухваћени IFRS-ом 9 (нпр. неки деривати у страној 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 односе 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 иностранo пословање. На рачуноводство хеџинга примењује се IFRS 99.

6 Овај стандард се примењује на презентацију финансијских извештаја ентитета у страној 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 страној 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 коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Закључни курс **је промптни 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 цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***)**

_____

1 Такође видети и SIC7 Увођење евра

Страна валута **је било која валута осим функционалне валуте ентитета.**

Иностранo пословање **је ентитет који је зависни ентитет, придружени ентитет, заједнички аранжман 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 утврдивом броју новчаних јединица.**

Нето инвестирање у иностранo пословање **представља износ учешћа извештајног ентитета у нето средствима тог пословања.**

Валута за презентацију **јесте валута у којој се презентују финансијски извештаји.**

Промптни 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 деноминују и измирују продајне цене његових добара и услуга); и

(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 деноминују 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);

(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 аранжман 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;

(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.

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 прерачунавају у складу са IAS-ом 29 *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*. Ентитет не може избећи прерачунавање 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 иностранo 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 иностранo 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 иностранo 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 иностранo 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 иностранo пословање (као што је зависни ентитет или филијала) одређује своју функционалну валуту у складу са параграфима 9–14. Ентитет преводи ставке у страној валути у своју функционалну валуту а ефекте овог превођења 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 аранжмане. 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 преводе 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 превођење резултата и финансијске позиције тог ентитета у валуту за презентацију у складу са параграфима 38–50.

Извештавање о трансакцијама у страној валути у функционалној валути

Почетно признавање

20 Трансакција у страној валути је трансакција која је деноминована или захтева измирење у страној валути, укључујући и трансакције које настају када ентитет:

(а) купује или продаје добра или услуге чије су цене деноминоване у страној валути;

(б) позајмљује или даје позајмицу у случају када су износи обавеза или потраживања деноминовани у страној валути; или

(ц) на неки други начин стиче или отуђује средства или ствара или измирује обавезе, деноминоване у страној валути.

21Трансакција у страној валути се код почетног признавања евидентира у функционалној валути тако што се на износ у страној валути примењује промптни 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 страној валути, које су се обавиле у току тог периода. Међутим, ако курс значајно флуктуира, коришћење просечног курса за период није прикладно.

Извештавање на крају наредних извештајних периода

23 На крају сваког извештајног периода:

(а) монетарне ставке у страној валути се преводе коришћењем закључног курса;

(б) немонетарне ставке мерене по историјском трошку у страној валути, преводе се коришћењем курса на датум трансакције; и

(ц) немонетарне ставке које се одмеравају по фер вредности у страној валути, преводе се коришћењем курса на датум када је фер вредност одмерена.

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 страној валути, врши се његово превођење 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 страној валути, 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 одмерену 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 страној 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 размењивост 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(а) и 5, IFRS 9 се примењује на рачуноводство хеџинга за ставке у страној валути. Примена рачуноводства хеџинга захтева да ентитет обухвати неке курсне разлике на начин различит од оног прописаног овим стандардом. На пример, IFRS 9 се захтева да се курсне разлике на монетарним ставкама које се квалификују као инструменти хеџинга за хеџинг токова готовине првобитно признају у укупном осталом резултату у мери у којој је хеџинг ефективан.

28Курсне 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 билансу успеха за период 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.

30Када 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 билансу успеха, свака компонента размене тог добитка или губитка се признаје у билансу успеха.

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 страној 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 иностранo 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 иностранo пословање и извештајни ентитет (на пример, консолидовани финансијски извештаји када је иностранo пословање зависни ентитет) овакве курсне разлике се иницијално признају у укупном осталом резултату и пребацују се из капитала у добитак или губитак приликом отуђења нето инвестиције у складу са параграфом 48.

33 Када монетарна ставка чини део нето инвестиције извештајног ентитета у иностранo пословање и када је деноминована у функционалној валути извештајног ентитета, курсна разлика настаје у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања у складу са параграфом 28. Ако је таква

ставка деноминована у функционалној валути иностраног пословања, курсне разлике настају у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета у складу са параграфом 28. Ако је таква ставка деноминована 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 иностранo пословање и извештајни ентитет (то јест, у финансијским извештајима у којима је иностранo пословање 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 преводе у функционалну валуту коришћењем закључног курса, а немонетарне ставке које се вреднују на бази историјског трошка се преводе 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

Превођење у валуту за презентацију

38 Ентитет може презентовати 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 преводе се у различиту валуту за презентацију коришћењем следећих поступака:

(а) средства и обавезе из сваког извештаја о финансијској позицији (тј. укључујући упоредне износе) преводе се по закључном курсу важећем на датум тог извештаја о финансијској позицији;

(б)приходи и расходи за сваки презентовани биланс успеха и укупан остали резултат (тј. укључујући упоредне износе) преводе 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 курс значајно флуктуира, коришћење просечног курса за период није прикладно.

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;

(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 прерачунавање 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 прерачунавање финансијских извештаја у складу са IAS-ом 29, за превођење у валуту за презентацију као историјски трошак користе се износи који су прерачунавани на ниво цена на дан када је ентитет престао да врши прерачунавање 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 иностранo пословање могло укључити у финансијске извештаје извештајног ентитета поступком 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 IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*). Међутим монетарно средство (или обавеза) унутар групе било да је краткорочно или дугорочно, не може се елиминисати одговарајућом обавезом (средством) унутар групне без приказивања резултата флуктуација 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 флуктуација валуте. Сходно томе, у консолидованим финансијским извештајима ентитета, таква курсна разлика се признаје у билансу успеха 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, IFRS 10 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 IFRS 10. Исти приступ се користи и код примене методе удела на придружене ентитете и заједничке подухвате у складу са IAS 28 (измењен 2011. године).

47 Сваки гудвил произишао 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 деноминују 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 (корекција услед рекласификације) када се добитак или губитак признају (Видите IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* **(ревидиран 2007. године)).**

48А Поред отуђења целокупног учешћа ентитета у иностраном пословању, следећа делимична отуђења се рачуноводствено обухватају као отуђења:

(а) када се делимично отуђење односи на губитак контроле над зависним ентитетом који укључује инострано пословање, независно од тога да ли ентитет задржава учешће без права контроле у свом бившем зависном ентитету након делимичног отуђења; и

(б) када задржано учешће после делимичног отуђења учешћа у заједничком аранжману или делимичног отуђења учешћа у придруженом ентитету који укључују инострано пословање, представља финансијско средство које укључује инострано пословање.

48Б Приликом отуђења зависног ентитета који садржи иностранo пословање, кумулативни износ курсних разлика везаних за то иностранo пословање, а које су приписане учешћима без права контроле престају да се признају, али се не пребацују у добитак или губитак.

48Ц Приликом делимичног отуђења зависног ентитета који садржи иностранo 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 иностранo 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 билансу успеха осим оних курсних разлика које су настале на финансијским инструментима одмераваним по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9; и

(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 иностранo, 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 превођења 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 позиције из својих финансијских извештаја. Исто тако, ентитет чија функционална валута није валута хиперинфлаторне привреде може конвертовати финансијске извештаје у другу валуту превођењем свих позиција 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 деноминује 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 назначава 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 деноминује допунска информација; и

(ц) обелодањује функционалну валуту ентитета и метод превођења коришћен за одређивање допунских информација.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

58 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.

58А У документу *Нето инвестиције у инострано пословање* (измена IAS–а 21), објављеном у децембру 2005. године, додат је параграф 15А и измењен је параграф 33. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче.

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 прерачунавање претходних година и сходно томе може, ако је то одговарајуће, третирати 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 деноминоване у функционалној валути ентитета или су немонетарне ставке у страној 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–а 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.

60А Објављивањем IAS 27 (измењен 2008. године) додати су параграфи 48А–48Д и измењен је параграф 49. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

60Ц [Брисан]

60Д Параграф 60Б је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* издатих у мају 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

60Е [Брисан]

60Ф IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, издати у мају 2011. године, садрже измењене параграфе 3(б), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 и 48А. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

60Г IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, садржи измењену дефиницију фер вредности у параграфу 8 и измењени параграф 23. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

60Х*Презентација ставки у укупном осталом резултату* (измене IAS 1), издат у јуну 2011. године, садржи измењен параграф 39. Ентитет примењује ту измену када примењује IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

60И [Брисан]

60Ј Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 3, 4, 5, 27 и 52 и обрисани параграфи 60Ц, 60Е и 60И. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

60К*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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 – превођење из валуте за одмеравање у валуту за презентацију*.

Међународни рачуноводствени стандард 23

Трошкови позајмљивања

Основни 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.

Делокруг

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 које је у делокругу IAS 41 *Пољопривреда*; или

(б) залиха које се производе континуирано у великим количинама.

Дефиниције

5 Следећи изрази употребљени су у овом стандарду са наведеним значењима:

Трошкови позајмљивања **су камата и други трошкови које ентитет има у вези са позајмљивањем средстава.**

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 IFRS 9;

(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 страној 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 средства;

(е) инвестиционе некретнине

(ф) вишегодишњи засади.

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 флуктуација 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, примењљивих 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 примењљив 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 зарачунава 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 (прекид) капитализације

20Ентитет 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

22Ентитет 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 назначавања 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. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

29Б Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 6. Ентитет треба да примењује ову измену када примењује IFRS 9.

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 је да се 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 неизмирених салда са њима, укључујући и преузете обавезе.

Делокруг

2 Овај стандард се примењује при:

(а) идентификовању односа и трансакција између повезаних страна;

(б) идентификовању неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, 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 обелодањивања односа, трансакција и неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, између повезаних страна у консолидованим и појединачним финансијским извештајима матичног ентитета или инвеститора са заједничком контролом, или значајним утицајем над ентитетом у који је инвестирано, презентованим у складу са IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* **или IAS 27** *Појединачни финансијски извештаји***. Овај се стандард такође примењује и на појединачне финансијске извештаје.**

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, осим за трансакције између инвестиционог ентитета и његових зависних ентитета које су одмерене по фер вредности кроз биланс успеха, 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 таквим 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. Не 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 износима, 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 пређашњи 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 ентитета, неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, и односа са повезаним странама, може да утиче на оцену његовог пословања од стране корисника финансијских извештаја, укључујући и оцену могућности и ризика са којима се суочава ентитет.

Дефиниције

9 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Повезана страна **је лице или ентитет који је повезан са ентитетом који припрема финансијске извештаје (у овом стандарду се назива ’извештајни ентитет’).**

(а)Лице или ужи члан породице тог лица је повезан са извештајним ентитетом ако то лице:

(i) има контролу или заједничку контролу над извештајним ентитетом;

(ii) има значајан утицај над извештајним ентитетом; или

(iii) је члан кључног руководећег особља извештајног ентитета или матичног ентитета извештајног ентитета.

(б) Ентитет је повезан са извештајним ентитетом ако је било који од следећих услова испуњен:

(i)Ентитет и извештајни ентитет су чланови исте групе (што значи да је сваки матични ентитет, зависни ентитет и зависни ентитет који има исти матични ентитет, повезан са свима осталима);

(ii) Ентитет је придружен ентитет или је заједнички подухват са другим ентитетом (или је придружени ентитет или заједнички подухват члана групе у којој је други ентитет члан групе);

(iii) Оба ентитета су у заједничком подухвату са истом трећом страном;

(iv) Ентитет је у заједничком подухвату са трећом страном а други ентитет је придружени ентитет треће стране;

(v)План примања након престанка запослења је засебан ентитет који послује у корист запослених или извештајног ентитета или ентитета који је повезан са извештајним ентитетом. Ако је сам извештајни ентитет такав план, онда су послодавци спонзори плана такође повезане стране извештајног ентитета;

(vi) Ентитет је под контролом или под заједничком контролом лица наведених под (а);

(vii) Лице наведено под (а)(i) има значајан утицај на ентитет или је члан кључног руководства ентитета (или матичног ентитета таквог ентитета);

(viii) Ентитет, или било који део групе којој тај ентитет припада, пружа услуге кључног руководства извештајном ентитету или матичном ентитету тог извештајног ентитета.

Трансакција са повезаном страном **је трансфер ресурса, услуга или обавеза између извештајног ентитета и повезане стране, без обзира да ли се зарачунава цена.**

Блиски чланови породице неког лица **су они чланови породице за које се може очекивати да утичу или да буду под утицајем, тог лица у пословима са ентитетом и укључују:**

(а)децу или брачног друга тог лица или кућног партнера;

(б) децу брачног друга тог лица или кућног партнера; и

(ц)издржавана лица од стране тог лица или брачног друга тог лица или кућног партнера.

Накнаде **укључују сва примања запослених (као што је дефинисано у IAS 19** *Примања запослених***) укључујући примања запослених на које се примењује IFRS 2** *Плаћања на основу акција***. 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 на основу акција.

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.**

Држава **се односи на владу, државне агенције и слична тела било да су локална, национална или интернационална.**

Ентитет повезан са државом **је ентитет који је под контролом, заједничком контролом или значајним утицајем државе.**

Термини „контрола" и „инвестициони ентитет", „заједничка контрола" и „значајни утицај" дефинисани су у IFRS 10, IFRS 11 *Заједнички аранжмани, односно* **IAS 28** *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате* **и користе се у овом стандарду са значењима утврђеним у тим IFRS.**

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 повезане стране:

(а) два ентитета само због тога што имају заједничког директора или другог члана кључног руководећег особља или зато што члан кључног руководећег особља једног ентитета има значајан утицај над другим ентитетом.

(б) два учесника у заједничком подухвату, само зато што деле заједничку контролу над заједничким подухватом.

(i) финансијери,

(ii) синдикати,

(iii) јавне службе, и

(iv) државна одељења и агенције које немају контролу, заједничку контролу или значајан утицај над извештајним ентитетом,

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).

(д) купац, добављач, давалац франшизе, дистрибутер или главни агент са којима ентитет обавља значајан обим свог пословања, само на основу резултирајуће економске зависности.

12 У дефиницији повезане стране, придружени ентитет укључује зависне ентитете придруженог ентитета, а заједнички подухват укључује зависне ентитете заједничког подухвата. Према томе, на пример, зависни ентитет придруженог ентитета и инвеститор који има значајан утицај над придруженим ентитетом су стране које су повезане једна са другом.

Обелодањивања

Сви ентитети

13 Односи између матичног ентитета и његових зависних ентитета се обелодањују без обзира да ли је било трансакција између њих. Ентитет обелодањује назив свог матичног ентитета, и ако се разликује, и назив стране која држи крајњу контролу. Ако ни матични ентитет ни страна која држи крајњу контролу не сачињавају консолидоване финансијске извештаје доступне јавности, ентитет ће такође обелоданити и назив следећег вишег матичног ентитета које сачињава овакве извештаје.

14 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.

15 Захтев да се обелодане односи повезаних страна између матичног ентитета и његових зависних ентитета је додатан захтев у односу на

обелодањивања прописана у IAS 27 и IFRS 12 *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима*.

16 Параграф 13 се односи на следећи највиши матични ентитет. Он је први матични ентитет у групи изнад непосредног матичног ентитета, који сачињава консолидоване финансијске извештаје доступне јавности.

17 Ентитет обелодањује накнаде кључног руководећег особља, у укупном износу и за сваку од следећих категорија:

(а) краткорочна примања запослених;

(б) примања након престанка запослења;

(ц) остала дугорочна примања запослених;

(д) отпремнине; и

(е) плаћања на основу акција.

17А Ако ентитет прибави услуге кључног руководства од другог ентитета („ентитет за управљање”), од ентитета се не захтева да примењује захтеве из параграфа 19 на надокнаду која је плаћена или коју руководство ентитета треба да плати запосленима или директорима ентитета за управљање.

18 Ако је ентитет имао трансакције са повезаним странама у току периода обухваћеног финансијским извештајима, он обелодањује природу односа са повезаним странама, као и информације о тим трансакцијама и неизмиреним салдима, укључујући и преузете обавезе, које су неопходне да би корисници разумели потенцијални ефекат ових односа на финансијске извештаје. Ови захтеви за обелодањивањем су додатни захтеви у односу на обелодањивања која прописује параграф 17. Као минимум, обелодањивања укључују:

(а) износе трансакција;

(б) износе неизмирених салда, укључујући и преузете обавезе, 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.

18А. Износи плаћени од стране ентитета за услуге кључног руководства које пружа засебан ентитет за управљање, треба да се обелодане.

19 Обелодањивања захтевана параграфом 18 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.

20 Класификација потраживања од, и обавеза према повезаним странама, на различите категорије, као што је то захтевано параграфом 19, 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.

21 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 аранжмани;

(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 средства обезбеђења (колатерале);

(и) преузете обавезе да се нешто уради у случају настанка одређеног догађаја или његовог ненастанка у будућности, укључујући и извршиве уговоре[1] (признате и непризнате); и

(ј) измирење обавеза у име ентитета, или од стране ентитета у име те повезане стране.

22 Учешће матичног или зависног ентитета у дефинисаном плану примања којим се ризик распоређује у оквиру групе ентитета представља трансакцију између повезаних страна (видети параграф 42 IAS 19 (измењен 2011. године)).

_____

1 IAS 37 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалана средства дефинише извршиве уговоре као уговоре по којима ниједна страна није извршила ниједну од својих обавеза или су обе стране делимично извршиле своје обавезе у једнаком обиму.

23 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.

24 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.

Ентитети повезани са државом

25 Извештајни ентитет је ослобођен од захтева обелодањивања из параграфа 18 везано за трансакције са повезаним странама и неизмирена салда, укључујући и преузете обавезе, са:

(а) државом која има контролу или заједничку контролу, или значајан утицај над извештајним ентитетом; и

(б) другим ентитетом који је повезана страна, зато што иста држава има контролу или заједничку контролу, или значајан утицај како над извештајни ентитетом, тако и над другим ентитетом.

26 Ако извештајни ентитет примени ослобађања из параграфа 25, он обелодањује следеће везано за трансакције и са њима повезана неизмирена салда поменута у параграфу 25:

(а) назив државе и природу њеног односа са извештајним ентитетом (тј. контрола, заједничка контрола или значајан утицај);

(б) следеће информације са довољним појединостима да се омогући корисницима финансијских извештаја ентитета да разумеју ефекте трансакција са повезаним странама на његове финансијске извештаје:

(i) природу и износ сваке појединачно значајне трансакције; и

(ii) за друге трансакције које су укупно али не и појединачно значајне, квалитативне или квантитативне индикације њиховог обима. Типови трансакција укључују оне које су наведен у параграфу 21.

27 У свом просуђивању приликом одређивања нивоа појединости које ће се обелоданити у складу са захтевима из параграфа 26(б), извештајни ентитет узима у обзир блискост односа са повезаном страном и друге факторе релевантне за утврђивање нивоа значаја трансакције, као што су да ли је она:

(а) значајна у погледу величине;

(б) извршена по условима који су нетржишни;

(ц) изван свакодневних пословних активности, као што је куповина и продаја пословања;

(д) обелодањена регулаторним или надзорним органима;

(е) дата на увид високом руководству;

(ф) предмет одобравања од стране акционара.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

28 Ентитети примењују овај стандард ретроспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена, како целокупног стандарда тако и делимичног ослобађања из параграфа 25–27 за ентитете који су повезани са државом. Ако ентитет почне да примењује цео Стандард или она делимична ослобађања за период који почиње пре 1. јануара 2011. године он ту чињеницу обелодањује.

28А Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани* и IFRS 12, у мају 2011. године, измењени су параграфи 3, 9, 11(б), 15, 19(б) и (е) и 25. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12.

28Б Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27), у октобру 2012, измењени су параграфи 4 и 9. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

28Ц Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012,* у децембру 2013. године, измењени су параграфи 17А и 18А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

Повлачење IAS-а 24 (2003.)

29 Овај стандард замењује IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна* (ревидиран 2003. 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 „пензиони програми" или „пензиони планови" или „програми пензијских примања". Овај стандард третира план пензијских примања као извештајни ентитет, одвојен од послодаваца 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 послодаваца 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 регулисања од стране овог стандарда.

Дефиниције

8 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

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.

19У 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 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;

(ц) актуарске информације или као део извештаја или као засебан извештај; и

(д) опис политика улагања (инвестирања).

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 пензијских примања не би требало укључити у извештај о нето средствима расположивим за пензијска примања 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 упоређују 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 пензијска примања, 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 пензијска примања, 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

Појединачни финансијски извештаји

Циљ

1 Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствене захтеве и захтеве обелодањивања за учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје.

Делокруг

2 Овај стандард се примењује на рачуноводствено обухватање учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете, када ентитет изабере, или у складу са локалним прописима има обавезу да презентује појединачне финансијске извештаје.

3 Овај стандард не прописује који ентитети треба да припремају појединачне финансијске извештаје. Он се примењују када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

Дефиниције

4 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Консолидовани финансијски извештаји **су финансијски извештаји групе у којима су средства, обавезе, капитал, приходи, расходи и токови готовине матичног ентитета и његових зависних ентитета приказани као елементи једног економског ентитета.**

Појединачни финансијски извештаји **су извештаји које припрема ентитет и у којима тај ентитет може да одабере, у зависности од захтева стандарда, да рачуноводствено обухвата своје инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете по набавној**

вредности у складу са IFRS 9 *Финансијски инструменти,* **или примењујући метод удела као што је описано у IAS 28** *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате***.**

5 Следећи термини су дефинисани у Прилогу А IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, Прилогу А IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, и параграфу 3 у IAS 28:

– придружени ентитет

– контрола над ентитетом у који је инвестирано

– метод удела

– група

– инвестициони ентитет

– заједничка контрола

– заједнички подухват

– учесник у заједничком подухвату

– матични ентитет

– значајан утицај

– зависни ентитет.

6 Појединачни финансијски извештаји су извештаји који се презентују као додатак уз консолидоване финансијске извештаје или као додатак уз финансијске извештаје инвеститора који нема инвестиције у зависне ентитете али има инвестиције у придружене ентитете или заједничке подухвате у којима су, у складу са захтевима IAS 28, учешћа у придружене ентитете или заједничке подухвате рачуноводствено обухваћена коришћењем методе удела, осим у околностима које су утврђене у параграфима 8 и 8А.

7 Финансијски извештаји ентитета који нема зависни ентитет, придружени ентитет или учешћа као учесник у заједничком подухвату нису појединачни финансијски извештаји.

8 Ентитет који је ослобођен од обавезе консолидовања у складу са параграфом 4(а) IFRS 10, или од примене метода удела у складу са параграфом 17 IAS 28 (измењен 2011.) може да презентује појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

8А Инвестициони ентитет од ког се захтева да, током текућег периода и свих презентованих упоредних периода, примени ослобађање од консолидације за све своје зависне ентитете у складу са параграфом 31 стандарда IFRS 10, презентује појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Припрема појединачних финансијских извештаја

9 Појединачни финансијски извештаји се припремају у складу са свим релевантним IFRS, осим у случајевима предвиђеним параграфом 10.

10 Када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје, он рачуноводствено обухвата учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете или:

(а) по набавној вредности, или

(б) у складу са IAS 9; или

(ц) применом метода удела као што је описано у IAS 28.

Ентитет примењује исти рачуноводствени поступак на сваку категорију учешћа. Учешћа која су обрачуната по методу набавне вредности или применом метода удела обухватају се 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 расподеле (или су укључене у групу за отуђење која је класификована као група која се држи за продају или расподелу). Вредновање учешћа која су рачуноводствено обухваћена у складу са IFRS 9 се у таквим околностима не мења.**

11 Ако ентитет изабере, у складу са параграфом 18 у IAS 28 (измењен 2011.) да одмерава своја учешћа у придружене ентитете или заједничке подухвате по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9, он рачуноводствено обухвата та учешћа на исти начин у својим појединачним финансијским извештајима.

11А Ако се од матичног ентитета захтева, у складу са параграфом 31 IFRS 10, да одмерава своју инвестицију у зависни ентитет по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9, на исти начин треба да рачуноводствено обухвата своје учешће у зависном ентитету и својим појединачним финансијским извештајима.

11Б Када матични ентитет престане да буде инвестициони ентитет или постане инвестициони ентитет, треба да рачуноводствено обухвата ту промену од датума када је дошло до те промене, на следећи начин:

(а) Када ентитет престане да буде инвестициони ентитет, ентитет треба да рачуноводствено обухвати своје учешће у зависном ентитету у складу са параграфом 10. За датум промене статуса сматраће се процењени датум стицања. Фер вредност зависног ентитета на претпостављени датум стицања представљаће процењене пренете накнаде када се врши рачуноводствено обухватање учешћа у складу са параграфом 10;

(i) [брисан];

(ii) [брисан];

(б) Када ентитет постане инвестициони ентитет, он треба да рачуноводствено обухвати своје учешће у зависном ентитету по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 10. Разлика између претходне књиговодствене вредности зависног ентитета и његове фер вредности на датум промене статуса треба да се признаје као добитак или губитак у билансу успеха. Кумулативни износ сваког губитка или добитка претходно признатог у осталом укупном резултату који се односе на те зависне ентитете треба да се третира као да је инвестициони ентитет отуђио те зависне ентитете на датум промене статуса.

12 Ентитет признаје дивиденду од зависних ентитета, заједничких подухвата или придружених ентитета у својим појединачним финансијским извештајима када је установљено његово право да прими дивиденду. Дивиденда треба да се признаје у билансу успеха осим ако је ентитет одабрао да примени метод удела, у ком случају се дивиденда признаје као умањење књиговодствене вредности инвестиције.

13 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 учешће у првобитни матични ентитет у складу са параграфом 10(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.

14 Слично томе, ентитет који није матични ентитет може основати нови ентитет као свој матични ентитет на начин који задовољава критеријуме параграфа 13. Захтеви параграфа 13 се једнако примењују на такву реорганизацију. У таквим случајевима, референце на ’првобитни матични ентитет’ и ’првобитну групу’ се замењују референцом на ’првобитни ентитет’.

Обелодањивање

15 Ентитет примењује све релевантне IFRS када обезбеђује обелодањивања у својим појединачним финансијским извештајима, укључујући и захтеве из параграфа 16-17.

16 Када матични ентитет, у складу са параграфом 4(а) у IFRS 10 изабере више да не припрема консолидоване финансијске извештаје и уместо тога припрема појединачне финансијске извештаје, он у тим појединачним финансијским извештајима обелодањује:

(а) чињеницу да су у питању појединачни финансијски извештаји; да је искоришћена могућност изузимања из консолидовања; име и седиште пословања (и земљу регистрације, ако је другачија) ентитета чији су консолидовани финансијски извештаји који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања припремљени за јавну употребу; као и адресу на којој се ти консолидовани финансијски извештаји могу добити.

(б) списак значајних учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете, укључујући:

(i) име ентитета у који је инвестирано.

(ii) седиште пословања (и земљу регистрације, ако је другачија) ентитета у који је инвестирано.

(iii) проценат учешћа у власништву (и ако је различит, проценат гласачких права) у ентитету у који је инвестирано.

(ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање учешћа наведених под (б).

16А Када инвестициони ентитет који је матични ентитет (а није матични ентитет обухваћен параграфом 16) припрема, у складу са параграфом 8А, појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје, он обелодањује ту чињеницу. Инвестициони ентитет такође презентује обелодањивања која се односе на инвестиционе ентитете захтевана стандардом IFRS 12 *Обелодањивања о учешћима у другим ентитетима***.**

17 Када матични ентитет (осим матичног ентитета који је обухваћен параграфима 16–16А) или инвеститор са заједничком контролом или значајним утицајем над ентитетом у који је инвестирано припрема појединачне финансијске извештаје, матични ентитет или инвеститор треба да назначи да су финансијски извештаји припремљени у складу са IFRS 10, IFRS 11 или IAS 28 (измењен 2011.) тј. на стандард који се на исте односи. Матични ентитет или инвеститор такође обелодањује у својим појединачним финансијским извештајима:

(а) чињеницу да су у питању појединачни финансијски извештаји и разлози због којих су они припремљени ако то није законска обавеза;

(б) списак значајних учешћа у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете, укључујући:

(i) име ентитета у који је инвестирано;

(ii) седиште пословања (и земљу регистрације, ако је другачија) ентитета у које је инвестирано;

(iii) проценат учешћа у власништву (и ако је различит, проценат гласачких права) у ентитету у који је инвестирано;

(ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање учешћа наведених под (б).

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

18 Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени овај IFRS раније, ту чињеницу обелодањује и истовремено примењује IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 и IAS 28 (измењен 2011.).

18А Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28) у октобру 2012. године, измењени су параграфи 5, 6, 17 и 18, и додати 8А, 11А–11Б, 16А и 18Б–18И. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да ову чињеницу обелодани примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

18Б Ако, на датум почетка примене измена *Инвестиционих ентитета* (који је, за сврхе овог стандарда, почетак годишњег извештајног периода за који се ове измене примењују први пут), матични ентитет закључи да је инвестициони ентитет, треба да примењује параграфе 18Ц–18И на своје учешће у зависном ентитету.

18Ц На датум почетка примене, инвестициони ентитет који је раније одмеравао своје учешће у зависном ентитету по набавној вредности, уместо тога треба да одмерава то учешће по фер вредности кроз биланс успеха као да су захтеви овог стандарда увек били на снази. Инвестициони ентитет треба ретроспективно да коригује годишњи период који непосредно претходи датуму почетка примене и да коригује нераспоређени добитак на почетку непосредно претходног периода за све разлике између:

(а) претходне књиговодствене вредности инвестиције; и

(б) фер вредности учешћа инвеститора у зависном ентитету.

18Д На датум почетка примене, инвестициони ентитет који је претходно одмерио своје учешће у зависном ентитету по фер вредности кроз остали укупан резултат, треба да настави да одмерава то учешће по фер вредности. Кумулативни износ било ког кориговања фер вредности који је претходно признат у осталом укупном резултату треба да се пренесе на нераспоређену добит на почетку годишњег периода непосредно пре датума почетка примене.

18Е На датум почетка примене, инвестициони ентитет не треба да врши кориговања претходних обрачуна учешћа у зависном ентитету који је претходно одабрао да одмерава по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9, као што је дозвољено параграфом 10.

18Ф Пре датума преласка на IFRS 13 *Одмеравање фер вредности,* инвестициони ентитет треба да користи износе фер вредности претходно приказане инвеститорима или руководству, ако ти износи представљају износ за који је учешће могло да буде размењено између обавештених, вољних страна у независној трансакцији на датум вредновања.

18Г Ако је одмеравање учешћа у зависном ентитету у складу са параграфима 18Ц–18Ф неизводљиво (као што је дефинисано у IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*), инвестициони ентитет треба да примењује захтеве овог IFRS на почетку најранијег периода у ком је примена параграфа 18Ц–18Ф изводљива, што може да буде текући период. Инвеститор треба да ретроспективно коригује годишњи период непосредно пре датума почетка примене, осим у случају да је почетак најранијег периода за који је примена параграфа 18Ц–18Ф изводљива, што може да буде текући период. Када је датум на који је за инвестициони ентитет изводљиво да одмерава фер вредност зависног ентитета пре датума почетка непосредно претходног периода, инвеститор треба да коригује власнички капитал на почетку непосредно претходног периода за све разлике између:

(а) претходне књиговодствене вредности инвестиције; и

(б) фер вредности учешћа инвеститора у зависном ентитету.

Ако је најранији период за који је примена параграфа 18Ц–18Ф изводљива текући период, кориговање власничког капитала треба да се призна на почетку текућег периода.

18Х Ако је инвестициони ентитет отуђио или изгубио контролу над учешћем у зависном ентитету пре датума почетка примене измена датих у *Инвестиционим ентитетима*, од инвестиционог ентитета се не захтева да врши корекције претходног рачуноводственог обухватања тог учешћа.

18И И поред упућивања на годишњи период који непосредно претходи датуму почетка примене („непосредно претходни период”) у параграфима 18Ц–18Г, ентитет такође може да презентује кориговане упоредне

информације за све презентоване раније периоде, али од њега се не захтева да то чини. Ако ентитет презентује кориговане упоредне информације за неке раније периоде, сва упућивања на „непосредно претходни период” у параграфима 18Ц–18Г треба да се читају као „најранији презентовани кориговани упоредни период”. Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било који ранији период, треба јасно да назначи да информације нису кориговане, да наведе да су припремљене на различитој основи и да објасни ту основу.

18Ј Објављивањем *Метода удела у појединачним финансијским извештајима* (измене IAS 27) у августу 2014, измењени су параграфи 4–7, 10, 11Б и 12. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније, ретроспективно у складу са IAS 8, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.* Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

Позивање на IFRS 9

19 Ако ентитет примењује овај стандард али још увек не примењује IFRS 9, свако позивање на IFRS 9 ће се сматрати позивањем на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

Повлачење IAS–а 27 (2008.)

20 Овај стандард се објављује истовремено са IFRS 10. Заједно, ова два IFRS замењују IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен 2008. године).

Међународни рачуноводствени стандард 28

Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате

Циљ

1 Циљ овог стандарда је да пропише рачуноводствено обухватање инвестиција у придружене ентитете и да пропише захтеве за примену метода удела у рачуноводственом обухватању инвестиција у придружене ентитете и заједничке подухвате.

Делокруг

2 Овај стандард примењују сви ентитети који су инвеститори са заједничком контролом или значајним утицајем над ентитетом у који је инвестирано.

Дефиниције

3 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Придружени ентитет **је ентитет над којим инвеститор има значајан утицај.**

Консолидовани финансијски извештаји **су финансијски извештаји групе у којима су средства, обавезе, капитал, приходи, расходи и токови готовине матичног ентитета и његових зависних ентитета приказани као део једног економског ентитета.**

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. Добитак или губитак инвеститора укључује његово учешће у добитку или губитку ентитета у који је инвестирано а укупни остали резултат инвеститора укључује његово учешће у укупном осталом резултату ентитета у који је инвестирано.**

Заједнички аранжман **је аранжман у коме две или више страна имају заједничку контролу.**

Заједничка контрола **представља уговором утврђену поделу контроле над аранжманом, која постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну сагласност страна које деле контролу.**

Заједнички подухват **је заједнички аранжман у коме стране са заједничком контролом над аранжманом имају права над нето имовином аранжмана.**

Учесник у заједничком подухвату **је страна у заједничком подухвату која има заједничку контролу над тим заједничким подухватом.**

Значајан утицај **подразумева моћ учествовања у доношењу одлука о финансијској и пословној политици ентитета, али не и контролу над тим политикама.**

4 Следећи термини су дефинисани у параграфу 4 у IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји* и у Прилогу А у IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* и користе се у овом стандарду са значењима утврђеним у IFRS у којима су дефинисани:

– контрола над ентитетом у који је инвестирано

– група

– матични ентитет

– појединачни финансијски извештаји

– зависни ентитет.

Значајан утицај

5 Ако ентитет има, директно или индиректно (на пример, преко зависних ентитета), 20 или више процената гласачке моћи ентитета у који је

инвестирано, претпоставља се да ентитет има значајан утицај, осим ако се може јасно доказати да то није тако. И обрнуто, ако ентитет има, директно или индиректно (на пример, преко зависних ентитета), мање од 20 процената гласачке моћи у ентитету у који је инвестирано, сматра се да ентитет 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 ентитета.

6 Постојање значајног утицаја од стране ентитета 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, успостављања политика укључујући учешће у доношењу одлука о дивидендама или другим расподелама добити;

(ц) материјално значајне трансакције између ентитета и ентитета у који је инвестирао;

(д) размена руководећих лица; или

(е) пружање суштинских стручних информација.

7 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.

8 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 права, изузев намера руководства и финансијске способности за искоришћење и конверзију тих потенцијалних права.

9 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

10 Према методу удела, приликом почетног признавања инвестиција у придружени ентитет или заједнички подухват 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 укупном резултату 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 укупном резултату инвеститора (видети IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*).

11 Признавање прихода на основу расподеле добити не мора бити адекватна мера прихода које је инвеститор зарадио од инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват, зато што добијене расподеле могу имати мало везе са перформансама придруженог ентитета или заједничког подухвата. Пошто инвеститор има заједничку контролу или значајан утицај у ентитету у који је инвестирано, он има учешће у перформансама придруженог ентитета или заједничког подухвата и, као резултат тога, остварује принос на своју инвестицију. Инвеститор рачуноводствено обухвата ово учешће проширењем делокруга својих финансијских извештаја тако да укључе његов део у добитку или губитку тог ентитета у који је инвестирано. На основу тога, примена метода удела омогућава извештавање које пружа више информација о нето имовини и добитку или губитку инвеститора.

12 Када постоје потенцијална гласачка права или други деривати који садрже потенцијална гласачка права, учешће ентитета у придруженом ентитету или заједничком подухвату се одређују искључиво на основу постојећих власничких удела и не одражава могуће остварење или конверзију потенцијалних гласачких права и других дериватних инструмената, осим кад се примењује параграф 13.

13 У неким околностима ентитет има, у суштини, постојеће власништво као резултат трансакције која му тренутно даје приступ приносима повезаним са власничким учешћем. У таквим околностима, пропорција која се расподељује на ентитет се одређује узимањем у обзир евентуално

коришћење таквих потенцијалних гласачких права и других дериватних инструмената који ентитету тренутно дају приступ приносима.

14 IFRS 9 *Финансијски инструменти* се не примењује на учешћа у придруженим ентитетима и заједничким подухватима која се рачуноводствено обухватају по методу удела. Када инструменти који суштински садрже потенцијална гласачка права која тренутно дају приступ приносима повезаним са власничким учешћем у придруженом ентитету или заједничком подухвату, такви инструменти нису предмет IFRS 9. У свим другим случајевима, инструменти који садрже потенцијална гласачка права у придруженом ентитету или заједничком подухвату се рачуноводствено обухватају у складу са IFRS 9.

14А*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

15 Осим ако је инвестиција или део инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват класификован као расположиви за продају у складу са IFRS 5 *Стална имовина намењена продаји и престанак пословања*, инвестиција и сво задржано учешће у инвестицији који нису класификовани као расположиви за продају, класификују се као стална имовина.

Примена метода удела

16 Ентитет са заједничком контролом или значајним утицајем над ентитетом у који је инвестирано рачуноводствено обухвата своје учешће у придруженом ентитету или заједничком подухвату по методу удела, осим када се такво учешће квалификује за изузимање од примене у складу са параграфима 17–19.

Изузећа од примене метода удела

17 Ентитет није у обавези да примени метод удела за своја учешћа у придруженим ентитетима и заједничким подухватима када је он матични ентитет који је ослобођен од обавезе састављања консолидованих финансијских извештаја због изузетака у делокругу примене IFRS 10 наведених у параграфа 4(а), или када су сви следећи фактори присутни:

(а) ентитет 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 ентитет не примењује метод удела;

(б) дужничким или власничким инструментима капитала ентитета се не тргује на јавном тржишту (домаћој или страној берзи или на ван берзанским тржиштима, укључујући локална и регионална тржишта);

(ц) ентитет 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;

(д) крајњи матични ентитет или неки посредни матични ентитет ентитета саставља финансијске извештаје доступне за јавну употребу, који су у сагласности са IFRS, у којима су зависни ентитети консолидовани или одмерени по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 10.

18 Када се учешће у придруженом ентитету или заједничком подухвату држи или се индиректно држи кроз ентитет који је пословање са ризичним капиталом, или заједнички фонд, труст за инвестирање у акције или сличан ентитет, укључујући и осигуравајуће фондове повезане са инвестирањем, ентитет може да изабере да одмерава то учешће по фер вредности кроз биланс успеха, у складу са IFRS 9. Ентитет треба да врши овај избор за сваки придружени ентитет или заједнички подухват посебно, приликом почетног признавања придруженог ентитета или заједничког подухвата.

19 Када ентитет има учешће у придруженом ентитету, чији се део индиректно држи кроз ентитет који је пословање са ризичним капиталом, или заједнички фонд, труст за инвестирање на бази издатих јединица или слични ентитети, укључујући и осигуравајуће фондове повезане са инвестирањем, ентитет може да изабере да одмерава тај део учешћа у придруженом ентитету по фер вредности кроз биланс успеха, у складу са IFRS 9, независно од тога да ли ентитет који је пословање са ризичним капиталом, или заједнички фонд, труст за инвестирање на бази издатих јединица или слични ентитети, укључујући и осигуравајуће фондове повезане са инвестирањем, има значајан утицај над тим делом учешћа. Ако ентитет направи тај избор, он примењује метод удела на сав преостали део свог учешћа у придруженом ентитету који се не држи кроз ентитет који је пословање са ризичним капиталом, или заједнички фонд, труст за инвестирање на бази издатих јединица или слични ентитети, укључујући и осигуравајуће фондове повезане са инвестирањем.

Класификовање на „држање за продају”

20 Ентитет примењује IFRS 5 на учешће или део учешћа у придружени ентитет или заједнички подухват које испуњава критеријум за класификовање на ставке држане за продају. Сваки задржани део учешћа у придруженом ентитету или заједничком подухвату који није класификован на ставке које се држе за продају се рачуноводствено обухвата по методу удела до момента отуђења дела који је класификован као ставка која се држи за продају. Након отуђења, ентитет рачуноводствено обухвата свако задржано учешће у придруженом ентитету или заједничком подухвату у складу са IFRS 9, осим ако задржано учешће настави да буде придружен ентитет или заједнички подухват, у ком случају ентитет користи метод удела.

21 Када инвестиција или део инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват претходно класификована као она која се држи за продају не испуњава критеријуме да буде тако класификована, она се рачуноводствено обухвата ретроспективно применом метода удела од датума њене класификације као оне која се држи за продају. Финансијске извештаје за периоде од датума класификација као оно које се држи за продају треба изменити у складу са тим.

Престанак коришћења метода удела

22 Ентитет престаје да користи метод удела од датума када учешће престане да буде придружени ентитет или заједнички подухват, као што следи:

(а)Ако учешће постане зависни ентитет, ентитет ће рачуноводствено обухватати своје учешће у складу са IFRS 3 *Пословне комбинације* **и IFRS 10.**

(б) Ако је задржано учешће у бившем придруженом ентитету или заједничком подухвату финансијско средство, ентитет одмерава задржано учешће по фер вредности. Фер вредност задржаног учешћа ће се сматрати његовом фер вредношћу при почетном признавању финансијског средства у складу са IFRS 9. Ентитет признаје у добитак или губитак сваку разлику између:

(i) фер вредности сваког задржаног учешћа и свих прихода од отуђења дела учешћа у придруженом ентитету или заједничком подухвату; и

(ii)књиговодствене вредности учешћа на датум престанка коришћења метода удела.

(ц) Када ентитет престане да користи метод удела, ентитет рачуноводствено обухвата све претходно износе признате у укупном осталом резултату везане за то учешће по истој основи по којој би се то захтевало да је ентитет у који је инвестирано директно отуђио сву са тим повезану имовину и обавезе.

23 Стога, ако се добитак или губитак који је ентитет у који је инвестирано претходно признао у осталом укупном резултату сада рекласификује у биланс успеха по отуђењу таквих средстава или обавеза, ентитет рекласификује добитак или губитак из капитала у добитак или губитак (као рекласификација услед кориговања) када престане да користи метод удела. На пример, ако придружени ентитет или заједнички подухват има кумулативне курсне разлике везано за иностранo пословање, а ентитет престане да користи метод удела, онда ентитет рекласификује у биланс успеха све добитке или губитке који су претходно били признати у осталом укупном резултату везано за иностранo пословање.

24 Ако учешће у придруженом ентитету постане учешће у заједничком подухвату или ако учешће у заједничком подухвату постане учешће у придруженом ентитету, ентитет наставља да користи метод удела и не одмерава поново задржано учешће.

Промене у власничком учешћу

25 Када дође до смањења власничког учешћа ентитета у придруженом ентитету или заједничком подухвату, али учешће се и даље класификује као придружени ентитет односно заједнички подухват, ентитет тада рекласификује у биланс успеха пропорционални део добитка или губитка који је претходно признат у извештају о укупном осталом резултату који се односи на смањење власничког учешћа, ако би тај губитак или губитак морао да се рекласификује у биланс успеха приликом отуђења предметног средства или обавезе.

Процедуре за метод удела

26 Многи од поступака који су адекватни за примену метода удела слични су поступцима консолидовања описаним у IFRS 10. Шта више, концепти на којима се заснивају ти поступци који се користе у рачуноводственом обухватању стицања зависног ентитета, такође се примењују при рачуноводственом обухватању стицања инвестиције у придружени ентитет или у заједнички подухват.

27 Удео групе у придруженом ентитету или заједничком подухвату је агрегирани износ власничког учешћа матичног ентитета и свих његових зависних ентитета у том придруженом ентитету или заједничком подухвату. Власничка учешћа осталих придружених ентитета или заједничких подухвата групе се за ове сврхе занемарују. Када придружени ентитет или заједнички подухват има зависне ентитете, придружене ентитете или заједничке подухвате, добитак или губитак, укупни остали резултат и нето имовина који се узимају у обзир приликом примене метода удела су они који су признати у финансијским извештајима придруженог ентитета или заједничког подухвата (укључујући и удео придруженог ентитета или заједничког подухвата у добитку или губитку, укупном осталом резултату и нето имовини његових придружених ентитета и заједничких подухвата), након свих кориговања неопходних да би се остварила примена једнообразних рачуноводствених политика (видети параграфе 35–36А).

28 Добитак или губитак који произилази из „узводних” или „низводних”) трансакција између ентитета (укључујући његове консолидоване зависне ентитете) и његовог придруженог ентитета или заједничког подухвата признају се у финансијским извештајима инвеститора само до износа учешћа инвеститора у придруженом ентитету или заједничком подухвату који нису у вези са њима. „Узводне” трансакције су, на пример, продаја средстава придруженог ентитета или заједничког подухвата инвеститору. „Низводне” трансакције су, на пример, продаја или унос средстава инвеститора у његов

придружени ентитет или његов заједнички подухват. Удео инвеститора у добицима или губицима придруженог ентитета или заједничког подухвата који произилазе из ових трансакција се елиминише.

29 Када такве „низводне” трансакције пружају доказ о умањењу нето оствариве вредности средстава која су предмет продаје или уноса, или о губитку по основу умањења вредности тих средстава, такве губитке инвеститор признаје у пуном износу. Када „узводне” трансакције пружају доказ о умањењу нето оствариве вредности средстава која су предмет куповине или о губитку по основу умањења вредности тих средстава, инвеститор признаје свој део таквих губитака.

30 Унос немонетарног средства у придружен ентитет или заједнички подухват у замену за власничко учешће у придруженом ентитету или заједничком подухвату рачуноводствено се обухвата у складу са параграфом 28, осим када унос нема економску суштину, у смислу тог термина који је описан у IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*. Ако такав унос нема економску суштину, добитак или губитак се сматрају нереализованим и стога се не признају у осим ако се не примењује и параграф 31. Такви нереализовани добици и губици се елиминишу на терет учешћа које се обрачунава по методу удела и не презентују се као одложени добици или губици у консолидованом извештају о финансијској позицији ентитета, нити у извештају о финансијској позицији ентитета у коме се учешћа рачуноводствено обухватају по методу удела.

31 Ако поред добијања власничког учешћа у придруженом ентитету или заједничком подухвату, ентитет добија и монетарна или немонетарна средства, ентитет признаје у целости у билансу успеха део добитка или губитка по основу немонетарног уноса повезаног са примљеним немонетарним или монетарним средствима.

31А-31Б*[Ови параграфи се односе на измене које још нису ступиле на снагу и стога нису укључени у овом издању.]*

32 Инвестиција се рачуноводствено обухвата применом метода удела од датума на који он постане придружени ентитет или заједнички подухват. Приликом стицања инвестиције свака разлика (било позитивна или негативна) између набавне вредности инвестиције и удела ентитета у нето фер вредностима препознатљиве имовине ентитета у који је инвестирано се рачуноводствено обухвата на следећи начин:

(а) Гудвил који се односи на придружени ентитет и заједничке подухвате укључује се у књиговодствену вредност инвестиције. Амортизација гудвила није дозвољена.

(б) Сваки вишак удела ентитета у нето фер вредности препознатљиве имовине и обавеза ентитета у који је инвестирано изнад набавне вредности инвестиције се укључује, у виду прихода, приликом одређивања удела

ентитета у добитку или губитку придруженог ентитета или заједничког подухвата за период у ком је инвестиција стечена.

Одговарајуће кориговање удела ентитета у добитку или губитку придруженог ентитета или заједничког подухвата 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 удела ентитета у добитку или губитку придруженог ентитета или заједничког подухвата након стицања се врши за губитке због умањења вредности, на пример за гудвил или некретнине, постројења и опрему.

33 При примени метода удела, ентитет користи најскорије доступне финансијске извештаје придруженог ентитета или заједничког подухвата. Када се крај извештајног периода ентитета разликује од краја извештајног периода придруженог ентитета или заједничког подухвата, придружени ентитет или заједнички подухват саставља, за потребе ентитета, финансијске извештаје на исти датум на који и ентитет, осим ако је то неизводљиво.

34 Када се, у складу са параграфом 33, 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 или заједничког подухвата и краја извештајног периода ентитета не сме да буде већа од три месеца. Дужина извештајних периода и свака разлика између крајева извештајних периода треба да буду исте из периода у период.

35Финансијски извештаји ентитета се састављају коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима.

36 Осим у случају описаном у параграфу 36А, ако придружени ентитет или заједнички подухват, за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима, користи рачуноводствене политике различите од оних које користи ентитет, врше се кориговања да би се рачуноводствене политике придруженог ентитета или заједничког подухвата ускладиле са рачуноводственим политикама ентитета, када ентитет користи финансијске извештаје придруженог ентитета или заједничког подухвата при примени метода удела.

36А И поред захтева наведеног у параграфу 36, ако ентитет који сам по себи није инвестициони ентитет, има учешће у придруженом ентитету или заједничком подухвату који је инвестициони ентитет, ентитет може, када

примењује метод удела, да одабере да настави да примењује одмеравање по фер вредности кроз биланс успеха које примењују придружени ентитети и заједнички подухвати инвестиционог ентитета на своја учешћа у зависним ентитетима. Ентитет треба да врши овај избор за сваки придружени ентитет или заједнички подухват посебно, на каснији датум на који је (а) извршено почетно признавање придруженог ентитета или заједничког подухвата инвестиционог ентитета, (б) придружени ентитет или заједнички подухват инвестиционог ентитета постао инвестициони ентитет; и (ц) придружени ентитет или заједнички подухват инвестиционог ентитета прво постао матични ентитет.

37 Ако придружени ентитет или заједнички подухват има кумулативне приоритетне акције које су у оптицају и у власништву других страна, а не инвеститора и класификоване су као капитал, ентитет 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.

38 Ако је удео ентитета у губицима придруженог ентитета или заједничког подухвата једнак или већи од његовог учешћа у придруженом ентитету или заједничком подухвату, инвеститор престаје да признаје свој удео у даљим губицима. Учешће у придруженом ентитету или заједничком подухвату чини књиговодствену вредност инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват према методу удела, заједно са свим дугорочним учешћима која, у суштини, представљају део нето инвестиције ентитета у придружени ентитет или заједнички подухват. На пример, ставка чије се измирење нити планира, нити је вероватно да ће до њега доћи у догледној будућности, представља, у суштини, продужење инвестиције ентитета у тај придружени ентитет или заједнички подухват. 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 инвестицију ентитета у обичним акцијама примењују се на друге компоненте учешћа ентитета у придруженом ентитету или заједничком подухвату, обрнутим редоследом у односу на њихову важност (то јест, приоритет при ликвидацији).

39 Након што се учешће ентитета сведе на нулу, врши се резервисање за евентуалне даље губитке и обавеза се признаје само до износа за који ентитет сноси правну или конструктивну обавезу или је извршио плаћање у корист придруженог ентитета или заједничког подухвата. Ако придружени ентитет или заједнички подухват касније послује са добитком, ентитет 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

40 Након примене метода удела, укључујући признавање губитака придруженог ентитета или заједничког подухвата у складу са параграфом 38, ентитет примењује параграфе 41А–41Ц да би утврдио да ли постоје објективни докази да је умањена вредност његове нето инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват.

41 Ентитет примењује захтеве из IFRS 9 који се односе на умањење вредности на своја остала учешћа у придруженом ентитету или заједничком подухвату која су у делокругу стандарда IFRS 9 и која не чине део нето инвестиције.

41А Нето инвестиција у придружени ентитет или заједнички подухват је умањене вредности, или су претрпљени губици због умањења вредности ако, и само ако, постоји објективни доказ умањења вредности као резултат једног или више догађаја који су се одиграли после првобитног признавања средства („настанак губитка”) и тај настанак губитка (или настанци губитка) има утицаја на процењене будуће токове готовине од нето инвестиције која се може 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 нето инвестиције обухвата уочљиве податке које ентитет може да примети о следећим догађајима који доводе до настанка губитка:

(а) значајна финансијска тешкоћа придруженог ентитета или заједничког подухвата;

(б) кршење уговора, као што је неиспуњење обавезе или закаснеле исплате камате или главнице;

(ц) гаранција од стране ентитета придруженом ентитету или заједничком подухвату, због економских или правних разлога у вези са финансијском тешкоћом придруженог ентитета или заједничког подухвата, повластице коју ентитет не би узимао у обзир у неким другим околностима;

(д) висока вероватноћа банкрота или друге финансијске реорганизације придруженог ентитета или заједничког подухвата;

(е) нестанак активног тржишта за нето инвестицију због финансијских тешкоћа у којима се налази придружени ентитет или заједнички подухват.

41Б Нестанак активног тржишта зато што се финансијским инструментима придруженог ентитета или заједничког подухвата више не тргује јавно, није доказ умањења вредности. Пад кредитног рејтинга придруженог ентитета или заједничког подухвата није, сам по себи, доказ умањења вредности, мада може бити доказ умањења вредности када се узму у обзир и друге доступне информације.

41Ц Поред врста догађаја описаних у параграфу 41А, објективни докази о умањењу вредности нето инвестиције у инструмент капитала придруженог ентитета или заједничког подухвата обухватају информације о значајним променама са штетним утицајем које су се одиграле у технолошком, тржишном, економском или правном окружењу у ком придружени ентитет или заједнички подухват 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.

42 Пошто се гудвил који чини део књиговодствене вредности нето инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват 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 параграфа 41А–41Ц указује на то да постоји умањење вредности нето инвестиције. Губитак по основу умањења вредности признат у овим околностима се не алоцира ни на једно средство, укључујући гудвил, које представља део нето инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват. У складу са тим, укидање губитка по основу умањења вредности се признаје у складу са IAS 36 до обима последичног повећања надокнадивог износа инвестиције. При утврђивању употребне вредности нето инвестиције, ентитет процењује:

(а) свој удео у садашњој вредности процењених будућих токова готовине за које очекује да ће их генерисати придружени ентитет или заједнички подухват, укључујући и токове готовине од пословања придруженог ентитета или заједничког подухвата и приходе од коначног отуђења 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.

43 Надокнадиви износ инвестиције у придружени ентитет или заједнички подухват процењује се за сваки придружени ентитет или заједнички подухват, осим ако придружени ентитет или заједнички подухват не генерише приливе готовине од континуиране употребе који у великој мери не зависе од прилива готовине од друге имовине ентитета.

Појединачни финансијски извештаји

44 Инвестиција у придружени ентитет или заједнички подухват се рачуноводствено обухвата у засебним финансијским извештајима ентитета у складу са параграфом 10 у IAS 27 (измењен 2011.).

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

45 Ентитети примењују овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени овај стандард раније, ту чињеницу обелодањује и уједно примењује IFRS 10, IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, IFRS 12 *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима* и IAS 27 (измењен 2011.).

45А Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 40–42 и додати параграфи 41А–41Ц. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

45Б Објављивањем *Метода удела у појединачним финансијским извештајима* (Измене IAS 27), у августу 2014. године, извршене су измене параграфа 25. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније, ретроспективно у складу са IAS 8, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.* Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

45Ц*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

45Д Објављивањем *Инвестиционих ентитета: Примена ослобађања од консолидације* (Измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28) у децембру 2014. године, измењени су параграфи 17, 27 и 36, и додат је параграф 36А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

45Е Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2014–2016,* у децембру 2016. године, измењени су параграфи 18 и 36А. Ентитет треба ретроспективно да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2018. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

45Ф-45К*[Ови параграфи се односе на измене које још нису ступиле на снагу и стога нису укључени у овом издању.]*

Позивање на IFRS 9

46 Ако ентитет примени овај стандард али још увек не примењује IFRS 9, свако позивање на IFRS 9 ће се сматрати позивањем на IAS 39.

Повлачење IAS-а 28 (2003.)

47 Овај стандард замењује IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете* (ревидиран 2003. године).

Одобравање IAS 28 објављеног у децембру 2003. године од стране Одбора

Међународни рачуноводствени стандард 28 *Инвестиције у придружене ентитете* (ревидиран 2003. године) је одобрен за објављивање од стране четрнаест чланова Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде

Sir David Twedie Председник

Thomas E Jones Заменик председника

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

Одобравање *Инвестиционих ентитета: Примена ослобађања од консолидације* **(измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28) објављеног у децембру 2014. године од стране Одбора**

Инвестициони ентитети: Примена ослобађања од консолидације је одобрен за објављивање од стране четрнаест чланова Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде

Hans Hoogervorst Председник

Ian Mackintosh Заменик председника

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Amaro Luiz De Oliveira Gomes

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

Међународни рачуноводствени стандард 29

Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама[1]

Делокруг

1 Овај стандард се примењује на финансијске извештаје, укључујући и консолидоване финансијске извештаје, сваког ентитета чија је функционална валута хиперинфлаторне привреде.

2 У хиперинфлаторној привреди извештавање о резултатима пословања и финансијској позицији у домаћој валути није употребљиво без прерачунавања. 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 прерачунавање 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 страној 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 страној 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;

––––––––

1 У оквиру Побољшања IFRS, објављених у мају 2008. године, Одбор је изменио терминологију коришћену у IAS 29 ради доследности са осталим

IFRS, и то: (а) тржишна вредност' је измењена у фер вредност', и (б) 'резултати пословања' и 'нето приходи' су измењену у 'добитак или губитак'.

(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.

Прерачунавање 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 презентују 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 непрерачунатим финансијским извештајима, није допуштена. Такође, не подстиче се одвојена презентација финансијских извештаја пре прерачунавања.

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 Прерачунавање 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 прерачунатим 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 прерачунавају се применом општег индекса цена.

12 Монетарне ставке се не прерачунавају 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 неизмирени износ на крају извештајног периода. Ове ставке се књиже по овом коригованом износу у прерачунатом 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 прерачунавају. Сва остала немонетарна имовина и обавезе се прерачунавају.

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. Прерачуната 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 прерачунавају од датума њихове

куповине. Залихе полуготових и готових производа прерачунавају 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 прерачунавање.

17 Општи индекс цена може бити недоступан за периоде за које се овим стандардом захтева прерачунавање 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 прерачунавају од датума ревалоризације.

19 Прерачунати износ немонетарне ставке умањује се у складу са одговарајућим IFRS када превазилази свој надокнадиви износ. На пример, прерачунати износи некретнина, постројења и опреме, гудвила, патената и робних марки умањују се до надокнадивог износа а прерачунати износи залиха умањују се на нето оствариву вредност.

20 Ентитет у који је инвестирано и који се рачуноводствено обухвата по методу удела (*equity method*), може извештавати у валути хиперинфлаторне привреде. Биланс стања и биланс успеха, таквог ентитета се прерачунавају 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 прерачунати финансијски извештаји ентитета у који је инвестирано, исказани у страној валути, врши се њихово превођење по закључном курсу.

21 Утицај инфлације се обично признаје у трошковима позајмљивања. Није адекватно да се и прерачунавају 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, прерачунавају 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. Прерачунати нераспоређени добици се изводе из свих осталих износа у прерачунатом билансу стања.

25 На крају првог периода и у наредним периодима, све компоненте власничког капитала се прерачунавају 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 евидентиране 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 биланс успеха. 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 прерачунавају због тога што су оне већ исказане мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Остале ставке у билансу стања се прерачунавају 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 прерачунати у мерну јединицу која је важећа 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 Прерачунавање 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, прерачунавају 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.

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 прерачунавају 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 прерачунати 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 прерачунавају у мерним јединицама важећим на датум консолидованих финансијских извештаја.

Избор и коришћење општег индекса цена

37 Прерачунавање 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 прерачунати 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 1990. године или касније.

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 IFRS 9 *Финансијски инструменти*, и за обелодањивање информација о њима у IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивања*.

Делокруг

4 Овај стандард 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 IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји***, IAS 27** *Појединачни финансијски извештаји* **или IAS 28** *Учешћа у придруженим ентитетима и заједничким подухватима.* **Међутим, у неким случајевима, IFRS 10, IAS 27 или IAS 28 захтевају од ентитета или му дозвољавају да обрачунава учешће у зависном ентитету, придруженом ентитету или заједничком улагању коришћењем IFRS 9; 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 обавезе послодавца по плановима о примањима запослених, на која се примењује IAS 19 *Примања запослених***.**

(ц) [брисан]

(д) Уговоре о осигурању како су дефинисани у IFRS 4 *Уговори о осигурању.* **Међутим, овај стандард се примењује на деривате који су уграђени у уговоре о осигурању ако IFRS 9 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 IFRS 9, 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 IFRS 9).

(ф) финансијских инструмената, уговора и обавеза у вези са трансакцијама плаћања на основу акција на које се примењује IFRS 2 *Плаћање на основу акција* **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 на основу акција.

5–7 [Брисан]

8 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. Међутим, овај стандард треба да се примењује на ове уговоре које ентитет означи да су одмерени по фер вредности кроз биланс успеха или у складу са параграфом 2.5, IFRS 9 *Финансијски инструменти***.**

9 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. 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 пребијању 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 флуктуација 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.

10 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 9(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 (такође видети параграфе AG3–AG23)

11 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

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:

(i) примања готовине или другог финансијског средства од другог ентитета; или

(ii) размене финансијских средстава или финансијских обавеза с другим ентитетом под условима који су потенцијално повољни; или

(д) уговор који ће бити или може бити измирен инструментима 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 капитал 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) уговорно право:

(i) достављања 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 инструментима 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 него разменом фиксног износа готовине или другог финансијског средства за фиксни број инструмената сопственог капитал ентитета. За ову потребу, права, опције или варанти за стицање фиксног броја инструмената сопственог капитала ентитета за фиксни износ означене валуте су инструменти капитала ако ентитет нуди права, опције или варанте свим постојећим власницима исте класе својих недериватних инструмената капитала сразмерно њиховим постојећим учешћима. Такође, 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.

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.

Инструмент капитала **јесте сваки уговор којим се доказује резидуално учешће у средствима ентитета након одбијања свих његових обавеза.**

Фер вредност **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (Видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***).**

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 Прилогу А IFRS 9 или у параграфу 9 IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* и користе се у овом стандарду са значењима наведеним у IAS 39 и IFRS 9.

– амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе;

– престанак признавања;

– дериват;

– метод ефективне камате;

– уговор о финансијској гаранцији;

– финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха;

– утврђена обавеза;

– предвиђена трансакција;

– ефективност хеџинга;

– ставка хеџинга;

– инструмент хеџинга;

– инвестиције који се држе ради трговања;

– 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–AG14J 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.

(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 потребу, права, опције или варанти за стицање фиксног броја инструмената сопственог капитала ентитета за фиксни износ означене валуте су инструменти капитала ако ентитет нуди права, опције или варанте свим постојећим власницима исте

класе својих недериватних инструмената капитала сразмерно њиховим постојећим учешћима. Такође, за ове потребе 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 подпараграфу (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).

16А 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 настанак неизвестан 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 16Ц 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 треба да призна 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 одмерава 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 ималац 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 који даје имаоцу право да прода назад емитенту за готовину или друго финансијско средство („продајни инструмент”) је финансијска обавеза осим уколико се ради о инструменту који је класификована као капитални инструмент 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 инструмената 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 инструмената 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 флуктуира, делимично или у потпуности, као одговор на промене варијабле, које нису тржишна цена инструмената сопственог капитала ентитета (на пример, каматна стопа, цена робе или цена финансијског инструмента). Два примера су (а) уговор да се преда онај број инструмената сопственог капитала

ентитета који ће одговарати вредности од н.ј.100[1] и (б) уговор да се преда онај број инструмената сопственог капитала ентитета који одговара вредности 100 унци злата. Такав уговор представља финансијску обавезу ентитета иако је ентитет мора или може измирити достављањем инструмената 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.

_____

1 У овом стандарду монетарни износи се означавају као „новчане јединице" (н.ј.).

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 флуктуација 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. Финансијска обавеза се почетно признаје по садашњој вредности износа при откупу и рекласификује се са капитала. Финансијска обавеза се накнадно одмерава у складу са IFRS 9. 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 измириве 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;

(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 IFRS 9 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 инструмената 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.

33А*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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 власничког инструмента капитала треба да се признају од стране ентитета директно на терет капитала. Трошкови трансакција настали при капиталној трансакцији треба да се рачуноводствено обухвате као одбитак од капитала.

35A Порез на добитак који се обрачунава на расподеле имаоцима инструмената капитала и на трошкове трансакције настале при капиталној трансакције се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 12 *Порез на добитак*.

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 инструмената капитала, признају као промена у капиталу. Промене фер вредности инструмента капитала се не признају у финансијским извештајима.

37 Ентитет обично прави разне трошкове при емитовању или стицању инструмената 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 до износа до ког се сматрају инкрементaлним 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 у складу са IAS 1.

40 Дивиденде класификоване као расход могу се презентовати у извештају/извештајима о добитку или губитку и укупном осталом резултату, 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/извештајима о добитку или губитку и укупном осталом резултату. 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 AG38А–AG38Ф и AG39)

42Финансијско 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 IFRS 9, параграф 3.2.22).

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 инструмената. 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. Ентитет обелодањује информације захтеване у параграфима 13Б–13Е у IFRS 7 за признате финансијске инструменте који су у делокругу параграфа 13А у IFRS 7.

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 дужниково 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 дужниково 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 ризику 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 поје-диначним 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 обелодањују 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 нерегресне 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 обавезе. 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.

51–95 [Брисан]

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

96 Ентитети примењују 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 ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује 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, AG14A–AG14J и AG29A. Ентитет примењује те 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.

96В*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 Класификација инструмената у оквиру овог изузећа је ограничена на рачуноводствено обухватање таквих инструмената према IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 и IFRS 9. Инструменти се не сматрају инструментима капитала према другим смерницама, као на пример IFRS 2.

97 Овај стандард се примењује ретроспективно.

97А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен и параграф 40. 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.

97В Објављивањем IFRS 3 *Пословне комбинације* (ревидираног 2008. године) измењен је параграф 4(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 измену за тај ранији период. Међутим, измена се не примењује на потенцијалну накнаду која проистиче из пословне комбинације за коју датум стицања претходи примену IFRS 3 (ревидиран 2008. године). Уместо тога, ентитет рачуноводствено обухвата такву накнаду у складу са параграфима 65А–65Е у IFRS 3 (измењен 2010. године).

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 не измирена, 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 раздваја 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 измене примени проспективно.

97Е Параграфи 11 и 16 су измењени на основу *„Питања класификације права"* објављених у октобру 2009. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. фебруара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

97Ф [Брисан] 97Г Параграф 97Б је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

97Х [Брисан]

97И Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, у мају 2011. године, измењени су параграфи 4(а) и AG29. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

97J Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у параграфу 11 и измењен је параграф 23 и AG31. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

97K Објављивањем *Презентације ставки у укупном осталом резултату* (измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењен је параграф 40. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

97Л Објављивањем *Пребијања финансијских средстава и финансијских обавеза* (Измене IAS 32), у децембру 2011, обрисан је параграф AG38 и додати су параграфи AG38A–AG38Ф. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу и да изврши обелодањивања која су део захтева *Обелодањивања – Пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза* (измене IFRS 7) објављен у децембру 2011.

97M Објављивањем *Обелодањивања—Пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза* (измене IFRS 7), у децембру 2011. године, измењен је параграф 43 чиме се од ентитета захтева да обелодани информације захтеване у параграфима 13Б–13E у IFRS 7 за призната финансијска средства која су у делокругу параграфа 13A у IFRS 7. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније, као и у међупериодима у оквиру тих годишњих периода. Ентитет обезбеђује ретроспективно обелодањивања захтевана овом изменом.

97H Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењени су параграфи 35, 37 и 39 и додати параграфи 35A. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

97O Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењен је параграф 4. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ову измену, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

97П [Брисан.]

97Q Објављивањем IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је параграф AG21. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

97Р Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96Ц, AG2 и AG30 обрисани су параграфи 97Ф, 97Х и 97П. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

97С*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

97Т*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Повлачење осталих саопштења

98 Овај стандард замењује IAS 32 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* ревидиран у 2000. години.[2]

––––––––

2 У августу 2005. године, IASB је преместио сва обелодањивања која се односе на финансијске инструменте у IFRS 7 Финансијски инструменти: обелодањивања.

99 Овај стандард замењује следећа Тумачења:

(а) SIC5 *Класификација финансијских инструмената – одредбе о потенцијалном измирењу*;

(б) SIC16 *Акцијски капитал – Поновно стечени инструменти сопственог капитала (Поновно стечене сопствене акције)*; и

(ц) SIC17 *Капитал – Трошкови капиталних трансакција*.

100 Овај стандард повлачи нацрт SIC тумачења Д34 *Финансијски инструменти – Инструменти или права која може откупити ималац.*

Прилог
Упутство за примену
IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*

Овај прилог је саставни део 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 IFRS 9.

Дефиниције (параграфи 11–14)

Финансијска средства и финансијске обавезе

AG3 Валута (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.[3]

_____

3 У овом упутству, монетарни износи су назначени у „новчаним јединицама" (н.ј.).

Претпостављајући да је 8 процената тржишна каматна стопа у време емитовања инструмента, емитент преузима уговорну обавезу којом ће извршити низ будућих 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 зајмопримац 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 будућим неиспуњењем обавезе од стране зајмопримца. 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 друго финансијско средство.

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 обухватање пореза на добитак се обрађује 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 AG25 и AG26), 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 емитује 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 искупи 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 додатак 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 ималац инструмента учествује ван функције власника ентитета (параграфи 16А и 16Ц)

AG14Ф Ималац 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 ималац 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 ограничене партнере и не би се узимали у обзир приликом процене да ли су уговорне одредбе и услови инструмената ограниченог партнерства и општег партнерства идентични.

AG14X 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 ималац 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)

AG14J 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 форварди, 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[4] 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 каматоносне 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 средстава које треба разменити по извршењу опције. Природа имаочевог 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

_____

4 То је истина за већину, али не и за све деривате, нпр. у неким међувалутним каматним своповима, главница се прерачунава на почетку (а поновно прерачунавање се врши по доспећу).

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 ималац 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 флуктуирајућој каматној стопи, а други према фиксној каматне стопе. 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 инструментима. 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 коју 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 инструментима (видети параграф 8).

AG21 Осим у складу са захтевима IFRS 15 *Приход од уговора са купцима,* 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 средстава. 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 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, 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 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 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 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 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 профита или губитка за одређени период; или

(ф) способност или неспособност емитента да утиче на износ свог профита 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 емитована 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 одредиви датум или на захтев, ентитет такође признаје и финансијску обавезу за садашњу вредност откупног износа (уз изузетак за инструмената 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, класи-фикација 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 IFRS 10. 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 можда 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.

AG29A 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 инструмената. 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. IFRS 9 се бави класификацијом и одмеравањем финансијских средстава која су сложени финансијски инструменти из перспективе имаоца.

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. 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 билансне позиције 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 компонентама 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.

Камате, 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 примењив 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 [Брисан]

Критеријум по коме ентитет има актуелно важеће законски спроводиво право на пребијање признатих износа
(параграф 42(а))

AG38А Право на пребијање може бити актуелно важеће или условљено будућим догађајима (на пример, право може да се активира или да се изврши само у случају неког будућег догађаја, као што је неизвршење уговорних обавеза, несолвентност или проглашење стечаја једне од уговорних страна). Чак и ако право на пребијање није условљено будућим догађајима, оно може бити само законски примењиво у нормалном току пословања или у случају неизвршења уговорних обавеза, несолвентности или проглашења стечаја једне од уговорних страна.

AG38Б Да би испунио критеријум из параграфа 42(а), ентитет мора да има актуелно важеће законски спроводиво право на пребијање. То значи да право на пребијање:

(а) не сме да буде условљено будућим догађајима; и

(б) мора да буде законски спроводиво у свим околностима наведеним у наставку:

(i) уобичајени ток пословања;

(ii) случај неизвршења уговорне обавезе; и

(iii) случај несолвентности или проглашења стечаја ентитета и свих уговорних страна.

AG38Ц Природа и обим права на пребијање, укључујући све услове везане за његово спровођење и да ли ће то право наставити да постоји и у случају неизвршења уговорних обавеза или несолвентности или стечаја, може да се разликује од једног правног система до другог. Сходно томе, не може се претпоставити да је право на пребијање аутоматски доступно изван нормалног тока пословања. На пример, закони о несолвентности или стечају у неком правном систему могу забранити или ограничити право на пребијање у случају стечаја или несолвентности у неким околностима.

AG38Д Морају да се размотре закони који се примењују на односе између страна (на пример уговорне одредбе, закони о уговорним односима, неизвршењу уговорних обавеза или закони о стечајном поступку који су применљиви на уговорне стране) да ли је право на пребијање извршно у нормалном току пословања, у случају неизвршења уговорних обавеза, и у случају несолвентности или стечаја, ентитета и свих уговорних страна (како је наведено у параграфу AG38Б (б)).

Критеријум по коме ентитет намерава да изврши измирење по нето основи или истовремено да реализује средство и измири обавезу (параграф 42(б))

AG38E Да би испунио критеријум из параграфа 42(б), ентитет мора да намерава да изврши измирење по нето основи или истовремено да реализује средство и измири обавезу. Иако ентитет може да има право да изврши измирење по нето основи, он и поред тога може засебно да реализује средство и измири обавезу.

AG38Ф Ако ентитет може да измири износе на начин да је исход у ствари једнак нето измирењу, ентитет ће испунити критеријум нето измирења у параграфу 42 (б). Ово ће се догодити ако и само ако механизам бруто измирења има карактеристике које елиминишу или резултирају незнатним кредитним ризиком и ризиком ликвидности и које ће обрадити потраживања и обавезе у једном процесу или циклусу измирења. На пример, систем бруто измирења који има све карактеристике наведене у наставку би задовољио критеријум за нето измирење у параграфу 42 (б):

(а) финансијска средства и финансијске обавезе прикладне за пребијање се подносе на обраду у исто време;

(б) једном када су финансијска средства и финансијске обавезе поднети на обраду, стране су се обавезале да испуне обавезу измирења;

(ц) не постоји потенцијал да се токови готовине који проистичу из имовине и обавеза промене након што су поднети на обраду (осим у случају да обрада не успе – видети (д) испод);

(д) имовина и обавезе које су обезбеђене хартијама од вредности измирују се преносом хартија од вредности или сличним системом (на пример, испорука насупрот плаћања), тако да ако пренос хартија од вредности не успе, обрада повезаних потраживања или дуговања која су обезбеђена хартијама од вредности, такође неће успети (и обрнуто);

(е) све трансакције које не успеју, као што је наведено у тачки (д), поново се подносе за обраду, све док не буду измирене;

(ф) измирење се врши посредством исте институције за измирење (на пример, банка за измирење, централна банка или централни регистар за хартије од вредности); и

(г) на располагању је једнодневна кредитна линија која ће обезбедити довољно дозвољено прекорачење како би се омогућила обрада плаћања на датум измирења за сваку од страна, а готово је сигурно да ће једнодневна кредитна линија бити реализована ако се активира.

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 флуктуирајућом каматном стопом у комбинацији са свопом каматне стопе, који обухвата примање флуктуирајућих 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.

AG40 [Брисан]

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 IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* **и IAS 27** *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 ставке добитка или губитка у засебном извештају као што се описује у параграфу 10А IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* **(измењен 2011. године), он презентује зараду по акцији само у том засебном извештају.**

Дефиниције

5 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним 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 и власнички инструмент капитала, и даје упутство за примену тих дефиниција. IFRS 13 *Одмеравање фер вредности* дефинише фер вредност и прописује захтеве за примену дефиниције.

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 добитка 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)добитак или губитак из континуираног пословања који припадају матичном ентитету; и

(б) добитак или губитак који припадају 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 биланс успеха за период, који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције (видети IAS 1).

14 Износ приоритетних дивиденди након опорезивања који се одузима од добитка 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 добитка 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 добитка 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 добитка 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 (властитог) 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 основи 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 средства 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 стицалац 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]

26Пондерисани 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 пречe 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, то јест 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 износе смањених зарада по акцији за добитак (или губитак) која припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције и, ако се презентује, добитак (или губитак) из континуираног пословања која припада тим акционарима.

31 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, ентитет коригује добитак (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) добитак (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.

Зараде

33 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, ентитет коригује добитак 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 добитка 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 добитку или губитку који припадају акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције. Стога, добитак 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 IFRS 9).

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 смањене зараде по акцији, добитак 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 емитовати другим странама, осим матичном ентитету или инвеститору са заједничком контролом, или значајним утицајем над ентитетом у који је инвестирано, потенцијалне обичне акције које се могу конвертовати било у обичне акције зависног ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета, или у обичне акције матичног ентитета или инвеститора са заједничком контролом, или значајним утицајем (ентитета који саставља финансијске извештаје) над ентитетом у који је инвестирано. 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 добитак или губитак из континуираног пословања која припада матичном ентитету као контролни број да би установио да ли су потенцијалне обичне акције умањујуће или повећавајуће. Добитак 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 инкрементaлној акцији" се укључују у израчунавање смањених зарада по акцији пре оних које имају већу зараду по инкрементaлној (увећаној) акцији. Опције и варанти се начелно (обично) укључују први зато што они не утичу на бројилац калкулације.

Опције, варанти и њихови еквиваленти

45 За потребе израчунавања смањене зараде по акцији, ентитет полази од претпоставке искоришћавања својих опција и варанта 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 варанти 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 добитак 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 варанти 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 на основу акцијама*, емисиона цена из параграфа 46 и употребна цена из параграфа 47 садрже фер вредност (одмерене у складу са IFRS 2) било ког добра или услуге које треба испоручити у будућности ентитету на основу акцијске опције или другог аранжмана плаћања на основу акција.

48 Опције на акције запослених са фиксним или одредивим 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 зависити 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. Прерачунавање 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 варанте 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 искориштавања или конверзије сличних потенцијалних обичних акција у оптицају које нису потенцијално емитујуће.

Уговори који се могу измирити обичним акцијама или у новцу

58Када ентитет емитује 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 добитка 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 искориштавања 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

64Ако 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 прерачунава 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 добитак или губитак из континуираног пословања који припада акционарима матичног ентитета који поседују обичне акције и за добитак 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 ставке добитка или губитка у засебном извештају као што се описује у параграфу 10А IAS 1 (измењеног 2011. 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 ставке добитка или губитка у засебном извештају као што се описује у параграфу 10А IAS 1 (измењеног 2011. 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 емитујуће 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 евидентиране 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 емитујућих 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 добитка 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 добитка 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, износе 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.

73АПараграф 73 се примењује и на ентитет који поред основне и разређене зараде по акцији обелодањује и износе по акцији коришћењем ставке која је приказана у билансу успеха, осим оне која се захтева овим стандардом.

Датум ступања на снагу

74 Ентитети примењују овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. 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, примењиваће и измене за тај ранији период.

74В Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, у мају 2011. године, измењени су параграфи 4, 40 и А11. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

74Ц Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењени су параграфи 8, 47А и А2. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

74Д Објављивањем *Презентације ставки у укупном осталом резултату* (измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењени су 4А, 67А, 68А и 73А. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

74Е Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 34. Ентитет треба да примењује ову измену када примењује IFRS 9.

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.

Добитак или губитак који припадају матичном ентитету

А1 За потребе израчунавања зарада по акцији на основу консолидованих финансијских извештаја, за добитак или губитак који припадају матичном ентитету се сматрају добитак 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 емитују 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 пече куповине укључује бонус–елеменат. 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 искориштавања права дода приливу од искориштавања права, и подели са бројем акција у оптицају након искориштавања права. Када треба да се јавно тргује правима, независно од акција, пре датума искориштавања, фер вредност се одмерава 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.[1], 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 износе 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 флуктуације, 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 флуктуирају 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 искоришћавања се полази само ако се истовремено полази и од претпоставке конверзије сличних конвертибилних инструмената у оптицају, ако их има.

А7 Опције или варанти могу дозвољавати или захтевати тендерску понуду дужничких или других инструмената ентитета (или његовог матичног или зависног ентитета) при плаћању целокупне цене искоришћавања или једног њеног дела. Приликом израчунавања смањених зарада по акцији, те опције или варанти имају умањујући ефекат ако (а) просечна тржишна цена одговарајућих обичних акција за период премаши цену искоришћавања или (б) је продајна цена инструмента који треба да иде на тендерску понуду нижа од цене по којој инстру

––––––––

1 У овом упутству, монетарни износи су назначени у „новчаним јединицама" (н.ј.).

мент може да се понуди на тендеру у складу са уговором о опцији или варанту, а одговарајући дисконт формира ефективну цену искоришћавања која је нижа од тржишне цене обичних акција које се могу добити приликом искоришћавања. При израчунавању смањених зарада по акцији, претпоставља се да ће се те опције или варанти искористити, као и да ће дужнички или други инструменти бити понуђени на тендеру. Ако је понуда у новцу повољнија за власника опције или варанта 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.

А8 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.

А9 Услови неких опција или вараната могу захтевати да се прилив од искоришћавања 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 варанти бити искоришћени и прилив употребљен за откуп дуга по његовој просечној тржишној цени, а не за куповину обичних акција.

Међутим, део прилива примљеног од искоришћавања за који се превазилази износ коришћен за извршени откуп дуга разматра се (то јест претпоставља се да се искоришћава 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

А10 Ради илустрације примене параграфа 63, претпоставимо да ентитет има у оптицају 120 писаних опција продаје на његове обичне акције, чија је цена искоришћавања 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 везано 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 инкрементaлних обичних акција) се додаје имениоцу при израчунавању смањених зарада по акцији.

Инструменти зависних ентитета, заједничких подухвата и придружених ентитета

А11 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 или инвеститора са заједничком контролом, или значајним утицајем (ентитета који подноси финансијске извештаје, тј. извештајног ентитета) над ентитетом у који је инвестирано 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 изве-штајног ентитета над инструментима зависног ентитета, заједничког поду-хвата 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 варанти 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.

А12 За потребе утврђивања ефекта зарада по акцији инструмената 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 (добитак 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 добитка 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 оптицају 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 оптицају не би променио после претпостављене конверзије.

Власнички инструменти који носе право учешћа у расподели добити и обичне акције две класе

А13 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.

А14 За потребе израчунавања смањених зарада по акцији, полази се од претпоставке конвертовања инструмената из параграфа А 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, добитак 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) добитак 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) преостали добитак 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 расподељен сав добитак или губитак за период. Укупни добитак 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 добитка или губитка распоређен на сваку класу власничких инструмената дели се бројем инструмената у оптицају 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 оптицају.

Делимично плаћене акције

А15 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.

А16 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 финансијске 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[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.

_____

1 Комитет за Међународне рачуноводствене стандарде (IASC) је замењен Одбором за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB) који је почео са радом 2001. године.

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 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

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 дефинише комплетан сет финансијских извештаја који обухвата следеће компоненте:

(а) извештај о финансијској позицији на крају периода;

(б) биланс успеха и остали укупан резултат за период;

(ц) извештај о променама на капиталу за период;

(д) извештај о токовима готовине за период;

(е) напомене, које садрже значајне рачуноводствене политике и друге објашњавајуће информације;

(еа) упоредне информације које се односе на претходни период, као што је утврђено у параграфу 38 и 38А IAS 1; и

(ф) извештај о финансијској позицији на почетку претходног периода када ентитет ретроспективно примењује рачуноводствену политику или врши ретроспективно прерачунавање ставки у својим финансијским извештајима, или када рекласификује ставке у својим финансијским извештајима у складу са параграфима 40А–40Д у IAS 1.

Ентитет може, осим назива датих у овом стандарду, да користи и друге називе за ове извештаје. На пример, ентитет може да користи назив „извештај о укупном резултату” уместо „биланс успеха и остали укупан резултат”.

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 билансних позиција

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 обело-дањивање 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 или сажети извештаји који садрже биланс успеха и остали укупан резултат;

(ц) сажети извештај о променама на капиталу;

(д) сажети извештај о токовима готовине; и

(е) одабране објашњавајуће напомене.

8А Ако ентитет презентује ставке биланса успеха (добитка или губитка) у засебном извештају како је описано у параграфу 10А у IAS 1 (измењеном 2011. 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 билансне позиције 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]

11АА ко ентитет презентује ставке добитка или губитка у засебном извештају како је описано у параграфу 10А у IAS 1 (измењеном

2011. године), он презентује основне и разређене зараде по акцији у том засебном извештају.

12 IAS 1 (ревидиран 2007. године) даје упутство у вези са структуром финансијских извештаја. Упутство за примену IAS 1 илуструје 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

_____

2 Овај параграф је измењен путем Побољшања IFRS који су објављени у мају 2008. године и којима се појашњава делокруг IAS 34.

садржи засебне финансијске извештаје матичног ентитета, овај стандард нити захтева нити забрањује укључивање засебних извештаја матичног ентитета у периодични финансијски извештај ентитета.

Значајни догађаји и трансакције

15 Ентитет укључује у свој периодични финансијски извештај објашњење догађаја и трансакција који су значајни за разумевање промена финансијске позиције и резултата пословања ентитета у односу на крај последњег годишњег извештајног периода. Информацијама које се обелодањују везано за такве догађаје и трансакције се ажурирају информације презентоване у последњим годишњим финансијским извештајима.

15А Корисник периодичног финансијског извештаја ентитета имаће приступ најскоријем годишњем финансијском извештају тог ентитета. Према томе, није неопходно да напомене уз периодични финансијски извештај пружају податке који су релативно безначајна ажурирања информација о којима је извештавано у напоменама у најскоријем годишњем финансијском извештају.

15Б Следи списак догађаја и трансакција за које би се обелодањивање, ако су значајни, захтевало: списак није свеобухватан.

(а) свођење залиха на нето продајну вредност и укидање претходно извршених исправки вредности по том основу;

(б) признавање губитка због умањења вредности финансијских средстава, некретнина, постројења и опреме, нематеријалне имовине, имовине која

проистиче из уговора са купцима или друге имовине и укидање претходно извршених исправки вредности по основу таквих обезвређења;

(ц) укидања резервисања за трошкове реструктурирања;

(д) стицања и отуђење ставки некретнина, постројења и опреме;

(е) преузете обавезе за набавку некретнина, постројења и опреме;

(ф) измирења обавеза по судским споровима;

(г) корекције грешака претходног периода;

(х) промене у пословним или економским околностима које утичу на фер вредност финансијских средстава и финансијских обавеза ентитета, независно од тога да ли се та средства или обавезе признају по фер вредности или по амортизованом трошку;

(и) свако неизвршење и кршење споразума о зајму, које није исправљено пре краја или на крају извештајног периода;

(ј) трансакције са повезаним странама;

(к) преноси између нивоа хијерархије фер вредности који се користе у одмеравању фер вредности финансијских инструмената;

(л) промене у класификацији финансијских средстава као последице промена у намени или коришћењу тих средстава; и

(м) промене у потенцијалним обавезама или потенцијалним средствима.

15Ц Појединачни IFRS пружају упутства везано за захтеве обелодањивања многих ставки наведених у параграфу 15Б. Када је догађај или трансакција значајан за разумевање промена у финансијској позицији или резултату ентитета настао од последњег годишњег извештајног периода, његов периодични извештај треба да пружи објашњење и ажурирање релевантних информација које су биле укључене у финансијске извештаје за последњи годишњи извештајни период.

16 [Брисан]

Остала обелодањивања

16А Поред обелодањивања значајних догађаја и трансакција у складу са параграфима 15–15Ц, ентитет укључује следеће информације у напомене уз периодичне финансијске извештаје или на другом месту у периодичном финансијском извештају. Следећа обелодањивања се дају или у финансијским извештајима или су садржана у унакрсним упућивањима у финансијским извештајима 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. Уколико корисници финансијских извештаја немају

приступ информацијама садржаним у упућивању на други извештај под истим условима и у исто време, периодични финансијски извештаји би били непотпуни. Информације се уобичајено извештавају на основи којом се обухвата период од почетка финансијске године до датума извештавања.

(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 промењене, опис природе и ефекта промене;

(б) објашњавајуће коментаре о пословању у међупериоду који су сезонског или цикличног 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;

(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) износ добитка или губитка сегмента;

(iv) износ укупне имовине и обавеза за појединачни извештајни сегмент, ако се такви износи редовно достављају главном оперативном доносиоцу одлука и ако су материјално значајно

промењени у односу на износ обелодањен у последњим годишњим финансијским извештајима за тај извештајни сегмент;

(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 престанака 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;

(x) догађаји настали 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***;**

(j) за финансијске инструменте, обелодањивања фер вредност захтевана у параграфима 91–93(h), 94–96, 98 и 99 у IFRS 13 *Одмеравање фер вредности***, и параграфима 25, 26 и 28–30 стандарда IFRS 7** *Финансијски инструменти: обелодањивања***;**

(к) за ентитете који постају или престају да буду инвестициони ентитети, као што је дефинисано у IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји***, обелодањивања у IFRS 12** *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима* **параграф 9Б;**

(л) рашчлањивање прихода од уговора са купцима које се захтева параграфима 114–115, стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима.*

17–18 [Брисан]

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) биланс успеха и остали укупан резултат за текући међупериод и кумулативно од датума почетка текуће финансијске године до датума извештаја о укупном резултату, са упоредним извештајима који садрже биланс успеха и остали укупан резултат за упоредиве међупериоде (текући и од датума почетка текуће године до датума извештаја о укупном резултату) непосредно претходне финансијске године. У складу са IAS 1 (измењен 2011.), периодични извештај може да презентира за сваки период извештај или извештаје који садрже биланс успеха и остали укупан резултат;

(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 додатак информацијама које се захтевају претходним параграфом.

22 Део А илустративних примера приложених уз овај стандард илуструје периоде чија се презентација захтева од ентитета који извештава на полугодишњем нивоу и ентитета које извештава квартално.

Материјалност (материјални значај)

23 При одлучивању о начину признавања, одмеравања, класификације или обелодањивања ставки за сврхе периодичног финансијског извештавања, процењује се материјалност (материјални значај) у вези са финансијским подацима међупериода. Приликом процене материјалности, прихвата се могућност да се периодична одмеравања у већој мери заснивају на проценама него одмеравања годишњих финансијских података.

24 IAS 1 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 (материјалног значаја).

25 Иако процена материјалности (материјалног значаја) 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, неуобичајене ставке, промене рачуноводствених политика или процена и грешке се признају и обелодањују на основу материјалности (материјалног значаја) 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 16А(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 укључи додатне финансијске информације међу-периода 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 пре-тходно 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 задовољио 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 *Оквиру за припрему и презентацију финансијских извештаја (Оквир)*[3] 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 16А(д) и 26 захтевају, међутим, обелодањивање природе и износа сваке значајније промене процена.

36 Ентитет који извештава учесталије 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 16А(д) и 26 захтевају, међутим, обелодањивање природе и износа сваке значајније промене процена.

_____

3 IASC Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

Приходи сезонског, цикличног или повременог карактера

37Приходи 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 Делу Б илустративних примера приложених уз овај стандард дати су примери примене општих принципа признавања и одмеравања који су изнети у параграфима 28–39.

Коришћење процена

41 Процедуре одмеравања које треба следити 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 Делу Ц илустративних примера приложених уз овај стандард дати су примери коришћења процена у међупериодима.

Прерачунавање извештаја из ранијег периода у току године

43 Промена рачуноводствене политике, осим промене за коју је прелазни поступак одређен новим IFRS, се одражава:

(а) прерачунавање финансијских извештаја претходних међупериода текуће финансијске године и упоредивих међупериода свих претходних финансијских година за која ће се прерачунавање 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 прерачунавање 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 финансије 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 Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија 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 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.

48 IFRS 3 (ревидиран 2008. године) је изменио параграф 16(и). 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 измену за тај ранији период.

49 Параграфи 15, 27, 35 и 36 су измењени, параграфи 15А–15Ц и 16А су додати, док су параграфи 16–18 обрисани услед *Побољшања IFRS* објављених у мају 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

50 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 16А(ј). Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

51 Објављивањем *Презентације ставки у укупном осталом резултату* (измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењени су параграфи 8, 8А, 11А и 20. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

52 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењен је параграф 5 као значајна измена проузрокована изменом IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

53 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.,* у мају 2012. године, измењен је параграф 16А. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

54 Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењен је параграф 16А. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

55 Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењени су параграфи 15Б и 16А. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

56 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2012–2014.,* у септембру 2014. године, измењен је параграф 16А. Ентитет треба ретроспективно да примењује ове измене у складу са стандардом IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

57 Објављивањем *Иницијативе за обелодањивање* (Измене IAS 1), у децембру 2014. године, измењен је параграф 5. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена ове измене је дозвољена.

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) имовина по уговору и имовина која проистиче из трошкова прибављања или испуњавања уговора који су признати у складу са IFRS 15 *Приход од уговора са купцима***;**

(ц) одложена пореска средства (видети IAS 12 – *Порез на добитак***);**

(д)средстава која проистичу из примања запослених (видети IAS 19 *Примања запослених***);**

(е) финансијских средстава обухваћених делокругом IFRS 9, *Финансијски инструменти***;**

(ф) инвестиционих некретнина које се одмеравају по фер вредности (видети IAS 40 *Инвестиционе некретнине***);**

(г) биолошких средстава која се односе на пољопривредне активности у делокругу стандарда IAS 41 Пољопривреда, које се одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје (видети IAS 41 *Пољопривреда***);**

(х) одложених трошкова стицања и нематеријална имовина, који проистичу из уговорних права осигуравача по основу уговора о осигурању из делокруга IFRS–а 4 *Уговори о осигурању***; и**

(и) сталне имовине (или група за отуђење) класификованих да се држи ради продаје 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 IFRS 10*, Консолидовани финансијски извештаји;*

(б) придружени ентитети, као што је то дефинисано у IAS 28, *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*; и

(ц) заједнички подухвати како су дефинисани у IFRS 11 *Заједнички аранжмани.*

За умањење вредности других финансијских средства, примењује се IFRS 9.

5 Овај стандард се не примењује за финансијска средства која су у делокругу IFRS 9, 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 ревалоризованој вредности (тј. фер вредност на датум ревалоризације умањена за накнадну кумулирану амортизацију и накнадне губитке по основу умањења вредности) у складу са осталим IFRS, као што је модел ревалоризације из IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* и IAS 38 *Нематеријална имовина*. Једина разлика између фер вредности средства и његове фер вредности умањене за трошкове продаје чине директни додатни трошкови отуђења тог средства.

(а) Ако су трошкови отуђивања средства занемарљиви, надокнадиви износ ревалоризованог средства је нужно приближан његовој ревалоризованој

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.

(б) [брисан]

(ц) Ако трошкови отуђивања нису занемарљиви, фер вредност умањена за трошкове отуђења 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. У том случају, после примене захтева за ревалоризацијом, ентитет примењује овај стандард ради утврђивања да ли је вредност средства можда умањена;

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.**

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 у току корисног века средства.**[1]

Фер вредност **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***)**

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 јединица која генерише готовину је фер вредност, умањена за трошкове отуђења, 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 произведе тим средством.

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 тим захтевима се користи израз „средство”, али се тај израз подједнако односи на појединачно средство, или на јединицу која генерише готовину. Преостали део Стандарда има следећу структуру:

(а) у параграфима 18–57, изнети су захтеви за одмеравањем надокнадивог износа. У тим захтевима се користи израз „средство”, али се тај израз подједнако односи на појединачно средство 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. Треба поновити, 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 117–121, за јединицу која генерише готовину у параграфима 122 и 123 и за гудвил у 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.

_____

1 У случају нематеријалне имовине користи се термин „амортизација" уместо „депресијације". Два термина имају исто значење.

8 Вредност средства је умањена, када књиговодствена вредност премашује износ који се може надокнадити коришћењем тог средства. Параграфи 12 – 14 описују неке од назнака могућег умањења вредности средства. Ако је било која од ових назнака 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 назнаке о умањењу вредности.

9 Ентитет треба да процени на крају сваког извештајног периода да ли постоје било какве назнаке да је вредност неког средства умањена. Ако постоје такве назнаке, ентитет треба да изврши процену надокнадивог износа за такво средство.

10 Без обзира да ли постоје назнаке о умањењу вредности, ентитет такође:

(а)тестира нематеријалну имовину са неограниченим корисним веком трајања или нематеријалну имовину која још није у употреби на умањење вредности једном годишње, упоређујући његову књиговодствену вредност 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) постоје уочљиве назнаке о значајном паду 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;[2]

(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 ентитета, заједничког подухвата или придруженог ентитета

(х) за инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате или придружене ентитете 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 ентитета, заједничког подухвата или придруженог 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 надокнадиви износ, или у случају гудвила, да изврши тест на умањење вредности у сладу 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 наведено 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 надокнадиви износ за неко средство. На пример, ако претходне калкулације показују да је надокнадиви износ средства значајно већи од његове књиговодствене вредности, ентитет не мора поново да процењује надокнадиви износ тог средства, уколико нису настали догађаји који би елиминисали ту разлику. Слично томе, претходна анализа може показати да надокнадиви износ средства није осетљив на једну (или више) назнака наведених у параграфу 12.

––––––––

2 Када средство испуни критеријум за класификацију као средство које се држи за продају (или се укључи у групу за отуђење која се класификује као група која се држи за продају), оно излази из делокруга овог стандарда и рачуноводствено се обухвата у складу са IFRS 5 Стална имовина намењена продаји и пословања која престају.

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 надокнадиви 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 надокнадиви износ као фер вредност умањену за трошкове отуђења 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 тим захтевима се користи израз „средство”, али се тај израз подједнако односи на појединачно средство, или на јединицу која генерише готовину.

19 Није увек неопходно да се утврђује и фер вредност умањена за трошкове отуђења 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 Одмеравање фер вредности умањене за трошкове отуђења средства може бити могуће, чак и када не постоји котирана цена на активном тржишту за идентично средство. Међутим, некад није могуће одмерити фер вредност умањену за трошкове отуђења услед не постојања основа за поуздану процену цене по којој би се одвила редовна трансакција продаје средства између учесника на тржишту на датум одмеравања по тренутним тржишним условима. 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 отуђења, као надокнадиви износ се може узети његова фер вредност умањена за трошкове отуђења. 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 отуђења 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 отуђења, а фер вредност умањена за трошкове отуђења се може одмерити.

23 У неким случајевима, процене, просечне вредности и краћи обрачуни могу пружити разумну апроксимацију за детаљне прорачуне који су илустровани у овом Стандарду за утврђивање фер вредности умањене за трошкове отуђења 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 промењених од најскоријег утврђивања надокнадивог износа, мала је вероватноћа да одређени текући надокнадиви износ буде нижи од књиговодствене вредности средства.

Фер вредност умањена за трошкове отуђења

25–27 [Брисан]

28 Трошкови отуђивања, осим оних који су већ признати као обавезе, одузимају се при одмеравању фер вредности умањене за трошкове отуђења. 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) 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 отуђења 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) временска вредност новца, представљена текућом безризичном тржишном каматном стопом;

(д) цена 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;

(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 растућа 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 средства 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 средства 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 обавеже 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 илустра-тивни пример број 6).

49 Процене будућих токова готовине обухватају будуће одливе готовине који су неопходни за одржавање нивоа економских користи које се очекују од средства 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 отуђења 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;

(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.

53А Фер вредност се разликује од употребне вредности. Фер вредност одражава претпоставке које би користили тржишни учесници приликом утврђивања цене средства. Супротно, употребна вредност одражава 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 тржишним учесницима:

(а) додатна вредност која проистиче из груписања средстава (као што је креирање портфеља некретнина на различитим локацијама);

(б) синергије између средства која се одмерава и других средстава;

(ц) законска права или законска ограничења која су специфична само за тренутног власника средства; и

(д) пореске олакшице или пореска оптерећења која су специфична само за тренутног власника средства.

Будући токови готовине у страној 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 изаберу инвестицију која ће генерисати токове готовине у износима, времену и са профилом 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 котираног 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 одређених оцена биће двоструко рачунат.

57 Када стопа специфична за дато 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 билансу успеха. 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 рева-лоризованог 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 отуђења (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 упо-требна 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 утвр-ђи-вање 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 оства-реним 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 отуђења, 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 јединицу 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 отуђења (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 отуђења 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 стицаочеву 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 дефинисан у параграфу 5 IFRS 8 *Сегменти пословања***, пре груписања.**

81 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. 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 непроизвољно 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 добитака 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.

84Ако 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. Надокнадиви износ сегмента задржане јединице која генерише готовину је 300 н.ј.

Пошто се гудвил алоциран на јединицу која генерише готовину не може непроизвољно 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, сличног 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 непроизвољно 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 гудвилом 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 назнаке 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 назнаке 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 [Брисан]

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. Различита нематеријална имовина се може тестирати на умањење вредности у различито време. 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 целости 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 које генеришу готовину. 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. Сваки 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) упореди 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 које генеришу готовину у коју спада посматрана јединица и којој део књиговодствене вредности заједничког средства може бити алоциран оправдано и доследно; и

(iii)упореди књиговодствену вредност те групе јединица које генеришу готовину, укључујући део књиговодствене вредности

заједничког средства алоцираног тој групи јединица, са надокнадивим износом те групе јединица. Сваки губитак од умањења вредности се признаје 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 отуђења (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 отуђења, 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. ако је фер вредност умањена за трошкове отуђења тог средства већа од његове 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 вредност умањене за трошкове отуђења; 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 отуђења. 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 отуђења 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 117–121, 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:

Екстерни извори информација

(а) постоје уочљиве назнаке о значајном повећању вредности средства 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.

Интерни извори 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;

(е) интерни извештаји указују на постојање доказа да је економски учинак 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) (а) промену основе за надокнадиви износ (тј. да ли је надокнадиви износ заснована на фер вредности умањеној за трошкове отуђења 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 отуђења: промену процене компоненти фер вредности умањене за трошкове отуђења.

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

117Повећана књиговодствена вредност неког средства, осим гудвила, по основу сторнирања губитка од умањења вредности, не треба да премаши 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, 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 (умањене 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

126За сваку групу средстава ентитет обелодањује следеће:

(а) износ губитака од умањења вредности признат у билансу успеха у току периода и позиције извештаја о укупном резултату којима се обухватају губици од умањења вредности;

(б) износ сторниранних 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;

(д) износ сторниранних 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 билансу успеха и у осталом укупном резултату током периода;

130 Ентитет обелодањује следеће за појединачно средство (укључујући гудвил), или јединицу која генерише готовину, за које је губитак од умањења вредности 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 догађаја; 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:

(i) опис јединице која генерише готовину (на пример да ли је то производна линија, постројење, пословни сегмент, географска област, извештајни сегмент дефинисан у IFRS 8);

(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) надокнадиви износ средства (јединице која генерише готовину) и да ли је надокнадиви износ неког средства (јединице која генерише готовину) његова фер вредност умањена за трошкове отуђења или његова употребна вредност;

(ф) ако је надокнадиви износ његова фер вредност умањена за трошкове отуђења, ентитет треба да обелодањује следеће информације:

(i) ниво у хијерархији за одмеравање фер вредности (видети IFRS 13) у оквиру које се фер вредност средства (јединице која генерише готовину) категоризује у целини (не узимајући у обзир да ли су „трошкови отуђења" уочљиви);

(ii) за одмеравање фер вредности класификоване у оквиру Нивоа 2 и Нивоа 3 хијерархије фер вредности, опис технике(а) вредновања која је коришћена за одмеравање фер вредности умањене за трошкове отуђења. Ако је дошло до промене у техници вредновања, ентитет треба да обелодани ту промену и разлоге који су до те промене довели.

(iii) за одмеравање фер вредности класификоване у оквиру Нивоа 2 и Нивоа 3 хијерархије фер вредности, свака кључна претпоставка на којој је руководство засновало одређивање фер вредност умањене за трошкове отуђења. Кључна претпоставка је она на коју је надокнадиви износ средства (јединице која генерише готовину) најосетљивији. Ентитет такође треба да обелодани дисконтну(е) стопу(е) коришћену за текуће одмеравање и претходно одмеравање ако је фер вредност умањена за трошкове отуђења одмерена применом технике садашње вредности;

(г) ако су надокнадиви износ и употребна вредност исти, које 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;

(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 неодређеним корисним веком трајања укључен(о) у књиговодствену вредност те јединице.

133Ако, 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) основа на којој је надокнадиви износ јединице (или групе јединица) одређен (на пример употребна вредност или фер вредност умањена за трошкове отуђења);

(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 ког 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 отуђења, техника процене која се употребљава при одмеравању фер вредности умањене за трошкове отуђења. Ентитет није обавезан да обезбеди обелодањивања захтевана у IFRS 13. Ако фер вредност умањена за трошкове отуђења није одмерена на основу котиране цене за идентичну јединицу (групу јединица), ентитет обелодањује следеће информације:

(i) сваку кључну претпоставку на којој је руководство засновало своје одређивање фер вредности умањене за трошкове отуђења. Кључне претпоставке су оне 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;

(iiА) ниво у хијерархији фер вредности (видети IFRS 13) у оквиру ког се категоризује одмеравање фер вредности у целости (без узимања у обзир уочљивости „трошкова отуђења”);

(iiБ) ако је било промена у техници процене, промена и разлог/разлози из којих је дошло до промене.

Ако се фер вредност умањена за трошкове отуђења одмерава употребом пројекција дисконтованих токова готовине, ентитет обелодањује следеће информације:

(iii) периоди за који је руководство извршило пројектовање токова готовине;

(iv) стопу раста која је коришћена за пројекцију токова готовине;

(v) дисконтна(е) стопа(е) које су примењене на пројекције 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 средстава 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 за које важи параграф 139 се подстичу да примењују захтеве овог стандарда пре датума ступања на снагу наведеног у параграфу 139.

Међутим, уколико ентитет примењује овај стандард пре тих датума ступања на снагу, у исто време треба да примењује IFRS 3 и IAS 38 (ревидиран 2004. год.).

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 измену за тај ранији период.

140Ц Објављивањем Побољшања IFRS у мају 2008. године измењен је параграф 134(е). Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 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 ове измене проспективно за 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 параграфу 12(х) у истом периоду.

140Е Параграф 80(б) је измењен у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

140Ф [Брисан.]

140Г [Брисан.]

140Х Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11, у мају 2011. године, измењен је параграф 4, наслов изнад параграфа 12(х) и параграф 12(х). Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

140И Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењени су параграфи 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 и 134, обрисани параграфи 25–27 и додат параграф 53А. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

140J У мају 2013, измењени су параграфи 130 и 134 као и наслов изнад параграфа 138. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ентитет не треба да примењује ове измене у периодима (укључујући упоредне периоде) у којима не примењује и стандард IFRS 13.

140K [Брисан.]

140L Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је параграф AG21. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

140M Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 2, 4 и 5 и обрисани параграфи 140Ф, 140Г и 140 К. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

140H*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Повлачење IAS-а 36 (објављеног 1998. године)

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

А1 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 безризичном 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.

А2 Овај прилог разликује два начина приступања обрачуну 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 А1, уграђена су у дисконтну стопу. У оквиру метода „очекиваних токова готовине”, чиниоци (б), (д) и (е) узрокују кориговања 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

А3 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. У супротном, ефекат неких претпоставки ће се рачунати два пута или ће се занемарити. 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

А4 При рачуноводственој примени садашње вредности обично се користи само један једини скуп процењених токова готовине и једна једина дисконта стопа, често описивана као „стопа сразмерна ризику”. У ствари, традиционални приступ полази од претпоставке да конвенција са једном јединим 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.

А5 У неким случајевима, нпр. када се упоредива 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”.

А6 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 упоредиве ставке. Право тражење „стопе 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 дисконтовани;

(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 елеменат 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

А7 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.	
Вероватноћа	10,00%	95,24 н.ј.
Садашња вредност од 1.000 н.ј.□за 2 год. са 5.25% вероватноће	902,73 н.ј.	
Вероватноћа	60,00%	541,64 н.ј.
Садашња вредност од 1.000 н.ј.□за 3 год. са 5.50% вероватноће	851,61 н.ј.	
Вероватноћа	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 елеменат 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 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 н.ј.

(ц) процењени износ ће бити 50 н.ј. (вероватноћа 10%), 250 н.ј. (вероватноћа 30%) или 100 н.ј. (вероватноћа 60%). На основу тих ограничених података, процењени очекивани ток готовине је 140 н.ј. [(50 x 0,10)+(250 x 0,30)+(100 x 0,60)].

У сваком случају, процењени очекивани ток готовине ће највероватније донети бољу процену употребне вредности од минимума, највероватнијег или нај-већег могућег износа, узетих засебно.

А12 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 дода-тних ситуација и додатну поузданост коју подаци омогућавају приликом одмеравања.

А13 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.

А14 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 неће дати 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

А15 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.

А16 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 А1, у мери у којој ови фактори нису узроковали кориговања својих израчунавања процењених токова готовине.

А17 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; CAPM је енглески акроним речи: Capital Asset Pricing Model);

(б) инкрементална стопа задуживања ентитета; и

(ц) друге тржишне стопе задуживања.

А18 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.

А19 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.

А20 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.

А21 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

[Измене нису примењиве на захтеве]

Прилог Ц

Тестирање умањења вредности јединица које генеришу готовину са гудвилом и учешћима без права контроле

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 преузетих 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 датој 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 датој 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 добитак 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 гудвилом 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 добитак или губитак.

Ц8 Ако је губитак од умањења вредности, приписив учешћу без права контроле, повезаним са гудвилом 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 гудвилом 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 гудвилом која није у потпуном власништву.

Међународни рачуноводствени стандард 37

Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина

Циљ

Циљ овог стандарда је да обезбеди да одговарајући критеријуми за признавање и основе за одмеравање примењују на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину и да довољно информација буде обелодањено у напоменама да би корисници могли да разумеју њихову природу, временски распоред и износ.

Делокруг

1Овај стандард примењују сви ентитети у рачуноводственом обухватању резервисања, потенцијалних обавеза и потенцијалне имовине, осим:

(а) оних који су последица извршивих уговора, осим када је уговор онерозан (штетан); и

(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 IFRS 9 *Финансијски инструменти*.

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) [брисан]

(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*);

(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.

(ф) потенцијалној накнади стицаоца у пословној комбинацији (видети IFRS 3 *Пословне комбинације*); и

(г) приходу од уговора са купцима (видети IFRS 15 *Приход од уговора са купцима).* Међутим, IFRS 15 не садржи специфичне захтеве који се односе на уговоре са купцима који су онерозни или су постали онерозни, овај стандард се примењује на такве случајеве.

6 [Брисан]

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 стандардом.

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 У овом стандарду коришћени су следећи термини са одређеним значењем:

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 будућих радњи ентитета (то јест, будућег вођења његовог пословања) се признају као резервисања. Примери таквих обавеза су казне или трошкови чишћења за незаконити штету нанету животној 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 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 животној 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[1] одлив

_____

1 Термин „вероватно" у овом стандарду као „вероватније него да није" није потребно да се примењује у другим стандардима.

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 билансну позицију 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 будућих 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 неизвестан.

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 издатака 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 било који додатни доказ обезбеђен догађајима 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 обавезе по гаранцији као целину.

Очекивана вредност трошкова поправке је:

(75% од нула) + (20 % од 1м) + (5% од 4 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.

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 односе 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 одражавају 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 упоредиви су са резервисањем. Упоређивање 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

63Резервисања 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 имовина 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).

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 прекид примања 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 запослени (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 обавеже 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. 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 дисконтованог 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.

86Осим 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 третирати као појединачну групу резервисања износе у вези са гаранцијама за различите производе, али не би било прикладно третирати 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.

92У 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 разлозима 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 прерачунавање упоредних информација. Када упоредне информације нису прерачунате, 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]

97 [Брисан]

98 [Брисан]

99 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012,* у децембру 2013. године, измењен је параграф 5 као последична измена изведена из измене стандарда IFRS 3. Ентитет треба проспективно да примењује ову измену на пословне комбинације на које се односе измене стандарда IFRS 3.

100 Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је параграф 5 и обрисан параграф 6. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

101 Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 2 и обрисани су параграфи 97 и 98. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

102*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

103*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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 обухватању 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) признавање и одмеравање средстава за истраживање и процењивање (видети IFRS 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*).

(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 IFRS 10 – *Консолидовани финансијски извештаји*, IAS 27 – *Појединачни финансијски*

извештаји и IAS 28 – *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*.

(ф) гудвил стечен у пословној комбинацији (видети IFRS 3 – *Пословне комбинације*).

(г) одложене трошкове стицања и нематеријалну имовину, који проистичу из уговорних права осигуравача 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*.

(i) Приходи који проистичу из уговора са купцима који су признати у складу са IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*.

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 третирати 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 третирати 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 коришћени су следећи термини са одређеним значењем:

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 **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 на основу акција***.**

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 **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***)**

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 произведе тим средством.

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) 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.

Контрола

13 Ентитет контролише имовину уколико је у стању да стекне будуће економске користи које происходе 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 гудвилом. Параграфи 51–67 се баве почетним признавањем и одмеравањем интерно генерисане нематеријалне имовине.

20 Природа нематеријалне имовина 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 имовина 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 („брендовима”), 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.

21Нематеријалну 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 послова 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; и

(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 добитак 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 очекивања тржишних учесника на датум стицања у вези са вероватноћом да ће се очекиване 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. 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.

Нематеријална имовина стечена 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 повезаним уговором, утврдивом имовином или обавезом. У таквим случајевима, стицалац признаје нематеријалну имовину засебно од гудвила, али заједно са повезаном ставком.

37 Стицалац може да призна групу комплементарне нематеријалне имовине као једно средство, под условом да појединачна средства у групи имају сличан корисни век. 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.

38–41 [Брисан]

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) настане 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 нематеријалне 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. Стечена имовина се одмерава на овај начин чак и ако ентитет не може одмах да престане да признаје уступљену имовину. Уколико се стечена 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 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) 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 се измени специфична вредност ентитета за онај део пословања ентитета на који утиче трансакција; 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.

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 се може поуздано одмерити уколико (а) променљивост опсега разумних одмеравања 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 одмеравању фер вредности. Уколико је ентитет у могућности да поуздано одмери 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 фер 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;

(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–а 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–а 36.

61 Расположивост 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 поуздано одмеравање трошкова интерног 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 елемента 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 који илуструје параграф 65

Ентитет развија нови производни процес. Током 20x5. године, настали су издаци од 1.000 н.ј., а од којих је 900 настало пре 1. децембра 20x5. године, а 100 н.ј. је настало између 1. децембра 20x5. године и 31. децембра 20x5.

године. Ентитет је у стању да докаже да је, на дан 1. децембра 20x5. године, производни процес задовољио 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 20x5. 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 20x5). Издатак од 900 н.ј. настао пре 1. децембра 20x5. године се признаје као расход јер критеријуми признавања нису задовољени до 1. децембра 20x5. године. Овај издатак не представља део цене коштања производног процеса признатог у извештају о финансијској позицији.

Током 20x6. године настали издатак је 2.000 н.ј.. На крају 20x6. 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 20x6. године набавна вредност производног процеса је 2.100 н.ј. (издатак од 100 н.ј. је признат на крају 20x5. године плус издатак од 2.000 н.ј. признат у 20x6. 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 надокнадивог 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 монетарни износи се означавају као „новчане јединице" (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 обезбеде 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 некретнине, 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, издатак 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);

(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 ентитет 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 опредељује 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 одмерава 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 нематеријалне 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, 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 Када се нематеријална имовина ревалоризује, књиговодствена вредност те имовине се коригује на ревалоризовану вредност. На датум ревалоризације, имовина се третира на један од следећих начина:

(а) бруто књиговодствена вредност се коригује на начин који је доследан ревалоризацији књиговодствене вредности имовине. На пример, бруто књиговодствена вредност треба да се преправља упућивањем на уочљиве тржишне податке или може да се преправља пропорционално промени књиговодствене вредности. Акумулирана амортизација на дан ревалоризације се коригује да би се изједначила разлика између бруто књиговодствене вредности и књиговодствене вредности имовине након што је узет у обзир акумулирани губитак од умањења вредности; или

(б) акумулирана амортизација се елиминише, у односу на бруто књиговодствену вредност имовине.

Вредност корекције акумулиране амортизације чини део повећања или смањења књиговодствене вредности која се рачуноводствено обухвата у складу са параграфима 85 и 86.

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 одмерити 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 одмерити 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 расходовања 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 „бесконачан”. 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, њихов корисни век ће често бити кратак. Очекивана будућа умањења продајне цене ставке која је произведена коришћењем неке имовине могу да укажу на очекивану технолошку или комерцијалну застарелост те имовине, што, са своје стране, може да одражава умањење будућих економских користи садржаних у имовини.

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 обухватају праволинијски метод, дегресивни метод и 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.

98А Дискутабилна је претпоставка да је прикладан метод амортизације који је заснован на приходу генерисаном активностима које укључују коришћење нематеријалне имовине. Приход генерисан од активности која укључује коришћење неког средства у типичном случају одражава и друге факторе осим трошења економских користи средства. На пример, на приход утичу и други инпути и процеси, активности продаје и промене у висини цена и обиму продаје. На ценовну компоненту прихода може да утиче инфлација, што нема утицај на начин на који се средство троши. Ова претпоставка може да се превазиђе само у ограниченим околностима:

(а) када је нематеријална имовина изражена као мера прихода, као што је описано у параграфу 98Ц: или

(б) када може да се демонстрира да постоји уска веза између прихода и трошења економских користи нематеријалне имовине.

98Б Приликом одабира прикладног метода амортизације у складу са параграфом 98, ентитет може да одреди доминантан ограничавајући фактор који је инхерентан нематеријалној имовини. На пример, уговор којим су утврђена права ентитета у вези са његовим коришћењем нематеријалне имовине може конкретно да одреди коришћење нематеријалне имовине од стране ентитета у виду унапред одређеног броја година (то јест, време), броја произведених јединица или фиксног укупног износа генерисаног прихода. Идентификација таквог доминантног ограничавајућег фактора може да служи као полазна тачка за идентификацију прикладне методе амортизације, али друга основа може да се примени ако прецизније одражава очекивани образац трошења економских користи.

98Ц У условима у којима доминантан ограничавајући фактор који је инхерентан нематеријалној имовини представља достизање неке границе прихода, приход који треба да се генерише може бити одговарајућа основа за амортизацију. На пример, ентитет би могао да стекне концесију за истраживање и вађење злата из рудника злата. Истицање уговора може бити засновано на фиксном износу укупних прихода који се генеришу из експлоатације (на пример, уговор може дозволити вађење злата из рудника док укупни кумулативни приходи од продаје злата не достигну 2 милијарде новчаних јединица) и да не буде засновано на времену или на количини извађеног злата. У другом примеру право на управљање наплатом путарине могло би се заснивати на фиксном укупном износу прихода који ће се генерисати од кумулативних путарина који се наплаћују (на пример, уговор би могао да омогући управљање наплатом путарине док кумулативни износ наплаћених путарина не достигне 100 милиона новчаних јединица). У случају када су приходи утврђени као доминантан ограничавајући фактор у уговору за коришћење нематеријалне имовине, приход који треба да се генерише може бити одговарајућа основа за амортизовање нематеријалне имовине, под условом да уговор одређује фиксни укупан износ прихода који се генерише на основу ког се одређује амортизација.

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) за имовину постоји активно тржиште (у складу са дефиницијом IFRS 13) 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 назнаке 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) приликом отуђења; 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). Добици се не класификују као приход.

114 Отуђење нематеријалне имовине се може извршити на различите начине (на пример продајом, закључењем финансијског лизинга или донацијом). Датум отуђења нематеријалне имовине је датум када прималац стиче контролу над том имовином у складу са захтевима за одређивање када је обавеза у погледу перформанси испуњена у складу са IFRS 15. 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 Износ надокнаде која треба да се укључи у добитак или губитак који проистиче из престанка признавања нематеријалне имовине, одређује се у складу са захтевима за одређивање цене трансакције из параграфа 47–72 стандарда IFRS 15. Накнадне промене процењеног износа надокнаде укључене у добитак или губитак треба да се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима за промену цене трансакције из стандарда IFRS 15

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) 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;

(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 иха 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 је група имовине сличне природе и намене 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(е)(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 утрђивању да имовина има неограничен век трајања.

(б) опис, књиговодствену вредност и остатак 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.

(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) датум када је извршена ревалоризација;

(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; и

(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.

(ц)[брисан]

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 одмераване 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; и

(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 параграфа 2 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Уколико ентитет примењује IFRS 6 за неки ранији период, измене се такође примењују за ранији период.

130В 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. Параграфи 36 и 37 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Према томе, износи признати за нематеријалну имовину и гудвил у претходним пословним комбинацијама се не коригују. Ако ентитет примењује IFRS 3 (ревидираног 2008. године) на ранији период, он је у обавези да примени ове измене на тај ранији период и ту чињеницу да обелодани.

130Д Параграфи 69, 70 и 98 су измењени а параграф 69А додат у оквиру *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. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

130Е [Брисан]

130Ф Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, у мају 2011. године, измењен је параграф 3(е). Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

130Г Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењени су параграфи 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124, а обрисани параграфи 39–41 и 130Е. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

130Х Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012.* у децембру 2013. године, измењен је параграф 80. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јул 2014. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ову измену за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

130И Ентитет треба да примењује све измене које су последица објављивања *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012.* на све ревалоризације признате у годишњим периодима који почињу на датум прве примене те измене или касније, и у непосредно претходном годишњем периоду. Ентитет такође може да презентује кориговане упоредне информације за било које раније презентоване периоде, али од њега се не захтева да то ради. Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било које раније презентоване периоде, он мора јасно да идентификује информације које нису кориговане, да наведе да су презентоване на другачијој основи и да објасни ту основу.

130Ј Објављивањем *Разјашњења прихватљивих метода депресијације и амортизације* (измене стандарда IAS 16 и IAS 38), у мају 2014, измењени су параграфи 92 и 98, и додати су параграфи 98А–98Ц. Ентитет треба да примењује те измене проспективно за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

130К Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењени су параграфи 3, 114 и 116. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

130М*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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

1 [Брисан]

Делокруг

2 Овај стандард треба да примењују сви ентитети на све финансијске инструменте који су у делокругу стандарда IFRS 9 Финансијски инструменти ако, и у мери у којој:

(а) IFRS 9 дозвољава примену захтева овог стандарда који се односе на рачуноводство хеџинга; и

(б) је финансијски инструмент део односа хеџинга који се квалификује за рачуноводство хеџинга у складу са овим стандардом

2А–7 [Брисан]

Дефиниције

8 Термини дефинисани у IFRS 13, IFRS 9 и IAS 32 се користе у овом стандарду са значењима наведеним у Прилогу А стандарда IFRS 13, Прилогу А стандарда IFRS 9 и параграфу 11 стандарда IAS 32. IFRS 13, IFRS 9 и IAS 32 дефинишу следеће термине:

– амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе;

– престанак признавања;

– дериват;

– метод ефективне камате;

– ефективна каматна стопа;

– инструмент капитала;

– фер вредност;

– финансијско средство;

– финансијски инструмент;

– финансијска обавеза

и даје упутство за примену ових дефиниција.

9 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

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 означено дериватно или (само за хеџинг ризика од промена девизних курсева) означено недериватно финансијско средство или недериватна обавеза за чије се фер вредности или токове готовине очекује да компензују промене фер вредности или токове готовине означене 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 иностранo пословање које (а) излаже ентитет ризику од промена фер вредности или промена будућих токова готовине и која је (б) означена 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 ризику хеџинга компензују са променама фер вредности или токовима готовине инструмента хеџинга (видети IAS 39 параграфе AG105–AG113).**

10 – 70 [Брисан]

Хеџинг

71Уколико ентитет примењује IFRS 9 и није изабрао као своју рачуноводствену политику да настави да примењује захтеве из овог стандарда који се тичу рачуноводства хеџинга (видети параграф 7.2.21 IFRS 9), треба да примењује захтеве за рачуноводство хеџинга из Поглавља 6 IFRS 9. Међутим, за хеџинг фер вредности од изложености каматне стопе портфеља, финансијских средстава или финансијских обавеза, ентитет може, у складу са параграфом 6.1.3 IFRS 9, да примени захтеве рачуноводства хеџинга из овог стандарда уместо оних из IFRS 9. У том случају, ентитет такође мора да примени специфичне захтеве за рачуноводство хеџинга фер вредности за портфељ хеџинга ризика каматних стопа (види параграфе 81А, 89А и AG114–AG132).

Инструменти хеџинга

Инструменти који се квалификују

72 Овај стандард не ограничава околности у којима дериват може бити означен 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 означени 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 означени 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 консолидованим финансијским извештајима групе. Међутим, оне се могу квалификовати за рачуноводство хеџинга у појединачним или засебним финансијским извештајима појединачних ентитета унутар групе под условом да оне, за појединачни ентитет о ком се извештава, представљају екстерне трансакције.

Означавање 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 означавање као инструмента хеџинга само промене унутрашње вредности опције и искључивање промене временске вредности; и

(б) одвајање елемента камате и промптне 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 означено као инструмент хеџинга у односу хеџинга. Међутим, однос хеџинга не мора да се означи само за део временског периода током ког инструмент хеџинга остаје неизмирен.

76 Један инструмент хеџинга се може означити 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 означавање 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 означени 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 означени 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 иностранo пословање. Ставка хеџинга може бити (а) једно средство, обавеза, утврђена обавеза, предвиђена трансакција, нето инвестиција у иностранo пословање или (б) група средстава, обавеза, утврђених обавеза, врло вероватних предвиђених трансакција или нето инвестиција у иностранo 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 [Брисан]

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 означе као ставке хеџинга. Следи да рачуноводство хеџинга може да се примени на трансакције између ентитета у истој групи само у појединачним или засебним финансијским извештајима тих ентитета, а не у консолидованим финансијским извештајима групе, осим за консолидоване финансијске извештаје инвестиционог ентитета, како је дефинисано у IFRS 10, када трансакције између инвестиционог ентитета и његових зависних ентитета одмерене по фер вредности кроз биланс успеха, неће бити елиминисане у консолидованим финансијским извештајима. 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 деноминована у валути која није функционална валута ентитета који учествује у тој трансакцији и девизни ризик ће утицати на консолидовани биланс успеха.

Означавање 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 означи 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, означени износ је износ средстава или износ обавеза. Означавање нето износа обухватањем средстава и обавеза заједно није дозвољено. Ентитет може извршити хеџинг дела ризика каматне стопе везаног за означени 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 ставке 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.

Означавање финансијских ставки као ставки хеџинга

82 Ако је ставка хеџинга нефинансијско средство или нефинансијска обавеза, она треба да буде означена 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.

Означавање 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 означени 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 означавање 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–AG113A) 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;

(е) хеџинг се стално процењује и одређује се да је стварно био веома ефективан током периода финансијског извештавања за које је хеџинг био означен.

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 одмерено по фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 4.1.2А стандарда IFRS 9.

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 билансној позицији у оквиру имовине, за оне временске периоде поновног одређивања цена за које је ставка хеџинга средство; или

(б) у засебној билансној позицији у оквиру обавеза, за оне временске периоде поновног одређивања цена за које је ставка хеџинга обавеза.

Засебне билансне позиције из (а) и (б) треба презентовати уз финансијска средства или финансијске обавезе. Износе обухваћене овим билансним позицијама 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 5.7.1 стандарда IFRS 9.

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. Додатно, у ову сврху нема истека или закључивања инструмента хеџинга ако:

(i) се као последица закона и регулативе, или увођења нових закона или регулативе, стране у инструменту хеџинга договоре да једна или више клириншких других уговорних страна замени првобитну другу уговорну страну тако да постане нова друга уговорна страна за сваку од страна. За ову сврху, клириншка друга уговорна страна, је централна уговорна страна (што се понекад назива „клириншка организација” или „клириншка агенција”) или ентитет, или ентитети, на пример, члан клиринга клириншке организације или клијент члана клиринга клириншке организације, који су у функцији друге уговорне стране у циљу спровођења клиринга од стране централне уговорне стране. Међутим, када стране у инструменту хеџинга замене своје првобитне друге уговорне стране, другачијим уговорном странама, захтев у овом потпараграфу је испуњен само

ако свака од ових страна спроводи клиринг са истом централном уговорном страном;

(ii) друге промене, ако их има, у инструменту хеџинга ограничене су на оне које је неопходно спровести као што је замена друге уговорне стране. Овакве промене ограничене су на оне које су у складу са условима који би се очекивали да је инструмент хеџинга првобитно измирен са централном клириншком страном. Ове промене обухватају промене захтева у погледу колатерала, права на пребијање салда потраживања и дуговања, и наметнуте трошкове;

(б)хеџинг више не задовољава критеријуме за рачуноводство хеџинга из параграфа 88; или

(ц) ентитет опозове означавање.

92На 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 билансној позицији 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 приписивим 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 означи 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 средства 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 је одређен да буде ефективни хеџинг (видети параграф 88) треба да се признаје у укупном осталом резултату; 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 означене 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 5.7.1 стандарда IFRS 9.

97Ако 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 пројектовани токови готовине из хеџинга утичу на биланс успеха (као у периодима када се признаје приход или расход по основу камате). 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 у биланс успеха, као рекласификацију услед кориговања.

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 усвоји 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 ког/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;

(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 ког/којих су токови готовине који су предмет хеџинга утицали на биланс успеха (на пример, када се предвиђена продаја 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 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. За

сврхе овог потпараграфа, замена или продужење доспећа инструмента хеџинга другим инструментом хеџинга се не сматра истеком или закључивањем ако је таква замена или продужење доспећа део документоване стратегије хеџинга тог ентитета. Поред тога, за ову сврху не постоји истек или закључивање инструмента хеџинга, ако:

(i) се као последица закона и регулативе, или увођења нових закона или регулативе, стране у инструменту хеџинга договоре да једна или више клириншких других уговорних страна замени првобитну другу уговорну страну тако да постане нова друга уговорна страна за сваку од страна. За ову сврху, клириншка друга уговорна страна, је централна уговорна страна (што се понекад назива „клириншка организација" или „клириншка агенција") или ентитет, или ентитети, на пример, члан клиринга клириншке организације или клијент члана клиринга клириншке организације, који су у функцији друге уговорне стране у циљу спровођења клиринга од стране централне уговорне стране. Међутим, када стране у инструменту хеџинга замене своје првобитне друге уговорне стране, другачијим уговорном странама, захтев у овом потпараграфу је испуњен само ако свака од ових страна спроводи клиринг са истом централном уговорном страном;

(ii) друге промене, ако их има, у инструменту хеџинга ограничене су на оне које је неопходно спровести као што је замена друге уговорне стране. Овакве промене ограничене су на оне које су у складу са условима који би се очекивали да је инструмент хеџинга првобитно измирен са централном клириншком страном. Ове промене обухватају промене захтева у погледу колатерала, права на пребијање салда потраживања и дуговања, и наметнуте трошкове;

(б) хеџинг више не задовољава критеријуме за рачуноводство хеџинга 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) бише се не очекује се 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 опозове означавање. 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 та трансакција догоди, примењују се параграфи 97, 98 или 100. Ако се више не очекује да се трансакција догоди, укупни добитак или губитак који је био признаван у осталом свеобухватном приход треба да се рекласификује из капитала у биланс успеха, као рекласификација услед кориговања.

Хеџинг нето инвестиције

102 Хеџинг нето инвестиције у иностранo 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 прелазне одредбе

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. Ранија примена је дозвољена. 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 почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту 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 [Брисан]

103Ц Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Поред тога, њиме су измењени параграфи 95(а), 97, 98, 100, 102, 108 и AG99Б. 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.

103Д [Брисан]

103Е IAS 27 (ревидиран 2008. године) је изменио параграф 102. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

103Ф [Брисан]

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 *Прихватљиве ставке хеџинга* (измене IAS 39) за периоде који почињу пре 1 јула 2009. године, обелодањује ту чињеницу.

103Х – 103Ј [Брисан]

103К Параграфи 2(г), 97 и 100 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у априлу 2009. године. Ентитет треба да проспективно примени измене у овим параграфима за годишње периоде које почињу 1. јануара 2010. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ове измене за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

103Л – 103П [Брисан]

103Љ Објављивањем IFRS 13 у мају 2011. године измењени су параграфи 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76А, AG80, AG81 и AG96, додат је параграф 43А и обрисани су параграфи 48–49, AG69–AG75, AG77–AG79 и AG82. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

103Р Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењени су параграфи 2 и 80. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

103С [Брисан]

103Т Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењени су параграфи 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 и AG48 и додати параграфи 2А, 44А, 55А и AG8А–AG8Ц. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

103У Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, AG95, AG114, AG118 и наслови изнад AG133, и обрисани су параграфи 1, 4–7, 10–70, 79, 103Б, 103Д, 103Ф, 103Х–103Ј, 103Л–103П, 103С, 105–107А, 108Е–108Ф, AG1–AG93 и AG96. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

104 Овај стандард треба да се примењује ретроспективно осим за оно што је наведено у параграфу108. 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.

105–107А [Брисан]

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. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет означи ставку хеџинга као екстерну предвиђену трансакцију која

(а) је деноминована у функционалној валути ентитета који учествује у трансакцији,

(б) узрокује изложеност која ће имати ефекта на консолидовани биланс успеха (то јест, деноминована је у валути која није валута за презентацију групе), и

(ц) би се квалификовала за рачуноводство хеџинга да није деноминована 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.

108В 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 73 и AG8 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS која су објављена* у мају 2008. године. Параграф 80 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена свих измена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

108Д Објављивањем *Новације деривата и продужење рачуноводства хеџинга* (измене IAS 39), у јуну 2013. измењени су параграфи 91 и 101 и додат је параграф AG113A. Ентитет треба да примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. или касније. Ентитет треба да примењује те измене ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

108–108Ф [Брисан]

Повлачење осталих 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.

AG1 – AG93 [Брисан]

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 означена 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 Финансијско средство које се одмерава по амортизованој вредности може да се означи као инструмент хеџинга у хеџингу девизног ризика.

AG96 [Брисан]

AG97 Инструменти сопственог капитала неког ентитета нису финансијска средства или финансијске обавезе тог ентитета и стога не могу да се означавају 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 иностранo 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.

AG99Б 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.

AG99БА Ентитет може да означи све промене токова готовине или фер вредности ставке хеџинга у хеџинг односу. Ентитет такође може да означи само промене у токовима готовине или фер вредности ставке хеџинга које су изнад или испод одређене цене или друге променљиве (једнострани ризик). Сопствена вредност купљене опције хеџинг инструмента (претпостављајући да има исте основне услове као и означени ризик), али не и вредност посматрана у временском периоду, одражава једнострани ризик ставке хеџинга. На пример, ентитет може да означи променљивост исхода будућих токова године који настају као резултат повећања цене предвиђених набавки некретнина. У таквој ситуацији, само су означени 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)).

Означавање финансијских ставки као ставки хеџинга
(параграфи 81 и 81А)

AG99Ц Ако се део токова готовине од финансијског средства или финансијске обавезе означи као ставка хеџинга, онда тај означени 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 означи (а) део обавезе једнак износу главнице плус камата по LIBOR-у и (б) негативни преостали део. Међутим, ентитет може да означи 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 означи 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 фиксном стопом подвргнут хеџингу неко време после свог настанка и ако су се у међувремену промениле каматне стопе, ентитет може да означи 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 означио ставку хеџинга. На пример, претпоставимо да ентитет ствара финансијско средство са фиксном 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 означио 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 означи 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).

AG99E Параграф 81 дозвољава ентитету да врши другачије означавање осим укупне фер вредности промене или променљивости тока готовине финансијског инструмента. На пример:

(а) сви токови готовине финансијског инструмента се могу означити 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 означити за промене тока готовине или фер вредности које су приписиве свим или само неким ризицима (на пример „део” токова готовине финансијског инструмента може бити означен за промене приписиве свим или само неким ризицима).

AG99Ф Да би били прихватљиви за рачуноводство хеџинга, означени ризици и делови морају бити засебно уочљиве компоненте финансијског инструмента и промене токова готовине или фер вредности укупног финансијског инструмента настале услед промене означених ризика и делова морају бити поуздано мерљиви. На пример:

(а) за финансијске инструменте са фиксном 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 означити 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 деривата) је засебно уочљива и поуздано мерљива све док на остале токове готовине инструмента не утиче инфлаторни део.

Означавање нефинансијских ставки као ставки хеџинга
(параграф 82)

AG100 Промене цене састојка или компоненти нефинансијског средства или нефинансијске обавезе обично нема предвидиви, 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 ставке 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 кафом) и инструмента хеџинга (на пример, трансакције са колумбијском кафом). 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 коефицијента 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.

Означавање групе ставки као ставки хеџинга
(параграфи 83 и 84)

AG101 Хеџинг укупне нето позиције (на пример, нето свих средстава и обавезе са фиксном 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 означавањем 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 означи н.ј. 10 тих средстава као ставку хеџинга. Ово означавање може да се користи ако су та средства и обавезе инструменти са фиксном 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 означити 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 фиксном 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 флуктуирајућом стопом у дуг са фиксном 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 означен. 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 хеџинга зависи од његове стратегије управљања ризиком. На пример, ако је стратегија за управљање ризиком неког ентитета периодично кориговање износа инструмента хеџинга да би се одразиле промене у хеџинг позицији, ентитет треба да прикаже да се очекује да ће хеџинг бити успешан само за период док износ инструмента хеџинга не буде коригован следећи пут. У неким случајевима, ентитет усваја различите методе за различите врсте хеџинга. Документација неког ентитета о његовој стратегији хеџинга обухвата његове процедуре за процену ефективности. Те процедуре наводе да ли процена обухвата све добитке или губитке од инструмента хеџинга или да ли је искључена временска вредност инструмента.

AG107A Ако ентитет штити хеџингом мање од 100 процената изложености неке ставке, као што је 85 процената, он ће означити ставку хеџинга као 85 процената изложености и одмераваће неефективност на основу промене тих означених 85 процената изложености. Међутим, када се хеџингом штити означених 85 процената изложености, ентитет може да користи коефицијент хеџинга који није један према један ако то побољшава очекивану ефективност хеџинга, како је описано у параграфу AG100.

AG108 Ако су главни услови инструмента хеџинга и ставке хеџинга, обавезе, утврђене обавезе или врло вероватне предвиђене трансакције исти, промене фер вредности и токова готовине који се могу приписати ризику који је предмет хеџинга могу вероватно у потпуности да се пребију, и када се хеџинг закључи и после. На пример, своп каматне стопе ће вероватно бити успешан хеџинг 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 хеџинга и ставку хеџинга. Поред тога, хеџинг 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 хеџинга;

(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 хеџинга пребија само део ризика који је предмет хеџинга. На пример, хеџинг не би био у потпуности успешан ако су инструмент хеџинга и ставка хеџинга деноминовани у различитим валутама које не иду у тандему. Такође, хеџинг 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 хеџинга, хеџинг мора да се односи на одређени утврђени и означени ризик, а не само на опште пословне ризике ентитета, и мора на крају да утиче на биланс успеха ентитета. Хеџинг ризика од застарелости физичког средства или ризика од експропријације имовине од стране владе нису прихватљиви за рачуноводство хеџинга; ефективност не може да се одмери зато што ти ризици не могу поуздано да се одмере.

AG110А Параграф 74(а) дозвољава ентитету да одвоји унутрашњу вредност и временску вредност опције уговора и као инструмент хеџинга означи само промену унутрашње вредности опције уговора. Такво означавање може да резултира хеџинг односом који је савршено ефективан у пребијању промена токова готовине приписивих хеџираном једностраном ризику предвиђене трансакције уколико су основни услови предвиђене трансакције и хеџинг инструмента исти.

AG110Б Уколико ентитет означи купљену опцију у целости као хеџинг инструмент једностраног ризика који настаје услед предвиђене трансакције, хеџинг однос неће бити савршено ефективан. Ово је због тога што премија плаћена за опцију укључује временску вредност а, као што је наведено у параграфу AG99БА, означени 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 означеног штићеног ризика.

AG111 У случају ризика од каматне стопе, ефективност хеџинга 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 хеџинга се процењује према том средству или обавези.

AG112 Приликом процене успешности хеџинга, ентитет обично узима у разматрање временску вредност новца. Фиксна каматна стопа на ставку хеџинга не мора тачно да одговара фиксној каматној стопи свопа означеног као хеџинг фер вредности. Нити флуктуирајућа каматна стопа на средство или обавезу који носе камату мора да буде иста као флуктуирајућа каматна стопа свопа означеног као хеџинг токова готовине. Фер вредност свопа произлази из његових нето измирења. Фиксне и флуктуирајуће 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 хеџинга, ентитет прекида рачуноводство хеџинга од последњег датума када је приказано поклапање са ефективношћу хеџинга. Међутим, ако ентитет утврди догађај или промену у околностима које су проузроковале да однос хеџинга не задовољи критеријуме ефективности, и покаже да је хеџинг био успешан пре тог догађаја или ако се догодила промена околности, ентитет прекида рачуноводство хеџинга од датума догађаја или промене околности.

AG113A Да би се избегла сумња, ефекти замене друге уговорне стране клириншком уговорном страном и повезаних промена које су описане у параграфу 91(а)(ii) і 101(а)(ii) треба да се рефлектују у одмеравању инструмента хеџинга, а према томе и у процени ефективности хеџинга и одмеравању ефективности хеџинга.

Рачуноводство хеџинга фер вредности за портфељ хеџинга ризика од каматних стопа

AG114 За хеџинг 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 хеџингом. 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, 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 хеџингом. Ентитет означава као ставку хеџинга износ средстава или обавеза (али не нето износ) из утврђеног портфеља који је једнак износу који жели да означи као онај који се штити хеџингом. Овај износ такође одређује проценат мерила која се користе за тестирање ефективности у складу са параграфом AG126(б).

(д) Ентитет означава ризик од каматне стопе који је предмет хеџинга. Овај ризик може да буде део ризика од каматне стопе у свакој ставки која је у позицији хеџинга, као што је референтна каматна стопа (на пример LIBOR).

(е) Ентитет означава један или више инструмената хеџинга за сваки временски период поновног одређивања цена.

(ф) Користећи означавања набројана од (ц) до (е) у претходном тексту, ентитет процењује на почетку и у наредним периодима, да ли се очекује да хеџинг буде веома успешан током периода за који је означен.

(г) Периодично, ентитет одмерава промену фер вредности ставке хеџинга (како је наведено под (ц)) која се може приписати ризику који је предмет хеџинга (како је наведено под (д)), на основу очекиваних датума за поновно одређивање цена одређених под (б). Под условом да је одређено да је хеџинг био веома успешан када је извршена процена коришћењем документованог метода процене ефективности ентитета, ентитет признаје промену фер вредности ставке хеџинга као добитак или губитак у билансу успеха и у једној од две билансне позиције 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 хеџинга (како је наведено 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[1] 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 означен 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 означавања 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 означава као ставку хеџинга средства у износу од н.ј. 20 (део средстава).[2] Означавање се изражава као „износ валуте" (на пример износ у доларима, еврима, фунтама или рандима), а не као појединачна средства. Проистиче 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

––––––––

1 Иста разматрања материјалности се примењују у овом контексту као што се примењују и у свим IFRS.

2 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.

појединачно означене као предмет хеџинга. Нарочито, зато што стандард IFRS 13 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 означене ставке хеџинга, већ их ентитет користи за одређивање износа средства које је означено као предмет хеџинга. Ако је позиција коју је ентитет желео да заштити хеџингом био износ обавезе, износ који представља означену 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 обавезе 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 означава као ставку хеџинга обавеза од н.ј. 30 или 50 проценат обавеза[3] без обележја потражње.

AG119 Ентитет се такође суочава са другим захтевима означавања и документације изнетим у параграфу 88(а). За портфељ хеџинга ризика од каматних стопа, ово означавање 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 процена. 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 процена.

(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 означене 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.

––––––––

3 н.ј. 30 : (н.ј. 100 – н.ј. 40) = 50 процената

Политике одређене за означавање 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 наведеном 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[4] не дозвољава да се такве опције означе као инструменти хеџинга (осим када је продата опција означена за пребијање купљене опције). Ако инструмент хеџинга врши хеџинг износа наведеног 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[5] не дозвољава да се однос хеџинга означи 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 означи 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 означавањем ставке хеџинга помоћу промене фер вредности која се може приписати променама означене 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.

_____

4 Видети параграфе 77 и AG94.

5 Видети параграф 75.

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 билансна позиција у оквиру имовине. Насупрот томе, ако је ставка хеџинга за одређени временски период поновног одређивања цена обавеза, промена њене вредности се представља као засебна билансна позиција у оквиру обавеза. Ово су засебне билансне позиције поменуте у параграфу AG114(г). Одређена алокација на појединачна средства (или обавезе) се не захтева.

AG124 У параграфу AG114(i) 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) Ставкама 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 означена 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[6] 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.

(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

_____

6 Иста разматрања материјалности се примењују у овом контексту као што се примењују и у свим IFRS.

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(x) 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 означава 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 билансну позицију поменуту 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 билансне позиције 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 означавања, промена фер вредности која је извештавана у једној билансној позицији 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 означавања, 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 билансној позицији 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 билансну позицију поменуту 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 означавање хеџинга тока готовине у складу са параграфом 101(д), и применио би захтеве изнете у том параграфу. Он би такође поновно означио хеџинг као хеџинг фер вредности и применио приступ изнет у параграфима AG114–AG131 на потенцијалне наредне рачуноводствене периоде.

Прелазне одредбе (параграфи од 103 до 108Ц)

AG133 Ентитет може да означи 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 парагарафа 80). Такав ентитет може да користи означавање 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 AG99A 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.

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 IFRS 15– *Приход од уговора са купцима*);

(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 активношћу (видети IAS 41 *Пољопривреда* и IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*); и

(б) права на минерале и налазишта минералних резерви као што су нафта, природни гас и слични необновљиви ресурси.

Дефиниције

5 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Књиговодствена вредност **је износ по коме 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 на основу акција***.**

Фер вредност **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13** *Одмеравање фер вредности***)**

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.**

Класификација некретнине као инвестиционе некретнине или некретнине коју користи власник

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 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) објекат у власништву ентитета (или га ентитет држи под финансијским лизингом) и изнајмљен у оквиру једног или више пословних лизинга;

(д) објекат 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) [брисан]

(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, 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]

(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 објекат 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), 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 инвестиционе некретнине 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.

14А Расуђивање је такође потребно да би се одредило да ли је набавка инвестиционе некретнине набавка средства или групе средстава или пословна комбинација у делокругу стандарда IFRS 3 *Пословне комбинације*. Треба да се изврши упућивање на IFRS да би се одредило да ли је у питању

пословна комбинација. Дискусија у параграфима 7–14 овог стандарда бави се тиме да ли је нека некретнина инвестициона некретнина или некретнина коју користи власник, а не одређивањем да ли је набавка неке некретнине пословна комбинација на начин на који је дефинисана у стандарду IFRS 3. Одређивање да ли нека одређена трансакција задовољава дефиницију пословне комбинације на начин на који је дефинисана у стандарду IFRS 3 и укључује инвестиционе некретнине на начин на који си дефинисане у овом стандарду захтева засебну примену ових стандарда.

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.

19А*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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 [Брисан]

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;

(ц) прекомерно утрошене количине материјала, рада или других ресурса приликом изградње некретнине или њеног развоја.

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 некретнине која се држи под лизингом и која је класификована као инвестициона некретнина треба да буде као што је прописано за финансијски лизинг параграфом 20 IAS-а 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 одмеравање фер вредности учешћа у некретнини су дата за метод фер вредности у параграфима 33–35, 40, 41, 48, 50 и 52 и у IFRS 13.

Та упутства су такође релевантна за одмеравање 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. Стечена имовина се одмерава на овај начин чак и ако ентитет не може одмах да престане да признаје уступљену имовину. Уколико се стечена имовина не одмерава по фер вредности, њена набавна вредност се одмерава по књиговодственој вредности уступљене имовине.

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 примљеног средства 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) разлика је 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 се може поуздано одмеравати ако: (а) варијабилност у распону разумних одмеравања фер вредности за то средство није значајна, или (б) се вероватноће разних процена у оквиру распона могу разумно проценити и користити при одмеравању фер вредности. Уколико је ентитет у могућности да поуздано одмери 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.

29А*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Одмеравање после 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 одмере фер вредност инвестиционе некретнине, за потребе или одмеравања (уколико користи метод фер вредности) или обелодањивања (уколико користи метод набавне вредности). Ентитет се подстиче, али се од њега не захтева да одмери 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; и

(б) изабрати или метод фер вредности или метод набавне вредности за сву другу инвестициону некретнину, без обзира који је метод изабран под (а).

32А 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.

34Када се учешће у некретнини коју корисник лизинга има у оквиру пословног лизинга класификује као инвестициона некретнина према параграфу 6, параграф 30 је обавезан; метод фер вредности се примењује.

35 Добитак или губитак који произилази из промене фер вредност инвестиционе некретнине се признаје у билансу успеха за период у ком је настао.

36–39 [Брисан]

40 Када се фер вредност инвестиционе некретнине одмерава у складу са IFRS 13, ентитет обезбеђује да фер вредност одражава, између осталог, приходе од закупа по основу постојећих уговора о закупу и друге претпоставке које би тржишни учесници користили у одређивању цене инвестиционе некретнине по тренутним тржишним условима.

40A*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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-а 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.

42–47 [Брисан]

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 одмеравања фер вредности бити тако велика, а вероватноће разних исхода толико тешко процењиве, да се корисност једног одмеравања фер вредности негира. Ово може указати на чињеницу да се фер вредност некретнине неће моћи континуирано поуздано одмеравати (видети параграф 53).

49 [Брисан]

50 Приликом утврђивања књиговодствене вредности инвестиционе некретнине по моделу фер вредности, ентитет средства или обавезе признате као одвојена средства или обавезе не рачуна дупло. 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 [Брисан]

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 одмеравања фер вредности

53 Дискутабилна је претпоставка да ће ентитет бити у могућности да поуздано одмери 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 одмери фер вредност некретнине на континуираној основи. То се дешава само када је тржиште за упоредиве некретнине неактивно (на пример, мали број недавних трансакција, расположиве цене нису актуелне или уочљиве цене трансакција указују на то да је продавац био принуђен на продају) и када не постоје алтернативна поуздана одмеравања фер вредности (на пример, на основу пројекција дисконтованих токова готовине). Уколико ентитет утврди да није одмерена поуздана фер вредност некретнине у изградњи али очекује да ће се након завршетка изградње поуздано одмерити фер вредност некретнине, одмераваће некретнину у изградњи по методу набавне вредности до тренутка када се фер вредност може поуздано одмерити или до завршетка изградње (шта год наступи раније). Уколико ентитет утврди да фер вредност неке некретнине (која није некретнина у изградњи) није могуће поуздано одмерити у континуираном периоду, ентитет одмерава некретнину применом метода набавне вредности из IAS–а 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 одмеравати применом метода набавне вредности из IAS-а 16.

53В 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 одмерити.

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–а 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.

Модел набавне вредности

56 Након почетног признавања, ентитет који изабере метод набавне вредности, одмерава све своје инвестиционе некретнине у складу са захтевима IAS-а 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 Ентитет треба да врши пренос некретнине на инвестиционе некретнине или са њих онда и само онда када дође до промене намене. До промене намене долази када некретнина испуни или престане да испуњава дефиницију инвестиционе некретнине и постоји доказ о промени намене. Сама за себе, промена намере руководства по питању намене некретнине не представља доказ о промени намене. Примери за доказе о промени намене укључују

(а) почетак коришћења некретнине од стране власника, или изградње некретнине са намером да буде коришћена од стране власника, за пренос са инвестиционе некретнине на некретнине које користи власник;

(б) почетак развоја некретнине у циљу њене продаје – за пренос са инвестиционе некретнине на залихе;

(ц)престанак коришћења некретнине од стране власника, за пренос са некретнине коју користи власник (грађевинских објеката) на инвестиционе некретнине; и

(д) почетак пословног лизинга некој другој страни – за пренос са залиха на инвестиционе у некретнине.

(е)[брисан]

58 Када ентитет одлучи да отуђи инвестициону некретнину без даљег развоја, он наставља да је третира као инвестициону некретнину све док не дође до престанка признавања (елиминисања из извештаја о финансијској позицији), а не рекласификује 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 60–65 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 сторнира 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 из ревалоризационих резерви у 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 развој 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 билансу успеха.

Отуђење

66 Инвестиционе некретнине престају да се признају (елиминишу 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. Датум отуђења инвестиционе некретнине је датум када прималац стиче контролу над том инвестиционом некретнином у складу са захтевима за одређивање када је обавеза у погледу перформанси испуњена у складу са IFRS 15. 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 Добици 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 надокнаде која треба да се укључи у добитак или губитак који проистиче из престанка признавања инвестиционе некретнине, одређује се у складу са захтевима за одређивање цене трансакције из параграфа 47–72 стандарда IFRS 15. Накнадне промене процењеног износа надокнаде укључене у добитак или губитак треба да се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима за промену цене трансакције из стандарда IFRS 15.

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)[брисан]

(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; и

(iv) кумулативне промене 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;

(х) уговорне обавезе куповине, изградње или развоја 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 на различите валуте презентације и из превођења иностраног пословања на 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 дупло 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-а 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 одмерити;

(ц) ако је могуће, распон процена у ком ће се фер вредност највероватније 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.

Модел 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 књиговодствена вредност и акумулирана амортизација (заједно са акумулираним губицима услед умањења вредности) на почетку и на крају периода;

(д) усклађивање књиговодствене вредности инвестиционе некретнине 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 продају у складу са IFRS-ом 5 и друга отуђења;

(iv) амортизација;

(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 некретнине које користи власник и са њих; и

(viii) остале промене.

(е) фер вредност инвестиционе некретнине. У изузетним случајевима, описаним у параграфу 53, када ентитет не може поуздано да одмери фер вредност инвестиционе некретнине, ентитет обелодањује:

(i) опис инвестиционе некретнине;

(ii)објашњење разлога из ког се фер вредност не може поуздано одмерити; и

(iii) ако је могуће, распон процена у ком 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 некретнине део или целокупно учешће у некретнинама 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 некретнинама у ранијим периодима (одмерену на основи која одговара дефиницији фер вредности из IFRS 13), 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 обелодањена; и

(ii)прерачуна упоредне информације за ове периоде; и

(б) ако ентитет није раније јавно обелоданио информације описане под (а), он не прерачунава упоредне информације и обелодањује ту чињеницу.

81 Овај стандард захтева поступак различит од оног из IAS-а 8. IAS 8 захтева прерачунавање 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 некретнине.

Модел 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 некретнине.

84 Захтеви параграфа 27–29 у вези са почетним одмеравањем инвестиционих некретнина стечених у оквиру трансакције размене средстава се примењују само на будуће трансакције.

Пословне комбинације

84А**Објављивањем** *Циклуса годишњих побољшања 2011–2013.,* **у децембру 2013. године, додат је параграф 14А и наслов пре параграфа 6. Ентитет треба проспективно да примењује ове измене за набавке инвестиционих некретнина од почетка првог периода у ком примењује те измене. Као последица тога, рачуноводствено обухватање набавки инвестиционих некретнина у претходном периоду не треба да се коригује. Међутим, ентитет може да одабере да примењује измене на појединачне набавке инвестиционих некретнина које су извршене пре почетка првог годишњег периода који се јавља на датум ступања на снагу или после њега ако и само ако су информације потребне да би се примениле измене на те раније трансакције, доступне ентитету.**

84Б*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Преноси инвестиционих некретнина

84ЦОбјављивањем *Преноса инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IAS 40) у децембру 2016. године, измењени су параграфи 57–58. Ентитет треба да примењује ове измене на промене намене до којих дође на почетку или у току годишњег извештајног период у ком ентитет први пут примењује ове измене (датум прве примене). На датум прве примене ентитет треба да поново процени класификацију некретнине која се држи на тај датум и по потреби рекласификује некретнину примењујући параграфе 7–14 да би се одражавали услови који постоје на тај датум.

84Д И поред захтева наведених у параграфу 84Ц, ентитету је дозвољено да примењује измене параграфа 57–58 ретроспективно у складу са IAS 8, ако и само ако је то могуће без коришћења накнадно стеченог знања.

84Е Ако, у складу са параграфом 84Ц, ентитет рекласификује некретнине на датум почетка примене, ентитет треба да:

(а) рачуноводствено обухвати рекласификацију примењујући захтеве у параграфима 59–64. Примењујући параграфе 59–64 ентитет треба да:

(i) подразумева свако упућивање на датум промене намене као датум почетка примене; и

(ii) признаје сваки износ који би у складу са параграфима 59–64 био признат у билансу успеха као корекцију почетног салда нераспоређених прихода на датум почетка примене.

(б) обелодани износе који су рекласификовани на или од инвестиционих некретнина у складу са параграфом 84Ц. Ентитет треба да обелодани ове рекласификоване износе као део усклађивања књиговодствене вредности инвестиционе некретнине на почетку и крају периода као што се захтева у параграфима 76 и 79.

Датум ступања на снагу

85 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.

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.

85В 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 примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Дозвољено је да ентитет примени измене у вези некретнина у изградњи и пре 1. јануара 2009. године уколико је фер вредност некретнина у изградњи одмерена 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 *Некретнине, постројења и опрема*.

85Ц Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у параграфу 5, измењени су параграфи 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53Б, 78–80 и 85Б, и обрисани параграфи 36–39, 42–47, 49, 51 и 75(д). Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

85Д Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2011–2013.,* у децембру 2013. године, додати су наслови пре параграфа 6 и после параграфа 84 и додати су параграфи 14А и 84А. Ентитет треба да примењује ове измене у складу са стандардом за годишње периоде који почињу на дан 1. јул 2014. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

85Е Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењени су параграфи 3(b), 9, 67 и 70. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

85Ф*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

85Г Објављивањем *Преноса инвестиционих некретнина* (Измене стандарда 40) у децембру 2016. године, измењени су параграфи 57–58 и додати су параграфи 84Ц–84Е. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2018. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

85Х*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Повлачење IAS-а 40 (2000.)

86 Овај стандард замењује IAS 40 – *Инвестиционе некретнине* (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, осим вишегодишњих засада;

(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 – *Некретнине, постројења и опрема* и IAS 40 – *Инвестиционе некретнине*);

(б) вишегодишњи засади који се односе на пољопривредну активност (видети IAS 16). Међутим, овај стандард се примењује на производе тих вишегодишњих засада.

(ц) државна давања која се односе на вишегодишње засаде (видети IAS 20, *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи).*

(д) 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, у моменту убирања. Након тога, примењује 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 грожђа у вино од стране винара који је узгојио грожђе. 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	Вуна	Прећа, теписи
Дрвеће у шумском засаду	Посечена стабла	Трупци, Дрвна грађа
Домаће животиње за производњу млека	Млеко	Сир
Свиње	Месо	Кобасице, сушене шунке
Памуконосне биљке	– Памук	Конац, одећа
Шећерна трска	– Посечена шећерна трска	Шећер
Биљка дувана	Лист дувана	Сушени дуван
Биљка чаја	Лист чаја	Чај
Винова лоза	Грожђе	Вино
Воћке	Убрано воће	Прерађено воће

Биолошка средства	**Пољопривредни производ**	**Производи који су резултат прераде након убирања**
Уљне палме	Плодови	Палмино уље
Каучуково дрво	Каучук	Производи од гуме

Неке биљке, на пример, биљке чаја, винова лоза, уљне палме и дрвеће каучука, обично испуњавају дефиницију вишегодишњег засада и спадају у оквир IAS 16. Међутим, производи који расту на вишегодишњим засадима, на пример, лишће чаја, грожђе, плод уљне палме и каучук спада у делокруг IAS 41.

Дефиниције

Дефиниције које се односе за пољопривреду

5 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Пољопривредна делатност **је Управљање ентитета биолошком 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.**

Вишегодишњи засад **је жива биљка која:**

(а) се користи у производњи пољопривредних производа или њиховим снабдевањем;

(б) би требало да доноси плод у више од једног периода; и

(ц) за коју постоји мала вероватноћа да ће бити продата као пољопривредни производ, осим могуће продаје на отпад.

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 биолошком средству.**

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.**

5А У наставку су наведена биолошка средства која нису вишегодишњи засади:

(а) биљке које се узгајају да би се убирале као пољопривредни производ (на пример, дрвеће које се узгаја за дрвну грађу)

(б) биљке које се узгајају ради производње пољопривредних производа када постоји више него мала вероватноћа да ће ентитет такође убирати и продавати те биљке као пољопривредни производ, осим могуће продаје на отпад (на пример, дрвеће које се узгаја ради својих воћних плодова и за дрвну грађу); и

(ц) једногодишње биљке (на пример, кукуруз и пшеница).

5Б Када се вишегодишњи засади више не користе ради давања приноса, могу да се посеку и продају као отпадни материјал, на пример, да се користе као дрво за ложење. Таква могућа продаја на отпад не спречава могућност да биљка испуњава дефиницију вишегодишњег засада.

5Ц Производи који расту на вишегодишњим засадима су биолошка 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 стабилизовањем 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 биолошком 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 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Књиговодствена вредност **је износ по коме се имовина (средство) признаје у извештају о финансијској позицији.**

Фер вредност **је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника**

на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13 *Одмеравање фер вредности***)**

Државна давања **се дефинишу у IAS-у 20.**

9 [Брисан]

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 стоком 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 Одмеравање 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 одмеравање фер вредности, будући да фер вредност одржава садашње услове на тржишту на ком би се трансакција обавила између тржишних учесника купаца и продаваца. 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 – Р*езервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. IAS 37 се примењује на штетне (онерозне) уговоре.

17–21 [Брисан]

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 [Брисан]

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 новоприбављена стока); 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 борова).

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 одмерио 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 вредност 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 биланс успеха 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 биланс успеха 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 котације тржишних цена или вредности нису доступне, и за која се утврди да су алтернативна одмеравања фер вредности потпуно непоуздана. 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 наставља 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, IAS 16 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 билансу успеха 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 билансу успеха 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 билансу успеха 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 билансу успеха 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.

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 рибњацима, житарице као што су кукуруз и пшеница, производи вишегодишњих засада 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 и воћњаци од којих се убира воће. Основна биолошка средства нису пољопривредни производи, будући да се држе да би доносили плод.

45 Биолошка средства могу бити класификована као зрела биолошка средства или несазрела 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 (аутпут) пољопривредних производа током периода.

47–48[Брисан]

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 класификована 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 превођења финансијских извештаја у различиту валуту за презентацију, и превођења иностраног пословања у валуту за презентацију извештајног ентитета; и

(г) остале 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) коришћена метода амортизације;

(е) коришћени користан век трајања или стопе амортизације; и

(ф) бруто књиговодствена вредност и акумулирана амортизација (заједно са акумулираним губицима услед 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 сав 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 биланс успеха у вези са тим биолошким средствима:

(а) губитке због 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.

61 Објављивањем IFRS 13, издатим у мају 2011. године, измењени су параграфи 8, 15, 16, 25 и 30 и обрисани параграфи 9, 17–21, 23, 47 и 48. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

62 Објављивањем *Пољопривреде: Вишегодишњи засади* (Измене стандарда IAS 16 и IAS 41), у јуну 2014, измењени су параграфи 1–5, 8, 24 и 44 и додати параграфи 5А – 5Ц и 63. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно, у складу са IAS 8.

63 У извештајном периоду, када се *Пољопривреда: Вишегодишњи засади* (Измене стандарда IAS 16 и IAS 41) први пут примењује, ентитет не мора да обелодањује квантитативне информације које се захтевају параграфом 28(ф) стандарда IAS 8 за текући период. Међутим, ентитет треба да презентује квантитативне информације које се захтевају параграфом 28(ф) стандарда IAS 8 за све презентоване раније периоде.

64*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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, обавезе која за ентитет настаје приликом стицања ставке или као последица коришћење 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 екстрактивним 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 Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен и параграф 6. 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.

9В*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прелазак

10 Промене рачуноводствених политика се обухватају у складу са захтевима IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.[1]

_____

1 Ако ентитет примењује ово тумачење на период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он примењује захтеве из претходне верзије 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

– IFRS 9 *Финансијски инструменти*

– IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*

– IAS 32 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* (ревидиран 2003. године)[1]

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

––––––––

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.

чланова у кооперативним ентитетима и сличним инструментима 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 измирени инструментима 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.

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 примењивом закону, дисконтованом 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. 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 примени ово тумачење на период који почиње пре 1. јануар 2005. године, ту чињеницу обелодањује. 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.

15 [Брисан]

16 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф А8. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

17 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењен је параграф 11. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене*

рачуноводствених процена и грешке за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ако ентитет примени ту измену IAS 32 у склопу *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.* (издат у мају 2012. године) на ранији период, измена у параграфу 11 се примењује на тај ранији период.

18 [Брисан]

19 Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи А8 и А10 и обрисани параграфи 15 и 18. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

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

А2 У статуту ентитета се наводи да се откупи врше 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

А3 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 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 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 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 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

А4 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

А5 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, 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.* [Наглашавање курзивом додато]

Забране откупа (параграфи 8 и 9)

Пример 3

Чињенице

А6 Кооперативни ентитет је у прошлости емитовао акције својим члановима на различите датуме и за различите износе на следећи начин:

(а) 1. јануара 20Х1. године 100.000 акција по н.ј. 10 свака (н.ј. 1.000.000);

(б) 1. јануара 20Х2. 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.

А7 У статуту ентитета се наводи да укупни откуп не може да пређе 20% највећег броја неисплаћених учешћа чланова. На дан 31. децембра 20Х2. 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 20Х3. године ентитет мења свој статут и повећава дозвољени ниво укупног откупа на 25% највећег броја неисплаћених учешћа чланова.

Класификација

Пре измене статута

А8 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 одмерава фер вредност ових финансијских обавеза у складу са захтевима параграфа 47 IFRS 13, који каже: „Фер вредност финансијске обавезе са обележјем 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.

А9 На дан 1. јануара 20Х1. 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 20Х2. 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 свака. Додатне акције 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 47 IFRS 13. 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 смањио 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 прода назад емитенту за готовину или друго финансијско средство („продајни инструмент”) је финансијска обавеза осим уколико се ради о инструменту који је класификована као капитални инструмент 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 инструмената који су класификовани као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д.

A13 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 „неизмирених 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 20Х1. 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

– IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* (ревидиран 2003. године)

– IAS 17 *Лизинг* (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.

Питања

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 6–9 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 некретнине, 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[1] 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 инкрементaлне каматне стопе купца.[2]

(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 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет

примени ово тумачење на период који почиње пре 1. јануар 2006. године, ту чињеницу обелодањује.

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 неки ранији период, за тај ранији период такође треба да примењује и измене.

Прелазак

17 IAS 8 одређује како ентитет треба да примени промену рачуноводствене политике до које долази због почетне примене неког од 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.

IFRIC тумачење 5

Право на учешће у фондовима намењеним повлачењу имовине из употребе, обнављању и заштити животне средине

Референце

– IFRS 9 *Финансијски инструменти*

– IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*

– IFRS 11 *Заједнички аранжмани*

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*

– IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*

––––––––

1 У IAS 17 се користи термин ‘фер вредност’ на начин који се донекле разликује од дефиниције фер вредности из IFRS 13. Према томе, приликом примене IAS 17 ентитет одмерава фер вредност у складу са IAS 17, а не са IFRS 13.

2 тј. лизинг инкрементално каматне стопе корисника лизинга како је дефинисано у параграфу 4 IAS 17.

Историјат

1 Сврха фондова намењених повлачењу имовине из употребе, обнављању и заштити животне средине, који ће се надаље 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 примењиви 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); и

(б) контрибуторово 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 IFRS 9 и није под делокругом овог тумачења.

Питања

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 IFRS 10, IFRS 11 и IAS 28. 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.

14А [Брисан]

14В Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11, у мају 2011. године, измењени су параграфи 8 и 9. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

14Ц [Брисан]

14Д Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 5 и брисани су параграфи 14А и 14Ц. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

Прелазак

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 Параграф1 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 домаћинстава 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 домаћинстава треба да сносе произвођачи тих врста уређаја који су на тржишту током периода који треба да се одреди у примењивом 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 примењивом 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 домаћинство.

7 Ово тумачење се не односи на нови отпад нити на стари отпад који потиче из других извора осим домаћинстава. Обавеза за управљање таквим отпадом је адекватно обрађена у IAS 37. Међутим, ако се, у националним законима, нови отпад из домаћинстава третира на сличан начин као и стари отпад из домаћинстава, 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(а) 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(а) 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 независтан 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.

Прелазак

11 Промене рачуноводствених политика се 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 идентификује[1] 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.

––––––––

1 Идентификовање хиперинфлације се заснива на процени критеријума из параграфа 3 IAS 29 од стране ентитета.

Питања

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 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 10

Периодично финансијско извештавање и умањење вредности

Референце

– IFRS 9 *Финансијски инструменти*

– IAS 34 *Периодично финансијско извештавање*

– IAS 36 *Умањење вредности имовине*

Историјат

1 Од ентитета се захтева да процени гудвил за умањење вредности на крају сваког извештајног периода и, ако је потребно, да призна губитак због умањења вредности на тај датум у складу са IAS 36. 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, 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, одмеравања за сврхе периодичног извештавања се врше на 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.”

5–6 [Брисан]

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.

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. Ранија примена се подстиче. 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.

11–13 [Брисан]

14 Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 1, 2, 7 и 8 и обрисани параграфи 5, 6, 11–13. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

IFRIC тумачење 12

Уговори о концесији за пружање услуга

Референце

–Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја[1]

––––––––

1 У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

– IFRS 1 *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања*

– IFRS 7 *Финансијски инструменти: Обелодањивања*

– IFRS 9 *Финансијски инструменти*

– IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*

– IAS 17 *Лизинг*

– IAS 20 *Рачуноводствено обухватање 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*

– IFRIC 4 *Одређивање да ли споразум садржи елемент лизинга*

– SIC-29 *Уговори о концесији за пружање услуга: обелодањивање*[2]

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 услуге (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 инкрементaлне накнаде, без обзира на то која га је страна финансирала на почетку.

_____

2 SIC–29, претходно Обелодањивање – Уговори о концесији за пружање услуга је измењен IFRIC-ом 12.

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.

Питања

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) третман оперативних права у вези са 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 обезбеђује кориснику.

Консензус

Третман оперативних права у вези са инфраструктуром

11 Инфраструкура 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 држава ту инфраструктуру (службе коришћења) током одређеног временског периода.

13 Корисник признаје и мери приходе у складу са IFRS 15 за услуге које врши. 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 рачуноводствено обухвата 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 у складу са IFRS 15. 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 дискрециоино 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 у складу са IFRS 15.

19 Природа накнаде дате кориснику се одређује по угледу на услове уговора и, када постоји, на закон релевантан за уговор. Природа накнаде одређује накнадно рачуноводствено обухватање као што је описано у параграфима 23–26. Међутим, обе врсте накнаде су класификоване као уговорно средство током периода изградње или надградње у складу са IFRS 15.

Услуге коришћења

20 Корисник рачуноводствено обухвата услуге коришћења у складу са IFRS 15.

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 IFRS 7 и 9 примењују се на финансијско средство које се признаје према параграфима 16 и 18.

24 Износ доспео од или према упутствима даваоца се обрачунава у складу са IFRS 9као одмерен по:

(а) амортизованој набавној вредности;

(б) фер вредности у укупном осталом резултату; или

(ц) по фер вредности кроз биланс успеха.

25 Ако се износ доспео од даваоца одмерава по амортизованој набавној вредности или по фер вредности у осталом укупном резултату, IFRS 9 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. Уместо тога, она се рачуноводствено обухватају као део цене трансакције како је дефинисано у IFRS 15.

Датум ступања на снагу

28 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ово тумачење на период који почиње пре 1. јануар 2008. године, ту чињеницу обелодањује.

28А–28Ц [Брисан]

28Д Објављивањем IFRS 15 *Приход од уговора са купцима,* у мају 2014. године, измењен је одељак *Референце* и параграфи 13–15, 18–20 и 27. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

28Е Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 23–25 и обрисани параграфи 28А–28Ц. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

28Ф [Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]

Прелазак

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 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 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.

AG2 Контрола или прописивање које се помиње у услову (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 процењена 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 даваочеву/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 IFRS 16.

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* (измењен 2011. године)

– IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*

Историјат

1 У параграфу 64 IAS 19 се ограничава одмеравање нето дефинисаног средства примања на нижу вредност између вишка у плану дефинисаних примања и лимита за средство. Параграф 8 у IAS 19 дефинише лимит средства као „садашњу вредност свих економских користи доступних у облику рефундације из датог плана или умањења будућих доприноса према томе плану". 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.

3А У новембру 2009. године Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде изменио је IFRIC 14 да би уклонио нежељену последицу која проистиче из обухватања авансних плаћања будућих доприноса у неким околностима када постоји захтев за минималним финансирањем.

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 којима се бави ово тумачење су:

(а) када рефундирање средстава или смањења будућих доприноса треба сматрати доступним, у складу са дефиницијом лимита средства у параграфу 8 у 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 подлегало 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 за доприносе који се односе на будуће услуге, економска корист доступна у виду смањења будућих доприноса је будући трошак услуга за ентитет за сваки период који је краћи од следећа два: очекиваног трајања плана и очекиваног периода постојања ентитета. Будући трошак услуга за ентитет не укључује износе који падају на терет запослених.

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 преузима промену примања која треба обезбедити из плана у будућности све док план не буде измењен под претпоставком стабилне радне снаге у будућности, осим ако ентитет

смањи број запослених обухваћених планом. У другом случају, претпоставка о будућој радној снази укључује смањење.

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 услуге.

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 настанак обавезе у складу са параграфима 23–26.

20 Ако постоји захтев за минималним финансирањем доприноса који се односе на будуће услуге, економска корист доступна у виду смањења будућих доприноса је збир:

(а) сваког износа који умањује будући захтев за минималним финансирањем доприноса који се односе на будуће услуге због тога што је ентитет извршио авансну уплату (тј. платио је износ пре него што је био обавезан то да уради); и

(б) процењеног будућег трошка услуга за сваки период, у складу са параграфима 16 и 17, умањеног за процењене захтеве за минималним финансирањем доприноса који би били захтевани за будуће услуге у тим периодима да није извршена авансна уплата као што је описано под (а).

21 Ентитет процењује будући захтев за минималним финансирањем доприноса који се односе на будуће услуге тако што узима у обзир ефекте сваког постојећег вишка обрачунатог на основу минималног финансирања, али без урачунате авансне уплате описане у параграфу 20(а). 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. Процена укључује све промене очекиване као резултат ентитета који плаћа доспеле минималне доприносе по њиховом доспећу. Међутим, процена не укључује ефекат очекиваних промена услова у основи за минимално финансирање које нису донесене или уговорно договорене на крају извештајног периода.

22 Када ентитет обрачуна износ описан у параграфу 20(б), ако будући захтев за минималним финансирањем доприноса који се односе на будуће услуге превазилази будуће трошкове услуга по IAS 19 у било ком датом периоду, тај вишак умањује економску корист доступну у виду смањења

будућих доприноса. Међутим, износ описан у параграфу 20(б) никад не може бити мањи од нуле.

Када захтев за минималним финансирањем може узроковати настанак 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 нето дефинисано средство примања или повећава нето дефинисану обавезу примања тако да се не очекује никакав добитак нити губитак као резултат примене параграфа 64 IAS 19 када се доприноси плате.

25–26 [Брисан]

Датум ступања на снагу

27 Ентитет примењује ово тумачење за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. или касније. Ранија примена је дозвољена.

27А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен и параграф 26. 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.

27Б Објављивањем *Авансних уплата захтева за минималним финансирањем* додат је параграф 3А и измењени су параграфи 16–18 и 20–22. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

27Ц IAS 19 (ревидиран 2011. године) је изменио параграфе 1, 6, 17 и 24 и обрисао параграфе 25 и 26. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 19 (измењен 2011. године).

Прелазак

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.

29 Ентитет примењује измене из параграфа 3А, 16–18 и 20–22 од почетка најранијег упоредног периода презентованог у првим финансијским извештајима у којима ентитет примењује ово тумачење. Ако је ентитет

претходно применио ово тумачење пре примене ових измена, он признаје корекције које су резултат примене измена у оквиру нераспоређене добити на почетку најранијег презентованог упоредног периода.

IFRIC тумачење 16

Хеџинг нето инвестиција у иностраном пословању

Референце

– IFRS 9 *Финансијски инструменти*

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 21 *Ефекти промена курсева страних валута*

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.[1] 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 IFRS 9 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 упутства о препознавању ризика стране валуте који се квалификују за предмет хеџинга нето инвестиције у иностраном пословању.

5 IFRS 99 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.

_____

1 Ово је случај са консолидованим финансијским извештајима, финансијским извештајима у којима се инвестиције као што су придружени ентитети или заједнички подухвати рачуноводствено обухватају применом метода удела, и финансијским извештајима који обухватају огранке или заједничка пословања, у складу са дефиницијом у IFRS 11 Заједнички аранжмани.

6 IAS 21 и IFRS 9 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 корекција услед рекласификације, 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.

Делокруг

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 аналогији на остале врсте рачуноводства хеџинга.

Питања

9 Инвестиције у иностраном пословању може да непосредно држи матични ентитет, или посредно једно или више зависних предузећа. Питања којима се бави ово тумачење су:

(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 које 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 иностранo 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 иностранo 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 означи 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 сторнирати 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 иностранo пословање. Инструмент (и) хеџинга може (могу) се држати од стране било ког ентитета или више ентитета унутар групе, догод су испуњени услови из IFRS 99, параграф 6.4.1, 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 IFRS 9, параграф 6.5.14. 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[2] 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 са 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.

_____

2 Директни метод је метод консолидовања при коме се финансијски извештаји иностраног пословања преводе директно у функционалну валуту крајњег матичног ентитета. Постепени метод је метод консолидовања при

коме се финансијски извештаји иностраног пословања преводе 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).

Датум ступања на снагу

18 Ентитет треба да примењује ово тумачење на годишње периоде који почињу најраније 1. октобра 2008. Ентитет примењује измене параграфа 14 настале услед *Побољшања IFRS* издатих у априлу 2009. године за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена оба два је дозвољена. Ако ентитет примени ово тумачење на период који почиње пре 1. октобра 2008. године, или измене параграфа 14 пре 1. јула 2009. године, он ту чињеницу обелодањује.

18А [Брисан]

18В Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 3, 5–7, 14, 16, AG1 и AG8 и обрисан параграф 18А. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

Прелазак

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

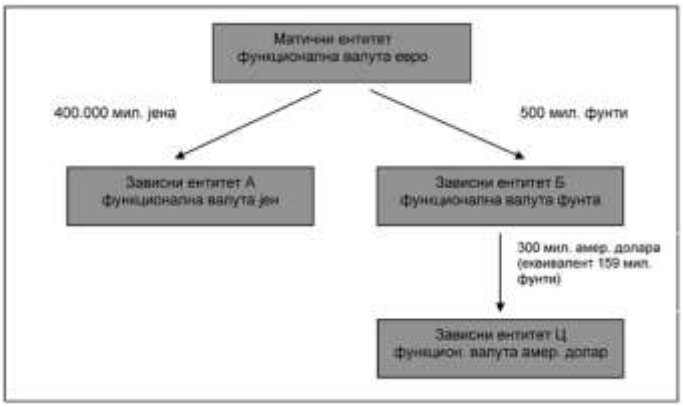
Упутство за примену

Овај прилог је 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 IFRS 9, 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 промптног 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 промптног 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 промптног девизног курса америчког долара и јена, преведена у евро, у оквиру биланса успеха, и

– промена промптног 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 промптног 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 промптног девизног курса британске фунте и америчког долара, у оквиру резерви по основу курсних разлика везаних за Зависни ентитет Ц,

– промена промптног девизног курса британске фунте и јапанског јена, преведена у евро, у оквиру биланса успеха; и

– промена промптног 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 промптног девизног курса евра и америчког долара, и истовремено од ризика промптног 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 (промптни курс америчког долара и јапанског јена) и у укупни остали резултат (промптни 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 IFRS 9, 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 одређиваће 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 промптном курсу долара у односу на фунту, или 500 милиона фунти само за промене у промптном 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 евро/фунта везаног за нето инвестицију Матичног ентитета у Зависни ентитет Б. Међутим, у случају описаном у параграфу AG10(а), по томе како је означио инструмент хеџинга у доларима који држи, Матични ентитет је већ у потпуности подвргао хеџингу ризик курса евро/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 подрвргнута нето инвестиција Матичне компаније у Зависни ентитет Ц само за заштиту од курсног ризика фунта/долар, не и од укупног курсног ризика евро/долар. Дакле, целокупни курсни ризик евро/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 превођења 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 милиона 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 евро/долар, и да означи инструменте хеџинга у фунтама које сам држи као хеџинг којем се подвргава само износ од највише 341 милиона 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 основи курса фунта/евро – у вредности екстерне позајмице коју држи Зависни ентитет Б, и промена – по основи 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 евро/долар, може да подвргне хеџингу само износ од највише 341 милион фунти за заштиту своје нето инвестиције у Зависни ентитет Б од курсног ризика евро/фунта.

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*
- IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*
- IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*
- IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године)
- IAS 10 *Догађаји након извештајног периода*

Историјат

1 Понекад ентитет врши расподелу имовине која није новчана (немонетарне имовине) у виду дивиденди својим власницима[1] 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 (IFRS) не пружају упутства о томе како ентитет треба да одмерава расподеле 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 нереципрочних 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.

_____

1 Параграф 7 IAS 1 дефинише власнике као власнике инструмената који се класификују као капитал.

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 појединаца се сматра да контролишу ентитет када, као резултат уговорних аранжмана, они заједно имају 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 IFRS 10.

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.

Питања

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) фер вредност имовине која се расподељује на крају извештајног периода, ако се она разликује од њене књиговодствене вредности, као и информације о методи(ама) која је (које су) примењена(е) при одмеравању те фер вредности, према захтевима из IFRS 13, параграфи 93(б), (д), (г) и (и) и 99 IFRS 13.

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).

19 Објављивањем IFRS 10, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 7. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 10.

20 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 17. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

IFRIC тумачење 19

Поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала

Референце

–*Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја,*[1]

– IFRS 2 *Плаћања на основу акција*

– IFRS 3 *Пословне комбинације*

– IFRS 9 *Финансијски инструменти*

––––––––

1 У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

– IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*

– IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*

Историјат

1 Дужник и поверилац могу поново да уговоре услове финансијске обавезе и као последица тога дужник поништава обавезу у целини или делимично путем емитовања инструмената капитала повериоцу. Такве трансакције се понекад називају „заменом дугова за капитал”. IFRIC је примио захтеве за давање упутства за рачуноводствено обухватање таквих трансакција.

Делокруг

2 Ово тумачење се бави рачуноводственим обухватањем које ентитет спроводи када су услови финансијске обавезе поново уговорени и резултирају у емитовању инструмената капитала повериоцу ентитета уз поништавање финансијске обавезе у целини или делимично. Оно се не бави рачуноводственим обухватањем које врши поверилац.

3 Ентитет не примењује ово тумачење на трансакције у ситуацијама где:

(а) је поверилац уједно и директан или индиректан акционар и где наступа у својству директног или индиректног постојећег акционара;

(б) су поверилац и ентитет под контролом исте стране или страна пре и после трансакције и где суштина трансакције укључује расподелу или унос капитала од стране ентитета;

(ц) је поништавање финансијске обавезе путем емитовања акција у складу са првобитним условима уговора о финансијској обавези.

Питања

4 Ово тумачење се бави следећим питањима:

(а) Да ли инструменти капитала ентитета који се емитују ради поништавања финансијске обавезе у целости или у делу представљају „плаћене надокнаде” у складу са параграфом 3.3.3 у IFRS 9?

(б) Како ентитет треба почетно да одмерава инструменте капитала емитоване ради поништавања такве финансијске обавезе?

(ц) Како ентитет треба рачуноводствено да обухвати разлику између књиговодствене вредности поништене обавезе и почетно одмерене вредности емитованих инструмената капитала?

Консензус

5 Емитовање инструмената капитала ентитета повериоцу ради поништавања финансијске обавезе у целости или делимично представља плаћање надокнаде у складу са параграфом 3.3.3 у IFRS 9. Ентитет треба да уклони финансијску обавезу (или део финансијске обавезе) из свог извештаја о финансијској позицији када, и само када, је она поништена у складу са параграфом 3.3.1 у IFRS 9.

6 Када се врши почетно признавање инструмената капитала који су емитовани повериоцу ради поништавања финансијске обавезе у целости или делимично, ентитет их одмерава по фер вредности емитованих инструмената капитала, осим ако није могуће поуздано одмерити њихову фер вредност.

7 Ако није могуће поуздано одмерити фер вредност емитованог инструмента капитала, онда се инструмент капитала одмерава тако да одражава фер вредност поништене финансијске обавезе. Приликом одмеравања фер вредности поништене финансијске обавезе која има обележје потражње (на пример, депозит по виђењу), не примењује се параграф 47 из IFRS 13.

8 Ако се поништава само део финансијске обавезе, ентитет процењује да ли се неки део плаћене надокнаде односи на измене услова обавезе која остаје неизмирена. Ако се део плаћене надокнаде односи на измене услова обавезе која остаје неизмирена, ентитет врши расподелу плаћене надокнаде на део обавезе који је поништен и на део обавезе који остаје неизмирен. Ентитет

узима у обзир све релевантне чињенице и околности везано за трансакцију у вршењу такве расподеле.

9 Разлика између књиговодствене вредности поништене финансијске обавезе (или дела финансијске обавезе) и плаћене надокнаде признаје се у билансу успеха, у складу са параграфом 3.3.3 из IFRS 9. Емитовани инструменти капитала се почетно признају и одмеравају на датум поништења финансијске обавезе (или дела финансијске обавезе).

10 Када се само део финансијске обавезе поништава, надокнада се расподељује у складу са параграфом 8. Надокнада која се расподељује на неизмирену обавезу треба да представља део процене о томе да ли су услови те преостале обавезе суштински измењени. Ако је преостала обавеза суштински измењена, ентитет рачуноводствено обухвата ту измену као поништење првобитне обавезе и признаје нову обавезу, у складу са захтевом параграфа 3.3.2 из IFRS 9.

11 Ентитет обелодањује добитак или губитак признат у складу са параграфима 9 и 10 као посебне билансне ставке у билансу успеха или у напоменама.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

12 Ентитет примењује ово тумачење на годишње периоде који почињу 1. јула 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ово тумачење на период који почиње пре 1. јула 2010. године, ту чињеницу обелодањује.

13 Ентитет примењује промену рачуноводствене политике у складу са IAS 8, од почетка најраније презентованог упоредног периода.

14 [Брисан]

15 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 7. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

16 [Брисан]

17 Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 4, 5, 7, 9 и 10 и обрисани параграфи 14 и 16. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

IFRIC тумачење 20

Трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа

Референце

–*Концептуални оквир за финансијско извештавање*

– IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*

– IAS 2 *Залихе*

– IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*

– IAS 38 *Нематеријална имовина*

Историјат

1 У активностима везаним за површинске копове рудника, ентитети могу имати потребу за отклањањем отпадног материјала рудника („откривка”) да би могли да приступе рудним лежиштима. Та активност је позната као „уклањање откривке”.

2 Током развојне фазе рудника (пре почетка производње), трошкови уклањања откривке се углавном капитализују као део трошкова изградње, развоја и конструкције рудника који се амортизују. Такви капитализовани трошкови се амортизују на систематској основи, углавном коришћењем функционалне методе, након почетка производње.

3 Ентитет који се бави рударством може да настави са уклањањем откривке и генерисањем трошкова уклањања откривке током производне фазе рудника.

4 Уклоњени материјал приликом отклањања откривке у производној фази не мора бити 100 процентно отпад; често је у питању комбинација руде и отпада. Однос руде према отпаду може бити у распону од неекономично ниског до профитабилно високог. Уклањање материјала са ниским процентом руде према отпаду може да произведе употребљив материјал, који може да се користи за производњу залиха. Такво отклањање такође може да обезбеди приступ дубљим нивоима материјала са већим процентом руде према отпаду. Према томе, могуће су две користи за ентитет из активности уклањања откривке: употребљива руда која може да се искористи за производњу залиха и побољшан приступ додатним количинама материјала који се може експлоатисати у будућим периодима.

5 Предмет овог тумачења је када и како рачуноводствено засебно обухватити ове две користи које произилазе из активности уклањања откривке, као и како почетно и накнадно одмеравати ове две користи.

Делокруг

6 Ово тумачење се примењује на трошкове уклањања отпада који настају у површинским коповима током производне фазе рудника („производни трошкови уклањања откривке”).

Питања

7 Ово тумачење се бави следећим питањима:

(а) признавање производних трошкова уклањања откривке као средства;

(б) почетно признавање средства по основу уклањања откривке; и

(ц) накнадно одмеравање средства по основу уклањања откривке.

Консензус

Признавање производних трошкова уклањања откривке као средства

8 У мери у којој се корист од активности уклањања откривке реализују у виду произведених залиха, ентитет рачуноводствено обухвата трошкове те активности уклањања откривке у складу са принципима из IAS 2 *Залихе*. У мери у којој се корист огледа у побољшаном приступу руди, ентитет признаје такве трошкове као сталну имовину, ако су критеријуми из параграфа 9 ниже испуњени. Ово тумачење се односи на сталну имовину као на „средство по основу уклањања откривке".

9 Ентитет признаје средство по основу уклањања откривке ако, и само ако су сви следећи услови испуњени:

(а) ако је вероватно да ће будућа економска корист (побољшан приступ рудном лежишту) повезана са уклањањем откривке притицати у ентитет;

(б) ентитет може да идентификује компоненту рудног лежишта за које је приступ побољшан; и

(ц) трошкови који се односе на активности уклањања откривке који су повезани са том компонентом се могу поуздано одмерити.

10 Средство признато по основу активности уклањања откривке се обухвата рачуноводствено као додатак или као побољшање постојећег средства. Другим речима, средство по основу уклањања откривке се рачуноводствено обухвата као *део* постојећег средства.

11 Класификација средства по основу уклањања откривке на материјалну или нематеријалну имовину је једнака као за постојеће средство. Другим речима, природа постојећег средства ће одредити да ли ће ентитет класификовати средство по основу уклањања откривке као материјално или нематеријално.

Почетно признавање средства по основу уклањања откривке

12 Ентитет почетно одмерава средство по основу уклањања откривке по цени коштања, коју чини збир трошкова директно насталих из активности уклањања откривке којим се побољшава приступ одредивој компоненти руде, увећаних за алоциране директно приписиве опште режијске трошкове. Неки пратећи радови се могу обављати у исто време са обављањем производне активност уклањања откривке, осим ако ти радови нису неопходни за наставак производне активности уклањања откривке по плану. Трошкови који су повезани са таквим пратећим радовима се не укључују у трошкове средства по основу уклањања откривке.

13 Када трошкови средства по основу уклањања откривке и произведених залиха нису засебно одредиви, ентитет расподељује производне трошкове уклањања откривке на произведене залихе и на средства по основу уклањања откривке користећи основу за расподелу која је заснована на релевантном мерилу производње. Такво мерило производње се израчунава

за одредиву компоненту рудног лежишта, и користи се као репер за утврђивање мере у којој је остварена додатна активност на креирању будућих користи. Примери таквих мерила су:

(а) трошкови произведених залиха у поређењу са очекиваним трошковима;

(б) количина уклоњене откривке у поређењу са очекиваном количином за дати обим произведене руде; и

(ц) садржај минерала у уклоњеној руду у поређењу са очекиваним садржајем минерала који ће се уклонити, за дату количину произведене руде.

Накнадно одмеравање средства по основу уклањања откривке

14 Након почетног признавања, средство по основу уклањања откривке се књиговодствено води или по цени коштања или по његовој ревалоризованој вредности умањеној за амортизацију и губитак по основу умањења вредности, на исти начин као и постојеће средство чији је оно саставни део.

15 Средство по основу уклањања откривке се амортизује на систематској основи, током очекиваног корисног века трајања одредиве компоненте рудног лежишта коме је побољшан приступ као резултат уклањања откривке. Функционална метода се примењује осим ако друга метода није примеренија.

16 Очекивани корисни век трајања одредиве компоненте рудног лежишта који се користи за амортизацију средства по основу уклањања откривке се разликује од очекиваног корисног века трајања који се користи за амортизацију самог рудника и средстава повезаних за веком трајања рудника. Изузетак од овог се односи на оне ретке случајеве када се уклањање откривке односи на побољшање приступа целокупном преосталом рудном лежишту. На пример, то је могуће при крају корисног века трајања рудника када одредива компонента представља коначни део рудног лежишта који ће се ископавати.

Прилог А

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део овог тумачења и има исту важност као остали делови овог тумачења.

А1 Ентитет примењује ово тумачење на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ово тумачење на ранији период, он ту чињеницу обелодањује.

А2 Ентитет примењује ово тумачење на производне трошкове уклањања откривке настале на почетку или после најраније презентованог периода.

А3 На почетку најраније презентованог периода, сваки претходно признат салдо средства који је резултирао од уклањања откривке у току производне

фазе („претходно средство по основу уклањања откривке”) поново се класификује као део постојећег средства са којим се повезује уклањање откривке, у мери у којој постоји преостали део одредиве компоненте рудног лежишта са којим се може повезати претходно средство по основу уклањања откривке. Такав салдо се амортизује током преосталог очекиваног корисног века трајања одредиве компоненте рудног лежишта са којим се повезује салдо сваког претходног средства по основу уклањања откривке.

А4 Ако не постоји одредива компонента рудног лежишта на који се односи такво претходно средство по основу уклањања откривке, онда се оно признаје у почетном стању нераспоређеног добитка најраније презентованог периода.

IFRIC Тумачење 21

Дажбине

Референце

– IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 12 *Порез на добитак*

– IAS 20 *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи*

– IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*

– IAS 34 *Периодично финансијско извештавање*

– IAS *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*

– IFRIC *6 Обавезе које се јављају од учешћа на посебном тржишту – Одлагање електричне и електронске опреме*

Историјат

1 Држава може да наметне ентитету плаћање дажбина. Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања добио је доста захтева у којима се траже смернице за рачуноводствено обухватање дажбина у финансијским извештајима ентитета који плаћа дажбине. Питања су се односила на то када треба да се призна обавеза плаћања дажбина које се рачуноводствено обухватају у складу са IAS 37, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

Делокруг

2 Ово тумачење се примењује на рачуноводствено обухватање обавезе плаћања дажбина ако је та обавеза у складу са IAS 37. Такође се примењује на рачуноводствено обухватање обавезе плаћања дажбина чије су време и износ тачно одређени.

3 Ово тумачење се не примењује на рачуноводствено обухватање трошкова који проистичу из признавања обавезе плаћања дажбина. Ентитети треба да примењују остале стандарде када доносе одлуку да ли је из признавања обавезе плаћања дажбина настала имовина или расход.

4 За сврхе овог тумачења, дажбине су одливи ресурса који представљају економске користи, а које држава намеће ентитетима у складу са законодавством (законима и/или прописима), осим:

(а) оних одлива ресурса који су у делокругу осталих стандарда (као што је порез на добитак што је у делокругу стандарда ИАС 12 *Порез на добитак*); и

(б) новчане и друге казне за кршење закона.

„Држава" се односи на владу, владине агенције и слична државна тела на локалном, националном или међународном нивоу.

5 Плаћања која ентитет врши приликом прибављања имовине, или за пружање услуга у складу са уговором са државом, не испуњавају дефиницију дажбине.

6 Од ентитета се не захтева да примењује ово тумачење на обавезе које проистичу из шема за трговину емисијама штетних гасова.

Питања

7 Да би се разјаснило рачуноводствено обухватање обавеза за плаћање дажбина, ово тумачење се бави следећим питањима:

(а) шта је обавезујући догађај који проузрокује признавање обавезе плаћања дажбина?

(б) да ли економски притисак да се настави са пословањем у наредном периоду ствара конструктивну обавезу плаћања дажбине која ће се активирати пословањем у том будућем периоду?

(ц) да ли претпоставка сталности пословања имплицира да ентитет има садашњу обавезу плаћања дажбине која ће се активирати пословањем у том будућем периоду?

(д) да ли признавање обавезе плаћања дажбина настаје у неком тренутку у времену или, у одређеним околностима, прогресивно током времена?

(е) шта је обавезујући догађај који проузрокује признавање обавезе плаћања дажбина која је активирана ако је достигнут неки минимални праг?

(ф) да ли су принципи признавања обавезе плаћања дажбина у годишњим финансијским извештајима и периодичним финансијским извештајима исти?

Консензус

8 Обавезујући догађај који проузрокује признавање обавезе плаћања дажбина је активност која активира плаћање дажбине, као што је идентификовано законом. На пример ако је активност која активира плаћање дажбине генерисање прихода у текућем периоду, а израчунавање износа дажбине је засновано на приходу који је генерисан у претходном периоду, обавезујући догађај за ту дажбину је генерисање прихода у текућем периоду. Генерисање прихода у претходном периоду је неопходно али није довољно да би се створила садашња обавеза.

9 Ентитет нема конструктивну обавезу плаћања дажбине која ће бити активирана пословањем у будућем периоду као резултат тога што постоји економски притисак да ентитет настави са пословањем у том будућем периоду.

10 Састављање финансијских извештаја у складу са претпоставком сталности пословања не имплицира да ентитет има садашњу обавезу да плаћа дажбину која ће се активирати пословањем у будућем периоду.

11 Обавеза плаћања дажбине се признаје прогресивно ако се обавезујући догађај јавља током неког временског периода (то јест, ако се активност која активира плаћање дажбине, као што је идентификовано законом, јавља током неког временског периода). На пример, ако је обавезујући догађај генерисање прихода током неког временског периода, одговарајућа обавеза се признаје када ентитет генерише приход.

12 Ако се обавеза плаћања дажбине активира када је достигнут неки минимални праг, рачуноводствено обухватање обавезе која произилази из те обавезе, треба да буде доследно принципима утврђеним у параграфима 8–14 овог тумачења (посебно, параграфима 8 и 11). На пример, ако је обавезујући догађај достизање неког минималног прага активности (као што је минимални износ прихода или број продатих или израђених производа), одговарајућа обавеза се признаје када је достигнут тај минимални праг активности.

13 Ентитет треба да примени исте принципе за признавање и периодичном финансијском извештају као што примењује на годишње финансијске извештаје. Као резултат тога, у периодичном финансијском извештају, обавеза плаћања дажбине;

(а) не признаје се ако не постоји садашња обавеза да се дажбина плати на крају међупериода; и

(б) признаје се ако постоји садашња обавеза да се дажбина плати на крају међупериода.

14 Ентитет треба да признаје имовину ако је унапред платио дажбину али још увек нема садашњу обавезу да плати ту дажбину.

Прилог А

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део овог тумачења и има исту важност као остали делови овог тумачења.

А1 Ентитет примењује ово тумачење на годишње периоде који почињу 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ово тумачење на ранији период, он ту чињеницу обелодањује.

А2 Измене у рачуноводственим политикама које произилазе из почетка примене овог тумачења треба да се рачуноводствено обухвате ретроспективно у складу са стандардом IAS 8, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

IFRIC Тумачење 22

Трансакције у страним валутама и авансна плаћања

Референце

–*Концептуални оквир финансијског извештавања*

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 21 *Учинци промена курсева страних валута*

Историјат

1 Параграф 21 стандарда IAS 21 *Учинци промена курсева страних валута* захтева од ентитета да евидентира трансакцију у страној валути, приликом почетног признавања у својој функционалној валути, тако што се на износ у страној валути примењује промптни девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум трансакције. Параграф 22 стандарда IAS 21 наводи да је датум трансакције датум на који се трансакција по први пут квалификује за признавање у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (Стандарди).

2 Када ентитет исплаћује или прима аванс у страној валути, он у начелу признаје немонетарну имовину или немонетарну обавезу[1] пре признавања повезане имовине, расхода или прихода. Повезана имовина, расход или приход (или неки њихов део) је износ који је признат применом релевантних стандарда, што резултира престанком признавања немонетарне имовине или немонетарне обавезе која произилази из авансног плаћања.

3 Комитет за тумачења Међународних стандарда финансијског извештавања (Комитет за тумачења) добио је питање како да се одреди „датум трансакције" када се примењују параграфи 21–22 IAS 21 када се признаје приход. Ово питање је конкретно усмерено на околности у којима ентитет признаје немонетарне обавезе које произилазе из примања аванса пре него што призна повезани приход. Разматрајући ово питање, Комитет за тумачења је истакао да примање или плаћање аванса у страној валути нису ограничени на трансакције прихода. У складу са тим, Комитет за тумачења

је одлучио да разјасни датум трансакције за сврхе одређивања девизног курса који се користи приликом почетног признавања повезане имовине, расхода или прихода када је ентитет извршио примање или плаћање аванса у страној валути.

Делокруг

4 Ово тумачење се примењује на трансакцију у страној валути (или неки њен део) када ентитет признаје немонетарну имовину или немонетарну обавезу које произилазе из примања или плаћања аванса пре него што ентитет призна повезану имовина, расход или приход (или неки њихов део).

_____

1 На пример, параграф 106 IFRS 15 Приход од уговора са клијентима, захтева да ако клијент плаћа накнаду, односно ентитет има право на износ накнаде који је безуслован (односно потраживање), пре него што ентитет пренесе робу или услугу купцу, ентитет треба да презентује уговор као обавезу по основу уговора када се изврши плаћање или када доспева плаћање (шта год је раније).

5 Ово тумачење се не примењује када ентитет одмерава повезану имовину, расход или приход приликом почетног признавања:

(а) по фер вредности; или

(б) по фер вредности накнаде плаћене или примљене на датум који није датум почетног признавања немонетарне имовине или немонетарне обавезе која произилази из аванса (на пример, одмеравање гудвила применом IFRS 3 *Пословне комбинације*).

6 Од ентитета се не захтева да примењује ово тумачење на:

(а) порез на добитак; или

(б) уговоре о осигурању (укључујући уговоре о реосигурању) које издаје или уговоре о реосигурању које држи.

Питање

7 Ово тумачење се бави питањем како да се одреди датум трансакције за сврхе одређивања девизног курса који се користи приликом почетног признавања повезане имовине, расхода или прихода (или неког њиховог дела) приликом престанка признавања немонетарне имовине или немонетарне обавезе која проистиче из плаћања или примања аванса у страној валути.

Консензус

8 Примењујући параграфе 21–22 IAS 21, датум трансакције у сврху утврђивања девизног курса који се користи приликом почетног признавања повезане имовине, расхода или прихода (или неког њиховог дела) је датум

на који ентитет врши почетно признавање немонетарне имовине или немонетарне обавезе која произилази из плаћања или примања аванса.

9 Ако постоји више плаћања или примања аванса, ентитет треба да одреди датум трансакције за свако плаћање или примање аванса.

Прилог А

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део IFRIC 22 и има исту важност као остали делови IFRIC 22.

Датум ступања на снагу

А1 Ентитет примењује ово тумачење на годишње периоде који почињу 1. јануара 2018. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ово тумачење на ранији период, он ту чињеницу обелодањује.

Прелазне одредбе

А2 Када почиње са применом, ентитет треба да примењује ово тумачење

(а) ретроспективно, примењујући IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке; или

(б) проспективно на сву имовину, расходе и приходе у делокругу овог тумачења чије је почетно признавање извршено на дан или после:

(i) почетка извештајног периода у ком ентитет први пут примењује ово тумачење; или

(ii) почетка претходног извештајног периода презентоване као упоредне информације у финансијским извештајима за извештајни период у ком ентитет први пут примењује ово тумачење.

А3 Ентитет који примењује параграф А2(б) треба да, приликом почетка примене, примени ово тумачење на имовину, расходе и приходе чије је почетно признавање извршено на дан или после почетка извештајног периода у параграфу А2(б)(i) или (ii) за које је ентитет признао немонетарну имовину или немонетарне обавезе који проистичу из авансног плаћања пре тог датума.

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 који 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:

(i) у складу са националним захтевима који нису у складу са IFRS по свим аспектима;

и 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 билансних позиција 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; или

(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.

4А Без обзира на захтеве из параграфа 2 и 3, ентитет који је применио IFRS у претходном извештајном периоду, али чији најскорији претходни годишњи финансијски извештаји нису садржали експлицитну и безрезервну изјаву о усаглашености са IFRS, обавезан је или да примени овај IFRS или да ретроспективно примени остале IFRS у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, као да ентитет никад није престао да примењује IFRS.

4Б Када ентитет изабере да не примењује овај IFRS у складу са параграфом 4А, ентитет ће без обзира на то применити захтеве за обелодањивањем из параграфа 23А–23Б у IFRS 1, поред захтева за обелодањивањем из IAS 8.

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 *претходним општеприхваћеним 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 претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима као врсту имовине, обавеза или као део капитала, али спадају у другу врсту имовине, обавеза или дела капитала у складу са IFRS; и

(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 аналогији.

19 [Брисан]

Презентација и обелодањивање

20 Овај IFRS не прописује изузећа од захтева за презентацијом и обелодањивањем из осталих IFRS.

Упоредне информације

21 Први финансијски извештаји ентитета у складу са IFRS укључују најмање три извештаја о финансијској позицији, два извештаја која садрже биланс успеха и остали укупан резултат, два засебна биланса успеха (ако се презентују), два извештаја о токовима готовине и два извештаја о променама на капиталу, и припадајуће напомене, укључујући и упоредне информације за све презентоване извештаје.

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

23Ентитет треба да објасни како прелазак са претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа на IFRS утиче на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине о којима се извештава.

23А Ентитет који је применио IFRS у претходном периоду, као што је то описано у параграфу 4А, обелодањује:

(а) разлоге због којих је престао да примењује IFRS; и

(б) разлоге због којих поново почиње са применом IFRS.

23А Када ентитет, у складу са параграфом 4А, изабере да не примењује IFRS 1, ентитет образлаже разлоге за избор да примени IFRS на начин као да никад није престајао са применом IFRS.

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 најскоријим 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 24(а) и (б) ће правити разлику између корекције тих грешака од промена рачуноводствених политика.

27 IAS 8 се не примењује на промене рачуноводствених политика које ентитет прави приликом усвајања IFRS нити на промене тих политика до презентовања својих првих финансијских извештаја састављених у складу са IFRS. Према томе, захтеви IAS 8 у вези са променама рачуноводствених политика не примењују се на прве финансијске извештаје ентитета састављене у складу са IFRS.

27А Ако у току периода који је обухваћен првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS, ентитет промени своје рачуноводствене политике или користи изузећа садржана у овом IFRS, он образлаже промене између свог првог периодичног финансијског извештаја састављеног у складу са IFRS и својих првих финансијских извештаја састављених у складу са IFRS, у складу са параграфом 23, и уједно ажурира усклађивања захтевана у параграфу 24(а) и (б).

28 Уколико ентитет није презентовао финансијске извештаје за претходне периоде, он обелодањује ту чињеницу у својим првим финансијским извештајима састављеним у складу са IFRS.

Означавање финансијских средстава или финансијских обавеза

29 Ентитету је дозвољено да означи претходно признато финансијско средство као финансијско средство одмерено по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом Д19А. Ентитет обелодањује фер вредност финансијских средстава означених на датум означавања, као и њихову

класификацију и књиговодствену вредност у претходним финансијским извештајима.

29А Ентитету је дозвољено да означи претходно признату финансијску обавезу као финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом Д19. Ентитет обелодањује фер вредност финансијских обавеза означених 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 ставке 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) збирни износ корекција књиговодствених вредности евидентираних у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности за инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате 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, заједничке подухвате 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 претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима била;

(б) укупну процењену вредност инвестиција које су процењене по фер вредности; и

(ц) укупан износ усклађивања књиговодствене вредности приказане по претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности за нафтну и гасну имовину

31А Ако ентитет користи изузеће из параграфа Д8А(б) за нафтну и гасну имовину, он ту чињеницу обелодањује као и основу на којој су књиговодствене вредности утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима алоциране.

Коришћење процењене вредности за пословања која су предмет регулаторних ограничења у домену продајних цена

31В Ако ентитет користи изузеће из параграфа Д8Б за пословања која су предмет регулаторних ограничења у домену продајних цена, он ту чињеницу обелодањује као и основу на којој су књиговодствене вредности утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Коришћење процењене вредности после значајне хиперинфлације

31Ц Ако ентитет изабере да одмерава средства и обавезе по фер вредности и да користи фер вредност као процењену вредност у свом почетном извештају о финансијској позицији у складу са IFRS услед значајне хиперинфлације (видети параграфе D26–D30), у почетним финансијским извештајима ентитета састављеним у складу са IFRS обелодањују се образложење како и зашто је ентитет имао и онда престао да користи функционалну валуту која има оба следећа својства:

(а) поуздан општи индекс цена није доступан свим ентитетима који су имали трансакције и стања у тој валути;

(б) размењивост између те валуте и релативно стабилне стране валуте не постоји.

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 евидентираног у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима са капиталом евидентираним у складу са IFRS на тај датум; и

(ii) усклађивање укупног резултата евидентираног 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 документат који укључује ова усклађивања.

(ц) Ако ентитет промени своје рачуноводствене политике или користи изузећа садржана у овом IFRS, он образлаже промене у сваком таквом периодичном финансијском извештају у складу са параграфом 23 и уједно ажурира усклађивања захтевана под (а) и (б).

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). Ако ентитет буде примењивао IFRS 3 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

37 IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (ревидиран 2008. године) је изменио параграфе Б1 и Б7. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене 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 измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

39А Објављивањем *Додатних изузећа за ентитете који примењују IFRS први пут* (Измене IFRS 1) у јулу 2009. године, додати су параграфи 31А, Д8А, Д9А и Д21А и измењени параграфи Д1(ц), (д) и (л). Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

39Б [Брисан]

39Ц Објављивањем IFRIC 19 *Поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала* додат је параграф Д25. Ентитет примењује ту измену у примени IFRIC 19.

39Д [Брисан]

39Е Објављивањем *Побољшања IFRS* објављених у мају 2010. године, додати су параграфи 27А, 31Б и Д8Б и измењени параграфи 27, 32, Д1(ц) и Д8. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу. Ентитетима који усвоје IFRS у периодима пре ступања на снагу IFRS 1 или примене IFRS 1 за претходни период дозвољено је да примене измену из параграфа Д8 ретроспективно за први годишњи период након што измена ступи на снагу. Ентитет који ретроспективно примењује параграф Д8 ту чињеницу обелодањује.

39Ф [Брисан]

39Г [Брисан]

39Х Објављивањем *Значајне хиперинфлације и укидања фиксних датума за ентитете који усвајају IFRS први пут* (Измене IFRS 1) у децембру 2010. године, измењени су параграфи Б2, Д1 и Д20 и додати параграфи 31Ц и Д26–Д30. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

39И Објављивањем IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* и IFRS 11 *Заједнички аранжмани* у мају 2011. године, измењени су параграфи 31, Б7, Ц1, Д1, Д14 и Д15 и додат је параграф Д31. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

39J Објављивањем IFRS 13 *Одмеравање фер вредности* у мају 2011. године, обрисан је параграф 19, измењена је дефиниција фер вредности у Прилогу А и измењени су параграфи Д15 и Д20. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

39К Објављивањем *Презентације ставки у укупном осталом резултату* (Измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењен је параграф 21. Ентитет примењује те измене у примени IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

39Л Објављивањем IAS 19 *Примања запослених* (измењен јуна 2011.) измењен је параграф Д1 и обрисани параграфи Д10 и Д11. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 19 (са изменама из јуна 2011.).

39М Објављивањем IFRIC 20 *Трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа* додат је параграф Д32 и измењен параграф Д1. Ентитет примењује ту измену у примени IFRIC 20.

39Н Објављивањем *Државних зајмова* (Измене IFRS 1) у марту 2012. године, додати су параграфи Б1(ф) и Б10–Б12. Ентитет примењује ове параграфе за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

39О Параграфи Б10 и Б11 се позивају на IFRS 9. Ако ентитет примени овај IFRS али не примени IFRS 9, позивање на IFRS 9 у параграфима Б10 и Б11 је потребно сматрати позивањем на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

39П Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењени су параграфи 4А–4Б и 23А–23Б. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

39Љ Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењен је параграф Д23. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

39Р Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2009–2011.*, у мају 2012. године, измењен је параграф 21. Ентитет примењује ту измену ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

39С Објављивањем *Консолидованих финансијских извештаја, заједничких аранжмана и обелодањивања учешћа у другим ентитетима: Прелазна упутства* (Измене IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12) у јуну 2012. године, измењен је параграф Д31. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 11 (измењен у јуну 2012. године).

39Т Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењени су параграфи D16, D17 и Прилог Ц. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде

који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

39У [Брисан]

39В Објављивањем IFRS 14 *Регулисана временска разграничења*, у јануару 2014, измењен је параграф D8Б. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује IFRS 14 за ранији период, ова измена треба да се примени за тај ранији период.

39Њ Објављивањем *Рачуноводства стицања учешћа у заједничким пословањима* (Измене стандарда IFRS 11) у мају 2014, измењен је параграф Ц5. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ако ентитет примењује повезане измене са *Рачуноводством набавки учешћа у заједничким пословањима* (Измене стандарда IFRS 11) у ранијем периоду, ова измена параграфа Ц5 треба да се примени за тај ранији период.

39Ј Објављивањем IFRS 15 *Приход од уговора са купцима,* у мају 2014. године, измењен је параграф Д1, обрисан параграф Д24 и наслов који се односи на њега, а додати су параграфи Д34–Д35 и наслов који се односи на њих. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

39S Објављивањем IFRS 9 *Финансијски инструменти*, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 29, Б1–Б6, Д1, Д14, Д15, Д19 и Д20, обрисани су параграфи 39Б, 39Г и 39У, а додати параграфи 29А, Б8–Б8Г, Б9, Д19А–Д19Ц, Д33, Е1 и Е2. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

39З Објављивањем *Метода удела у појединачним финансијским извештајима* (измене IAS 27) у августу 2014, измењен је параграф Д14 и додат параграф Д15А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

39АА [Брисан]

39АБ*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

39АЦ Објављивањем IFRIC 22 *Трансакције у страним валутама и авансна плаћања*, додат је параграф Д36 и измењен је параграф Д1. Ентитет треба да примени ове измене када примењује IFRIC 22.

39АД Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2014–2016,* у децембру 2016. године, измењени су параграфи 39Л и 39Т, а обрисани су параграфи

39Д, 39Ф, 39АА и Е3–Е7. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2018. или касније.

39АЕ*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

39АФ*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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 прилог 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	*Фер вредност* је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13)
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; (ц) IFRIC Тумачења; и (д) SIC Тумачења.[a]
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.

а Дефиниције IFRS измењене након измена назива уведених ревидираном Повељом IFRS Фондације у 2010. години.

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 хеџинга (параграфи Б4–Б6);

(ц) учешћа без права контроле (параграф Б7);

(д) класификација и одмеравање финансијских средстава (параграфи Б8–Б8Ц)

(е) умањење вредности финансијских средстава (параграфи Б8Д–Б8Г)

(ф) уграђени деривати (параграф Б9); и

(г) државни зајмови (параграфи Б10–Б12).

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 IFRS

9 проспективно за трансакције настале на датум преласка на IFRS или касније. На пример, 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 датума преласка на IFRS, 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 Упркос параграфу Б2, ентитет може да примени захтеве у вези са престанком признавања из IFRS 9 ретроспективно од датума који ентитет изабере, уколико су информације потребне за примену IFRS 9 на финансијска средства и обавезе чије је признавање престало као резултат ранијих трансакција, прибављене у време почетног рачуноводственог обухвата ових трансакција.

Рачуноводство хеџинга

Б4 IFRS 9 захтева да, на датум преласка на IFRS, ентитет:

(а) одмери све деривате по фер вредности; и

(б) елиминише 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 IFRS 9 (на пример, многе хеџинг односе када је инструмент хеџинга самостална уписана опција или нето уписана опција; или када је ставка хеџинга нето позиција у хеџингу тока готовине за други ризик осим валутног ризика). Међутим, ако је ентитет одредио нето позицију као ставку хеџинга на основу претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа (GAAP), он може као ставку хеџинга у складу са IFRS да означи појединачну ставку у оквиру те нето позиције, или као нето позицију ако испуњава услове из параграфа 6.6.1 стандарда IFRS 9, 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 IFRS 9, ентитет примењује параграфе 6.5.6 и 6.5.7 IFRS 9 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 IFRS 10 проспективно од датума преласка на IFRS:

(а) захтев из параграфа Б94 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 23 и Б96 за рачуноводствено обухватање промена у власничком учешћу матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле; и

(ц) захтеве из параграфа Б97–Б99 за рачуноводствено обухватање губитка контроле над зависним ентитетом и релевантне захтеве из параграфа 8А 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 ретроспективно на претходне пословне комбинације, он такође треба да примењује и IFRS 10 у складу са параграфом Ц1 овог IFRS.

Класификација и одмеравање финансијских инструмената

Б8 Ентитет треба да процени да ли финансијско средство испуњава услове из параграфа 4.1.2 IFRS 9 или услове из параграфа 4.1.2А IFRS 9 на основу чињеница и околности које постоје на датум преласка на IFRS.

Б8А Ако није изводљиво да ентитет процени модификовану временску вредност новчаног елемента у складу са параграфима Б4.19Б–Б4.1.9Д IFRS 9 на бази чињеница и околности које су постојале при почетном признавању финансијског средства, ентитет треба да процени карактеристике уговорних токова готовине тог финансијског средства на бази чињеница и околности које су постојале пре почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир захтева повезаних са модификовањем временске вредности новчаног елемента из параграфа Б4.1.9Б–Б4.1.9Д. IFRS 9. (У овом случају, ентитет такође треба да примени параграф 42Р IFRS 7, али упућивања на „параграф 7.2.4 IFRS 9” треба да се читају као да се односе на овај параграф, а упућивања на „почетно признавање финансијског средства” треба да се читају као да се односе на „на датум преласка на IFRS”.)

Б8Б Ако није изводљиво да ентитет процени да ли је фер вредност обележја плаћања унапред била безначајна у складу са параграфом Б4.1.12(ц) IFRS 9 на бази чињеница и околности које су постојале при почетном признавању финансијског средства, ентитет треба да процени карактеристике уговорних токова готовине тог финансијског средства на бази чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS без узимања у обзир изузимања за обележја плаћања унапред из параграфа Б4.1.12 IFRS 9. (У овом случају, ентитет такође треба да примени параграф 42С IFRS 7, али упућивање на „параграф 7.2.5 IFRS 9” треба да се чита као да се односи на овај параграф, а упућивање на „почетно признавање финансијског средства” треба да се чита као да се односи на „на датум преласка на IFRS”.)

Б8Ц Ако није изводљиво (као што је дефинисано у IAS 8) да ентитет ретроспективно примени метод ефективне каматне стопе из IFRS 9, фер вредност финансијског средства или финансијске обавезе на датум преласка на IFRS треба да буде нова бруто књиговодствена вредност тог финансијског средства или нова амортизована вредност те финансијске обавезе на датум преласка на IFRS.

Умањење вредности финансијских средстава

Б8Д Ентитет треба да примењује захтеве у погледу умањења вредности из одељка 5.5 IFRS 9 ретроспективно у зависности од параграфа Б8Е–Б8Г и Е1–Е2.

Б8Е На датум почетка примене, ентитет треба да користи разумне и поткрепљиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора ради утврђивања кредитног ризика на датум на који је финансијски инструмент почетно признат (или за обавезе зајма и уговоре о финансијским гаранцијама на датум на који је ентитет постао страна у неопозивој обавези у складу са параграфом 5.5.6 ИФРС 9) и упореди их са информацијама о кредитном ризику на датум почетка примене IFRS (такође, видети параграфе Б7.2.2–Б7.2.3 IFRS 9).

Б8Ф При утврђивању да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања, ентитет може да примени:

(а) захтеве у параграфима 5.5.10 и Б5.5.22–Б5.5.24 IFRS 9; и

(б) оспориву претпоставку из параграфа 5.5.11 IFRS 9 за уговорна плаћања чије кашњење је веће од 30 дана ако ће ентитет примењивати захтеве умањења вредности путем идентификовања значајних повећања кредитног ризика од почетне примене за ове финансијске инструменте на бази информација из прошлости.

Б8Г Уколико би, на датум почетка примене, утврђивање да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања захтевало непотребне трошкове или напоре, ентитет треба да призна резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним губицима по основу кредита за време њиховог трајања на сваки датум извештавања све док се не престане са признавањем тог финансијског инструмента (осим у случају да тај финансијски инструмент има низак кредитни ризик на датум извештавања, када се примењује параграф Б8Ф(а)).

Уграђени деривати

Б9 Ентитет који први пут примењује овај стандард процењује да ли је потребно одвојити уграђени дериват од основног уговора и обрачунавати га као дериват на основу услова који су постојали на каснији од датума када ентитет први пут постане уговорна страна и датума поновне процене која се захтева параграфом Б4.3.11 IFRS 9.

Државни зајмови

Б10 Ентитет који први пут примењује IFRS класификује све примљене државне зајмове као финансијску обавезу или као инструмент капитала, у складу са IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*. Осим као што је дозвољено параграфом Б11, ентитет који први пут примењује IFRS, примењује захтеве из IFRS 9 *Финансијски инструменти* и IAS 20 *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи* проспективно на државне зајмове који постоје на датум преласка на IFRS и не признаје као државно давање повезану одговарајућу корист од државног зајма одобреног по каматној стопи испод тржишне. Сходно томе, ако ентитет који први пут примењује IFRS није, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, признао нити одмеравао државни зајам одобрен по каматној стопи испод тржишне на основи која је доследна са захтевима IFRS, он ће користити књиговодствену вредност зајма у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима на датум преласка на IFRS као књиговодствену вредности у почетном извештају о финансијској позицији сачињеном у складу са IFRS. Ентитет примењује IFRS 9 за одмеравање таквог зајма након датума преласка на IFRS.

Б11 Без обзира на параграф Б10, ентитет може да ретроспективно примени захтеве из IFRS 9 и IAS 20 на сваки државни зајам одобрен пре датума преласка на IFRS, под условом да су информације које су за то потребне биле доступне на датум првобитног рачуноводственог обухватања тог зајма.

Б12 Захтеви и упутства из параграфа Б10 и Б11 не спречавају ентитет да користи изузећа описана у параграфима Д19–Д19Д везано за класификовање претходно признатих финансијских инструмената по фер вредности кроз биланс успеха.

Б13*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прилог Ц

Изузећа за 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. Овај прилог треба да се примењује само на пословне комбинације које су у делокругу стандарда IFRS 3 Пословне комбинације.

Ц1 Ентитет који први пут примењује IFRS може одабрати да не примењује IFRS 3 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 прерачунава било коју пословну комбинацију како би она била у складу са IFRS 3, он врши

прерачунавање свих наредних пословних комбинација и такође примењује IFRS 10 од тог истог датума. На пример, ако ентитет који први пут примењује IFRS одлучи да прерачуна пословну комбинацију која је настала 30. јуна 20X6. године, он врши прерачунавање свих пословних комбинација које су се догодиле између 30. јуна 20X6. године и датума преласка на IFRS и такође примењује IFRS 10 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 страној 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 прерачуна 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) доле).

(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 резултујуће промене нераспоређене добити.[1]

(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, стицалац 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 стицалац 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 стицалац није, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, признао потенцијалну обавезу која још увек постоји на датум преласка на IFRS, стицалац признаје ту

_____

1 Ове измене укључују рекласификацију у и из нематеријалне имовене 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.

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:

(i) Ако се то захтева по напред наведеним (ц)(i), 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.

(x) На датум преласка на IFRS се не врше никаква друга кориговања књиговодствене вредности. На пример, ентитет који први пут примењује IFRS не прерачунава књиговодствену вредност гудвила:

(i) 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 дозволио, 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.

(i) 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; и

(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, учешћа у заједничким подухватима и учешћа у заједничким пословним активностима у којима активност у заједничкој пословној активности представља пословање, као што је дефинисано у стандарду IFRS 3. 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 на основу акција (параграфи Д2 и Д3);

(б) уговори о осигурању (параграф Д4);

(ц) процењена вредност (параграфи Д5–Д8Б);

(д) лизинг (параграфи Д9 и Д9А);

(е) [брисан]

(ф) кумулативне разлике превођења (параграфи Д12 и Д13);

(г) инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете (параграфи Д14 и Д15А);

(х) имовина и обавезе зависних ентитета, придружених ентитета и заједничких подухвата (параграфи Д16 и Д17);

(и) сложени финансијски инструменти (параграф Д18);

(ј) означавање претходно признатих финансијских инструмената (параграфи Д19–Д19Ц);

(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 (параграфи Д21 и Д21А);

(м) финансијско средство или нематеријална имовина који се обрачунавају у складу са IFRIC 12 *Концесиони уговори за пружање услуга* (параграф Д22);

(н) трошкови позајмљивања (параграф Д23);

(о) преноси средстава од купаца (параграф Д24);

(п) поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала (параграф Д25);

(љ) значајна хиперинфлација (параграфи Д26–Д30);

(р) заједнички аранжмани (параграф Д31); и

(с) трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа (параграф Д32)

(т) означавање уговора о куповини или продаји неке нефинансијске ставке (параграф Д33)

(у) приход (параграфи Д34 и Д35); и

(в) трансакције у страним валутама и авансна плаћања (параграф Д36).

Ентитет не сме да примењује ова изузећа по аналогији на остале ставке.

Трансакције плаћања на основу акција

Д2 Ентитет који први пут примењује IFRS се подстиче, али се од њега не захтева примена IFRS 2 *Плаћања на основу акција* за инструменте капитала који су додељени 7. 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 додељени после 7. новембра 2002. године, а стечени су пре каснијег од ова два датума (а) датума преласка на IFRS и (б) 1. 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 7. новембра 2002. године или раније), ентитет који примењује IFRS први пут свакако обелодањује 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 на основу акција 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 1. јануара 2005. године. За обавезе код којих је примењен IFRS 2, од ентитета који први пут примењује IFRS се не захтева прерачунавање упоредних информација до обима у коме се информације односе на период или датум пре 7. 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.

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 (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.

(а) Ако је датум одмеравања *на или пре* датума преласка на IFRS, ентитет може да користи таква одмеравања фер вредности која су условљена догађајима као процењену вредност за IFRS на датум таквог одмеравања.

(б) Ако је датум одмеравања *после* датума преласка на IFRS, али је током периода који је обухваћен првим финансијским извештајима састављеним у

складу са IFRS, одмеравања фер вредности која су условљена догађајима могу се користити као процењене вредности по наступању догађаја. Ентитет признаје износе резултирајућих корекција директно у оквиру нераспоређене добити (или, ако је погодно, у другој категорији капитала) на датум одмеравања. На датум преласка на IFRS, ентитет или утврђује процењену вредност применом критеријума из параграфа Д5–Д7 или одмеравањем средстава и обавеза у складу са осталим захтевима из овог IFRS.

Д8А У складу са појединим националним рачуноводственим захтевима трошкови истраживања и развоја за нафтну и гасну имовину у фазама развоја или производње се евидентирају у трошковним центрима који обухватају све некретнине у великој географској области. Ентитет који први пут примењује IFRS и који користи такво рачуноводствено обухватање у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, може да изабере да одмерава нафтну и гасну имовину на датум преласка на IFRS по следећим основама:

(а) имовине за истраживање и процењивање по износу утврђеном у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима ентитета; и

(б) имовине у фазама развоја или производње по износу утврђеном за трошковне центре у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима ентитета. Ентитет сразмерно расподељује такав износ на основну имовину трошковног центра користећи количине резерви или вредности резерви на тај датум.

Ентитет тестира на умањење вредности имовину за истраживање и процењивање и имовину у фазама развоја или производње на датум преласка на IFRS, у складу са IFRS 6 *Истраживање и процењивање минералних ресурса*, или IAS 36, тим редоследом, и по потреби коригује надоле износ утврђен у складу са (а) или (б) горе. За сврхе овог параграфа, нафтна и гасна имовина обухвата само ону имовину која се користе у истраживању, процењивању, развоју или производњи нафте и гаса.

Д8Б Неки ентитети поседују ставке некретнина, постројења и опреме или нематеријалне имовине које се користе или су претходно коришћене у пословањима која су предмет регулаторних ограничења. Књиговодствена вредност таквих ставки може укључити износе који су утврђени у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, али које се не квалификује за капитализацију у складу са IFRS . Ако то јесте случај, ентитет који примењује IFRS први пут може да изабере да користи као процењену вредност на датум преласка на IFRS књиговодствену вредност такве ставке утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима. Ако ентитет примени ово изузеће на ставку, он није у обавези да га примени на све ставке. На датум преласка на IFRS, ентитет тестира умањење вредности у складу са IAS 36 за сваку ставку за коју је коришћено ово изузеће. За сврхе овог параграфа, пословања су

предмет регулаторних ограничења ако се њима управља у складу са оквиром за одређивање цена које могу да се наплате купцима робе или услуга, и тај оквир је под надзором и/или мора да буде одобрен од стране регулаторног тела (као што је дефинисано у IFRS 14 *Регулисана временска разграничења)*.

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.

Д9А Ако је ентитет који примењује IFRS први пут, одредио да споразум садржи лизинг у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, као што захтева IFRIC 4, али на датум који је другачији од захтеваног у IFRIC 4, онда ентитет који примењује IFRS први пут није обавеза да поново процени такво одређивање приликом усвајања IFRS . Да би ентитет одредио да споразум садржи лизинг у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, такво одређивање мора да произведе исти исход као и код примене IAS 17 *Лизинг* и IFRIC 4.

Д9Б–Д9Е*[Ови параграфи се односе на измене које још нису ступиле на снагу и стога нису укључени у овом издању.]*

Д10–Д11 [Брисан]

Кумулативне разлике превођења

Д12 IAS 21 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 хеџинга 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, заједничке подухвате и придружене ентитете

Д14 Када ентитет припрема појединачне финансијске извештаје, IAS 27 (ревидиран 2008. године) захтева да ентитет обрачуна инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете на следећи начин:

(а) по набавној вредности;

(б) у складу са IFRS 9; или

(ц) применом метода удела као што је описано у IAS 28.

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 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, заједничке подухвате и придружене ентитете.

Д15А Ако ентитет који први пут примењује овај стандард рачуноводствено обухвата такву инвестицију применом метода удела као што је описано у IAS 28:

(а) ентитет који први пут примењује овај стандард користи изузеће од захтева који се односи на прошле пословне комбинације (Прилог Ц) за набавку инвестиције;

(б) ако ентитет постане ентитет који први пут примењује овај стандард за своје појединачне финансијске извештаје раније него за консолидоване финансијске извештаје, и

(i) касније него његов матични ентитет, ентитет треба да примењује параграф Д16 у својим појединачним финансијским извештајима;

(ii) касније него његов зависни ентитет, ентитет треба да примењује параграф Д17 у својим појединачним финансијским извештајима;

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 (овај избор није на располагању зависном ентитету инвестиционог ентитета, као што је дефинисано у стандарду IFRS 10, који треба да се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха); 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. Без обзира на овај захтев, матични ентитет који није инвестициони ентитет не може да примењује ослобађање од консолидације које примењује неки зависни ентитет инвестиционог ентитета. 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 IFRS 9 дозвољава да се финансијска обавеза (под условом да задовољава одређене критеријуме) означи као финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха. Упркос овом захтеву, ентитету је дозвољено да означи, на датум преласка на IFRS, сваку финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха под условом да та обавеза задовољава критеријуме из параграфа 4.2.2 IFRS 9 на тај датум.

D19A Ентитету је дозвољено да означи финансијско средство као финансијско средство одмерено по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 4.1.5 IFRS 9 на основу чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS.

Д19Б Ентитету је дозвољено да означи инвестицију у инструмент капитала по фер вредности у укупном осталом резултату у складу са параграфом 5.7.5 IFRS 9 на основу чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS.

Д19Ц За финансијску обавезу која је означена као финансијска обавеза одмерена по фер вредност кроз биланс успеха, ентитет треба да одреди да ли би третман описан у параграфу 5.7.7 стандарда IFRS 9 довео до рачуноводственог неслагања у билансу успеха на основу чињеница и околности које су постојале на датум преласка на IFRS.

Одмеравање фер вредности финансијских средстава или обавеза

Д20 Упркос захтева из параграфа 7 и 9, ентитет може да примени захтеве из параграфа Б5.1.2А(б) IFRS 9 ретроспективно на трансакције које се спроводе на датум преласка на IFRS или касније.

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.

Д21А Ентитет који користи изузеће из параграфа Д8А(б) (за нафтну и гасну имовину у фази развоја или производње која се евидентира у трошковним центрима који обухватају све некретнине у великој географској области, у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима) ће, уместо примене параграфа Д21 или IFRIC 1:

(а) одмерити обавезе везане за повлачење имовине из употребе, обнављање и сличне обавеза на датум преласка на IFRS у складу са IAS 37; и

(б) признати директно у нераспоређеној добити сваку разлику између тог износа и књиговодствене вредности тих обавеза на датум преласка на IFRS утврђене у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима ентитета.

Финансијска средства или нематеријална имовина који се обрачунавају у складу са IFRIC 12

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 примени захтеве из IAS 23 од датума преласка или од ранијег датума, као што дозвољава параграф 28 у IAS 23. Од датума на који ентитет који примени ово изузеће и почиње да примењује IAS 23, ентитет:

(а) не сме да прерачунава компоненту трошкова позајмљивања која је капитализована у складу са претходним општеприхваћеним

рачуноводственим принципима, и који су укључени у књиговодствену вредност средстава на тај датум; и

(б) обрачунава трошкове позајмљивања на тај датум и надаље у складу са IAS 23, укључујући и трошкове позајмљивања настале на тај датум или касније везано за средства у изградњи која се квалификују.

Д24 [Брисан]

Поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала

Д25 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из IFRIC 19 *Поништавање финансијских обавеза са инструментима капитала*.

Значајна хиперинфлација

Д26 Ако ентитет има функционалну валуту која је била или јесте валута хиперинфлаторне привреде, он утврђује да ли је био учесник тешке хиперинфлације пре датума преласка на IFRS. Ово се примењује на ентитете који први пут примењују IFRS, као и на ентитете који су претходно примењивали IFRS.

Д27 Валута хиперинфлаторне привреде трпи ефекте тешке хиперинфлације ако има оба следећа својства:

(а) поуздан општи индекс цена није доступан свим ентитетима са трансакцијама и салдима у тој валути;

(б) размењивост између валуте и релативно стабилне стране валуте не постоји.

Д28 Функционална валута ентитета престаје да трпи ефекте значајне хиперинфлације на датум нормализације функционалне валуте. Тај датум се догађа када функционална валута више нема једно или оба својства из параграфа Д27, или када се догоди промена из функционалне валуте ентитета у валуту која не трпи ефекте тешке хиперинфлације.

Д29 Када датум преласка ентитета на IFRS пада на датум нормализације функционалне валуте, или касније, ентитет може да изабере да одмери сва своја средства и обавезе које је имао пре датума нормализације функционалне валуте по фер вредности на датум преласка на IFRS. Ентитет може да користи такву фер вредност као процењену вредност средстава и обавеза у почетном извештају о финансијској позицији састављеном у складу са IFRS.

Д30 Када датум нормализације функционалне валуте пада у упоредном дванаестомесечном периоду, упоредни период може да буде краћи од 12 месеци, под условом да је потпуни сет финансијских извештаја (у складу са захтевима из параграфа 10 у IAS 1) обезбеђен за такав краћи период.

Заједнички аранжмани

Д31 Ентитет који по први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из IFRS 11 са следећим изузећима:

(а) Приликом примене прелазних одредби из IFRS 11, ентитет који по први пут примењује IFRS ће применити те одредбе на датум преласка на IFRS.

(б) Приликом преласка са пропорционалне консолидације на метод удела, ентитет који први пут примењује IFRS тестира инвестицију на умањење вредности у складу са IAS 36 на датум преласка на IFRS, без обзира на то да ли постоје било какви показатељи о умањењу вредности. Свако резултирајуће умањење вредности се признаје као корекција нераспоређене добити на датум преласка на IFRS.

Трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа

Д32 Ентитет који први пут примењује IFRS може да примени прелазне одредбе из параграфа А1 до А4 у IFRIC 20 *Трошкови уклањања откривке у производној фази површинског копа*. У том параграфу, упућивања на датум ступања на снагу треба да се тумаче као 1. јануар 2013. године или датум преласка на IFRS, који год да је каснији.

Означавање уговора о куповини или продаји нефинансијске ставке

Д33 IFRS 9 дозвољава да се неки уговори о куповини или продаји нефинансијских ставки означе приликом настајања као одмерени по фер вредности кроз биланс успеха (погледати параграф 2.5 IFRS 9). Упркос овом захтеву, ентитету се дозвољава да на дан преласка на IFRS означи уговоре који већ постоје на тај датум, као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха, али само ако испуњавају захтеве из параграфа 2.5 IFRS 9 на тај датум и ако ентитет тако означава све сличне уговоре.

Приход

Д34 Ентитет који први пут примењује овај стандард може да примењује прелазне одредбе из параграфа Ц5 стандарда IFRS 15. У тим параграфима навођење „датума почетка примене” треба да се тумачи као почетак првог извештајног периода у складу са IFRS. Ако ентитет одлучи да примени те прелазне одредбе, такође треба да примењује параграф С6 стандарда IFRS 15.

Д35 Од ентитета који први пут примењује овај стандард не захтева се да поновно означава уговоре који су завршени пре најранијег презентованог периода. Завршени уговор је уговор за који је ентитет пренео сву робу и услуге идентификоване у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима.

Трансакције у страним валутама и авансна плаћања

Д36 Ентитет који први пут примењује овај стандард не мора да примењује IFRIC 22 *Трансакције у страним валутама и авансна плаћања* на имовину,

трошкове и добит у оквиру тог тумачења, који су почетно признати пре датума преласка на IFRS стандарде.

Прилог Е

Привремена изузећа од IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Изузеће којим се ентитет ослобађа захтева да прерачунава упоредне информације за IFRS 9

Е1 Ако први извештајни период ентитета који је у складу са IFRS стандардима почиње пре 1. јануара 2019. године а ентитет примењује употпуњену верзију IFRS 9 (објављену 2014.), упоредне информације у првим финансијским извештајима ентитета у складу са IFRS 9 нису усклађене са IFRS 7 *Финансијски инструменти: обелодањивање* или са завршеном верзијом IFRS 9 (објављена 2014.), у мери у којој се обелодањивања која се захтевају у складу са IFRS 7 односе на ставке у делокругу IFRS 7. За ове ентитете, израз „датум преласка на IFRS" треба да се чита као почетак првог извештајног периода у складу са IFRS, и то само када се ради о IFRS 7 и IFRS 9 (2014).

Е2 Ентитет који одабере да презентује упоредне информације које нису у складу са IFRS 7 и употпуњеном верзијом IFRS 9 (објављеном 2014.) у првој години примене треба да:

(а) примењује захтеве претходно примењиваних Општеприхваћених рачуноводствених принципа уместо захтева IFRS 9 на упоредне информације о ставкама које су у делокругу IFRS 9.

(б) обелодани ову чињеницу заједно са основом која је коришћена за припрему ових информација.

(ц) третира све корекције између извештаја о финансијској позицији на дан извештавања о упоредном периоду (то јест извештаја о финансијској позицији који укључује упоредне информације према претходним Општеприхваћеним рачуноводственим принципима) и извештаја о финансијској позицији на почетку *првог извештајног периода у складу са IFRS* (то јест првог периода који обухвата информације које су у складу са IFRS 7 и употпуњеном верзијом IFRS 9 (објављеном 2014,)) како проистиче из промене рачуноводствене политике и да врши обелодањивања која се захтевају параграфом 28 (а)–(е) и (ф)(i) IAS 8. Параграф 28(ф)(i) примењује се само на износе приказане у извештају о финансијском положају на датум извештавања упоредног периода.

(д) примењује параграф 17(ц) IAS 1 да изврши додатна обелодањивања када усклађеност са посебним захтевима у IFRS није довољна да корисницима омогући разумевање утицаја одређених трансакција, других

догађаја и услова на финансијску позицију и финансијске перформансе ентитета.

Е3–Е7[Брисан]

Е8*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Међународни стандард финансијског извештавања 2

Плаћања на основу акција

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да прецизира финансијско извештавање ентитета када се он обавезује на трансакције плаћања на основу акција. Конкретно, њиме се од ентитета захтева да прикаже у свом билансу успеха и финансијској позицији ефекте трансакција плаћања на основу акција, 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 на основу акција, независно од тога да ли ентитет може посебно да идентификује нека или сва примљена добра или услуге, укључујући и:

(а)*трансакције плаћања на основу акција засноване на капиталу*,

(б) *трансакције плаћања на основу акција засноване на готовини*, 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 3А–6. У недостатку добара или услуга које се могу посебно идентификовати, друге околности могу да укажу да су добра или услуге добијене (или ће бити добијене), у ком случају се примењује овај IFRS.

3 [Брисан]

3А Трансакцију плаћања на основу акција може да измири други ентитет у групи (или акционар било ког ентитета у групи) у име ентитета који прима или набавља добра или услуге. Параграф 2 се такође примењује на ентитет који

(а) прима добра или услуге када други ентитет у групи (или акционар било ког ентитета у групи) има обавезу да измири трансакцију плаћања на основу акција, или

(б) има обавезу да измири трансакцију плаћања на основу акција када други ентитет у истој групи прима добра или услуге

осим када сврха трансакције очигледно није плаћање за добра и услуге који су испоручени ентитету који их прима.

4 За сврхе овог IFRS, трансакција са запосленим (или другом страном) у његовом својству носиоца инструмената капитала ентитета не представља трансакцију плаћања на основу акција. 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 ималац 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 на основу акција у којима ентитет стиче или прима добра или услуге. Појам „добра" обухвата 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* (ревидиран 2008.), у комбинацији ентитета или пословања под заједничком контролом, као што је описано у параграфима Б1–Б4 у IFRS 3, или као улог у пословање приликом формирања заједничког подухвата у складу са дефиницијом из IFRS 11 *Заједнички аранжмани*. 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 на основу акција 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 на основу акција 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 2.4–2.7 IFRS 9 *Финансијски инструменти*.

6А У овом IFRS се користи термин 'фер вредност' на начин који се донекле разликује од дефиниције фер вредности из IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*. Према томе, приликом примене IFRS 2 ентитет одмерава фер вредности у складу са овим IFRS, а не у складу са IFRS 13.

Признавање

7 Ентитет признаје добра или услуге добијене или стечене у трансакцији плаћања на основу акција када добија добра или док прима услуге. Ентитет признаје одговарајуће повећање капитала уколико су добра или услуге добијени у трансакцији плаћања на основу акција заснованој на капиталу, или обавезе уколико су добра или услуге стечени у трансакцији плаћања на основу акција измиреној у готовини.

8 Када добра или услуге добијене или стечене у трансакцији плаћања на основу акција не испуњавају услове да се признају као средства, признају се као расходи.

_____

1 Назив IAS 32 је промењен 2005. године.

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 добра 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 на основу акција измирене у капиталу

Општи преглед

10 У трансакцијама плаћања на основу акција измиреним у 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 на[2] фер вредност додељених инструмената капитала.

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 добра 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

––––––––

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.

3 У даљем тексту овог IFRS, све референце које се односе на запослене односе се и на све остале који пружају сличне услуге.

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.

13А Нарочито, ако је надокнада коју је добио ентитет и која се може идентификовати мања од фер вредности додељених инструмената капитала или преузете обавезе, обично таква ситуација указује да је ентитет добио (или ће добити) другу надокнаду (то јест добра или услуге које се не могу идентификовати). Ентитет одмерава добијена добра или услуге које се могу идентификовати у складу са IFRS. Ентитет одмерава добра или услуге које

су добијене (или које ће бити добијене), а које се не могу идентификовати као разлику између фер вредности плаћања на основу акција и фер вредности добара или услуга које су добијене (или које ће бити добијене), а које се могу идентификовати. Ентитет одмерава добра 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, у складу са параграфима 30–33.

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 запосленом 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.

Трансакције одмераване позивањем на фер вредност додељених инструмената капитала

Одређивање фер вредности додељених инструмената капитала

16 За трансакције одмераване 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, који нису услови тржишта, треба да се узимају у обзир кориговањем броја инструмената капитала који је обухваћен у одмеравању износа трансакције тако да, коначно, износ признат за добра 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, који нису услови тржишта, 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 на основу акција 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 на основу акција 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 добијена добра у 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 признатих добара 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 на основу акција која се врше запосленима. Међутим, захтеве такође треба примењивати у трансна основу акција плаћања на основу акција 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 добра 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 на основу акција 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. Сваки такав вишак се признаје као расход. Међутим, да споразум о плаћању на основу акција садржи компоненте обавеза, ентитет би требало да поново одмери фер вредност обавезе на датум поништења или измирења. Свако плаћање извршено ради измирења компоненте обавезе се рачуноводствено обухвата као гашење обавезе;

(ц) (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 нето 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. Сваки такав вишак се признаје као расход.

Трансакције плаћања на основу акција које су измирене у готовини

30 У случајевима трансакција плаћања на основу акција заснованих на готовини ентитет одмерава стечена добра или услуге као и настале обавезе по фер вредности обавезе, подложне захтевима из параграфа 31–33Д. 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. Као друга могућност, ентитет би 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. Ови аранжмани су примери трансакција плаћања на основу акција које су измирене у готовини. Права на пораст вредности акција се користе да би се илустровали неки захтеви у параграфима 32–33Д; међутим, захтеви у тим параграфима се примењују на све трансакције плаћања на основу акција које су измирене у готовини.

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 услуге 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 услуге 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 предности 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 услуге до тог датума у складу са захтевима параграфа 33А–33Д. Ентитет може да модификује услове под којима је одобрено плаћање на основу акција које је измирено у готовини. Смернице за модификације трансакција плаћања на основу акција којима се мења њихова класификација из измирених у готовини у измирене у капиталу дате су у параграфима Б44А–Б44Ц Прилога Б.

Поступак код услова стицања и других услова стицања

33А Трансакција плаћања на основу акција која је измирена у готовини може бити условљена испуњавањем одређених услова стицања. Услов би 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 трансакције плаћања на основу акција која је измирена у готовини на дан мерења. Уместо тога услови стицања, који нису услови тржишта, треба да се узимају у обзир кориговањем броја награда који је обухваћен у одмеравању обавезе која проистиче из трансакције.

33Б Да би се применили захтеви из параграфа 33А, ентитет треба да призна добра или услуге добијене у току периода стицања на основу најбоље расположиве процене броја инструмената капитала за који се очекује да ће се стећи. Уколико је потребно, ентитет треба да ревидира ту процену, ако накнадне информације указују да ће се број инструмената капитала чије се стицање очекује разликовати од претходне процене. На датум стицања, ентитет ревидира ту процену како би изједначио број инструмената капитала који су на крају стечени.

33Ц Услови тржишта, као што је циљна цена акције на основу које се условљава стицање (или извршавање), као и други услови стицања, узимају се у обзир приликом процењивања фер вредности одобрених трансакција

плаћања на основу акција које су измирене у готовини и када се поново одмерава фер вредност на крају сваког извештајног периода и на датум измирења.

33Д Као резултат примене параграфа 30–33, кумулативни износ на крају признате за добра или услуге примљене као надокнада за плаћање на основу акција које је измирено у готовини, једнак је износу готовине која је плаћена.

Трансакције плаћања на основу акција са обележјем нето измирења за обавезе по основу обустављеног пореза

33Е Порески закони или прописи могу захтевати од ентитета да обустави плаћање износа за пореску обавезу запосленог који се односи на плаћање на основу акција и да изврши пренос тог износа, обично у готовини, пореском органу у име запосленог. Да би се испунила ова обавеза, услови аранжмана плаћања на основу акција могу да дозволе или захтевају од ентитета да задржи број инструмената капитала једнак новчаној вредности пореске обавезе запосленог од укупног броја инструмената капитала који би иначе били додељени запосленом након извршења (или стицања) плаћања на основу акција (другим речима, аранжман плаћања на основу акција има „обележје нето измирења”).

33Ф Као изузетак од захтева из параграфа 34, трансакција описана у параграфу 33Е треба да се класификује у целости као трансакција плаћања на основу акција измирена у капиталу ако би била тако класификована у одсуству обележја нето измирења.

33Г Ентитет примењује параграф 29 овог стандарда за рачуноводствено обухватање обустављања акција да би се финансирало плаћање пореским властима које се односи на пореске обавезе запосленог у вези са плаћањем на основу акција. Стога, извршено плаћање треба да се рачуноводствено обухвати као одбитак од капитала за обустављене акције, осим у мери у којој плаћање превазилази фер вредност задржаних инструмената капитала на датум нето измирења.

33Х Изузеће из параграфа 33Ф не примењује се на:

(а) аранжман плаћања на основу акција са обележјем нето измирења за који не постоји обавеза ентитета у складу са пореским законима или прописима која се тиче обустављања пореске обавезе запосленог у вези са тим плаћањем на основу акција; или

(б) све инструменте капитала које ентитет обуставља у износу вишем од пореске обавезе запосленог у вези са тим плаћањем на основу акција (то јест, ентитет је задржао износ акција који је виши од новчане вредности пореске обавезе запосленог). Тај задржани вишак акција треба да се рачуноводствено обухвати као плаћање на основу акција измирено у

готовини када се тај износ плаћа у готовини (или другим средствима) запосленом.

Трансакције плаћања на основу акција са могућношћу готовинског плаћања

34Код трансакција плаћања на основу акција 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 на основу акција готовином уколико, и у мери у којој је ентитет направио обавезу измирења у готовини или другим средствима, или као трансакцију плаћања на основу акција засновану на капиталу уколико, и у мери у којој ентитет није направио такву обавеза.

Трансакције плаћања на основу акција 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 на основу акција засновану на готовини[4] 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 трансна основу акција 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.

_____

4 У параграфима 35–43, када се говори о готовини мисли се и на друга средства ентитета.

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 на основу акција 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 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 стечена добра или услуге, као обавезу плаћања ових добара 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 на основу акција 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 на основу акција 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 остаће 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 унутар капитала, то јест пренос из једне компоненте капитала у другу.

Трансакције плаћања на основу акција у којима услови споразума дају ентитету могућност избора начина измирења

41 У случају трансакције плаћања на основу акција у којој услови споразума дају ентитету могућност да бира да ли 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 на основу акција. 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 на основу акција 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 на основу акција 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.

Трансакције плаћања на основу акција између ентитета у групи (измене из 2009.)

43А Код трансакција плаћања на основу акција између ентитета у групи, у својим појединачним или индивидуалним финансијским извештајима, ентитет који прима добра или услуге одмерава примљена добра или услуге или као трансакцију плаћања на основу акција засновану на капиталу или као трансакцију плаћања на основу акција засновану на готовини, тако што оцењује:

(а) природу додељене надокнаде, и

(б) сопствена права и обавезе.

Износ који признаје ентитет који прима добра или услуге може се разликовати од износа који признаје консолидована група или други ентитет у групи који измирује трансакцију плаћања на основу акција.

43Б Ентитет који прима добра или услуге одмерава примљена добра или услуге као трансакцију плаћања на основу акција засновану на капиталу када:

(а) је додељена надокнада у виду његових инструмената капитала, или

(б) ентитет нема никакву обавезу да измири трансакцију плаћања на основу акција.

Ентитет накнадно поново одмерава такву трансакцију плаћања на основу акција засновану на капиталу само за промене у условима стицања који нису тржишни, у складу са параграфима 19–21. У свим другим околностима, ентитет који прима добра или услуге одмерава примљена добра или услуге као трансакцију плаћања на основу акција засновану на готовини.

43Ц Ентитет који измирује трансакцију плаћања на основу акција када други ентитет у групи прима добра или услуге, признаје ту трансакцију као трансакцију плаћања на основу акција засновану на капиталу једино ако ју је измирио сопственим инструментима капитала. У супротном, трансакција се признаје као трансакција плаћања на основу акција заснована на готовини.

43Д Неке трансакције унутар групе укључују аранжмане отплате који захтевају од једног ентитета у групи да плати другом ентитету у групи за вршење плаћања на основу акција добављачима добара или услуга. У таквим случајевима, ентитет који прима добра или услуге евидентира трансакцију плаћања на основу акција у складу са параграфом 43Б, независно од аранжмана отплате унутар групе.

Обелодањивања

44 Ентитет обелодањује информације које корисницима финансијских извештаја омогућавају да спознају природу и обим споразума плаћања на основу акција 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 на основу акција које су постојали 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 на основу акција 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) извршивих 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 неизмирене на крају периода, распон извршних цена и пондерисане просек за преостали рок трајања уговора. Ако је распон извршних цена велик, неизмирене опције 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 добара или услуга, или како је утврђена фер вредност додељених инструмената капитала у току периода.

47 Уколико је ентитет одмерио фер вредност добара 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 на основу акција 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 добара 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 та добра или услуге.

49 Уколико је ентитет оповргао претпоставку из параграфа 13, та чињеница се обелодањује и даје се објашњење разлога из ког је та претпоставка оповргнута.

50 Ентитет обелодањује информације која корисницима финансијских извештаја омогућавају да спознају ефекат трансакција плаћања на основу акција 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 обелодањује барем следеће:

(а) укупни расход који је признат за тај период настао у трансна основу акција плаћања на основу акција код којих се добијена добра 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 на основу акција засноване на капиталу;

(б) за трошкове настале у трансна основу акција плаћања на основу акција:

(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 стандарда не задовољавају принципе у параграфима 44, 46 и 50, ентитет обелодањује те додатне информације уколико је потребно како би се ти принципи задовољили. На пример, ако је ентитет класификовао било које трансакције плаћања на основу акција као измирене у капиталу у складу са параграфом 33Ф, ентитет треба да обелодани процену износа који очекује да пренесе пореским властима како би измирио пореску обавезу запосленог када је неопходно да се корисници обавесте о будућим ефектима токова готовине који су у вези са аранжманима плаћања на основу акција.

Прелазне одредбе

53 Код трансакција плаћања на основу акција 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 трансна основу акција плаћања акција који 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 трансна основу акција плаћања на

основу акција, на пример, за обавезе које су измирене у току периода за који је упоредни податак дат.

59А Ентитет примењује измене у параграфима 30–31, 33–33Х и Б44А–Б44Ц како је наведено у наставку. Претходни периоди не треба да се поново исказују.

(а) Измене у параграфима Б44А–Б44Ц примењују се само на модификације које се јављају на датум прве примене ових измена или касније.

(б) Измене у параграфима 30–31 и 33–33Д примењују се на трансакције плаћања на основу акција које нису стечене на дан када ентитет први пут примењује измене и то на трансакције плаћања на основу акција са датумом доделе који је исти као датум када ентитет први пут примењује измене или је каснији од тог датума. За трансакције плаћања на основу акција које нису стечене, а које су одобрене пре датума када ентитет први пут примењује измене, ентитет поново треба да одмери обавезу на тај датум и да призна ефекат поновног одмеравања у почетној нераспоређеној добити (или осталим компонентама капитала, по потреби) за извештајни период у коме се први пут примењују ове измене.

(ц) Измене у параграфима 33Е–33Х и измене параграфа 52 примењују се на трансакције плаћања на основу акција које нису стечене (или су стечене, али нису извршене), на датум када ентитет прво примењује амандмане и то на трансакције плаћања на основу акција са датумом додељивања који је исти као датум када ентитет први пут примењује ове измене или је каснији од тог датума. За трансакције плаћања на основу акција (или њихове компоненте) које нису стечене (или су стечене али нису извршене), а које су раније биле класификоване као плаћања на основу акција која су измирена у готовини, али сада су класификоване као измирене у капиталу у складу са изменама, ентитет треба да поново класификује књиговодствену вредност обавезе по основу плаћања на основу акција у капиталу на датум прве примене измена.

59Б Без обзира на захтеве у параграфу 59А, ентитет може да примени измене у параграфу 63Д ретроспективно, у складу са прелазним одредбама из параграфа 53–59 овог стандарда, у складу са стандардом IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* ако и само ако је то могуће без коришћења претходног искуства. Ако ентитет одабере ретроспективну примену, мора то да уради за све измене које су обухваћене у *Класификацији и одмеравању трансакција плаћања на основу акција* (измене стандарда IFRS 2).

Датум ступања на снагу

60 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај IFRS за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.

61 Објављивањем IFRS 3 (ревидиран 2008.) и *Побољшања IFRS* у априлу 2009. године измењен је параграф 5. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. 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.

Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет буде примењивао те измене за неки период који почиње пре 1. јануара 2009., обелоданиће ту чињеницу.

63 Ентитет ретроспективно примењује следеће измене из *Групних трансакција плаћања на основу акција заснованим на готовини* издатим у јуну 2009. године, у складу са прелазним одредбама из параграфа 53–59, као и IAS 8 за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније:

(а) измена параграфа 2, брисање параграфа 3 и додавање параграфа 3А и 43А–43Д и параграфа Б45, Б47, Б50, Б54, Б56–Б58 и Б60 у Прилогу Б, везано за рачуноводствено обухватање трансакција између ентитета унутар групе.

(б) ревидиране дефиниције у Прилогу А за следеће термине:

– трансакције плаћања на основу акција измирене у готовини,

– трансакције плаћања на основу акција измирене у капиталу,

– аранжмани плаћања на основу акција, и

– трансакција плаћања на основу акција.

У случају да информације неопходне за ретроспективну примену нису доступне, ентитет ће у својим појединачним или индивидуалним финансијским извештајима укључити износе који су претходно признати у консолидованим финансијским извештајима групе. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет буде примењивао те измене за неки период који почиње пре 1. јануара 2010., обелоданиће ту чињеницу.

63А Објављивањем IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* и IFRS 11 у мају 2011. године, измењен је параграф 5 и Прилог А. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

63В Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012.,* у децембру 2013. године, измењени су параграфи 15 и 19. У Прилогу А,

измењене су дефиниције „услова стицања” и „услова тржишта”, а додате су дефиниције „услова извршења” и „*услова услуга*”. Ентитет треба проспективно да примењује ове измене на трансакције плаћања на основу акција за које је датум додељивања 1. јули 2014. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

63Ц Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 6. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

63Д Објављивањем Класификације и одмеравања трансакција плаћања на основу акција (измене стандарда IFRS 2), у јуну 2016. године, измењени су параграфи 19, 30–31, 33, 52 и 63 додати параграфи 33А–33Х, 59А–59Б, 63Д и Б44А–Б44Ц и наслови који се односе на њих. Ентитет треба да примењује ову измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2018. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

Повлачење Тумачења

64*Групне трансакције плаћања на основу акција засноване на готовини* издато у јуну 2009. године, замењује IFRIC 8 *Делокруг IFRS 2* и IFRIC 11 *IFRS 2—Групне трансакције и трансакције са сопственим на основу акција.* Измене које су направљене у том документу обухватају претходне захтеве утврђене у IFRIC 8 и IFRIC 11, као што следи:

(а) измене параграфа 2 и додатак параграфа 13А, везано за рачуноводствено обухватање трансакција у којима ентитет не може посебно да идентификује неку или сва добијена добра или услуге. Ово тумачење ступа на снагу за годишње периоде који почињу 1. маја 2006. године или касније;

(б) додатак параграфа Б46, Б48, Б49, Б51–Б53, Б55, Б59 и Б61 у Прилогу Б, везано за рачуноводствено обухватање трансакција између ентитета у групи. Ови захтеви ступају на снагу за годишње периоде који почињу 1. марта 2007. године или касније.

Ти захтеви су примењени ретроспективно у складу са захтевима IAS 8, који је предмет прелазних одредаба IFRS 2.

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Трансакције плаћања на основу акција засноване на	**Трансакција плаћања на основу акција** 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) инструмената капитала (укључујући и акције или **опције**

готовини	**на акције**) ентитета или другог ентитета у групи.
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 резидуално учешће у средствима ентитета након одбијања свих његових обавеза.[5]

_____

5Концептуални оквир за финансијско извештава дефинише обавезу као садашњу обавезу ентитета која је последица прошлих догађаја поводом чијег измирења се очекује да ће доћи до одлива ресурса који садрже економске користи из ентитета (тј. одлив готовине или других средстава ентитета).

Додељени инструмент капитала	Право (условно или безусловно) на **инструмент капитала** ентитета које је пренето на другу страну сходно **аранжману плаћања на основу акција**.
Трансакција плаћања на основу акција заснована на капиталу	**Трансакција плаћања на основу акција** у којој ентитет (а) добија добра или услуге као накнаду за сопствене **инструменте капитала** (укључујући акције или **опције на акције**), или (б) добија добра или услуге, али нема обавезу да измири трансакцију према добављачу.
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 на основу акција**, 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.

_____

6 У овом стандарду монетарни износи се означавају као „новчане јединице" (н.ј.).

Услови тржишта

Услови извршења од којих зависи цена извршења, стицање или реализација **инструмента капитала**, а односи се на тржишну цену (или вредност) **инструмената капитала** ентитета (или инструмента капитала другог ентитета исте групе) као што је:

(а) постизање утврђене цене акције или утврђеног износа **унутрашње вредности опције на акције;** или

(б) постизање утврђеног циља који је заснован на тржишној цени (или вредности) **инструмената капитала** ентитета (или инструмената капитала другог ентитета исте групе) у односу на индекс тржишних цена **инструмената капитала** других ентитета.

Услов тржишта захтева од друге стране да заврши одређени период услуге (**услов услуге**); захтев у погледу услуге може да буде експлицитан или имплицитан.

Датум одмеравања

Датум на који се врши одмеравање **фер вредности** додељених **инструмената 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 добра или друга страна пружа услугу.

Услов извршења

Услов стицања за који је неопходно:

(а) да друга страна заврши одређени период услуге

(**услов услуге**); захтев у погледу услуге може да буде експлицитан или имплицитан; и

(б) да постоји специфични циљ(еви) извршења који треба да се испуни пружањем захтеване услуге из (а).

Период испуњавања циља(ева) извршења:

(а) не треба да се настави по истеку периода услуге; и

(б) може да почне пре периода услуге под условом да датум почетка циља извршења не претходи у значајној мери периоду услуге

Циљ извршења се дефинише упућивањем на:

(а) пословање (или активности) самог ентитета или на пословање или активности другог ентитета у истој групи (то јест, услов који није услов тржишта); или

(б) цену (или вредност) **инструмената капитала** ентитета или инструмената капитала другог ентитета исте групе (укључујући акције и **опције на акције)** (то јест, **услов тржишта**).

Циљ извршења може да се односи на извршење ентитета у целини или једног његовог дела (или дела групе), као што је одељење или запослени појединац.

Поновно додељивање

Обележје које обезбеђује аутоматско додељивање додатних **опција на акције**, увек кад ималац 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**.

Услов услуге

Услов стицања који захтева да друга страна заврши одређени период услуге током ког се услуге пружају ентитету. Ако друга страна, без обзира на разлог, престане да пружа услугу током **периода стицања**, није успела да испуни услов. Није погребно да постоји циљ извршења да би услов услуге био испуњен.

Споразум плаћања на основу акција

Споразум између ентитета (или другог ентитета групе[7] или акционара ентитета групе) и друге стране (укључујући и запосленог) која даје право другој страни да прими

(а) готовину или друга средства ентитета за износе који

су засновани на цени (или вредности) **инструмената капитала** (укључујући и акције или **опције на акције**) ентитета или другог ентитета у групи, или

(б) **инструменте капитала** (укључујући и акције или **опције на акције**) ентитета или другог ентитета у групи,

уз услов да су прецизирани **услови стицања**, уколико их има, испуњени.

_____

7 „Група" се дефинише у Прилогу А у IFRS 10 Консолидовани финансијски извештаји као „матични ентитет и његови зависни ентитети" из перспективе крајњег матичног ентитета извештајног ентитета.

Трансакција плаћања на основу акција	**Трансакција плаћања на основу акција** у којој ентитет (а) добија добра или услуге од добављача тих добара или услуга (укључујући и запослене) у оквиру **споразума плаћања на основу акција**, или (б) преузима обавезу за измирење трансакције према добављачу у оквиру **споразума плаћања на основу акција**, када други ентитет у групи прима та добра или услуге.
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 на основу акција**, 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 на основу акција**. Услови стицања су или услови везани за пружања услуга или услови везани за извршење. Услови везани за пружање услуга од друге стране захтевају да у прецизираном периоду пружа услугу. Услови везани за извршење од друге стране захтевају да у прецизираном периоду пружа услугу и да оствари постављене циљеве извршења. (као што је утврђени раст добити ентитета у току једног утврђеног временског периода). Услов везан за

	извршење мора подразумевати и **услов тржишта**.
Период стицања	Период у коме треба испунити све **услове стицања** у оквиру **споразума плаћања на основу акција**.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Процењивање фер вредности додељених инструмената 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 на основу акција 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 на основу акција активно тргује на развијеном и ликвидном тржишту, ограничења преноса после стицању 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 запослених 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 „Black-Scholes-Merton" 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 инпути 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 недоступне. 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 будућих 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 размотрити 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 остајале ненаплаћене у прошлости;

(ц) актуелну цену основних акција. 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 извршавати 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 флуктуације 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 обрачуну, 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. × $e^{-0,18}$) и 152,20 н.ј. (100 н.ј. × $e^{0,42}$) 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 на основу акција ентитета јавно трговало. Тек котирани ентитет је могао имати велику променљивост у претходном периоду, у поређењу са сличним ентитетима која су раније котирани. 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 котирани ентитети

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 котирани 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 на основу акција тих ентитета.

Некотирани ентитети

Б27 Некотирани 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, некотирани 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.

Каматна стопа 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 процењивања 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 емитују 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 извршној 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 на основу акција 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 на основу акција или на други начин користе запосленом.

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 инкрементални 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 на основу акција, 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 запосленом, 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.

Рачуноводствено обухватање модификација трансакција плаћања на основу акција којима се мења класификација из измирења у готовини у измирење у капиталу

Б44А Ако су услови трансакције плаћања на основу акција измирене у готовини модификовани тако да је резултат тога да је трансакција постала трансакција плаћања на основу акција измирена у капиталу, трансакција се рачуноводствено обухвата као таква од датума модификације. Конкретно:

(а) трансакција плаћања на основу акција измирена у капиталу одмерава се на основу фер вредности инструмената капитала одобрених на датум модификације. Трансакција плаћања на основу акција измирена у капиталу признаје се у капиталу на датум модификације у мери у којој су добра или услуге преузети;

(б) обавеза за трансакцију плаћања на основу акција измирену у готовини на датум модификације престаје да се признаје на тај датум;

(ц) све разлике између књиговодствене вредности обавезе чије је признавање престало и вредности капитала признате на датум модификације, признаје се без одлагања у билансу успеха.

Б44Б Ако је, као резултат модификације, период стицања продужен или скраћен, примена захтева из параграфа Б44А одражава модификовани период стицања. Захтеви из параграфа Б44А примењују се чак и ако се модификација јавља након периода стицања.

Б44Ц Трансакција плаћања на основу акција измирена у готовини може да се поништи или измири (није у питању случај поништења стицања услед неиспуњавања услова стицања). Ако се инструменти капитала додељују и ако их ентитет идентификује на тај датум као замену за плаћање на основу акција измирено у готовини, ентитет треба да примењује параграфе Б44А и Б44Б.

Трансакције плаћања на основу акција између ентитета у групи (измене из 2009.)

Б45 Параграфи 43А–43Ц се баве рачуноводственим обухватањем трансакција плаћања на основу акција између ентитета у оквиру групе у појединачним или индивидуалним финансијским извештајима сваког појединачног ентитета. Параграфи Б46–Б61 разматрају начин примене захтева из параграфа 43А–43Ц. Као што је наведено у параграфу 43Д, трансакције плаћања на основу акција између ентитета у оквиру групе могу се одвијати из различитих разлога, у зависности од чињеница и околности. Према томе, ово излагање није свеобухватно и подразумева да када ентитет који прима добра или услуге нема обавезу измирења трансакције, да је трансакција унос улога матичног ентитета у основни капитал зависног ентитета, без обзира на аранжмане отплате унутар групе.

Б46 Мада се ово излагање фокусира на трансакције са запосленима, оно се такође примењује и на сличне трансакције плаћања на основу акција са добављачима добара или пружаоцима услуга који нису запослени. Аранжман између матичног ентитета и његовог зависног ентитета може захтевати од зависног ентитета да плати матичном ентитету за обезбеђивање инструмената капитала запосленима. Излагање које следи се не бави тиме како треба обухватити такав аранжман плаћања унутар групе.

Б47 Четири питања се уобичајено појављују у трансна основу акција плаћања на основу акција између ентитета у оквиру групе. Ради једноставности, примери који су размотрени доле се баве питањима у смислу матичног ентитета и његовог зависног ентитета.

Аранжмани плаћања на основу акција који обухватају инструменте сопственог капитала ентитета

Б48 Прво питање је да ли следеће трансакције које укључују инструменте сопственог капитала ентитета треба рачуноводствено обухватити као засноване на капиталу или као засноване на готовине, у складу са захтевима овог IFRS:

(а) ентитет даје својим запосленима права на инструменте капитала ентитета (на пример, опције на акције) или бира или је потребно да купи инструменте капитала (то јест, сопствене акције) од друге стране, да би испунио обавезе према својим запосленима; и

(б) запосленима у ентитету су дата права на инструменте капитала ентитета (на пример, опције на акције), или од стране самог ентитета или од стране његових акционара, а акционари ентитета обезбеђују потребне инструменте капитала.

Б49 Ентитет рачуноводствено обухвата трансакције плаћања на основу акција у којима добија услуге као накнаду за инструменте сопственог капитала 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 на основу акција. Ово се такође примењује без обзира на то да ли је:

(а) право запосленог на инструменте капитала доделио сам ентитет или његов(и) акционар(и); или

(б) аранжман о плаћању на основу акција измирио сам ентитет или његов(и) акционар(и).

Б50 Ако акционар има обавезу да измири трансакцију са запосленима свог ентитета у који је инвестирао, он обезбеђује инструменте капитала ентитета у који је инвестирао уместо сопствених. Према томе, ако је ентитет у који је инвестирано у истој групи као и акционар, у складу са параграфом 43Ц, акционар одмерава своју обавезу у складу са захтевима који се примењују на трансакције плаћања на основу акција које се измирују у готовини у појединачним финансијским извештајима акционара, док оне који се примењују на трансакције плаћања на основу акција које се измирују у капиталу одмерава у консолидованим финансијским извештајима акционара.

Аранжмани о плаћању на основу акција који обухватају инструменте капитала матичног ентитета

Б51 Друго питање које се тиче трансакције плаћања на основу акција између два или више ентитета у оквиру исте групе које укључују инструменте капитала другог ентитета члана групе. На пример, запосленима у зависном ентитету су дата права на инструменте капитала његовог матичног ентитета као накнада за услуге пружене зависном ентитету.

Б52 Стога, друго питање се тиче следећих аранжмана о плаћању на основу акција:

(а) матични ентитет даје права на своје инструменте капитала директно запосленима свог зависног ентитета: матични ентитет (а не зависни ентитет) има обавезу да обезбеди инструменте капитала запосленима у зависном ентитету; и

(б) зависни ентитет даје права на инструменте капитала свог матичног ентитета својим запосленима: зависни ентитет има обавезу да обезбеди инструменте капитала својим запосленима.

Матични ентитет даје права на своје инструменте капитала запосленима свог зависног ентитета (параграф Б52(а))

Б53 Зависни ентитет нема обавезу да обезбеди инструменте капитала свог матичног ентитета запосленима зависног ентитета. Према томе, у складу са параграфом 43Б, зависни ентитет одмерава услуге добијене од својих запослених у складу са захтевима који се примењују на трансакције плаћања на основу акција које се измирују у капиталу, са одговарајућим повећањем које се признаје у капиталу као учешће матичног ентитета.

Б54 Матични ентитет има обавезу измирења трансакције према запосленима зависног ентитета кроз обезбеђивање инструмената капитала матичног ентитета. Према томе, у складу са параграфом 43Ц, матични ентитет одмерава своју обавезу у складу са захтевима који се примењују на трансакције плаћања на основу акција које се измирују у капиталу.

Зависни ентитет даје права на инструменте капитала свог матичног ентитета својим запосленима (параграф Б52(б))

Б55 Будући да зависни ентитет не испуњава ниједан од два услова из параграфа 43Б, он рачуноводствено обухвата 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 измирење обавеза према својим запосленима.

Аранжмани плаћања на основу акција који укључују измирење у готовини према запосленима

Б56 Треће питање се тиче начина како ентитет који прима добра или услуге од својих добављача (укључујући и запослене) треба рачуноводствено да обухвати трансакције плаћања на основу акција које се измирују у готовини, када сам ентитет нема никакву обавезу да изврши потребна плаћања према добављачима. На пример, узмимо у обзир следеће аранжмане у којима матични ентитет (а не сам ентитет) има обавезу да изврши потребна плаћања у готовини запосленима у ентитету:

(а) запослени у ентитету ће добити плаћања у готовини која су повезана са ценом његових инструмената капитала;

(б) запослени у ентитету ће добити плаћања у готовини која су повезана са ценом инструмената капитала његовог матичног ентитета.

Б57 Зависни ентитет нема обавезу да измири трансакције према својим запосленима. Према томе, зависни ентитет обрачунава трансакцију са својим запосленима као ону која се измирује у капиталу, и признаје одговарајуће повећање капитала као учешће свог матичног ентитета. Зависни ентитет

накнадно одмерава трошкове трансакције за промене које су последица услова стицања који нису тржишни, у складу са параграфима 19–21. Ово се разликује од одмеравања трансакције као оне која се измирује у готовини у консолидованим финансијским извештајима групе.

Б58 Будући да матични ентитет има обавезу да измири трансакцију према запосленима, а накнада је у готовини, матични ентитет (и консолидована група) одмерава своју обавезу у складу са захтевима који се примењују на трансакције плаћања на основу акција које се измирују у готовини из параграфа 43Ц.

Упућивање запослених између ентитета у оквиру групе

Б59 Четврто питање се тиче споразума плаћања на основу акција који укључују запослене из више од једног ентитета у оквиру групе. 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 на основу акција. Ако зависни ентитети немају никакву обавезу измирења трансакције плаћања на основу акција према својим запосленима, они је рачуноводствено обухватају као ону која се измирује у капиталу. Сваки зависни ентитет одмерава услуге добијене од својих запослених по угледу на фер вредност инструмената капитала на датум када су та права на те инструменте капитала првобитно дата од стане матичног ентитета како је дефинисано у Прилогу А, и део периода стицања у ком је запослени радио у сваком зависном ентитету.

Б60 Ако ентитет има обавезу да измири трансакцију према својим запосленима у инструментима капитала свог матичног ентитета, он је рачуноводствено обухвата као ону која се измирује у готовини. Сваки зависни ентитет одмерава добијене услуге на основу фер вредности инструмената капитала на датум доделе, за део периода стицања у ком је запослени радио у сваком зависном ентитету. Поред тога, сваки зависни ентитет признаје промену у фер вредности инструмента капитала током периода у ком је запослени радио у сваком зависном ентитету.

Б61 Може се догодити да такав запослени, након пребацивања између групних ентитета, не задовољи услов стицања, који није услов тржишта како је дефинисано у Прилогу А, на пример, запослени напусти групу пре завршетка периода службе. У овом случају, будући да је услов стицања служба у групи, сваки зависни ентитет коригује износ претходно признат у погледу услуга добијених од запосленог у складу са принципима из параграфа 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 било ког ентитета у оквиру групе.

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) рачуноводствено обухватање формирања заједничког аранжмана у финансијским извештајима самог заједничког аранжмана;

(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);

2А Захтеви овог стандарда не примењују се на стицање од стране инвестиционог ентитета, како је дефинисано стандардом IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, инвестиције у зависном ентитету која треба да се одмерава по фер вредност кроз биланс успеха.

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

6За сваку пословну комбинацију, један од ентитета учесника комбинације се идентификује као стицалац.

7 Упутство из IFRS 10 се користи за идентификовање стицаоца – ентитета који добија *контролу* над стеченим ентитетом. Ако је дошло пословне комбинације, али применом упутства у IFRS 10 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 стечене препознатљиве имовине, преузетих обавеза и сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету

Принцип признавања

10 На датум стицања, стицалац 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*[1] *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

_____

1 IASC Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

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. Стицалац примењује упутства из параграфа 51–53 при утврђивању која стечена имовина и преузете обавезе су део размене за стечени ентитет и која представљају, ако уопште постоје, 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 купцем, 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 одмерених по фер вредности кроз биланс успеха или по амортизованој вредности, или као финансијске имовине одмерене по фер вредности у осталом укупном резултату у складу са IFRS 9 *Финансијски инструменти*;

(б) означавање дериватног инструмента као хеџинг инструмента у складу са IFRS 9; и

(ц) процена да ли уграђени дериват треба да се одвоји од основног уговора у складу са IFRS 9 (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 на датум стицања компоненте сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету које представља садашње власничке интересе и даје њиховим држаоцима пропорционални удео у нето имовини ентитета у случају ликвидације, или по:

(а) фер вредности; или

(б) пропорционалном уделу учешћа садашњих власничких инструмената у признатим износима нето препознатљиве имовине стеченог ентитета.

Све друге компоненте учешћа без права контроле се одмеравају по фер вредностима на датум стицања, осим ако други основ за одмеравање није захтеван у складу са IFRS.

20 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 резултате 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. У параграфу 57 се даје упутство за касније рачуноводствено обухватање средстава обештећења.

28А–28Б*[Ови параграфи се односе на измене које још нису ступиле на снагу и стога нису укључени у овом издању.]*

Изузеци од принципа одмеравања

Поново стечена права

29 Стицалац одмерава вредност поново стеченог права признатог као нематеријална имовина на основу преосталог услова повезаног уговора без обзира да ли би учесници на тржишту разматрали потенцијалне обнове уговора приликом одмеравања фер вредности. У параграфима Б35 и Б36 се налази повезано упутство за примену.

Трансакције плаћања на основу акција

30 Стицалац одмерава обавезу или инструмент капитала везан за трансакције плаћања на основу акција стеченог ентитета или за размену трансакција плаћања на основу акција стеченог ентитета са трансакцијама плаћања на основу акција стицаоца у складу са методом у IFRS 2 *Плаћања на основу акција* на датум стицања. (Овај IFRS се односи на резултат тог метода као „тржишна мера” трансакције плаћања на основу акција.)

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 умањеној за трошкове продаје у складу са параграфима 15–18 тог IFRS.

31А*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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 стицаочевог 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 уместо 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 размотрене 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 су настале за стицаоца према бившим власницима стеченог ентитета и учешћа у капиталу која је емитовао стицалац. (Међутим, сваки део додељеног плаћања на основу акција 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 која задовољава дефиницију финансијског инструмента као финансијску обавезу или као капитал на основу дефиниција инструмента капитала и финансијске

обавезе у параграфу 11 IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*. Стицалац класификује као имовину право на враћање претходно пренесене накнаде ако се одређени услови задовоље. У параграфу 58 се пружа упутство за накнадно рачуноводствено 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 или у осталом укупном резултату, по потреби. У претходним извештајним периодима, стицалац је можда признавао промене вредности свог учешћа у капиталу у стеченом ентитету у укупном осталом резултату. 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 рачуноводствено 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 стицаочевим 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 рачуноводствено 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 рачуноводствено 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 одмерене 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 осигуравача.

49 Током периода одмеравања, стицалац признаје кориговања 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

51Стицалац 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 IFRS 9.

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 примењивим 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, кумулативни износ прихода признат у складу са принципима IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*.

Овај захтев на важи за уговоре рачуноводствено обухваћене у складу са IFRS 9.

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) Друга потенцијална накнада која:

(i) је у делокругу IFRS 9, одмерава се по фер вредности на сваки датум извештавања, а промене фер вредности се признају у добитку и губитку у складу са IFRS 9;

(ii) није у делокругу IFRS 9, одмерава се по фер вредност на сваки датум извештавања и промене фер вредности се признају у билансу успеха.

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.).

64А [Брисан]

64В Објављивањем *Побољшања IFRS* објављених у мају 2010. године, измењени су параграфи 19, 30 и Б56 и додати параграфи Б62А и Б62Б. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2010.

године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу. Примена треба да буде проспективна од датума када ентитет примени први пут овај IFRS.

64Ц У оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2010. године додати су параграфи 65А–65Е. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу. Измене се примењују на салда потенцијалних накнада насталих услед пословних комбинација са датумом стицања пре примене овог IFRS, издатог 2008. године.

64Д [Брисан]

64Е Објављивањем IFRS 10 у мају 2011. године, измењени су параграфи 7, Б13, Б63(е) и Прилог А. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10.

64Ф Објављивањем IFRS 13 *Одмеравање фер вредности* у мају 2011. године, измењени су параграфи 20, 29, 33, 47, измењена је дефиниција фер вредности у Прилогу А и измењени су параграфи Б22, Б40, Б43–Б46, Б49 и Б64. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

64Г Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењен је параграф 7 и додат параграф 2А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

64Х [Брисан]

64И Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012.,* у децембру 2013. године, измењени су параграфи 40 и 58 и додат је параграф 67А као и наслов који се односи на тај параграф. Ентитет треба проспективно да примењује ове измене на пословне комбинације за које је датум стицања 1. јул 2014. или касније Ранија примена је дозвољена. Ентитет може да примењује ове измене раније под условом да у исто време примењује IFRS 9 и IAS 37 (који су измењени објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012.).* Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

64J Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2011–2013.,* у децембру 2013. године, измењен је параграф 2(а). Ентитет треба да примењује ову измену проспективно за годишње периоде који почињу на дан 1. јул 2014. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако

ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

64К Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је параграф 56. Ентитет треба да примењује ову измену када примењује IFRS 15.

64Л Објављивањем стандарда IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 16, 42, 53, 56, 58 и Б41 и обрисани су параграфи 64А, 64Д и 64Х. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

64М*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

64Н*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прелазак

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.

65А Салда потенцијалних накнада насталих услед пословних комбинација са датумом стицања који претходи првој примени овог IFRS, издатог 2008. године, не коригују се приликом прве примене овог IFRS. Параграфи 65Б–65Е се примењују у накнадном рачуноводственом обухватању тих салда. Параграфи 65Б–65Е се не примењују на салда потенцијалних накнада насталих услед пословних комбинација са датумом стицања који претходи на датум прве примени или касније овог IFRS, издатог 2008. године. У параграфима 65Б–65Е пословна комбинација се односи искључиво на пословне комбинације чији датум стицања претходи датуму примене овог IFRS, издатог 2008. године.

65А Ако споразум о пословној комбинацији прописује корекцију набавне вредности комбинације која је условљена будућим догађајима, стицалац укључује износ такве корекције у набавну вредност комбинације на датум стицања, ако је корекција вероватна и ако се може поуздано одмерити.

65Ц Споразум о пословној комбинацији може да дозволи корекцију набавне вредности комбинације која је условљена једним или више будућих догађаја. Корекција, на приме, може да буде условљена одржавањем одређеног нивоа профита или његовим остварењем у будућим периодима, или одржавањем тржишне вредности емитованих инструмената. Углавном је могуће проценити износ такве корекције у моменту почетног рачуноводственог обухватања комбинације, без умањења поузданости информација, чак и ако постоји извесна неизвесност. Ако се будући догађаји не догоде или настане потреба за ревидирањем процене, набавна вредност пословне комбинације ће бити коригована на одговарајући начин.

65Д Међутим, када споразум о пословној комбинацији прописује такву корекцију, онда се корекција не укључује у набавну вредност комбинације у моменту почетног евидентирања комбинације, ако она или није вероватна или се не може поуздано одмерити. Ако таква корекција накнадно постане вероватна и ако се може поуздано одмерити, додатна накнада ће се третирати као корекција набавне вредности комбинације.

65Е У неким околностима, стицалац може имати обавезу за накнадним плаћањем продавцу у виду надокнаде за умањење вредности датих средстава, емитованих инструмената капитала или обавеза насталих или преузетих од стране стицаоца у замену за контролу над стеченим ентитетом. То је случај, на пример, када стицалац гарантује за тржишну цену инструмената капитала или дужничких инструмената емитованих који су део набавне вредности пословне комбинације и када је дужан да емитује додатне инструменте капитала или дужничке инструмент да би вратио вредност пословне комбинације на првобитно утврђену набавну вредност. У таквим случајевима, не признаје се никакво повећање у набавној вредности пословне комбинације. У случају инструмената капитала, фер вредност додатних плаћања се компензује кроз једнако умањење вредности која је приписана првобитно емитованим инструментима. У случају дужничких инструмената, додатно плаћање се сматра умањењем премије или повећањем дисконта првобитне емисије.

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 средстава. 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.

Упућивање на IFRS 9

67А Ако ентитет примењује овај стандард али још увек није почео са применом стандарда IFRS 9, свако упућивање на IFRS 9 треба читати као упућивање на IAS 39

Повлачење IFRS 3 (2004.)

68 Овај IFRS замењује IFRS 3 *Пословне комбинације* (објављен 2004. године).

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је 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.
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	*Фер вредност* је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13)
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 је: (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 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 задружни 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 овог IFRS.

Пословне комбинације ентитета под заједничком контролом (примена параграфа 2 (ц))

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
(примена параграфа 3)

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, еквивалената готовине или друге имовине (укључујући нето имовину која чини пословање);

(б) преузимањем обавеза;

(ц) емитовањем инструмената капитала;

(д) обезбеђивањем више врста накнаде; или

(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 стицаоца или се нето имовина једног или више пословања законски споје код стицаоца;

(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 пословање. 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 купцима 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 руководио 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 стицаоца (примена параграфа 6 и 7)

Б13 Упутство из IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* се користи за идентификовање стицаоца – ентитета који добија контролу над стеченим ентитетом. Ако је дошло пословне комбинације, али применом упутства у IFRS 10 се тачно не наговештава који од ентитета учесника комбинације је стицалац, фактори из параграфа Б14–Б18 се разматрају када се одлучује о томе.

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 друго 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 ентитета 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 котирани 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). 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 прерачунава коришћењем коефицијента 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.

Учешће 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 размене 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 помноженим 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 купцима. 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 листе 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 бивши 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 стицаочевих средстава. Примери таквих права су право коришћења стицаочеве марке под уговором о франшизи или право коришћења стицаочеве технологије према уговору 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 гудвилом.

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 одмеравање фер вредности нематеријалне имовине. На пример, стицалац би узео у обзир претпоставке које би разматрали учесници на тржишту приликом формирања цене нематеријалне имовине, 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 код рачуноводственог обухватања пословне комбинације, стицалац не признаје засебно процењено резервисање за уговорне токове готовине за које се сматра да се не могу скупити на тај датум или за резервисање за очекиване кредитне губитке.

Имовина која је предмет пословног лизинга у ком је стечени ентитет давалац лизинга

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 лизинга, 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 Да би заштитио своју позицију конкурентности, или из других разлога, стицалац може имати намеру да активно користи стечено нефинансијско средство или може имати намеру да не користи средство на нивоу његове највеће и најбоље искоришћености. На пример, то може бити случај са стеченом нематеријалном имовином истраживања и развоја коју стицалац планира да користи дефанзивно, да би спречио друге да га користе. Без обзира на то, стицалац одмерава фер вредност нефинансијског средства под претпоставком његове највеће и најбоље искоришћености од стране тржишних учесника, у складу са одговарајућом претпоставком процене, како првобитно приликом одмеравања фер вредности умањене за трошкове отуђења, тако и приликом накнадног тестирања за умањење вредности.

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 котираних цена на активном тржишту за акције које не држи стицалац. Међутим, у другим ситуацијама, котирана 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 дисконтом за учешће без права контроле) у фер вредности учешћа без права контроле по акцији када тржишни учесници не би узимали у обзир такву премију или дисконт приликом формирања цене учешћа без права контроле.

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).

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 пренетог 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 првенствено 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, техника садашње вредности се може користити за одмеравање фер вредности заједничког ентитета. Токови готовине који се користе као инпути 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 ког 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 комбинације, 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:

(i) 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 израчунатог 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)*Наставак 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. Власничка 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 утврђене 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 расподели 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 некретнине) 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, стицалац може закључити уговор о лизингу некретнине 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 некретнине под лизингом која стицалац 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 некретнину под лизингом, споразум о потенцијалним плаћањима акционару који продаје може бити потенцијална накнада у пословној комбинацији.

Стечена плаћања на основу акција стицаоца замењена доделама које држе запослени стеченог ентитета (примена параграфа 52(б))

Б56 Стицалац може заменити стечена плаћања на основу акција[2] (замене опција на акције) за доделе запослених

_____

2 У параграфима Б56–Б62 термин „додела плаћања акцијама" се односи на стечене или нестечене трансакције плаћања акцијама.

стеченог ентитета. Замене опција на акције или других плаћања на основу акција заједно са пословном комбинацијом се рачуноводствено обухватају као модификације додељених плаћања на основу акција у складу са IFRS 2 *Плаћања на основу акција*. Ако је стицалац обавезан да замени додељена плаћања на основу акција стеченог ентитета, или целокупни или делимичан тржишни износ стицаочевих замена опција на акције се укључује у одмеравање накнаде пренесене у пословној комбинацији. Параграфи Б57–Б62 дају упутства како да се расподели тржишни износ. Међутим, у ситуацији у којој додељена плаћања на основу акција стеченог ентитета истекну као последица пословне комбинације, и ако стицалац замени те доделе чак и ако није у обавези да то уради, целокупни тржишни износ замене опција на акције се признаје као трошак надокнаде у финансијским извештајима после комбинације, у складу са IFRS 2. То значи да се никакав тржишни износ тих додела не укључује у одмеравање накнаде пренесене у пословној комбинацији. Стицалац је у обавези да замени додељена плаћања на основу акција стеченог ентитета ако стечени ентитет или његови запослени имају могућност да изврше замену. На пример, за потребе примене овог упутства, стицалац је у обавези да замени додељена плаћања на основу акција стеченог ентитета ако се замена захтева:

(а) условима споразума о стицању;

(б) условима додељених плаћања на основу акција стеченог ентитета; или

(ц) важећим законима или прописима.

Б57 Да би се утврдио део замене опције на акције који је део пренесене накнаде за стечени ентитет и део који представља надокнаду за услуге пружене после комбинације, стицалац одмерава и замене опција на акције које је доделио стицалац и додељена плаћања на основу акција стеченог ентитета на датум стицања у складу са IFRS 2. Онај део тржишног износа замене опције на акцију 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 на основу акција 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 замене опција на акције умањеном за износ приписан услугама пруженим пре комбинације. Дакле, стицалац приписује евентуални вишак тржишног износа замене опција на акције у односу на тржишни износ додељених плаћања на основу акција 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 на основу акција 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 замене опција на акције приписаног услугама пруженим пре комбинације 100ЈЈ и стицалац очекује да ће се стећи само 95% додељених плаћања на основу акција, износ који се укључује у пренесену накнаду у пословној комбинацији је 95ЈЈ. 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 извршење, 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 датог 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 на основу акција се признају у складу са одредбама IAS 12 *Порез на добитак*.

Трансакције стеченог ентитета за плаћања на основу акција која се измирују у капиталу

Б62А Стечени ентитет може имати неизмирених трансакција плаћања на основу акција које стицалац није заменио за своје трансакције плаћања на основу акција. Ако су стечене, такве трансакције стеченог ентитета за плаћање на основу акција су део учешћа без права контроле у стеченом ентитету и одмеравају се по њиховом тржишном износу. Ако нису стечене, оне се одмеравају по њиховом тржишном износу као да је датум стицања исти са датумом доделе, у складу са параграфима 19 и 30.

Б62Б Тржишни износ трансакције плаћања на основу акција која није стечена се алоцира на учешће без права контроле на основу односа између дела завршеног периода стицања и дужег од следећа два периода: укупног периода стицања или првобитног периода стицања за трансакцију плаћања на основу акција. Салдо се алоцира на услугу после комбинације.

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 стицалац и који се може приписати будућим услугама запослених;

(е) IFRS 10 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, стицалац 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 стицалац 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 одмеравања 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, стицалац 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.

Обелодањивања се обезбеђују по главним класама потраживања, као што су кредити, директни финансијски лизинг и друге класе потраживања.

(i) 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, стицалац 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 стицалац рачуноводствено обухватио сваку трансакцију;

(iii) износи признати за сваку трансакцију и билансна позиција 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 билансна позиција или позиције 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 билансна позиција у извештају о укупном резултат у ком се добитак признаје; и

(ii) опис разлога из којих је трансакција резултирала добитком;

(о) за сваку пословну комбинацију у којој стицалац 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 учешће без права контроле у стеченом ентитету одмерено по фер вредности, техника(е) процене вредности и значајни улазни подаци за одмеравање те вредности;

(п) у пословној комбинацији оствареној у фазама:

(i) фер вредност на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета које држи стицалац непосредно пред датум стицања; и

(ii) износ евентуалног добитка или губитка признатог као резултат поновног одмеравања учешћа у капиталу стеченог ентитета које држи стицалац до фер вредности пре формирања пословне комбинације (видети параграф 42) и билансна позиција у извештају о укупном резултату у ком се тај добитак или губитак признаје;

(љ) 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, стицалац обелодањује ту чињеницу и објашњава због чега је обелодањивање неизводљиво. У овом IFRS се термин „неизводљив” користи у истом значењем 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, стицалац 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, стицалац 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, стицалац описује која обелодањивања се не могу извршити и разлоге из којих се не могу извршити.

Б67 Да би остварио циљ из параграфа 61, стицалац 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, стицалац 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 у 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;*

(vii) 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 признатих 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. Ранија примена је дозвољена. 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 елиминише 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 гудвилом 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 *осигуравач*) 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 осигуравача.

(б) обелодањивање које идентификује и објашњава износе у финансијским извештајима осигуравача 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 рачуноводства осигуравача, као што је рачуноводствено обухватање финансијских средстава која држи осигуравач и финансијских обавеза које емитују осигуравачи (видети IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација,* IFRS 7 и IFRS 9 *Финансијски инструменти*), осим:

(а) параграф 20А дозвољава осигуравачима који испуњавају специфичне критеријуме да примењују изузеће за прелазни период којим су ослобођени захтева стандарда IFRS 9;

(б) параграф 35Б дозвољава осигуравачима да примене метод прекривања на означена финансијска средства; и

(ц) параграф 45 дозвољава осигуравачима да у специфичним околностима рекласификују нека или сва финансијска средства тако да се та средства одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха.

4 Ентитет не примењује овај IFRS на:

(а) гаранције за производе које издаје лично произвођач, посредник или продавац (видети IFRS 15 *Приходи од уговора са клијентима* 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 *Плаћања на основу акција*) 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,* IFRS 15 *Приход од уговора са купцима* и IAS 38 *Нематеријална имовина*);

(д) уговоре о финансијској гаранцији осим ако издавалац уговора није претходно експлицитно потврдио да такве уговоре сматра уговорима о осигурању и да није користио обрачунавање примењиво за уговоре о осигурању, и у том случају издавалац може да одабере да ли да примењује или IAS 32, IFRS 7 и IFRS 9 или овај IFRS на такве уговоре о финансијским

гаранцијама. Издавалац може да прави такав избор од уговора до уговора, али избор за сваки уговор је неопозив;

(е) потенцијалну надокнаду која се дугује или потражује у пословној комбинацији (видети IFRS 3 *Пословне комбинације*);

(ф)*директне уговоре о осигурању* које неки ентитет поседује (односно директне уговоре о осигурању у којима је ентитет *ималац полисе*). Међутим, цедент примењује овај IFRS на уговоре о реосигурању које поседује.

5 Због лакше примене, овај IFRS означава сваки ентитет који издаје уговор о осигурању као осигуравача, без обзира на то да ли се на издаваоца гледа као на осигуравача у правне или надзорне сврхе. Свако помињање осигуравача у параграфима 3(а)–3(б), 20А–20Љ, 35Б–35Н, 39Н–39М и 46–49 треба да се чита као да се односи и на емитента финансијског инструмента који садржи обележје дискреционог учешћа.

6 Уговор о реосигурању је врста уговора о осигурању. У складу са тим, сва помињања уговоре о осигурању у овом IFRS се такође односе и на уговоре о реосигурању.

Уграђени деривати

7 IFRS 9 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. IFRS 9 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 IFRS 9, осигуравач 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 извршна цена разликује од књиговодствене вредности *обавезе осигурања* из основног уговора. Међутим, захтев из IFRS 9 се 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, ови захтеви се такође примењују 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 осигуравача се захтева или му је дозвољено да раздвоји ове компоненте:

(а) раздвајање се захтева ако су испуњена оба следећа услова:

(i) осигуравач може одмеравати компоненту депозита (укључујући и уграђену опцију уступања) одвојено (то јест, без узимања у обзир компоненте осигурања);

(ii) рачуноводствене политике осигуравача не захтевају признавање свих обавеза и права која се јављају из компоненте депозита;

(б) раздвајање се дозвољава, али не захтева, ако осигуравач 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 осигуравач не може да одмерава компоненту депозита одвојено као у (а)(i).

11 Следи пример случаја када рачуноводствене политике осигуравача 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 обавезе која је њен резултат, захтева се одвајање.

12 Да би раздвојио уговор, осигуравач:

(а) примењује овај IFRS на компоненту осигурања;

(б) примењује IFRS 9 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 осигуравач ослобађа обавезе примене ових критеријума на своје рачуноводствене политике за:

(а) говоре 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 осигуравача неких импликација критеријума из параграфа 10–12 IAS 8. Конкретно, осигуравач:

(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 Осигуравач 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 осигуравач 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 осигуравача не захтевају тест адекватности обавеза који задовољава минимум захтева из параграфа 16, осигуравач:

(а) одређује књиговодствену вредност релевантних обавеза по основу осигурања[1] 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 осигуравач 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, осигуравач 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 осигуравача 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

––––––––

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 осигуравача не захтевају тест адекватности обавезе који задовољава минимум захтева из параграфа 16.

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 средства реосигурања цедента умањена, цедент смањује своју књиговодствену вредност у складу са тим и признаје губитак од умањења вредности у билансу успеха. Вредност средства реосигурања је умањена ако, и само ако:

(а) постоје објективни докази, као резултат догађаја после првобитног признавања средства реосигурања, да цедент не може примити све износе који му следују према условима уговора; и

(б) тај догађај има релативно мерљив утицај на износе које ће цедент примити од реосигуравача.

Привремено изузеће од захтева IFRS 9

20А**IFRS 9 се бави рачуноводственим обухватањем финансијских инструмената и на снази је за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2018. или касније. Међутим, за осигуравача који испуњава критеријуме у параграфу 20Б, овај стандард садржи привремено изузеће које дозвољава осигуравачу, али не захтева од њега, да примењује IAS 39** *Финансијски инструменти: признавање о одмеравање* **уместо IFRS 9 за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2021. Осигуравач који користи ово изузеће од захтева стандарда IFRS 9 треба да:**

(а) Примењује захтеве стандарда IFRS 9 који су неопходни за обелодањивања захтевана у параграфима 39Б–39Ј овог IFRS; и

(б) примењује све остале примењиве IFRS на своје финансијске инструменте, осим како је описано у параграфима 20А–20Љ, 39Б–39Ј и 46–47 овог стандарда.

20Б Осигуравач може да примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 ако и само ако:

(а) није пре тога примењивао било коју верзију IFRS[2], осим само оних захтева који се односе на презентацију добитака и губитака од финансијских обавеза означених по фер вредности кроз биланс успеха у параграфима 5.7.1(ц), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5–Б5.7.20 IFRS 9; и

(б) су његове активности претежно повезане са осигурањем, као што је описано у параграфу 20Д, на датум годишњег извештаја који је непосредно пре 1. априла 2016, или на следећи датум годишњег извештаја као што је одређено у параграфу 20Г.

20Ц Осигуравач који примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 сме да одабере да примењује само захтеве који се тичу обелодањивања добитака и губитака од финансијских обавеза означених по фер вредности кроз биланс успеха у параграфима 5.7.1(ц), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5–Б5.7.20 IFRS 9. Ако осигуравач одабере да примењује ове захтеве, он треба да примењује релевантне одредбе за прелазни период из стандарда IFRS 9, да обелодани чињеницу да је примењивао те захтеве и да редовно врши повезана обелодањивања одређена у параграфима 10–11 стандарда IFRS 7 (који је измењен објављивањем стандарда IFRS 9 (2010)).

20Д Активности осигуравача су претежно повезане са осигурањем ако и само ако:

(а) је књиговодствена вредност његових обавеза које проистичу из уговора у оквиру овог

_____

2 Одбор је објављивао сукцесивне верзије стандарда IFRS 9, 2009, 2010, 2013. или 2014. године.

IFRS, који укључују компоненту депозита или уграђене деривате раздвојене од уговора о осигурању применом параграфа 7–12 овог IFRS, значајна у поређењу са укупном књиговодственом вредношћу свих његових обавеза; и

(б) је проценат укупне књиговодствене вредности његових обавеза које су у вези са осигурањем (видети параграф 20Е) у односу на укупну књиговодствену вредност његових обавеза:

(i) већи од 90 процената; или

(ii) мањи или једнак 90 процената али већи од 80 процената, и осигуравач није укључен у неку значајну активност које није повезана са осигурањем, (видети параграф 20Ф).

20Е За сврхе примене параграфа 20Д(б), обавезе повезане са осигурањем укључују:

(а) обавезе које проистичу из уговора који су у делокругу овог IFRS, као што је описано у параграфу 20Д(а);

(б) обавезе из уговора о недериватним учешћима одмерене по фер вредност кроз биланс успеха применом стандарда IAS 39 (укључујући и оне означене по фер вредности кроз биланс успеха на које је осигуравач применио захтеве стандарда IFRS 9 за презентацију добитака и губитака (видети параграфе 20Б(а) и 20Ц)); и

(ц) обавезе које настају зато што осигуравач издаје уговоре или испуњава обавезе које проистичу из уговора у (а) и (б). Примери за такве обавезе укључују деривате који се користе за ублажавање ризика који проистичу из тих уговора и из имовине која је у основи тих уговора, релевантне пореске обавезе као што су одложене пореске обавезе за опорезиве привремене разлике у обавезама које проистичу из тих уговора, и емитовани дужнички инструменти који су укључени у законом прописани капитал осигуравача.

20Ф Приликом процене да ли учествује у значајној активности која није повезана са осигурањем за сврхе примене параграфа 20Д(б)(ii), осигуравач треба да размотри:

(а) само оне активности из којих може да остварује добит и ствара расходе; и

(б) квантитативне или квалитативне факторе (или заједно), укључујући јавно доступне информације као што је привредна класификација коју корисници финансијских извештаја примењују на осигуравача.

20Г Параграф 20Б(б) захтева од ентитета да процени да ли је квалификован за привремено изузеће од захтева IFRS 9 на датум годишњег извештаја који је непосредно пре 1. априла 2016. После тог датума:

(а) ентитет који се претходно квалификовао за привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 треба да поново процени да ли су његове активности претежно повезане са осигурањем на датум следећег годишњег извештаја ако и само ако је дошло до промене активности ентитета, као што је описано у параграфима 20Х–20И, током годишњег периода који је завршен на тај датум;

(б) ентитет који се није претходно квалификовао за привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 сме да поново процени да ли су његове активности претежно повезане са осигурањем на датум следећег годишњег извештаја пре 31. децембра 2018. године ако и само ако је дошло до промене активности ентитета, као што је описано у параграфима 20Х–20И, током годишњег периода који је завршен на тај датум.

20Х За сврхе примене параграфа 20Г, промена активности ентитета је промена која:

(а) је одређена од стране највишег руководства ентитета као резултат екстерних или интерних промена:

(б) је значајна за пословање ентитета; и

(ц) може да се докаже екстерним странама.

У складу са тим, ова промена се јавља само када ентитет почне или престане да врши неку активност која је значајна за његово пословање или у значајној мери мења опсег једне од његових активности; на пример када је ентитет стекао, отуђио или затворио неку линију пословања.

20И Не очекује се да се промена активности ентитета, као што је описана у параграфу 20Х, јавља често. У наставку је наведено шта нису промене активности ентитета за сврхе примене параграфа 20Г:

(а) промена у структури финансирања ентитета која сама по себи не утиче на активности из којих ентитет остварује добит и ствара расходе;

(б) план ентитета да отуђи неку од линија пословања, чак и ако су имовина и обавезе класификоване као оне које се држе ради продаје применом стандарда IFRS 5, *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*. План да се прода линија пословања може да промени активности ентитета и да узрокује поновну процену у будућности али још није утицао на обавезе признате у извештају о финансијској позицији.

20Ј Ако ентитет више није квалификован за привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 као резултат поновне процене (видети параграф 20Г(а)), ентитету је дозвољено да примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 до краја годишњег периода који је почео одмах по

извршењу поновне процене. Без обзира на то, ентитет мора да примењује IFRS 9 за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2021. и касније. На пример, ако је ентитет одредио да бише није квалификован за привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 примењујући параграф 20Г(а) на дан 31. децембар 2018. (крај његовог годишњег периода), ентитету је у том случају дозвољено да примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 само до 31. децембра 2019.

20К Осигуравач који је претходно одабрао да примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 може на почетку било ког наредног годишњег периода неповратно да одабере да примењује IFRS 9.

Ентитет који први пут примењује стандард

20Л Ентитет који први пут примењује овај стандард, као што је дефинисано у стандарду IFRS 1 Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања, може да примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 описано у параграфу 20А, ако и само ако испуњава критеријуме описане у параграфу 20Б. Када примењује параграф 20Б(б), ентитет који први пут примењује стандард може да примењује књиговодствене вредности одређене применом IFRS стандарда да датум назначен у том параграфу.

20М IFRS 1 садржи захтеве и изузећа која су примењлива на ентитете који први пут примењују овај стандард. Ови захтеви и изузећа (на пример, параграф Д16–Д17 IFRS 1) немају већи значај од захтева у параграфима 20А–20Љ и 39Б–39Ј овог IFRS. На пример, захтеви и изузећа од захтева стандарда IFRS 1 немају већи значај од захтева да ентитет који први пут примењује овај стандард мора да испуни критеријуме наведене у параграфу 20Л да би применио привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9.

20Н Ентитет који први пут примењује овај стандард и обелодањује информације које се захтевају параграфима 39Б–39Ј треба да примењује захтеве и изузећа од захтева стандарда IFRS 1, која су релевантна за прављење процена које се захтевају за та обелодањивања.

Привремено изузеће од специфичних захтева IAS 28

20О Параграфи 22–36 стандарда IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете* захтевају од ентитета да примењује једнообразне рачуноводствене политике када користи метод удела. Без обзира на то, за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2021. ентитету је дозвољено, али се не захтева од њега, да задржи релевантне рачуноводствене политике које су примењене од стране придруженог ентитета или заједничког подухвата као што следи:

(а) ентитет примењује IFRS 9 али придружени ентитет или заједнички подухват примењују привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9; или

(б) ентитет примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 али придружени ентитет или заједнички подухват примењују IFRS 9.

20Р Када ентитет примењује метод удела за рачуноводствено обухватање својих инвестиција у придружени ентитет:

(а) ако је IFRS 9 претходно коришћен у финансијским извештајима у којима је метод удела примењен на тај придружени ентитет или заједнички подухват (након одражавања свих корекција извршених од стране ентитета), треба да се настави са применом IFRS 9;

(б) ако је привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 претходно примењивано у финансијским извештајима у којима је метод удела примењен на тај придружени ентитет или заједнички подухват (након одражавања свих корекција извршених од стране ентитета), IFRS 9 може накнадно да се примени.

20Љ Ентитет може да примени параграфе 20О и 20П(б) засебно за сваки придружени ентитет или заједнички подухват.

Промене рачуноводствених политика

21 Параграфи 22–30 се примењују и на промене које изврши осигуравач који већ примењује IFRS и на промене које изврши осигуравач који примењује IFRS по први пут.

22Осигуравач 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. Осигуравач процењује релевантност и поузданост помоћу критеријума из IAS 8.

23 Да би оправдао промену својих рачуноводствених политика за уговоре о осигурању, осигуравач показује да те промене приближавају његове финансијске извештаје испуњавају критеријуме из IAS 8, али промене не треба да доведу до потпуног подударања 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 Осигуравачу се дозвољава, али се од њега не захтева, да промени своје рачуноводствене политике тако да поново одмерава означене обавезе[3] 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 осигуравачу да мења своје рачуноводствене политике за наведене обавезе, без доследне примене тих политика на све сличне обавезе како IAS 8 иначе захтева. Ако неки осигуравач 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.

_____

3 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.

Настављање постојећих пракси

25 Осигуравач 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 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, осигуравач 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 Осигуравач не треба да мења своје рачуноводствене политике за уговоре о осигурању, да би елиминисао претерану опрезност. Међутим, ако осигуравач већ одмерава своје уговоре о осигурању уз довољну опрезност, не уводи додатну опрезност.

Марже будућих инвестиција

27 Осигуравач 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 осигуравача 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 осигуравача; 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 Осигуравач 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 осигуравача 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. Осигуравач 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 осигуравача.

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 осигуравач превазићи претпоставку која се може оповргнути, описану у параграфу 27.

Паралелно рачуноводство

30 У неким рачуноводственим моделима, остварени добици и губици од имовине осигуравача 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. Осигуравачу је дозвољено, али се од њега не захтева, да мења своје рачуноводствене политике тако да признати, 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, осигуравач, на датум стицања ће, одмеравати по фер вредности преузете обавезе по основу осигурања и *средства осигурања* стечена у пословној комбинацији. Међутим, осигуравачу 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 осигуравача 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 Осигуравач 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.* Издавалац таквог уговора:

(а) може, али не мора, да признаје загарантовани елемент одвојено од обележја дискреционог учешћа. Ако их издавалац не признаје одвојено,

класификоваће цео уговор као обавезу. Ако их издавалац 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 издавалац одређује да ли је обележје обавеза или капитал. Издавалац може поделити то обележје на компоненте обавеза или капитала и мора користити доследну рачуноводствену политику за ту поделу. Издавалац не класификује то обележје као посредну 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). Издавалац 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 IFRS 9, примењује IFRS 9 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 издавалац 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). Издавалац не одређује износ који ће бити резултат примене IFRS 9 на загарантовани елемент;

(б) ако издавалац 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 IFRS 9 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. Издавалац не мора да обелодањује износ који би био резултат примене IFRS 9 на загарантовани елемент, нити треба

да одвојено презентује тај износ. Штавише, издавалац не мора да одређује тај износ ако је укупна призната обавеза знатно виша;

(ц) мада су ови уговори финансијски инструменти, издавалац 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, издавалац који примењује параграф 20(б) IFRS 7 на уговоре са обележјем дискреционог учешћа, обелодањује укупне расходе камате признате у билансу успеха, али не мора да израчунава те расходе камате коришћењем метода ефективне камате.

35А Привремена изузећа у параграфима 20А, 20Л и 20О и метод прекривања из параграфа 35Б, такође су на располагању емитенту финансијског инструмента који садржи обележје дискреционог учешћа. У складу са тим, сва упућивања на осигуравача наведена у параграфима 3(а)–3(б), 20А–20Љ, 35Б–35Н, 39Б–39М и 46–49 треба да се читају као упућивања на емитента финансијског инструмента који садржи обележје дискреционог учешћа.

Презентација

Метода прекривања

35БОсигуравачу је дозвољено, али се не захтева од њега, да примењује метод прекривања на означена финансијска средства. Осигуравач који примењује овај приступ треба да:

(а) изврши рекласификацију између биланса успеха и осталог укупног резултата износа који за резултат има добитак или губитак на крају извештајног периода за означена финансијска средства иста као да је осигуравач примењивао IAS 39, на означена финансијска средства. У складу са тим рекласификовани износ једнак је разлици између:

(i) износа приказаног у билансу успеха за означена финансијска средства применом IFRS 9; и

(ii)износа који би био приказан у билансу успеха за означена финансијска средства да је осигуравач применио IFRS 9.

(б) примењује све остале примењиве IFRS стандарде на своје финансијске инструменте, осим као што је описано у параграфима 35Б–35Н, 39К–39М и 48–49 овог IFRS.

35ЦОсигуравач може да одабере да примењује метод прекривања описану у параграфу 35Б само када први пут примењује IFRS 9, укључујући и случај када први пут примењује IFRS 9 након што је претходно примењивао:

(а) привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 описано у параграфу 20А; или

(б) само захтеве који се тичу презентације добитака и губитака од финансијских обавеза означених по фер вредности кроз биланс успеха у параграфима 5.7.1(ц), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5–Б5.7.20 стандарда IFRS 9.

35Д Осигуравач треба да презентује износ рекласификације између биланса успеха и осталог укупног резултата применом методе прекривања:

(а) у билансу успеха као одвојену позицију; и

(б) у осталом укупном резултату као одвојену компоненту осталог укупног резултата.

35Е Финансијско средство је подесно за означавање применом метода прекривања ако и само ако су испуњени следећи критеријуми:

(а) ако је одмерено по фер вредности кроз биланс успеха применом стандарда IFRS 9 али не би било одмерено по фер вредности кроз биланс успеха у потпуности применом IAS 39; и

(б) не држи се у вези са активношћу која није повезана са уговорима у делокругу овог IFRS. Примери финансијских средстава која нису подесна за метод прекривања су она средства која се држе у вези са банковним активностима или финансијска средства која се држе у фондовима у вези са инвестиционим уговорима који су ван делокруга овог стандарда.

35Ф Осигуравач може да означи подесно финансијско средство за метод прекривања када одабере да примењује метод прекривања (видети параграф 35Ц). Накнадно, може да означи подесно финансијско средство за метод прекривања ако и само ако:

(а) је извршено почетно признавање тог средства; или

(б) то средство наново испуњава критеријум из параграфа 35Е(б) након што претходно није испуњавало тај критеријум.

35Г Осигуравачу је дозвољено да означи подесна финансијска средства за метод прекривања применом параграфа 35Ф на бази сваког инструмента посебно.

35Х Када је релевантно, за сврхе примене метода прекривања на новоозначено финансијско средство применом параграфа 35Ф(б):

(а) његова фер вредност на датум означавања ће бити његова нова амортизована књиговодствена вредност; и

(б) ефективна каматна стопа треба да се одреди на основу његове фер вредности на датум означавања.

35И Ентитет треба да настави да примењује метод прекривања на означено финансијско средство све док не престане са признавањем тог финансијског средства. Међутим, ентитет:

(а) треба да престане са означавањем финансијског средства када то финансијско средство више не испуњава критеријум из параграфа 35Е(б). На пример, финансијско средство бише неће испуњавати те критеријуме када ентитет изврши пренос тог средства тако да се држи у вези са његовим банковним активностима или када ентитет престане да буде осигуравач;

(б) може да, на почетку било ког годишњег периода, престане да примењује метод прекривања на сва означена финансијска средства. Ентитет који одабере да престане са применом метода прекривања треба да примени IAS 8 на рачуноводствено обухватање промена рачуноводствене политике.

35Ј Када ентитет престане да означава финансијско средство у складу са параграфом 35И(а), треба да рекласификује из акумулираног осталог укупног резултата у биланс успеха као корекцију услед рекласификације (видети IAS 1) сва салда која се односе на то финансијско средство.

35К Ако ентитет престане да примењује метод прекривања примењујући избор из параграфа 35И(б) или зато што више није осигуравач, не треба накнадно да примењује метод прекривања. Осигуравач који је одабрао да примени метод прекривања (видети параграф 35Ц) али не поседује подесна финансијска средства (видети параграф 35Е) може накнадно да примени метод прекривања када буде имао подесна финансијска средства.

Интеракција са осталим захтевима

35Л Параграф 30 овог стандарда дозвољава праксу која се понекад описује као „паралелно рачуноводство”. Ако осигуравач примењује метод прекривања, паралелно рачуноводство може да буде применљиво.

35М Рекласификација износа између биланса успеха и осталог укупног резултата применом параграфа 35Б може да има последичне ефекте на укључивање других износа у остали укупан приход, као што је порез на добитак. Осигуравач треба да примењује релевантан стандард, као што је IAS 12 *Порез на добитак*, да би одредио све такве последичне ефекте.

Ентитет који први пут примењује стандард

35Н Ако ентитет који први пут примењује овај стандард примени метод прекривања, он треба да поново означава упоредне информације чиме се одражава метод прекривања, ако и само ако поново означава упоредне информације у циљу постизања усклађености са IFRS 9 (видети параграфе Е1–Е2 IFRS 1).

Обелодањивање

Објашњење признатих износа

36 Осигуравач обелодањује информације које идентификују и објашњавају износе у финансијским извештајима који су резултат уговора о осигурању.

37 Да би се придржавао параграфа 36, осигуравач 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 осигуравач 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, осигуравач 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 Осигуравач обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене природу и степен ризика који настају од уговора о осигурању.

39 Да би се придржавао параграфа 38, осигуравач обелодањује:

(а) своје циљеве, политике и процесе управљања ризицима уговора о осигурању и методе које користи за управљање тим ризицима осигурања;

(б) [брисан]

(ц) информације о *ризику осигурања* (и пре и после ублажавања ризика реосигурањем), укључујући и информације о:

(i) осетљивости ризика осигурања (видети параграф 39А);

(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. Осигуравач 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) осигуравач не мора да обезбеђује анализе доспећа које су захтеване према параграфу 39(а) и (б) 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 осигуравач 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 осигуравач такође обезбеђује обелодањивања које 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 осигуравача не захтева да, или ако он не, одмерава уграђени дериват по фер вредности.

39А Да би се придржавао параграфа 39(ц)(i), осигуравач 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 осигуравач 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 осигуравача.

Обелодањивања о привременим изузећима од захтева стандарда IFRS 9

39В Осигуравач који одабере да примени привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 треба да обелодани информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја:

(а) да разумеју како је осигуравач квалификован за привремено изузеће; и

(б) да упореди осигураваче који примењују привремено изузеће са ентитетима који примењују IFRS 9.

39Ц Да би се постигла усклађеност са параграфом 39Б(а), осигуравач треба да обелодани чињеницу да примењује привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 и како је осигуравач закључио на датум назначен у параграфу 20Б(б) да је квалификован за привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9, укључујући:

(а) ако је књиговодствена вредност његових обавеза које проистичу из уговора који су у делокругу овог стандарда (то јест, оне обавезе описане у параграфу 20Е(а)) била мања или једнака 90 процената укупне књиговодствене вредности свих његових обавеза, природу и књиговодствене вредности обавеза повезаних са осигурањем које нису обавезе које проистичу из уговора који су у делокругу овог IFRS (то јест, оних обавеза које су описане у параграфима 20Е(б) и 20Е(ц));

(б) ако је проценат укупне књиговодствене вредности његових обавеза повезаних са осигурањем у односу на укупну књиговодствену вредност свих његових обавеза био мањи или једнак 90 процената али већи од 80 процената, како је осигуравач одредио да није учествовао у некој значајној активности која није повезана са осигурањем, укључујући и које информације је разматрао; и

(ц) ако је осигуравач квалификован за привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 на основу поновне процене у складу са параграфом 20Г(б):

(i) разлог за поновну процену;

(ii) датум на који је дошло до релевантне промене активности; и

(iii) детаљно објашњење промене активности у квалитативни опис ефеката те промене на финансијске извештаје осигуравача.

39Д Ако, у складу са применом параграфа 20Г(а), ентитет закључи да његове активности више нису претежно повезане са осигурањем, треба да

обелодани следеће информације у сваком извештајном периоду пре него што почне да примењује IFRS 9:

(а) чињеницу да више није квалификован за привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9;

(б) датум на који је дошло до релевантне промене у његовим активностима; и

(ц) детаљно објашњење промене активности у квалитативни опис ефеката те промене на финансијске извештаје ентитета.

39Е У циљу постизања усклађености са параграфом 39Б(б), осигуравач треба да обелодани фер вредност на крају извештајног периода и износ промене фер вредности током тог периода за следеће две групе финансијских средстава засебно:

(а) финансијска средства са уговорним условима која на одређене датуме за последицу имају токове готовине који су искључиво плаћања главнице и камате на неизмирени износ главнице (то јест, финансијска средства која испуњавају услов из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) IFRS 9), не укључујући финансијска средства која испуњавају дефиницију држања ради продаје из IFRS 9, или којима се управља и чије перформансе се вреднују на основу фер вредности (видети параграф Б4.1.6 IFRS 9);

(б) сва финансијска средства осим оних која су наведена у параграфу 39Е(а); то јест, сва финансијска средства:

(i) са уговорним условима која на одређене датуме за последицу имају токове готовине који су искључиво плаћања главнице и камате на неизмирени износ главнице;

(ii) која испуњавају дефиницију држања ради продаје из IFRS 9; или

(iii) којима се управља и чије перформансе се вреднују на основу фер вредности.

39Ф Када обелодањује информације из параграфа 39Е, осигуравач;

(а) може да процени да је књиговодствена вредност финансијског средства одмереног у складу са IAS 39 разумна апроксимација његове фер вредности ако се од осигуравача не захтева да обелодани његову фер вредност у складу са параграфом 29(а) IFRS 7 (на пример, краткорочна потраживања од продаје); и

(б) треба да размотри степен детаљности неопходан да би се омогућило корисницима финансијских извештаја да разумеју карактеристике финансијских средстава.

39Г Да би се постигла усклађеност са параграфом 39Б(б), осигуравач треба да обелодани информације о изложености кредитном ризику, укључујући значајне концентрације кредитног ризика, инхерентне финансијским

средствима описаним у параграфу 39Е(а). Као минимум, осигуравач треба да обелодани следеће информације за та финансијска средства на крају извештајног периода:

(а) по степену кредитног ризика како је дефинисан у IFRS 7, књиговодствену вредност у складу са IAS 39 (у случају да је финансијско средство одмерено по амортизованој вредности, пре кориговања за сва резервисања за умањење вредности);

(б) за финансијска средства описана у параграфу 39Е(а) која немају низак кредитни ризик на крају извештајног периода, фер вредност и књиговодствену вредност у складу са IAS 39 (у случају финансијског средства одмереног по амортизованој набавној вредности, пре кориговања за сва резервисања за умањење вредности). За сврхе овог обелодањивања, параграф Б5.5.22 IFRS 9 садржи релевантне захтеве за процену да ли се сматра да је кредитни ризик повезан са неким финансијским инструментом низак.

39Х Да би постигао усклађеност са параграфом 39Б(б), осигуравач треба да обелодани информације о томе где корисник финансијских извештаја може да нађе јавно доступне информације у складу са IFRS 9 које се односе на ентитет који је део групе, а које нису уврштене у консолидоване финансијске извештаје за релевантан извештајни период. На пример, такве информације у складу са IFRS 9 могу да се прибаве из јавно доступних индивидуалних или појединачних финансијских извештаја ентитета који је део групе која је примењивала IFRS 9.

39И Ако је ентитет одабрао да примењује изузеће из параграфа 20О које се односи на посебне захтеве стандарда IAS 28, ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

39J Ако је ентитет примењивао привремено изузеће од захтева стандарда IFRS 9 за рачуноводствено обухватање учешћа у придруженом ентитету или заједничком подухвату (на пример, видети параграф 20О(а)), ентитет треба да обелодани следеће, уз информације које се захтевају у складу са IFRS 12, *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима:*

(а) информације описане у параграфима 39Б–39Х за сваки придружени ентитет или заједнички подухват који је материјално значајан за ентитет. Обелодањени износи треба да буду они који су укључени у финансијске извештаје придруженог ентитета или заједничког подухвата у складу са IFRS стандардима након одражавања кориговања извршених од стране ентитета приликом примене метода удела (видети параграф Б14(а) IFRS 12), уместо удела које ентитет има у тим износима;

(б) квантитативне информације описане у параграфима 39Б–39Х које су агрегиране за све индивидуално материјално безначајне придружене ентитете или заједничке подухвате. Агрегирани износи:

(i) који су обелодањени треба да буду удели ентитета у тим износима; и

(ii) за придружене ентитете треба да буду обелодањени засебно од агрегираних износа обелодањених за заједничке подухвате.

Обелодањивања о методи прекривања

39К Осигуравач који примењује метод прекривања треба да обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да разумеју:

(а) Како је израчунат укупан износ рекласификован између биланса успеха и осталог укупног резултата у датом извештајном периоду; и

(б) ефекат те рекласификације на финансијске извештаје.

39Л Да би се постигла усклађеност са параграфом 39К, осигуравач треба да обелодани:

(а) чињеницу да примењује метод прекривања;

(б) књиговодствену вредност на крају извештајног периода за финансијска средства на која осигуравач примењује метод прекривања по класи финансијског средства;

(ц) основу за означавање финансијских средстава за метод прекривања, укључујући објашњење у вези са свим означеним финансијским средствима која се држе ван правног ентитета који објављује уговоре у делокругу тог IFRS;

(д) објашњење укупног износа који је рекласификован између биланса успеха и осталог укупног резултата у датом извештајном периоду на начин који омогућава корисницима финансијских извештаја да разумеју како је изведен тај износ, укључујући:

(i) износ приказан у билансу успеха за означено финансијско средство у складу са IFRS 9; и

(ii) износ који би био приказан у билансу успеха за означено финансијско средство да је осигуравач примењивао IAS 39;

(е) ефекат рекласификације описан у параграфима 35Б и 35М за сваку линијску ставку биланса успеха на коју утиче; и

(ф) ако је током извештајног периода, осигуравач променио означавање финансијских средстава:

(i) износ рекласификован између биланса успеха и осталог укупног резултата у датом извештајном периоду који се односи на новоозначено финансијско средство применом метода прекривања (видети параграф 35Ф(б));

(ii) износ који би био рекласификован између биланса успеха и осталог укупног резултата у датом извештајном периоду у случају да финансијско средство није било означено (видети параграф 35И(а)); и

(iii) износ рекласификован у датом извештајном периоду у билансу успеха из акумулираног осталог укупног резултата за финансијска средства чије је означавање престало (видети параграф 35Ј).

39М Ако је ентитет примењивао метод прекривања за рачуноводствено обухватање свог учешћа у придруженом ентитету или заједничком подухвату, ентитет треба да обелодани следеће, уз информације које захтева стандард IFRS 12:

(а) информације описане у параграфима 39К–39Л за сваки придружени ентитет или заједнички подухват који је материјално значајан за ентитет. Обелодањени износи треба да буду они који су укључени у финансијске извештаје придруженог ентитета или заједничког подухвата у складу са IFRS након одражавања кориговања извршених од стране ентитета када је примењивао метод удела (видети параграф Б14(а) IFRS 12), уместо удела ентитета у тим износима;

(б) квантитативне информације описане у параграфима 39К–39Л(д) и 39Л(ф) и ефекат рекласификације описан у параграфу 35Б на агрегирани биланс успеха и остали укупан резултат за све индивидуално материјално безначајне придружене ентитете или заједничке подухвате. Агрегирани износи:

(i) који су обелодањени треба да буду удели ентитета у тим износима; и

(ii) за придружене ентитете треба да буду обелодањени засебно од агрегираних износа обелодањених за заједничке подухвате.

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 или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај IFRS за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

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 треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене на ранији период, он треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примени одговарајуће измене IAS 39[4] и IFRS 32.

41В Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога је измењен и параграф 30. 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.

41Ц [Брисан] 41Д [Брисан]

41Е Објављивањем IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*, у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у Прилогу А. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

41Ф [Брисан]

41Г Објављивањем IFRS 15 *Приход од уговора са купцима,* у мају 2014. године, измењени су параграфи 4(а) и (ц), Б7, Б18(х) и Б21. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.

41Х Објављивањем IFRS 9 *Финансијски инструменти*, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, Прилог А и параграфи B18–B20, а обрисани су параграфи 41C, 41D и 41F. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

41И*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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

––––––––

4 Када ентитет примењује IFRS 7, референца на IAS 32 се замењује референцом на IFRS 7.

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 „неизводљиво”.

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.

Поновно означавање финансијских средстава

45 Без обзира на параграф 4.4.1 IFRS 9 када осигуравач 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 тако да се одмеравају по „фер вредности кроз биланс успеха". Поновно класификовање је дозвољено ако осигуравач 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.

Примена IFRS 4 са IFRS 9

Привремено изузеће од IFRS 9

46Објављивањем *Примене* IFRS 9 *Финансијски инструменти*, са IFRS 4, *Уговори о осигурању* (Измене IFRS 4), у септембру 2016. године, измењени су параграфи 3 и 5 и додати су параграфи 20А–20Љ, 35А и 39Б–39Ј и наслови након параграфа 20, 20К, 20Н и 39А. Ентитет треба да примењује ове измене, које дозвољавају осигуравачима који испуњавају специфичне критеријуме да примењују привремена изузећа од захтева стандарда IFRS 9, за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2018. или касније.

47 Ентитет који обелодањује информације захтеване параграфима 39Б–39Ј треба да примењује прелазне одредбе из IFRS 9 које су релевантне за прављење процена које се захтевају овим обелодањивањима. Датум прве примене за ту сврху треба да се сматра почетком првог годишњег периода који почиње на дан 1. јануар 2018. или касније.

Метод прекривања

48 Објављивањем *Примене* IFRS 9 *Финансијски инструменти*, са IFRS 4, *Уговори о осигурању* (Измене IFRS 4), у септембру 2016. године, измењени су параграфи 3 и 5 и додати су параграфи 35А–35Н и 39К–39М и наслови након параграфа 35А, 35К, 35М и 39Ј. Ентитет треба да примењује ове измене, које дозвољавају осигуравачима да примењују метод прекривања на означена финансијска средства када први пут примењује IFRS 9 (видети параграф 35Ц).

49 Ентитет који је одабрао да примењује метод прекривања треба да:

(а) примењује тај метод ретроспективно на означена финансијска средства приликом преласка на IFRS 9. У складу са тим на пример, ентитет треба да признаје као кориговање почетног салда акумулираног осталог укупног резултата износ једнак разлици између фер вредности означеног

финансијског средства одређеног применом IFRS 9 и његове књиговодствене вредности одређене применом IAS 39;

(б) поново означи упоредне информације да одражавају метод прекривања ако и само ако ентитет поново означава упоредне информације у складу са применом IFRS 9.

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 издавалац уговора; 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 издавалац држи; или (iii) добитку или губитку компаније, фонда или другог ентитета који издаје уговор.
Фер вредност	*Фер вредност* је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13)
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 издаваоца.
Загарантовани елемент	Обавеза да се плате загарантована примања, укључена у уговор који садржи обележје дискреционог учешћа.
Средство осигурања	Нето уговорна права **осигуравача** према **уговору о осигурању**.
Уговор о осигурању	Уговор по којем једна страна (**осигуравач**) 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 Прилог Б за смернице у вези ове дефиниције.)
Обавеза по основу осигурања	**Осигуравачева** нето уговорна обавеза према **уговору о осигурању**.
Ризик осигурања	Ризик који није **финансијски ризик**, а пренет је са имаоца полисе на осигуравача.
Осигурани догађај	Неизвесни будући догађај који је покривен **уговором о осигурању** и који ствара **ризик осигурања**.
Осигуравач	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.
Ималац 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 издa један осигуравач (**реосигуравач**) ради компензације губитка другог осигуравача (**цедента**) насталог по основу једног или више уговора које је цедент издао.
Реосигуравач	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 овог 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 осигуравач 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 неизвестан. Један пример је уговор о реосигурању који покрива директног осигуравача 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 осигуравач директно замени украдени артикал, уместо да изврши рефундирање имаоцу полисе. Други пример је када осигуравач 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 квара. 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 квара 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 Примена IFRS на уговоре описане у параграфу Б6 вероватно неће представљати већу тешкоћу од примене IFRS, који би били примењиви 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 IFRS 15, онда би ентитет који пружа услуге признавао приход када изврши (или док врши) пренос услуга на купца (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 осигуравача. Уговор који излаже осигуравача 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.

Б10 Неки уговори излажу осигуравача 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.

Б11 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 неизвестан 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).

Б12 Дефиниција ризика осигурања се односи на ризик који осигуравач прихвати од имаоца полисе. Другим речима, ризик осигурања је претходно постојећи ризик који је пренет са имаоца полисе на осигуравача. На овај начин, нови ризик створен уговором није ризик осигурања.

Б13 Дефиниција уговора о осигурању се односи на штетни утицај на имаоца полисе. Дефиниција не ограничава исплату осигуравача 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 ороченог уговора о животном осигурању на финансијски губитак који претрпе издржавана лица преминулог, нити спречава исплату унапред одређених износа да би се израчунао губитак узрокован смрћу или несрећом.

Б14 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 ималац користи уговор да ублажи изложеност датом ризику. На пример, ако ималац 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 осигуравача да истражује да ли је тај догађај заиста проузроковао штетни утицај, али дозвољава осигуравачу да одбије да изврши исплату уколико није убеђен да је тај догађај изазвао штетан утицај.

Б15 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 осигуравач 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.

Б16 Стога, уговор који осигуравача излаже ризику од превременог или закаснелог раскида уговора или трошкова није уговор о осигурању, осим ако он такође не излаже осигуравача 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.

Б17 Осигуравач може прихватити значајан ризик осигурања од имаоца полисе само ако је осигуравач ентитет који је одвојен од имаоца полисе. У случају заједничког осигуравача, заједнички осигуравач прихвата ризик од сваког имаоца полисе и удружује се због заједничког сношења ризика. Мада имаоци полиса сносе заједно тај ризик у својству власника, заједнички осигуравач је ипак прихватио ризик који чини суштину уговора о осигурању.

Примери уговора о осигурању

Б18 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) животно 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 неизвестан 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 лицитационе 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 уплату 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 IFRS 9 и у делокругу су IAS 32[5] и IFRS 9, 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 определити за примену или IAS 32[6] и IFRS 9 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 IFRS 15 и IAS 37;

(i) осигурање права власништва (односно осигурање од открића недостатака у праву власништву над земљиштем који нису 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 натури 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) уговор о реосигурању.

Б19 Следе примери ставки које не спадају у уговоре о осигурању:

(а) инвестициони уговори који имају правни облик уговора о осигурању, али који не излажу осигуравача значајном ризику осигурања, на пример уговори животног осигурања у којима осигуравач не сноси значајан ризик од смрти (такви уговори су финансијски инструменти или уговори о услугама невезани за осигурање, видети параграфе Б20 и Б21);

(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 осигураних 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);

_____

5 Када ентитет примењује IFRS 7, позивање на IAS 32 се замењује позивањем на IFRS 7.

6 Када ентитет примењује IFRS 7, позивање на IAS 32 се замењује позивањем на IFRS 7.

(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 IFRS 9);

(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 IFRS 9);

(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 IFRS 9. 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;

(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 IFRS 15. По IFRS 15, приход се признаје када ентитет испуни (или док испуњава) обавезу у погледу перформанси тако што преноси обећано добро или услугу купцу у количини која одражава накнаду на коју ентитет очекује да има право.

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 осигуравач 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 осигуравач више не може да врши услуге управљања инвестицијама и да то наплаћује. Међутим, овај економски губитак осигуравача не одражава ризик осигурања, као што ни руководилац заједничког фонда не преузима ризик осигурања у односу на могућу смрт купца. 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, узмимо у обзир уговор којим се од издаваоца захтева да плати милион новчаних јединица ако средство претрпи физичко оштећење које изазива безначајан економски губитак једне новчане јединице имаоца. У овом уговору, ималац преноси на осигуравача безначајан ризик од губитка једне новчане јединице. У исто време, уговор ствара ризик који није у вези са осигурањем да ће издавалац морати да плати 999,999 новчаних јединица ако настане одређени догађај. Пошто издавалац не прихвата значајан ризик осигурања од имаоца, овај уговор није уговор о осигурању;

(д) могуће повраћаје реосигурања. Осигуравач њих посебно обрачунава.

Б25 Осигуравач процењује значај ризика осигурања за сваки појединачни уговор, а не у односу на материјалност финансијских извештаја.[7] 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, осигуравач 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 ануитету према ком се исплаћују редовни износи до краја живота имаоца полисе јесте уговор о осигурању, осим ако укупна животна условна плаћања нису безначајна.

_____

7 У ту сврху, уговори закључени истовремено са самој једном страном (или уговори који су на други начин међусобно зависни) чине један јединствени уговор.

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. Осигуравач 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 осигуравачу на почетку, мада касније преносе ризик осигурања. На пример, узмимо у обзир

уговор који обезбеђује одређени принос на инвестицију и обухвата опцију да ималац полисе користи приход од инвестиције по доспећу за купио животну условну ренту по текућим ценама које осигуравач потражује другим новим осигураницима када ималац полисе изврши опцију. Уговор не преноси никакав ризик осигурања осигуравачу док се опција не изврши, зато што је осигуравач слободан да одреди висину животног ануитета по основи која одражава ризик осигурања пренет на осигуравача у то време. Међутим, ако уговор одређује ануитетни износ (или основу за постављање ануитетног износа), уговор преноси ризик осигурања осигуравачу 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 обелодањивање *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 амортизовање 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.

_____

1 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. Параграф 3 се примењује за класификацију таквих средстава.

3 Имовина призната као стална у складу са IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* се не класификује поново као *обртна имовина* док

се не задовоље критеријуми 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 IFRS[3] 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) средстава која се јављају од примања запослених (IAS 19 *Примања запослених*);

(ц) финансијска средства под делокругом IFRS 9 *Финансијски инструменти*;

(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.

5В Овај IFRS дефинише обелодањивања захтевана везано за сталну имовину (или групе за отуђење) која се класификује као она која се држи за продају

или престанак пословања. Обелодањивања у другим IFRS се не примењују на ту имовину (или групе за отуђење), сем ако ти IFRS захтевају:

(а) посебна обелодањивања везано за сталну имовину (или групе за отуђење) која се класификује као она која се држи за продају или престанак пословања; или

(б) обелодањивања о одмеравању средстава и обавеза у оквиру група за отуђење која нису у делокругу захтева за обелодањивањем из IFRS 5, и где таква обелодањивања нису већ дата у другим напоменама уз финансијске извештаје.

Додатна обелодањивања везано за сталну имовину (или групе за отуђење) која се класификује као она која се држи за продају или престанак пословања могу бити потребна у циљу усклађивања са општим захтевима из IAS 1, посебно у параграфима 15 и 125 тог стандарда.

_____

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 примењивим IFRS.

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 превасходно 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 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 сталну имовину (или групу за отуђење) класификовану као имовина која 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 примењивим 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 примењивим IFRS пре него што се поново одмери фер вредност умањена за трошкове отуђења групе.

_____

4 Трошкови расподеле су инкрементални трошкови директно приписиви расподели, изузимајући финансијске и пореске расходе.

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 или плана расподеле власницима

26 Ако ентитет класификује имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају или имовину која се држи ради расподеле власницима, али више нису задовољени критеријуми из параграфа 7–9 (за имовину која се држи за продају) или у параграфу 12А (за имовину која се држи ради расподеле власницима), ентитет престаје да класификује ту имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају или која се држи ради расподеле власницима (респективно). У таквим случајевима ентитет треба да прати смернице у параграфима 27–29 за рачуноводствено обухватање ове промене осим у случају када се примењује параграф 26А.

26А Ако ентитет врши рекласификацију имовине (или групе за отуђење) директно из имовине која се држи за продају у имовину која се држи ради расподеле власницима или директно из имовине која се држи ради расподеле власницима у имовину која се држи за продају, онда се промена класификације сматра продужењем првобитног плана отуђења. Ентитет:

(а) не треба да примењује смернице уз параграфа 27–29 за рачуноводствено обухватање ове промене. Ентитет треба да примени захтеве из овог стандарда који се односе на класификацију, презентацију и одмеравање, који су применљиви на нови метод отуђења;

(б) треба да одмерава сталну имовину (или групу за отуђење) примењујући захтеве из параграфа 15 (ако је рекласификована као имовина која се држи за продају) или 15А (ако је рекласификована као имовина која се држи за расподелу власницима) и признаје свако смањење или повећање фер вредности умањене за трошкове продаје/расподеле сталне имовине (или групе за отуђење) примењујући захтеве из параграфа 20–25;

(ц) не треба да мења датум класификације у складу са параграфима 8 и 12А. Ово не искључује продужење периода неопходног за завршетак продаје или расподеле власницима ако су испуњени услови из параграфа 9.

27 Ентитет одмерава сталну имовину (или групу за отуђење) која престаје да се класификује као имовина која се држи за продају или имовина која се држи ради расподеле власницима (или престаје да буде укључена у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају или која се држи ради расподеле власницима) 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 или која се држи ради расподеле власницима, кориговане за амортизацију или ревалоризацију која би била призната да имовина (или група за отуђење) није класификована као имовина које се држи за продају или која се држи ради расподеле власницима, и

(б) њене *надокнадиве вредности* на датум накнадне одлуке да се она не прода или не расподели.[5]

28 Ентитет обухвата свако захтевано кориговање књиговодствене вредности сталне имовине која престаје да се класификује као имовина које се држи за продају или која се држи ради расподеле власницима у билансу успеха[6] из пословања које се наставља у периоду у ком се више не задовољавају критеријуми из параграфа 7–9 односно 12А. Финансијски извештаји за периоде од класификације као средства која се држе за продају или која се држе ради расподеле власницима се коригују на одговарајући начин, ако група за отуђење или стално средство које престане да буде класификовано као оно које се држи за продају или оно које се држи ради расподеле власницима је зависни ентитет, заједничко пословање, заједнички подухват, придружени ентитет, или део учешћа у заједничком подухвату или придруженом ентитету. 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. Ако ентитет уклони појединачно средство или обавезу из групе за отуђење класификовано као оно које се држи ради расподеле власницима, преостала средства или обавезе из групе за отуђење која треба да се расподеле, треба и даље да се одмеравају као група само ако та група испуњава захтеве из параграфа 12А. У супротном, преостала стална имовина групе која појединачно задовољава критеријуме да се класификује као имовина која се држи за продају (или која се држи ради расподеле власницима), одмерава се појединачно по нижем од следећа два износа: књиговодствене вредности и фер вредности

_____

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.

умањене за трошкове продаје (или трошкове расподеле) на тај датум. Свака стална имовина која не задовољава критеријуме држања за продају престаје да се класификује као имовина која се држи за продају у складу са параграфом 26. Свака стална имовина која не задовољава критеријуме држања ради расподеле власницима престаје да се класификује као имовина која се држи ради расподеле власницима у складу са параграфом 26.

Презентација и обелодањивање

30Ентитет 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 прекинутих пословања утврђеног после опорезивања и

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

(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(x) 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(x) 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 ставке биланса успеха у засебном извештају, као што је описано у параграфу 10А у IAS 1 (измењеног 2011. 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 добитак 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 примењиво, 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. Ранија примена се подстиче. 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.

44В Објављивањем IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен 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 IAS 27 (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 примењује ове 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. Ретроспективна 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.

44Е Параграф 5Б је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

44Ф [Брисан]

44Г Објављивањем IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, који је издат у мају 2011. године, измењен је параграф 28. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 11.

44Х Објављивањем IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*, у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у Прилогу А. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 13.

44И Објављивањем *Презентације ставки у укупном осталом резултату* (Измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењен је параграф 33А. Ентитет примењује те измене када примењује IAS 1, са изменама из јуна 2011. године.

44Ј [Брисан]

44К Објављивањем IFRS 9 *Финансијски инструменти*, у јулу 2014. године, измењен је параграф 5 и обрисани су параграфи 44Ф и 44Ј. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

44Л Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2012–2014.*, у септембру 2014. године, измењени су параграфи 26–29 и додат је параграф 26А. Ентитет треба да примењује ту измену проспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* на промене у методу отуђења које се јављају у годишњим периодима који почињу 1. јануара 2016. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу

44М*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

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 за отуђење**) 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 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.

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 распоређен у складу са захтевима параграфа 80–87 у IAS 36 *Умањење вредности имовине* (ревидиран 2004. године), или је пословање унутар такве јединице која генерише готовину.

Фер вредност

Фер вредност је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13)

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 крупна да учини извршење **веома вероватним**.

Врло вероватно

Значајно више вероватно од **вероватног.**

Стална имовина	Имовина које 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 обавеже 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:

(i) 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:

(i) правовремене 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:

(i) 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 рачуноводствене политике 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*[1] 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 релевантне 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 задовољавању 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

_____

1 IASC Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

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 оправданости 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 средства 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 средства 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 средства 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 средства 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 средства 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 IFRS 9 *Финансијски инструменти*.

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 IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји* или IAS 28 *Учешћа у придруженим ентитетима и заједничким подухватима.* Међутим, у неким случајевима, IFRS 10, IAS 27 или IAS 28 захтевају од ентитета или дозвољавају ентитету да обрачунава учешће у зависном ентитету, придруженом ентитету или заједничком улагању

коришћењем IFRS 9; у тим случајевима, ентитети примењују захтеве из овог IFRS, а за она која се одмеравају по фер вредности, захтеве из IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*. 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 запослени*;

(ц) [брисан]

(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 IFRS 9 захтева да их ентитет одвојено обрачунава. Шта више, емитент треба да примењује овај IFRS на *уговоре о финансијској гаранцији* ако примењује IFRS 9приликом 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 која се заснивају на акцијама на које се примењује IFRS 2 *Плаћања на основу акција,* с тим што се овај IFRS примењује на уговоре под делокругом IFRS 9;

(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 IFRS 9. Непризнати финансијски инструменти обухватају неке финансијске инструменте који су, мада ван делокруга IFRS 9, под делокругом овог IFRS.

5 Овај IFRS се примењује на уговоре за куповину или продају нефинансијских ставки које су под делокругом IFRS 9.

5А Захтеви који се односе на обелодањивање кредитног ризика у параграфима 35А–35Н примењују се на она права за која IFRS 15 *Приход од уговора са купцима* наводи да се рачуноводствено обухватају у складу са IFRS 9 за сврхе признавања добитака или губитака од умањења вредности. Свако упућивање на финансијска средства или финансијске инструменте у овим параграфима треба да укључи ова права осим у случају да је другачије спецификовано.

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 одређене у IFRS 9, се обелодањују или као позиција у извештају о финансијској позицији или у напоменама:

(а) финансијска средства одмерена по фер вредности кроз биланс успеха, показујући посебно (i) она означена као таква одмах после почетног признавања или накнадно у складу са параграфом 6.7.1 IFRS 9 и оних која су обавезно одмерена по фер вредности у билансу успеха у складу са IFRS 9;

(б)–(д) [брисан]

(е) финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха, приказујући посебно (i) оне које су означене као такве одмах после почетног признавања или накнадно у складу са параграфом 6.7.1 IFRS 9 и (ii) оне које задовољавају дефиницију држања ради трговања у складу са IFRS 9; и

(ф) финансијска средства која се одмеравају по амортизованој вредности;

(г) финансијске обавезе које се одмеравају по амортизованој вредности;

(х) финансијска средства одмерена по фер вредности кроз остали укупан резултат, приказујући посебно (i) финансијска средства одмерена по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 4.1.2A IFRS 9 и (ii) учешћа у инструментима капитала која су означена као таква приликом почетног признавања у складу са параграфом 5.7.5 IFRS 9.

Финансијска средства или финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха

9 Ако је ентитет означио као одмерено по фер вредности кроз биланс успеха финансијско средство (или групу финансијских средстава) које би у супротном било одмерено по фер вредности кроз остали укупан резултат или по амортизованој вредности, он обелодањује:

(а) максималну изложеност *кредитном ризику* (видети параграф 36(а)) финансијског средства (или групе финансијских средстава) на крају извештајног периода;

(б) износ за који сваки одговарајући кредитни дериват или сличан инструмент ублажава максималну изложеност кредитном ризику (видети параграф 36(б));

(ц) износ промене, током периода и укупно, фер вредности финансијског средства (или групе финансијских средстава) 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 вернije 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 означено финансијско средство.

10 Ако је ентитет означио финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 4.2.2. IFRS 9 и од њега се захтева да презентује ефекте промена кредитног ризика на те обавезе кроз остали укупан резултат (видети параграф 5.7.7 IFRS 9), он обелодањује:

(а) укупан износ промене у фер вредности финансијске обавезе која се може приписати променама кредитног ризика те обавезе(видети параграфе Б5.7.13–Б5.7.20 IFRS 9 ради смерница за одређивање ефеката промена кредитног ризика обавезе);

(б) разлика између књиговодствене вредности финансијске обавезе и износа који би ентитет према уговору морао да плати приликом доспећа имаоцу обавезе;

(ц) сви преноси укупних добитака или губитака у капиталу током периода укључујући и разлоге за те преносе;

(д) ако је престало признавање обавезе током периода, износ (ако га има) презентован у осталом укупном резултату који је реализован приликом престанка признавања.

10А Ако је ентитет означио финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 4.2.2. IFRS 9 и од њега се захтева да презентује све промене фер вредности те обавезе (укључујући ефекте

промена кредитног ризика те обавезе) у билансу успеха (видети параграф 5.7.7 IFRS 9 и 5.7.8 IFRS 9), он обелодањује:

(а) износ промене током периода и укупно, у фер вредности финансијске обавезе која се може приписати променама кредитног ризика те обавезе(видети параграфе Б5.7.13–Б5.7.20 IFRS 9 ради смерница за одређивање ефеката промена кредитног ризика обавезе); и

(б) разлика између књиговодствене вредности финансијске обавезе и износа који би ентитет према уговору морао да плати приликом доспећа имаоцу обавезе;

11 Ентитет такође обелодањује:

(а) детаљан опис методе коришћене за усаглашавање са захтевима из параграфа 9(ц), 10(а) и 10А(а) и параграфа 5.7.7(а) IFRS 9, укључујући и објашњење зашто је тај метод прикладан;

(б) ако ентитет сматра да обелодањивање које је дао, било да је у извештају о финансијској позицији или у напоменама, ради усаглашавања са захтевима из параграфа 9(ц), 10(а) или 10А(а) или параграфа 5.7.7(а) IFRS 9 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;

(ц) детаљан опис методологије или методологија које су коришћене за одређивање да ли би презентовање ефеката промена кредитног ризика обавезе кроз остали укупан резултат узроковало или повећало рачуноводствени несклад у билансу успеха (видети параграфе 5.7.7 и 5.7.8 IFRS 9). Ако се од ентитета захтева да презентује ефекте промена кредитног ризика обавезе у билансу успеха (видети параграф 5.7.8 IFRS 9), обелодањивање мора да укључи и детаљан опис економског односа описаног у параграфима Б5.7.6 IFRS 9.

Инвестиције у инструменте капитала исказане по фер вредности кроз остали укупан резултат

11А Ако је ентитет означио инвестиције у инструменте капитала да буду одмерене по фер вредности кроз остали укупан резултат, као што је дозвољено параграфом 5.7.5 IFRS 9, ентитет обелодањује:

(а) које инвестиције у инструменте капитала су означене да се одмеравају по фер вредности кроз остали укупан резултат;

(б) разлоге за примену ове алтернативне презентације;

(ц) фер вредност сваке такве инвестиције на крају извештајног периода;

(д) дивиденде признате током периода, уз засебно приказивање оних које се односе на инвестиције чије је признавање престало током извештајног

периода и оних које се односе на инвестиције које се држе на крају извештајног периода;

(е) сви преноси укупних добитака или губитака у капиталу током периода укључујући и разлоге за такве преносе.

11Б Ако је ентитет престао са признавањем инвестиција у инструменте капитала одмерене по фер вредности кроз остали укупан резултат, треба да обелодани:

(а) разлоге за отуђење инвестиција;

(б) фер вредност инвестиција на датум престанка признавања;

(ц) укупан добитак или губитак од отуђења.

Рекласификација

12–12А [Брисан]

12Б Ентитет обелодањује ако је, у текућем или претходним извештајним периодима, рекласификовао било које финансијско средство у складу са параграфом 4.4.1 IFRS 9. За сваки такав догађај, ентитет обелодањује:

(а) датум рекласификације;

(б) детаљно објашњење промене пословног модела и квалитативни опис ефеката те промене на финансијске извештаје ентитета;

(ц) износ рекласификован у и ван сваке од категорија.

12Ц За сваки извештајни период после рекласификације до престанка признавања, ентитет треба да изврши обелодањивање за рекласификације из категорије фер вредности кроз биланс успеха тако да се одмеравање врши по амортизованој набавној вредности или фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 4.4.1 IFRS 9:

(а) ефективну каматну стопу одређену на датум рекласификације; и

(б) признати приход од камате.

12Д Ако је, од датума последњег годишњег извештаја, ентитет рекласификовао финансијска средства из категорије фер вредности кроз остали укупан резултат тако да се одмеравање врши по амортизованој набавној вредности или из категорије фер вредности кроз биланс успеха тако да се одмеравање врши по амортизованој набавној вредности кроз остали укупан резултат, ентитет треба да обелодани:

(а) фер вредност финансијског средства на крају извештајног периода; и

(б) фер вредност добитка или губитка који би био приказан у билансу успеха или осталом укупном резултату током извештајног периода ако финансијска средства не би била рекласификована.

13 [Брисан]

Пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза

13А Обелодањивања у параграфима 13Б–13Е допуњавају друге захтеве за обелодањивањем у овом IFRS и обавезна су за све признате финансијске инструменте који се пребијају у складу са параграфом 42 у IAS 32. Та обелодањивања се такође примењују на признате финансијске инструменте који су предмет извршивог споразума о укупном поравнању или сличног споразума, без обзира на то да ли се они пребијају у складу са параграфом 42 у IAS 32.

13Б Ентитет обелодањује информације које омогућују корисницима његових финансијских извештаја да процене ефекте или потенцијалне ефекте аранжмана о поравнању на финансијску позицију ентитета. То укључује и ефекте или потенцијалне ефекте права на пребијање повезана са признатим финансијским средствима и признатим финансијским обавезама ентитета који су у делокругу параграфа 13А.

13Ц Да би се испунили циљеви из параграфа 13Б, ентитет одвојено обелодањује, на крају извештајног периода, следеће квантитативне информације за призната финансијска средства и признате финансијске обавезе који су у делокругу параграфа 13А:

(а) бруто износе тих признатих финансијских средстава и признатих финансијских обавеза;

(б) износе који су пребијени у складу са критеријумом из параграфа 42 у IAS 32, приликом обрачуна нето износа приказаних у извештају о финансијској позицији;

(ц) нето износе приказане у извештају о финансијској позицији;

(д) износе који су предмет извршивог споразума о укупном поравнању или сличног споразума, а који нису на други начин обухваћени параграфом 13Ц(б), укључујући:

(i) износе повезане са признатим финансијским инструментима који не испуњавају неке или све критеријуме за пребијање из параграфа 42 у IAS 32; и

(ii) износе повезане са финансијским колатералом (укључујући готовински колатерал); и

(е) нето износ после одбитка износа под (д) од износа под (ц) горе.

Информације захтеване у овом параграфу се приказују у табеларном формату, одвојено за финансијска средства и за финансијске обавезе, осим ако други формат није прикладнији.

13Д Укупан износ обелодањен у складу са 13Ц(д) за инструмент је ограничен на износ из параграфа 13Ц(ц) за тај инструмент.

13Е Ентитет укључује опис у обелодањивању о правима на пребијање повезаним са признатим финансијским средствима и признатим финансијским обавезама ентитета који су предмет извршивих споразума о укупном поравнању и сличних аранжмана обелодањених у складу са параграфом 13Ц(д), укључујући и природу тих права.

13Ф Ако су информације захтеване у параграфу 13Б–13Е обелодањене у више од једне напомене уз финансијске извештаје, ентитет ће назначити повезаност између напомена.

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 3.2.23(а) IFRS 9; и

(б) услове који 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 заложи 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) услове који се односе на коришћење колатерала.

Рачун резервисања за губитке повезане са кредитима

16 [Брисан]

16А Књиговодствена вредност финансијских средстава одмерених по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 4.1.2 IFRS 9 није умањена за резервисање за губитке па се у евиденцији ентитета не презентује резервисање за губитке засебно у извештају о финансијској позицији као умањење књиговодствене вредности финансијског средства. Међутим, ентитет треба да обелодани резервисање за губитке у напоменама уз финансијске извештаје.

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 кршење 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 одмеравају 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 или накнадно у складу са параграфом 6.7.1 IFRS 9, као и оне нето добитке или нето губитке од финансијских средстава или финансијских обавеза који се обавезно одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9 (на пример, финансијске обавезе које су дефинисане као оне које се држе ради трговања у IFRS 9. За финансијске обавезе означене као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха, ентитет треба засебно да прикаже износ добитка или губитка признат у осталом укупном резултату и износ признат у билансу успеха;

(ii–iv) [брисан]

(v) финансијских обавеза одмерених према амортизованој вредности;

(vi) финансијских средстава одмерених према амортизованој вредности;

(vii) инвестиција у инструменте капитала означене по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 5.7.5. IFRS 9;

(viii) финансијска средства одмерена по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 4.1.2А IFRS 9, приказујући одвојено износ добитка или губитка који се признаје извештају о осталом укупном резултату током периода и износ рекласификован по престанку признавања из акумулираног осталог укупног резултата у биланс успеха за период.

(б) укупни приход од камате и укупне трошкове од камате (израчунате коришћењем метода ефективне камате) за финансијска средства која су одмерена по амортизованој вредности или која су одмерена по фер вредности кроз остали укупан резултат у складу са параграфом 4.1.2А IFRS 9 (приказујући ове износе одвојено); или финансијске обавезе које се не одмеравају 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 и 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) [брисан]

(е) [брисан]

20А Ентитет треба да обелодани анализу добитка или губитка признатог у извештају о укупном резултату који проистиче из престанка признавања финансијских средстава одмерених по амортизованој вредности, приказујући одвојено износ добитка или губитка који проистиче из престанка признавања тих финансијских средства. Ово обелодањивање треба да укључи разлоге за престанак признавања ових финансијских средстава.

Друга обелодањивања

Рачуноводствене политике

21 У складу са параграфом 117 IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидираном 2007. године), ентитет обелодањује своје значајне рачуноводствене политике укључујући основу (или основе) за одмеравање коришћену приликом састављања финансијских извештаја и остале рачуноводствене политике које су релевантне за разумевање финансијских извештаја.

Рачуноводство хеџинга

21А Ентитет треба да примени захтеве у погледу обелодањивања из параграфа 21Б–24Ф за оне изложености ризику за које ентитет врши хеџинг

и за које је одабрао да примењује рачуноводство хеџинга. Рачуноводство хеџинга треба да пружа информације о:

(а) стратегији управљања ризиком ентитета и како се она примењује на управљање ризиком;

(б) како активности хеџинга ентитета могу да утичу на износ, рокове и неизвесност његових будућих токова готовине; и

(ц) ефекат који је рачуноводство хеџинга имало на извештај о финансијској позицији ентитета, извештају о укупном приходу и извештају о променама на капиталу.

21Б Ентитет треба да презентује захтевана обелодањивања у једној напомени или посебном одељку у својим финансијским извештајима. Међутим, ентитет не мора да дуплира информације које су већ презентоване на другом месту, под условом да су информације обухваћене унакрсним упућивањем из финансијских извештаја на неки други извештај, као што је коментар руководства или извештај о ризику, који су доступни корисницима финансијских извештаја под истим условима као и финансијски извештаји и у исто време. Без информација укључених унакрсним упућивањем, финансијски извештаји су непотпуни.

21Ц Када се у параграфима 22А–24Ф од ентитета захтева да одвоји обелодањене информације према категорији ризика, ентитет одређује сваку категорију ризика на основу изложености ризику за коју ентитет одлучи да врши хеџинг и за коју се примењује рачуноводство хеџинга. Ентитет одређује категорије ризика доследно за сва обелодањивања рачуноводства хеџинга.

21Д У циљу испуњавања циљева из параграфа 21А, ентитет (осим ако није другачије назначено у наставку) одређује колико детаља треба да се обелодани, колико треба да се истакну различити аспекти захтева који се тичу обелодањивања, одговарајући степен агрегирања или рашчлањивања и да ли корисници финансијских извештаја захтевају додатна објашњења за процену обелодањених квантитативних информација. Међутим, ентитет треба да користи исти степен агрегирања или рашчлањивања који користи за захтеве у погледу обелодањивања повезаних информација у овом IFRS и IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*.

Стратегија управљања ризиком

22 [Брисан]

22А Ентитет треба да објасни своју стратегију управљања ризицима за сваку категорију изложености ризику за коју одлучи да врши хеџинг и за коју се примењује рачуноводство хеџинга. Ово објашњење треба да омогући корисницима финансијских извештаја да процене (на пример):

(а) како настаје сваки ризик;

(б) како ентитет управља сваким појединим ризиком; то укључује да ли ентитет врши хеџинг неке ставке у целини за све ризике или врши хеџинг ризика компоненте (или компоненти) ставке и зашто;

(ц) степен изложености ризику којим ентитет управља.

22Б Да би се испунили услови из параграфа 22А, информације треба да садрже (али нису ограничене на) опис:

(а) инструмената хеџинга који се користе (и како се користе) како би се извршио хеџинг изложености ризику;

(б) како ентитет одређује економски однос између ставке хеџинга и инструмента хеџинга ради процене ефективности хеџинга; и

(ц) како ентитет одређује коефицијент хеџинга и који су извори неефективности хеџинга.

22Ц Када ентитет означи специфичну компоненту ризика као ставку хеџинга (видети параграф 6.3.7 IFRS 9= треба да, поред обелодањивања захтеваних параграфима 22А и 22Б, прикаже и квалитативне или квантитативне информације о:

(а) томе како је ентитет одредио компоненту ризика која је означена као ставка хеџинга (укључујући опис природе односа између компоненте ризика и ставке у целини);

(б) томе како се компонента ризика односи на ставку у целини (на пример, означена компонента ризика која је историјски покривена у просеку 80 процената промене фер вредности ставке у целини).

Износ, време и неизвесност будућих токова готовине

23 [Брисан]

23А Осим у случају примене изузећа из параграфа 23Ц, ентитет обелодањује по категоријама ризика квантитативне информације да би омогућио корисницима финансијских извештаја да процене услове инструмената хеџинга и како утичу на износ, време и неизвесност будућих токова готовине ентитета.

23Б Да би испунио захтев из параграфа 23А, ентитет треба да прикаже детаљну анализу у којој је обелодањено:

(а) профил временских рокова номиналног износа инструмента хеџинга; и

(б) по потреби, просечну цену или стопу (на пример, утврђена или форвард цена) инструмента хеџинга.

23Ц У ситуацијама у којима ентитет често „ресетује” (то јест, прекида и поново покреће) односе хеџинга зато што се инструмент хеџинга и ставка хеџинга често мењају (то јест, ентитет примењује динамички процес у коме изложеност и инструменти хеџинга који се користе за управљање

изложеношћу не остају исти дуже време – као у примеру у параграфу Б6.5.24(б) IFRS 9) ентитет:

(а) је изузет од захтева који се тичу обелодањивања из параграфа 23А и 23Б;

(б) обелодањује:

(i) информације о тома каква је основна стратегија управљања ризиком у вези са тим односима хеџинга;

(ii) опис како одражава своју стратегију управљања ризиком применом рачуноводства хеџинга и означавања тих одређених односа хеџинга; и

(iii) показатељ колико често се однос хеџинга прекида и поново покреће као део процеса ентитета у вези са тим односима хеџинга.

23Д Ентитет обелодањује по категоријама ризика опис извора неефективности хеџинга од којих се очекује да утичу на однос хеџинга током његовог трајања.

23Е Ако се појаве други извори неефективности хеџинга у односу хеџинга, ентитет обелодањује те изворе по категорији ризика и објашњава због чега је дошло до неефективности хеџинга.

23Ф За хеџинг токова готовине, ентитет обелодањује опис свих предвиђених трансакција за које је коришћено рачуноводство хеџинга у претходном периоду, али које се не очекује у будућности.

Ефекти рачуноводства хеџинга на финансијску позицију и перформансе

24 [Брисан]

24А Ентитет обелодањује, у форми табеле, следеће износе који се односе на ставке означене као инструменти хеџинга појединачно по категоријама ризика за сваки тип хеџинга (хеџинг фер вредности, хеџинг готовине или хеџинг нето инвестиција у иностранo пословање).

(а) књиговодствену вредност инструмента хеџинга (финансијска средства одвојено од финансијских обавеза);

(б) билансну позицију у извештају о финансијској позицији која укључује инструмент хеџинга;

(ц) промену фер вредности инструмента хеџинга која се користи као основа за признавање неефикасности хеџинга за тај период; и

(д) номиналне износе (укључујући количине као што су тоне или кубни метри) инструмента хеџинга.

24Б Ентитет обелодањује, у форми табеле, следеће износе који се односе на ставке хеџинга појединачно по категоријама ризика за сваки тип хеџинга:

(а) за хеџинг фер вредности:

(i) књиговодствени износ ставке хеџинга признат у извештају о финансијској позицији (презентација средстава одвојено од обавеза);

(ii) акумулирани износ кориговања хеџинга фер вредности ставке хеџинга укључене у књиговодствену вредност ставке хеџинга признате у извештају о финансијској позицији (презентација средстава одвојено од обавеза);

(iii) билансну позицију у извештају о финансијској позицији која укључује ставку хеџинга;

(iv) промену вредности ставке хеџинга која се користи као основа за признавање неефикасности хеџинга за тај период; и

(v) акумулирани износ кориговања хеџинга фер вредности које остану у извештају о финансијској позицији за све ставке хеџинга које су престале да се коригују за добитке и губитке у складу са параграфом 6.5.10 IFRS 9.

(б) за хеџинг токова готовине и хеџинг нето инвестиција у иностранa пословања:

(i) промену вредности ставке хеџинга која се користи као основа за признавање неефективности хеџинга за период (то јест за хеџинг токова готовине промену вредности која је коришћена за утврђивање неефективности признатог хеџинга у складу са параграфом 6.5.11 (ц) IFRS 9);

(ii) салдо резерве хеџинга токова готовине и салдо резерве за превођење стране валуте за континуирани хеџинг који се обрачунава у складу са параграфима 6.5.11 и 6.5.13 (а) IFRS 9; и

(iii) остала салда резерви хеџинга токова готовине и резерви за превођење стране валуте из било ког односа хеџинга за који се више не примењује рачуноводство хеџинга.

24Ц Ентитет обелодањује, у форми табеле, следеће износе појединачно по категоријама ризика за сваки тип хеџинга:

(а) за хеџинг фер вредности:

(i) неефективност хеџинга – то јест, разлику између добитака или губитака хеџинга инструмента хеџинга и ставке хеџинга – признатих у билансу успеха (или осталом укупном резултату за хеџинг инструмента капитала за који је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5 IFRS); и

(ii) билансну позицију у извештају о укупном резултату која укључује признату неефективност хеџинга;

(б) за хеџинг токова готовине и хеџинг нето инвестиција у иностранa пословања:

(i) добитке или губитке по основу хеџинга за извештајни период који су признати у осталом укупном резултату;

(ii) неефикасност хеџинга призната у добитку или губитку;

(iii) билансну позицију у извештају о укупном резултату која укључује признату неефективност хеџинга;

(iv) износ рекласификован из резерви хеџинга готовине или резерви за превођење стране валуте у добитак или губитак као корекција услед рекласификације (видети IAS 1) (прављење разлике између износа за које је раније коришћено рачуноводство хеџинга, али за које се више не очекује хеџинг будућих токова готовине, и износа који су пренети јер је ставка хеџинга утицала на добитак или губитак);

(v) билансну позицију у извештају о укупном резултату која укључује корекцију услед рекласификације (видети IAS 1); и

(vi) за хеџинге нето позиција, добитке или губитке по основу хеџинга признате у посебној ставци у билансу успеха (видети параграф 6.6.4 IFRS 9).

24Д Када обим односа хеџинга за који се примењује изузеће из параграфа 23Ц не представља верно нормалне количине у току периода (то јест, обим на дан извештавања не одражава обим у току периода) ентитет обелодањује ту чињеницу и разлог због којег сматра да количине нису верно представљене.

24Е Ентитет треба да прикаже усклађивање за сваку компоненту капитала и анализу осталог укупног резултата у складу са IAS 1, који када се узму заједно:

(а) у најмањој мери приказују разлике између износа који се односе на обелодањивања у параграфу 24Ц(б)(i) и (б)(iv) као и износа који су рачуноводствено обухваћени у складу са параграфом 6.5.11(д)(i) и (д)(iii) IFRS 9;

(б) приказују разлике између износа који су повезани са временском вредношћу опција за хеџинг ставки хеџинга које су повезане са трансакцијама и износе повезане са временском вредношћу опција за хеџинг ставки хеџинга које се односе на временске периоде када ентитет рачуноводствено обухвата временску вредност опције у складу са параграфом 6.5.15 IFRS 9; и

(ц) приказује разлике између износа који су повезани са форвард елементима форвард уговора и распона девизне основице финансијских инструмената који се користе за хеџинг ставки хеџинга које су повезане са трансакцијама и износа који су повезани са форвард елементима форвард уговора и распона девизне основице финансијских инструмената који се користе за хеџинг ставки хеџинга које се односе на временске периоде када

ентитет рачуноводствено обухвата временску вредност опције у складу са параграфом 6.5.16 IFRS 9.

24Ф Ентитет обелодањује информације које се захтевају у параграфу 24Е појединачно по категорији ризика. Ово рашчлањивање на основу ризика може да се прикаже у напоменама уз финансијске извештаје.

Опција означавања кредитне изложености као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха

24Г Ако је ентитет означио финансијски инструмент или један његов део, као одмерен по фер вредности кроз биланс успеха, зато што користи кредитни дериват за управљање кредитним ризиком тог финансијског инструмента, ентитет треба да обелодани:

(а) за кредитне деривате који су коришћени за управљање кредитним ризиком финансијских инструмената који су означени као одмерени по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 6.7.1 IFRS 9, усклађивање свих номиналних износа и фер вредности на почетку и на крају периода;

(б) добитак или губитак признат у билансу успеха при означавању финансијског инструмента или неког његовог дела, као одмереног по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 6.7.1 IFRS 9; и

(ц) приликом престанка одмеравања финансијског инструмента или неког његовог дела, по фер вредности кроз биланс успеха, фер вредност тог финансијског инструмента која је постала нова књиговодствена вредност у складу са параграфом 6.7.4 IFRS 9 и повезани номинални износ или износ главнице (осим за обезбеђивање упоредних информација у складу са IAS 1, ентитет не мора да наставља са овим обелодањивањем у наредним периодима).

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.

27–27Б [Брисан]

28 У неким случајевима ентитет не признаје добитак или губитак приликом почетног признавања финансијског средства или финансијске обавезе, зато што фер вредност није поткрепљена котираном ценом на активном тржишту за истоветно средство или обавезу (тј. инпут нивоа 1), нити је заснована на

техници процене вредности која користи само уочљиве податке са тржишта (видети параграфе Б5.1.2А у IFRS 9). У таквим случајевима, ентитет обелодањује по класи финансијског средства или финансијске обавезе:

(а) своју рачуноводствену политику за признавање добитка или губитка произашлих из разлике између фер вредности приликом почетног признавања и цене трансакције, чиме се одражавају фактори (укључујући време) које би тржишни учесници узели у обзир приликом формирања цене средства или обавезе (видети параграф Б5.1.2А(б) у IFRS 9);

(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;

(ц) зашто је ентитет закључио да цена трансакције није најбољи доказ фер вредности, укључујући и опис доказа којима се поткрепљује фер вредност.

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) [брисан]

(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(ц), ентитет обелодањује информације које помажу корисницима финансијских извештаја да направе сопствене процене о обиму могућих разлика између књиговодствене вредности тих уговора 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.

32А Обезбеђивање квалитативних обелодањивања у оквиру квантитативних обелодањивања омогућује корисницима да повежу истородна обелодањивања и да тако формирају општу слику о природи и обиму ризика који проистичу из финансијских инструмената. Међусобни однос између квалитативних и квантитативних обелодањивања доприноси обелодањивању информација на начин који боље омогућава корисницима да процене изложеност ентитета ризицима.

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 под (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 35А–42, у мери у којој она нису дата под (а);

(ц) концентрације ризика уколико оне нису очигледне из обелодањивања датих под (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

Делокруг и циљеви

35А Ентитет треба да примењује захтеве у погледу обелодањивања из параграфа 35Ф–35Н на финансијске инструменте на које се примењују захтеви у погледу умањења вредности из IFRS 9. Међутим:

(а) за робна потраживања, уговорна средства и потраживања по основу лизинга, параграф 35Ј(а) примењује се на она робна потраживања, уговорна средства и потраживања по основу лизинга за која се очекивани губитак по основу кредита за време његовог трајања признаје у складу са параграфом 5.5.15 IFRS 9, ако се та финансијска средства модификују 30 дана после рока доспећа; и

(б) параграф 35К(б) не примењује се на потраживања по основу лизинга.

35Б Обелодањивања кредитног ризика извршена у складу са параграфима 35Ф–35Н омогућиће корисницима финансијских извештаја да разумеју ефекат кредитног ризика на износ, време и неизвесност будућих токова готовине. Да би се постигао овај циљ, обелодањивања кредитног ризика треба да садрже:

(а) информације о пракси управљања кредитним ризиком ентитета и начин на који се односе на признавање и одмеравање очекиваних кредитних губитака, укључујући методе, претпоставке и информације које се користе за одмеравање очекиваних кредитних губитака;

(б) квантитативне и квалитативне информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процењују износе у финансијским извештајима који произилазе из очекиваних кредитних губитака, укључујући промене у износу очекиваних кредитних губитака и разлоге за те промене; и

(ц) информације о изложености ентитета кредитном ризику (то јест кредитном ризику који је саставни део финансијских средстава ентитета и обавезе продужења кредита) укључујући значајне концентрације кредитног ризика.

35Ц Ентитет не мора да дуплира информације које су већ презентоване на другом месту, под условом да су информације обухваћене унакрсним упућивањем из финансијских извештаја на неки други извештај, као што је коментар руководства или извештај о ризику, који су доступни корисницима финансијских извештаја под истим условима као и финансијски извештаји и у исто време. Без информација укључених унакрсним упућивањем, финансијски извештаји су непотпуни.

35Д У циљу испуњавања циљева из параграфа 35Б, ентитет треба да (осим ако је другачије назначено) размотри колико детаља треба обелоданити, у коликој мери треба да се истакну различити аспекти захтева у погледу обелодањивања, одговарајући ниво агрегације или рашчлањивања и да ли су корисницима финансијских извештаја потребна додатна објашњења за процену обелодањених квантитативних информација.

35Е Ако обелодањивања извршена у складу са параграфима 35Ф–35Н нису довољна за испуњавање циљева из параграфа 35Б, ентитет треба да обелодани додатне информације које су неопходне за испуњавање тих циљева.

Праксе управљања кредитним ризиком

35Ф Ентитет треба да објасни своје праксе управљања кредитним ризиком и начин на који се односе на признавање и одмеравање очекиваних кредитних губитака. За испуњавање овог циља ентитет треба да обелодани информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да стекну разумевање и врше процене о томе:

(а) како је ентитет одредио да ли се кредитни ризик финансијских инструмената значајно повећао од почетног признавања, укључујући и то да ли и како:

(i) се за финансијске инструменте сматра да имају низак кредитни ризик у складу са параграфом 5.5.10 у IFRS 9, укључујући класе финансијских инструмената на које се примењује; и

(ii) је оспорена претпоставка у параграфу 5.5.11 IFRS 9, да је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања када је рок доспећа финансијских средстава прошао више од 30 дана;

(б) дефиниције кршења уговорних обавеза и разлози због којих је ентитет одабрао те дефиниције;

(ц) како су инструменти груписани ако су очекивани кредитни губици одмерени на колективној основи;

(д) како је ентитет одредио да ли су финансијска средства она којима је вредност умањена по основу кредита;

(е) политика ентитета у погледу отписа средстава, укључујући индикаторе да нема разумног очекивања повраћаја средстава и информације о политици за финансијска средства која су отписана али и даље могу да буду предмет принудног извршења; и

(ф) како су примењени захтеви из параграфа 5.5.12 IFRS 9 за модификацију уговорних токова готовине финансијских средстава, укључујући и то како ентитет:

(i) одређује да ли се кредитни ризик за финансијско средство које је модификовано док је резервисање за губитак одмеравано у износу једнаком очекиваним кредитним губицима за време његовог трајања, побољшао у мери у којој се резервисање за губитке враћа на одмеравање у износу који је једнак дванаестомесечном очекиваном кредитном губитку у складу са параграфом 5.5.5 IFRS 9; и

(ii) прати у којој мери се резервисање финансијских средстава која испуњавају критеријуме из (i) накнадно одмерава у износу једнаком очекиваним кредитним губицима за време његовог трајања у складу са параграфом 5.5.3 IFRS 9.

35Г Ентитет објашњава инпуте (улазне информације), претпоставке и технике процене који се користе за примену захтева из Одељка 5.5 IFRS 9. За ову сврху ентитет мора да обелодани:

(а) основу за инпуте (улазне информације), претпоставке и технике процене који се користе:

(i) за одмеравање очекиваног кредитног губитка за дванаест месеци и цело трајање кредита;

(ii) за одређивање да ли се кредитни ризик финансијских инструмената значајно повећао после почетног признавања; и

(iii) за одређивање да ли је дато финансијско средство финансијско средство са вредношћу умањеном по основу кредита.

(б) како су информације оријентисане према будућности уграђене у одређивање очекиваних кредитних губитака, укључујући и употребу макроекономских информација; и

(ц) промене у техникама процене или значајним претпоставкама спроведеним током извештајног периода и разлоге за те промене.

Квантитативне и квалитативне информације о износима који су проистекли из очекиваних кредитних губитака

35Х У циљу објашњавања промена у резервисању за губитке и разлога за те промене, ентитет треба да прикаже, по класама финансијских инструмената, усклађивање између почетног салда и завршног салда резервисања за губитке, у табели, приказујући одвојено промене током периода за:

(а) резервисање за губитак одмерено по износу једнаком очекиваном кредитном губитку за дванаест месеци;

(б) резервисање за губитак одмерено по износу једнаком очекиваном кредитном губитку за цело трајање кредита за:

(i) финансијске инструменте за које се кредитни ризик значајно повећао од почетног признавања али који нису финансијска средства чија је вредност умањена по основу кредита;

(ii) финансијска средства чија је вредност умањена по основу кредита на датум извештавања (али која нису купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства);

(iii) потраживања од продаје, средства од уговора или потраживања по основу лизинга за која су резервисања за губитке одмерена у складу са параграфом 5.5.15 IFRS 9;

(ц) купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства. Поред усклађивања, ентитет обелодањује укупан износ недисконтованих очекиваних кредитних губитака приликом почетног признавања финансијских средстава почетног признатих током извештајног периода.

35И Да би се корисницима финансијских извештаја омогућило да разумеју промене у резервисању за губитке обелодањене у складу са ставом 35Х, ентитет треба да наведе објашњење о томе како су значајне промене у бруто књиговодственој вредности финансијских инструмената током тог периода допринеле променама резервисања за губитак. Информације треба да се наведу посебно за финансијске инструменте који представљају резервисање за губитак из параграфа 35Х (а)-(ц) и укључују релевантне квалитативне и квантитативне информације. Примери промена у бруто књиговодственој вредности финансијских инструмената који су допринели променама резервисања за губитак могу укључивати:

(а) промене које су последица тога што је финансијски инструмент настао или је стечен током извештајног периода;

(б) модификације уговорних токова готовине за финансијска средства која за последицу немају престанак признавања тих финансијских средства у складу са IFRS 9;

(ц) промене настале услед престанка признавања финансијских инструмената (укључујући и оне који су отписани) током извештајног периода; и

(д) промене које проистичу из тога да ли је резервисање за губитак одмерено по износу који је једнак очекиваном кредитном губитку за дванаест месеци или за цело трајање кредита.

35J Да би се корисницима финансијских извештаја омогућило да разумеју природу и ефекте модификација уговорних токова готовине од финансијских средстава која за последицу немају престанак признавања и ефекте таквих модификација на одмеравање очекиваних кредитних губитака, ентитет обелодањује:

(а) амортизовану набавну вредност пре модификације и нето добитак или губитак од модификације признат за финансијска средства за која су уговорени новчани токови измењени у току извештајног периода, док је резервисање за губитак одмерено у износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током целог трајања кредита; и

(б) бруто књиговодствена вредност на крају извештајног периода за финансијска средства која су модификована после почетног признавања у тренутку када је резервисање за губитак одмерено по износу који је једнак

очекиваним кредитним губицима током целог трајања кредита и за која се резервисање за губитак променило током извештајног периода по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током дванаест месеци.

35К Да би се корисницима финансијских извештаја омогућило да разумеју ефекте колатерала и других повећања кредитног бонитета који проистичу из очекиваних кредитних губитака, ентитет треба да обелодани по класи 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 поравнању који се не квалификују за пребијање у складу са IAS 32);

(б) наративни опис колатерала који се поседује или другог повећања кредитног бонитета, укључујући:

(i) опис врсте и квалитета држаног колатерала;

(ii) објашњење свих значајних промена квалитета тих колатерала или повећања кредитног бонитета као резултат погоршања или промена у колатералним политикама ентитета током извештајног периода; и

(iii) информације о финансијским инструментима за које је ентитет признао резервисање за губитак због колатерала;

(ц) квантитативне информације о колатералу који се држи као обезбеђење и других повећања кредитног бонитета (на пример, квантификација обима у ком колатерал и друга повећања кредитног бонитета ублажавају кредитни ризик) за кредитно обезвређена финансијска средства.

35Л Ентитет треба да обелодани неизмирени износ уговорних обавеза за финансијска средства која су отписана током извештајног периода и која и даље могу да буду предмет принудног извршења;

Изложеност кредитном ризику

35М Да би се омогућило корисницима финансијских извештаја да процене изложеност кредитном ризику ентитета и да разумеју значајне концентрације кредитног ризика, ентитет треба да, према бонитетима за оцену кредитног ризика, обелодањује бруто књиговодствену вредност финансијске имовине и изложеност кредитном ризику за обавезе по основу кредита и за уговоре о финансијским гаранцијама. Ове информације треба да се обезбеђују одвојено за финансијске инструменте:

(а) за које се резервисање за губитке одмерава у износу који је једнак дванаестомесечном очекиваном кредитном губитку;

(б) за које се резервисање за губитак одмерава по износу једнаком очекиваном кредитном губитку за цело трајање кредита за:

(i) финансијске инструменте за које се кредитни ризик значајно повећао од почетног признавања али који нису финансијска средства чија је вредност умањена по основу кредита;

(ii) кредитно обезвређена финансијска средства на датум извештавања (али купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства);

(iii) потраживања од продаје, средства од уговора или потраживања по основу лизинга за која су резервисања за губитке одмерене у складу са параграфом 5.5.15 IFRS 9;

(ц) купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства

35Н За потраживања од продаје, средства од уговора или потраживања по основу лизинга за која ентитет примењује параграф 5.5.15 IFRS 9, информације обезбеђене у складу са параграфом 35М могу да се заснивају на матрици резервисања (видети параграф Б5.5.35 IFRS 9).

36 За све финансијске инструменте у делокругу овог IFRS, али за које се не примењују захтеви у погледу умањења вредности из IFRS 9, 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 поравнању који се не квалификују за пребијање у складу са IAS 32); ово обелодањивање није обавезно за финансијске инструменте чија књиговодствена вредност најбоље приказује максималну изложеност кредитном ризику;

(б) опис колатерала који се поседује као обезбеђење и других врста кредитне заштите, и њихових финансијских ефеката (нпр. квантификовање обима у коме колатерал или друга кредитна заштита ублажавају кредитни ризик) везано за износ који најбоље приказује максималну изложеност кредитном ризику (било да је то обелодањено под (а) или представљено у књиговодственој вредности финансијског инструмента);

(ц) [брисан]

(д) [брисан]

37 [Брисан]

Колатерал и друга прибављена повећања кредитног бонитета

38 Када ентитет прибави финансијска или нефинансијска средства током периода узимајући колатерал који држи као обезбеђење или се позива на друга повећања кредитног бонитета (на пример, гаранције), а таква средства задовољавају критеријуме признавања из других IFRS, ентитет обелодањује за таква средства која се држе на датум извештавања:

(а) природу и књиговодствену вредност 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 недериватне финансијске обавезе (укључујући и издате уговоре о финансијској гаранцији) која приказује преостала уговорна доспећа;

(б) анализу доспећа за дериватне финансијске обавезе. Анализа доспећа укључује преостала уговорна доспећа за оне дериватне финансијске обавезе за које су уговорна доспећа кључна за разумевање временске динамике токова готовине (видети параграф Б11Б);

(ц) 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 методима 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 нису репрезентативне.

Преноси финансијских средстава

42А Захтеви за обелодањивањем у параграфима 42Б–42Х који се односе на преносе финансијских средстава допуњују остале захтеве за обелодањивањем у овом IFRS. Ентитет презентује обелодањивања захтевана у параграфима 42Б–42Х у једној напомени у својим финансијским извештајима. Ентитет пружа захтевана обелодањивања за све преносе финансијских средстава за која није дошло до престанка признавања, и на настављања повезаности са пренетим средствима која постоје на датум извештавања, без обзира на то кад се десила повезана трансакција преноса. За сврхе примене захтева за обелодањивањем у тим параграфима, ентитет врши пренос финансијског средства (пренето финансијско средство) у целости или у делу ако, и само ако, он или:

(а) преноси уговорна права на примање токова готовине од тог финансијског средства; или

(б) задржава уговорна права на примање токова готовине од тог финансијског средства, али преузима уговорну обавезу да исплаћује токове готовине једном или више прималаца у аранжману.

42В Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја:

(а) да разумеју однос између пренетих финансијских средстава чији престанак признавања није потпун и повезане обавезе; и

(б) да процене природу и ризике повезане са настављањем ентитета у финансијским средствима која су предмет престанка признавања.

42Ц За сврхе примене захтева за обелодањивањем из параграфима 42Е–42Х, ентитет има настављање учешћа у пренетом финансијском средству ако, у склопу тог преноса, ентитет задржава било који део уговорних права или обавеза својствених пренетом финансијском средству или стиче било која нова уговорна права или обавезе које се односе на преносе финансијског средства. За сврхе примене захтева за обелодањивањем у параграфима 42Е–42Х, следеће не представља настављање учешћа:

(а) уобичајене изјаве и гаранције које се односе на преносе који су предмет криминалних радњи и концепата разумности, поштене намере и добре пословне праксе који би могли да пониште пренос као резултат правне мере;

(б) форвард уговори, уговори о опцијама и други уговори за поновно стицање пренетог финансијског средства, за које је уговорена цена (или цена извршења) фер вредност пренетог финансијског средства; или

(ц) споразум према коме ентитет задржава уговорна права да добија токове готовине од финансијског средства, али преузима уговорну обавезу да плаћа токове готовине једном или више ентитета, где су услови из параграфа 3.2.5(а)–(ц) у IFRS 9 испуњени.

Пренета финансијска средства која нису предмет потпуног престанка признавања

42Д Ентитет може да изврши пренос финансијских средстава на такав начин да се део или сва финансијска средства не квалификују за престанак признавања. Да би се испунили циљеви утврђени параграфом 42Б(а), ентитет обелодањује на сваки датум извештавања, за сваку класу пренетих финансијских средстава која нису предмет потпуног престанка признавања:

(а) природу пренетих средстава;

(б) природу ризика и користи по основу власништва којима је ентитет изложен;

(ц) опис природе односа између пренетих средстава и повезаних обавеза, укључујући ограничења за располагање пренетим средствима од стране извештајног ентитета која проистичу из самог преноса;

(д) када друга уговорна страна (друге уговорне стране) за повезане обавезе има (имају) само право накнаде од пренетих средстава, табелу која приказује фер вредности пренетих средстава, фер вредности повезаних обавеза и нето позицију (разлика између фер вредности пренетих средстава и повезаних обавеза);

(е) када ентитет наставља да признаје пренета средства у целости, књиговодствене вредности пренетих средстава и повезаних обавеза;

(ф) када ентитет наставља да признаје средства до нивоа до кога је настављено његово учешће (видети параграфе 3.2.6(ц)(ii) у 3.2.16 у IFRS 9), укупну књиговодствену вредност првобитних средстава пре преноса, књиговодствену вредност средстава које ентитет наставља да признаје, и књиговодствену вредност повезаних обавеза.

Пренета финансијска средства која су предмет потпуног престанка признавања

42Е Да би се испунили циљеви из параграфа 42B(b), када ентитете престане да признаје пренета финансијска средства у потпуности (видети параграфе 3.2.6(а) и (ц)(i) у IFRS 9), али настави да са њима има учешће, ентитет обелодањује, као минимум, за сваку врсту настављања учешћа на датум извештавања:

(а) књиговодствену вредност средстава и обавеза који су признати у извештају о финансијској позицији ентитета и који представљају настављање његовог учешћа у финансијским средствима која је он престао да признаје, као и билансне ставке у којима су књиговодствене вредности тих средстава и обавеза признате;

(б) фер вредност средстава и обавеза која представља настављање учешћа ентитета у финансијским средствима која је он престао да признаје;

(ц) износ који представља максималну изложеност ентитета губицима од свог настављања учешћа у финансијским средствима која је престао да признаје, као и информације о начину на који је утврђена максимална изложеност губитку;

(д) недисконтоване одливе готовине који би могли или ће бити потребни за поновну куповину финансијских средстава које је ентитет престао да признаје (нпр. извршна цена у уговору о опцији) или друге износе који се плаћају ентитету на који је средство пренето везано за пренета средства. Ако је одлив готовине варијабилан, онда се обелодањује износ који је заснован на условима важећим на сваки датум извештавања;

(е) анализу доспећа недисконтованих одлива готовине који би могли или ће бити потребни за поновну куповину финансијских средстава које је ентитет престао да признаје или других износа који се плаћају ентитету на који је средство пренето везано за пренета средства, са приказаним преосталим периодом до уговором дефинисаних доспећа везаних са ентитетовим настављањем учешћа;

(ф) квалитативне информације које објашњавају и поткрепљују квантитативна обелодањивања захтевана под (а)–(е).

42Ф Ентитет може збирно да прикаже информације захтеване у параграфу 42Е везано за појединачно средство, ако ентитет има више од једне врсте настављања учешћа у финансијском средству које је престао да признаје, и да га прикаже под само једном врстом настављања учешћа.

42Г Поред тога, ентитет обелодањује за сваку врсту настављања учешћа:

(а) добитак или губитак који се признаје на датум преноса средстава;

(б) признате приходе и расходе, како у извештајном периоду тако и кумулативно, по основу настављања учешћа ентитета у финансијским средствима које је ентитет престао да признаје (нпр. промене фер вредности дериватних инструмената);

(ц) ако укупан износ прилива од активности преноса (који се квалификује за престанак признавања) у току извештајног периода није равномерно расподељен током извештајног периода (нпр. ако се значајан део укупног износа активности преноса одвија у последњим данима извештајног периода):

(i) када је дошло до највеће активности преноса у току извештајног периода (нпр. последњих пет дана пред крај извештајног периода),

(ii) износ (нпр. повезани добици или губици) признат од активности преноса у том делу извештајног периода, и

(iii) укупан износ прилива од активности преноса у том делу извештајног периода.

Ентитет приказује ове информације за сваки период за који се презентује извештај о укупном резултату.

Допунске информације

42Х Ентитет обелодањује све допунске информације за које сматра да су потребне да би се испунили циљеви обелодањивања из параграфа 42Б.

Прва примена IFRS 9

42И У извештајном периоду који укључује датум почетка примене IFRS 9, ентитет треба да обелодани следеће податке за сваку класу финансијских средстава и финансијских обавеза на датум почетка примене:

(а) оригиналну категорију одмеравања и књиговодствену вредност утврђену у складу са IAS 39 или у складу са претходном верзијом IFRS 9 (ако је ентитет одабрао приступ да примена IFRS 9 укључује више од једног датума почетка примене за различите захтеве);

(б) нову категорију одмеравања и књиговодствену вредност у складу са IFRS 9;

(ц) износ свих финансијских средстава и финансијских обавеза у извештају о финансијској позицији који су претходно означавани као одмеравани по фер вредности кроз биланс успеха али више нису тако означени, при чему се прави разлика између оних које IFRS 9 захтева од ентитета да рекласификује и оних које ентитет бира да рекласификује на датум почетка примене.

У складу са параграфом 7.2.2. IFRS 9, у зависности од одабраног приступа примене IFRS 9, прелаз може да укључује више од једног датума почетка примене. Из тог разлога, овај параграф може за последицу да има обелодањивање на више од једног датума почетка примене. Ентитет треба да презентује ова квантитативна обелодањивања у табели осим у случају да је прикладнији неки други формат.

42Ј У извештајном периоду који укључује датум почетка примене IFRS 9, ентитет треба да обелодани квалитативне информације да би омогућио корисницима да разумеју:

(а) како је применио захтеве у погледу класификације из IFRS 9 на она финансијска средства чија је класификација измењена као резултат примене IFRS 9;

(б) разлоге за сва означавања или престанак означавања финансијских средстава или финансијских обавеза које су одмерене по фер вредности кроз биланс успеха на датум почетка примене.

У складу са параграфом 7.2.2 IFRS 9, у зависности од тога који приступ је одабрао ентитет за примену IFRS 9, прелаз може да укључује више од једног датума почетка примене. Из тог разлога, овај параграф може за последицу да има обелодањивање на више од једног датума почетка примене.

42К У извештајном периоду у ком ентитет први пут примењује захтеве класификације и одмеравања за финансијска средства у IFRS 9 (то јест, када ентитет прелази са IAS 39 на IFRS 9 за финансијска средства), ентитет презентује обелодањивања наведена у параграфима 42Л–42О овог IFRS у складу са захтевима параграфа 7.2.15 IFRS 9.

42Л У складу са захтевима из параграфа 42К, ентитет треба да обелодани промене у класификацији финансијских средстава и финансијских обавеза на датум почетка примене IFRS 9, приказујући одвојено:

(а) промене књиговодствених вредности на основу категорија одмеравања у складу са IAS 39 (то јест, које нису резултат промене у атрибуту одмеравања приликом прелаза на IFRS 9); и

(б) промене књиговодствених вредности које проистичу из промене атрибута одмеравања приликом преласка на IFRS 9.

Обелодањивања наведена у овом параграфу не морају да се врше након годишњег извештајног периода у ком ентитет примењује захтеве у погледу класификације и одмеравања финансијских средстава из IFRS 9.

42М Када се примењује захтев из параграфа 42К, ентитет треба да обелодани следеће за финансијска средства и финансијске обавезе које су рекласификоване тако да се одмеравају по амортизованој набавној вредности и, ако се ради о финансијским средствима, која су рекласификована из фер вредности кроз биланс успеха тако да се одмеравају по фер вредности кроз остали укупан резултат, као последица преласка на IFRS 9:

(а) фер вредност финансијских средстава или финансијских обавеза на крају извештајног периода; и

(б) фер вредност добитка или губитка који би био признат у билансу успеха или осталом укупном резултату током извештајног периода ако финансијска средства или финансијске обавезе не би биле рекласификоване.

Обелодањивања у овом параграфу не морају да се врше након годишњег извештајног периода у ком ентитет први пут примењује захтеве који се односе на класификацију и одмеравање финансијских средстава у IFRS 9.

42Н Када испуњава захтев из параграфа 42К, ентитет треба да обелодани следеће за финансијска средства и финансијске обавезе које су

рекласификоване из категорије фер вредности кроз биланс успеха као последица преласка на IFRS 9;

(а) ефективна каматна стопа утврђена на датум почетка примене; и

(б) признати приход или расход од камате.

Ако ентитет третира фер вредност финансијског средства или финансијске обавезе као нову бруто књиговодствену вредност на датум почетка примене (погледати параграф 7.2.11 IFRS 9), обелодањивања наведена у овом параграфу треба да се врше за сваки извештајни период све до престанка признавања. У супротном, обелодањивања у овом ставу не морају да се врше након годишњег периода извештавања у којем ентитет на почетку примењује захтеве класификације и одмеравања за финансијска средства у IFRS 9.

42О Када ентитет презентује обелодањивања наведена у параграфима 42К–42Н, ова обелодањивања и обелодањивања из параграфа 25 овог IFRS, морају да дозволе усклађивање између:

(а) категорија одмеравања презентованих у складу са IAS 39 и IFRS 9; и

(б) класе финансијског инструмента

на датум почетка примене.

42П На дан почетка примене Одељка 5.5 IFRS 9, од ентитета се захтева обелодањивање информација које би дозволиле усклађивање завршних резервисања за умањење вредности у складу са IAS 39 и резервисањима у складу са IAS 37 за почетна резервисања за отпис губитака утврђена у складу са IFRS 9. За финансијска средства ово обелодањивање ће бити обезбеђено од стране одговарајућих категорија финансијских средстава у складу са IAS 39 и IFRS 9 и показаће одвојено ефекат промена у категорији одмеравања на резервисања за губитке на тај датум.

42Љ У извештајном периоду који укључује датум почетка примене IFRS 9, од ентитета се не захтева да се обелодањују износи ставки које би биле исказане у складу са захтевима за класификацију и одмеравање (који укључују захтеве везане за одмеравање амортизоване вредности финансијских средстава и умањења вредности у Одељцима 5.4 и 5.5 IFRS 9) из стандарда:

(а) IFRS 9 за претходне периоде; и

(б) IAS 39 за текући период.

42Р У складу са параграфом 7.2.4 IFRS 9, ако је неизводљиво (како је дефинисано у IAS 8) да на датум почетка примене IFRS 9 ентитет процени модификовану временску вредност елемента новца у складу са параграфима Б4.1.9Б – Б4.1.9Д IFRS 9 на основу чињеница и околности које су постојале приликом почетног признавања финансијског средства, ентитет треба да

процени карактеристике уговорених новчаних токова тог финансијског средства на основу чињеница и околности које су постојале приликом почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир услова који се односе на модификацију временске вредности новчаног елемента у параграфима Б4.1.9Б – Б4.1.9Д IFRS 9. Ентитет обелодањује књиговодствену вредност на датум извештавања за финансијска средства чије су карактеристике уговорених новчаних токова процењене на основу чињеница и околности које су постојале приликом почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир захтева везаних за модификацију временске вредности новчаног елемента у параграфима Б4.1.9Б – Б4.1.9Д IFRS 9 док не престане признавање тих финансијских средстава.

42С У складу са параграфом 7.2.5 IFRS 9, ако је неизводљиво (како је дефинисано у IAS 8) да на датум почетка примене IFRS 9 ентитет процени фер вредност плаћања унапред у складу са параграфима Б4.1.12 (ц) IFRS 9, на основу чињеница и околности које су постојале приликом почетног признавања финансијског средства, ентитет треба да процени карактеристике уговорених новчаних токова тог финансијског средства на основу чињеница и околности које су постојале приликом почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир изузетка за карактеристике плаћања унапред у параграфу Б4.1.12 IFRS 9. Ентитет обелодањује књиговодствену вредност на датум извештавања за финансијска средства чије су карактеристике уговорених новчаних токова процењене на основу чињеница и околности које су постојале приликом почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир изузетка за карактеристике плаћања унапред у параграфу Б4.1.12 IFRS 9 док не престане признавање тих финансијских средстава.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

43 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2007. године или касније. Ранија примена се подстиче. 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 параграфи 31–42 о природи и степену ризика који потичу од финансијских инструмената.

44А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија 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 буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.

44Б У IFRS 3 (ревидираном 2008. године) је избрисан параграф 3(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 измену за тај ранији период. Међутим, измена се не примењује на потенцијалну накнаду која проистиче из пословне комбинације за коју датум стицања претходи примени IFRS 3 (ревидиран 2008. године). Уместо тога, ентитет рачуноводствено обухвата такву накнаду у складу са параграфима 65А–65Е у IFRS 3 (ревидиран 2010. године).

44Ц Ентитет примењује измене дате у параграфу 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 [Брисан]

44Ф [Брисан]

44Г Објављивањем *Побољшања обелодањивања о финансијским инструментима* (Измене IFRS 7) у марту 2009. године, измењени су параграфи 27, 39 и Б11 и додати параграфи 27А, 27Б, Б10А и Б11А–Б11Ф. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ентитет није обавезан да обезбеди обелодањивања захтевана изменама за:

(а) било који годишњи период или међупериод, укључујући и извештај о финансијској позицији, презентован у оквиру годишњег упоредног периода који се завршава пре 31. децембра 2009. године, или

(б) било који извештај о финансијској позицији на датум најранијег упоредног периода за датум који почиње пре 31. децембра 2009. године.

Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.[1]

44Х–44Ј [Брисан]

44К Параграф 44Б је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

44Л Додат је параграф 32А и параграфи 34 и 36–38 су измењени у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

44М Објављивањем *Обелодањивања—Преноси финансијских средстава* (Измене IFRS 7), у октобру 2010. године, обрисан је параграф 13 и додати су параграфи 42А–42Х и Б29–Б39. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2011. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу. Ентитет није обавезан да обезбеди обелодањивања захтевана тим изменама за презентоване периоде који почињу пре датума почетне примене тих измена.

44Н [Брисан]

44О Објављивањем IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, у мају 2011. године, измењен је параграф 3. Ентитет примењује ту измену када примењује IFRS 10 и IFRS 11.

44П Објављивањем IFRS 13 у мају 2011. године измењени су параграфи 3, 28 и 29 и Прилог А, а обрисани су параграфи 27–27Б. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

44Љ Објављивањем *Презентације ставки у осталом укупном резултату* (измене IAS 1), у јуну 2011. године, измењен је параграф 27В. Ентитет примењује те измене у примени IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.

44Р Објављивањем *Обелодањивања—Пребијања финансијских средстава и финансијских обавеза* (Измене IAS 7), у децембру 2011. године, додати су параграфи 13А–13Ф и Б40–Б53. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ентитет обезбеђује ретроспективно обелодањивања захтевана овим изменама.

44С–44Ђ[Брисан]

44Ц Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењен је параграф 3. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

––––––––

1 Објављивањем Ограниченог изузећа за упоредна обелодањивања из IFRS 7 за ентитете који примењују IFRS први пут (Измене IFRS 1) у јануару 2010. године, измењен је параграф 44Г. Одбор је изменио параграф 44Г у

циљу појашњења својих закључака и планираног преласка за Побољшања обелодањивања о финансијским инструментима (Измене IFRS 7).

44З [Брисан]

44S Објављивањем IFRS 9 у јулу 2014. године, измењени су параграфи 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42Ц–42Е, Прилог А и параграфи Б1, Б5, Б9, Б10, Б22 и Б27, обрисани су параграфи 12, 12А, 16, 22–24, 37, 44Е, 44Ф, 44Х–44J, 44Н, 44С–44Ђ, 44З, Б4 и Прилог Д, а додати параграфи 5А, 10А, 11А, 11Б, 12Б–12Д, 16А, 20А, 21А–21Д, 22А–22Ц, 23А–23Ф, 24А–24Г, 35А–35Н, 42И–42С, 44SA и Б8А–Б8J. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9. Ове измене не треба да се примењују на упоредне информације које се припремају за периоде пре датума почетка примене IFRS 9.

44SA У складу са параграфом 7.1.2 IFRS 9, за годишње извештајне периоде пре 1. јануара 2018. године, ентитет може да одабере да раније примењује само захтеве за презентацију добитака и губитака за финансијске обавезе означене по фер вредности кроз биланс успеха у параграфима 5.7.1 (ц), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5–Б5.7.20 IFRS 9 без примене осталих захтева из IFRS 9. Ако се ентитет одлучи да примени само ове параграфе из IFRS 9, он треба да обелодани ту чињеницу а на редовној основи врши повезана обелодањивања која су наведена у параграфима 10–11 овог IFRS (у складу са IFRS 9 (2010)).

44АА Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2012–2014,* у септембру 2014. године, измењени су параграфи 44Р и Б30, и додат је параграф Б30А. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу 1. јануара 2016. године или касније, осим што ентитет не мора да примењује измене параграфа Б30 и Б30А за било који презентовани период који почиње пре годишњег периода за који ентитет прво примењује те измене. Ранија примена измењених параграфа 44Р, Б30 и Б30А је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

44ББ Објављивањем *Иницијативе за обелодањивање* (Измене IAS 1), у децембру 2014. године, измењени су параграфи 21 и Б5. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена ових измена је дозвољена.

44ЦЦ [Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]

44ДД [Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]

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.
Стопа за оцењивање кредитног ризика	Оцењивање кредитног ризика на основу ризика од неиспуњења обавеза по финансијском инструменту.
Валутни ризик	Ризик од флуктуирања 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 флуктуирати услед промена тржишних каматних стопа.
Ризик ликвидности	Ризик да ентитет може да има тешкоће у испуњењу обавеза повезаних са финансијским обавезама које се измирују у готовини или давањем другог финансијског средства.
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 флуктуирати 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 флуктуирати 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	Финансијском средству је истекло доспеће када супротна страна не изврши плаћање када је оно доспело према

доспеће уговору.

Следећи термини су дефинисани у параграфу 11 IAS 32,параграфу 9 IAS 39, Прилогу А IFRS 9 или прилогу А IFRS 13 и користе се у овом IFRS са значењем одређеним у IAS 32 и IAS 39.

– амортизована вредност финансијског средства или финансијске обавезе

– уговорна средства

– кредитно обезвређена финансијска средства

– престанак признавања

– дериват

– дивиденде

– метод ефективне камате

– инструмент капитала

– очекивани кредитни губици

– фер вредност

– финансијско средство

– уговор о финансијској гаранцији

– финансијски инструмент

– финансијска обавеза

– финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха

– предвиђена трансакција

– бруто књиговодствена вредност финансијског средства

– инструмент хеџинга

– држање ради продаје

– добитак или губитак по основу умањења вредности

– резервисање за губитке

– коме је истекло доспеће

– купљено или створено кредитно обезвређено финансијско средство

– датум рекласификације

– редован начин куповине или продаје

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 IFRS 9 (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.

Б4 [Брисан]

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 финансијске обавезе означене по фер вредности кроз биланс успеха:

(i) природу финансијских обавеза које је ентитет означио по фер вредности кроз биланс успеха;

(ii) критеријуме за такво означавање финансијских обавеза после почетног признавања; и

(iii) како је ентитет задовољио услове из параграфа 4.2.2 IFRS 9 за такво означавање;

(аа) за финансијска средства означена као одмерена по фер вредности кроз биланс успеха:

(i) врсту финансијских средстава које је ентитет означио као одмерена по фер вредности кроз биланс успеха;

(ii) како је ентитет испунио критеријуме из параграфа 4.1.5 IFRS 9 за такво означавање;

(б) [брисан];

(ц) да ли се редовне куповине и продаје финансијских средстава обрачунавају на датум трансакције или на датум измирења (видети параграф 3.1.2 IFRS 9);

(д) [брисан]

(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) [брисан]

(г) [брисан]

Параграф 122 IAS 1 (ревидираног 2007. године) такође захтева од ентитета да обелодани, заједно са значајним рачуноводственим политикама 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.

Праксе управљања кредитним ризиком
(параграфи 35Ф–35Г)

Б8А Параграф 35Ф (б) захтева обелодањивање информација о томе како је ентитет дефинисао неиспуњавање уговорних обавеза за различите финансијске инструменте и разлоге за одабир тих дефиниција. У складу са параграфом 5.5.9 IFRS 9, одређивање да ли треба да се признају очекивани губици за цело трајање кредита заснива се на повећању ризика од неиспуњења уговорних обавеза после почетног признавања. Информације о дефиницијама за неиспуњавање уговорних обавеза које примењује ентитет, а које ће помоћи корисницима финансијских извештаја да разумеју како је ентитет применио захтеве који се тичу очекиваних кредитних губитака из IFRS 9 могу да укључују:

(а) квалитативне и квантитативне факторе који се узимају у обзир приликом дефинисања неиспуњавања уговорних обавеза;

(б) да ли су различите дефиниције примењене на различите врсте финансијских инструмената; и

(ц) претпоставке о „стопи излечења” (то јест, о броју финансијских средстава која поново стекну функционалан статус) након што је дошло до неиспуњавања уговорних обавеза за финансијско средство.

Б8Б У циљу пружања помоћи корисницима финансијских извештаја при вредновању ентитетових политика реструктурирања и модификације,

параграф 35Ф(ф)(ii) захтева обелодањивање информација о томе како ентитет надзире обим у ком су резервисања за губитке од финансијских средстава, која су претходно обелодањена у складу са параграфом 35Ф(ф)(i), накнадно обелодањена по износу једнаком очекиваним кредитним губицима за цело трајање кредита у складу са параграфом 5.5.3 IFRS 9. Квантитативне информације које ће помоћи корисницима у разумевању накнадног повећања кредитног ризика модификованих финансијских средстава могу да укључују информације о модификованим финансијским средствима која испуњавају критеријуме из параграфа 35Ф(ф)(i) за које је резервисање за губитке враћено на одмеравање по износу једнаком очекиваним кредитним губицима за цело трајање кредита (то јест, стопа погоршања).

Б8Ц Параграф 35Г(а) захтева обелодањивање информација о основама за инпуте и претпоставке, и о техникама процене које су коришћене за примену захтева у вези са умањењем вредности из IFRS 9. Претпоставке и инпути ентитета који се користе за одмеравање очекиваних кредитних губитака или одређивање обима повећања кредитног ризика од почетног признавања могу да укључују информације добијене из интерних историјских информација или извештаја о оцењивању и претпоставке о очекиваном веку трајања финансијских инструмената и времену продаје колатерала.

Промена резервисања за губитке (параграф 35Х)

Б8Д У складу са параграфом 35Х, од ентитета се захтева да објасни разлоге за промене резервисања за губитке током периода. Поред усклађивања између почетног и завршног салда резервисања за губитке, може бити неопходно да се укључи и наративно објашњење промена. Ово наративно објашњење може да садржи анализу разлога за промене резервисања за губитке током периода, укључујући:

(а) састав портфеља;

(б) количину финансијских инструмената који су прибављени или створени; и

(ц) озбиљност очекиваних кредитних губитака.

Б8Е За обавезе по основу кредита и уговоре о финансијским гаранцијама, резервисање за губитке се признаје као резервисање. Ентитет треба да обелодани информације о променама резервисања за губитке за финансијска средства одвојено од оних за обавезе по основу кредита и уговоре о финансијским гаранцијама. Међутим, ако финансијски инструмент укључује и компоненту кредита (то јест, финансијско средство) и неповучену обавезу (то јест обавезу по основу кредита) и ентитет не може одвојено да идентификује очекиване кредитне губитке компоненте кредита од оних за компоненте финансијског средства, очекивани кредитни губици за обавезе по основу кредита треба да се признају заједно са резервисањем

за губитке за финансијска средства. У мери у којој комбиновани очекивани губици по основу кредита премашују бруто књиговодствену вредност финансијског средства, очекивани кредитни губици треба да се признају као резервисања.

Колатерал (параграф 35К)

Б8Ф Параграф 35К захтева обелодањивање информација које ће корисницима финансијских извештаја омогућити разумевање ефекта колатерала и других повећања кредитног бонитета који проистичу из очекиваних кредитних губитака. Од ентитета се не захтева обелодањивање информација о фер вредности колатерала и других повећања кредитног бонитета, нити се захтева квантификовање тачне вредности колатерала који је укључен у израчунавање очекиваних кредитних губитака (то јест, губитак услед неиспуњења уговорних обавеза).

Б8Г Наративни опис колатерала и његовог ефекта на износ очекиваних кредитних губитака могу укључивати информације о:

(а) главним врстама колатерала који се држе као обезбеђење и другим повећањима кредитног бонитета (примери за потоње су гаранције, кредитни деривати и споразуми о поравнању који се не квалификују за пребијање у складу са IAS 32);

(б) обиму колатерала који се држи и другим повећањима кредитног бонитета и његовом значају у смислу резервисања за губитак;

(ц) политикама и процесима за вредновање и управљање колатералом и другим повећањима кредитног бонитета;

(д) главним типовима страна у уговорима о колатералима и другим повећањима кредитног бонитета и њиховој кредитној способности; и

(е) информације о концентрацији ризика унутар колатерала и других повећања кредитног бонитета.

Изложеност кредитном ризику (параграфи 35М–35Н)

Б8Х Параграф 35М захтева обелодањивање информација о изложености кредитном ризику ентитета и о значајним концентрацијама кредитног ризика на датум извештавања. Концентрација кредитног ризика постоји када се један број уговорних страна налази у истој географској области или се бави сличним активностима и имају сличне економске карактеристике које би имале за последицу да на њихову способност да испуне уговорне обавезе у сличној мери утичу промене у економским или другим условима. Ентитет треба да обезбеди информације које корисницима финансијских извештаја омогућавају да разумеју да ли постоје групе или портфељи финансијских инструмената са посебним карактеристикама које могу да утичу на значајан део те групе финансијских инструмената, као што је концентрација на одређене ризике. То би могло да укључи, на пример, груписање кредита

према вредности, или концентрисање на основу географске области, привредне гране или врсте ентитета који емитује акције.

Б8Ј Ако је ентитет одмеравао очекиване кредитне губитке на колективној основи, ентитет можда неће бити у стању да алоцира бруто књиговодствену вредност појединачних финансијских средстава или изложеност кредитном ризику обавеза по основу кредита и уговоре о финансијским гаранцијама на стопе за оцењивање кредитног ризика за које се признају кредитни губици за читав век трајања кредита. У том случају ентитет треба да примењује захтеве из параграфа 35М на оне финансијске инструменте који могу директно да се алоцирају на стопу за оцењивање кредитног ризика и да засебно обелодани бруто књиговодствену вредност финансијских инструмената за које су кредитни губици за читав век трајања кредита одмерени на колективној основи.

Максимална изложеност кредитном ризику (параграф 36(а))

Б9 У параграфима 35К(а) и 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 резервисања за губитке признатих у складу са IFRS 9.

Б10 Активности које узрокују кредитни ризик и са њима у вези максимална изложеност кредитном ризику обухватају, али нису ограничене на:

(а) гарантовање кредита купцима 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.

Квантитативна обелодањивања за ризик ликвидности
(параграфи 34(а) и 39(а) и (б))

Б10А У складу са параграфом 34(а) ентитет обелодањује сажете квантитативне податке о својој изложености ризику ликвидности на основу информација интерно достављеним кључном руководству. Ентитет објашњава како су ти подаци утврђени. У случају да одлив готовине (или другог финансијског средства) који је укључен у те податке може или:

(а) да се догоди значајно раније него што то указују подаци, или

(б) би могао да буде у значајно другачијем износу од оног на који указују подаци (нпр. за дериват који је приказан у подацима по нето основи измирења, али за који друга уговорна страна има опцију да захтева измирење на бруто основи),

ентитет ту чињеницу обелодањује и пружа квантитативне информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да оцене размере тог ризика, сем када су те информације укључене у анализе уговорних доспећа из параграфа 39(а) или (б).

Б11 Приликом припреме анализе доспећа које захтева параграф 39(а) и (б), ентитет користи расуђивање ради одређивања одговарајућег броја временских ограничења. На пример, ентитет би могао да одреди да су следећа временска ограничења одговарајућа:

(а) краће 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) дуже од једне године, краће од пет година.

Б11А При испуњавању захтева из параграфа 39(а) и (б), ентитет не одваја уграђен дериват од хибридног (комбинованог) финансијског инструмента. За такав инструмент ентитет примењује параграф 39(а).

Б11Б Параграф 39(а) захтева да ентитет обелодани квантитативну анализу доспећа за дериватне финансијске обавезе која приказује преостала уговорна доспећа, ако су уговорна доспећа од суштинског значаја за разумевање временске динамике токова готовине. На пример, то је случај за:

(а) каматне свопове са преосталим периодом до доспећа од пет година код хеџинга токова готовине за финансијско средство или обавезу са варијабилном стопом;

(б) све одобрене неискоришћене кредите.

Б11Ц Параграф 39(а) и (б) захтева да ентитет обелодани квантитативну анализу доспећа за финансијске обавезе која приказује преостала уговорна доспећа за неке финансијске обавезе. У овом обелодањивању:

(а) када супротна страна може да одабере када да исплати износ, обавеза се додељује најранијем датуму 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;

(б) 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;

(ц) за уговоре о издатим финансијским гаранцијама, максимални износ гаранције се додељује најранијем периоду у коме гаранција може бити активирана.

Б11Д Уговорни износи који се обелодањују у анализи доспећа, у складу са захтевима из параграфа 39(а) и (б), су уговорно дисконтовани 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 вредност одобрених неискоришћених кредита.

Такви недисконтовани токови готовине се разликују од износа укључених у извештај о финансијској позицији зато што се износ у том извештају заснива на дисконтованим токовима готовине. 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 нивоу индекса на крају периода.

Б11Е Параграф 39(ц) захтева да ентитет обелодани начин управљања ризиком ликвидности који је својствен ставкама обелодањеним у квантитативним обелодањивањима захтеваним у складу са параграфом 39(а) и (б). Ентитет обелодањује анализу доспећа финансијских средстава

која држи за управљање ризиком ликвидности (нпр. финансијска средства која су лако утржива или од којих се очекује да генеришу приливе готовине за покривање одлива готовине за финансијске обавезе), ако су те информације потребне да омогуће корисницима његових финансијских извештаја да оцене природу и размере ризика ликвидности.

Б11Ф Други фактори које ентитет може да узме у обзир за обелодањивања захтевана параграфом 39(ц) укључују, али нису ограничени на то да ли ентитет:

(а) има одобрене неискоришћене зајмовне аранжмане (нпр. комерцијалне записе) или друге изворе финансирања (нпр. неискоришћене одобрене зајмове) које може да повуче за намирење потреба ликвидности;

(б) има депозите у централним банкама којим може да намири потребе ликвидности;

(ц) има диверсификоване изворе финансирања;

(д) има значајне концентрације ризика ликвидности било у својим средствима или у изворима финансирања;

(е) има установљене процесе интерне контроле и планове за управљање ризиком ликвидности у нередовним ситуацијама;

(ф) има инструменте који имају услове убрзане отплате (нпр. услед погоршања кредитног рејтинга ентитета);

(г) има инструменте који могу да захтевају полагање колатерала (нпр. позиви за доплату код деривата);

(х) има инструменте који дозвољавају ентитету да бира између измирења финансијске обавезе у готовини (или давањем другог финансијског средства) или предајом сопствених акција; или

(и) има инструменте који су предмет мастер споразума о поравнању.

Б12–Б16 [Брисан]

Тржишни ризик – анализа осетљивости (параграфи 40 и 41)

Б17 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 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.

Б18 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, превладавајуће 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 флуктуирајућом стопом на крају године, ентитет би обелоданило ефекат на добитак или губитак (то јест, трошкове камате) за текућу годину ако су каматне стопе варирале 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.

Б19 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 флуктуирање 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 флуктуирати 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 стоп могле оправдано да флуктуирају за 50 основних

поена, осим ако не постоји доказ да су каматне стопе постале више несталне;

(б) временски оквир током ког 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.

Б20 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.

Б21 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

Б22*Ризик од каматне стопе* се јавља код каматоносних финансијских инструмената признатих у извештају о финансијској позицији (на пример, стечени или емитовани дужнички инструменти) и код неких финансијских инструмената који нису признати у извештају о финансијској позицији (на пример, неким обавезама по кредитима).

Валутни ризик

Б23*Валутни ризик* (или ризик од курсних промена) се јавља код финансијских инструмената који су деноминовани у страној 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 деноминованим у функционалној валути.

Б24 Анализа осетљивости се обелодањује за сваку валуту којој је ентитет у значајној мери изложен.

Други ризик од промене цене

Б25*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.

Б26 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.

Б27 У складу са параграфом 40(а), осетљивост добитака или губитка (која се јавља, на пример, од инструмената одмерених по фер вредности кроз биланс успеха) се обелодањује засебно од осетљивости осталог укупног резултата (која се јавља, на пример, од инвестиције у инструменте капитала) чије су промене фер вредности презентоване у осталом укупном резултату.

Б28 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.

Престанак признавања (параграфи 42Ц–42Х)

Настављање учешћа (параграф 42Ц)

Б29 Процена постојања настављања учешћа у пренетом финансијском средству, за сврхе захтева за обелодањивањем из параграфа 42Е–42Х, се врши на нивоу извештајног ентитета. На пример, ако зависни ентитет пренесе финансијско средство на трећу страну са којом није повезан, у којој матични ентитет зависног ентитета има настављено учешће, зависни ентитет у својим појединачним или посебним финансијским извештајима (тј. када је извештајни ентитет зависни ентитет), не укључује учешће матичног ентитета у процену да ли има настављено учешће у пренетом средству. Међутим, матични ентитет укључује своје настављено учешће (или настављено учешће другог члана групе) у финансијском средству пренетом од стране свог зависног ентитета приликом одређивања да ли има настављену повезаност са пренетим средством у својим консолидованим финансијским извештајима (тј. када је извештајни ентитет група).

Б30 Ентитет нема настављену повезаност са пренетим финансијским средством ако, у склопу тог преноса, ентитет нити задржава било који део уговорних права или обавеза својствених пренетом финансијском средству,

нити стиче било која нова уговорна права или обавезе везано за пренето финансијско средство. Ентитет нема настављену повезаност са пренетим финансијским средством ако нема нити удео у будућим резултатима пренетог финансијско средства, нити има обавезу под било којим околностима да у будућности изврши плаћања везана за пренето финансијско средство. Израз „плаћање” у овом контексту не укључује токове готовине пренетих финансијских средстава које ентитет наплаћује и од њега се захтева да их реинвестира у лице на које је средство пренето.

Б30А Када ентитет пренесе финансијско средство, ентитет може задржати право да сервисира то финансијско средство за накнаду која је укључена, на пример, у уговор о сервисирању. Ентитет процењује уговор о сервисирању у складу са смерницама из параграфа 42Ц и Б30 како би се донела одлука да ли ентитет има стално учешће као резултат уговора о сервисирању за сврхе испуњавања захтева који се тичу обелодањивања. На пример, сервисер ће имати стално учешће у пренетом финансијском средству за сврхе испуњавања захтева који се тичу обелодањивања ако накнада за сервисирање зависи од износа или времена токова готовине прикупљених од пренетог финансијског средства. Слично томе, сервисер има стално учешће за сврхе испуњавања захтева који се тичу обелодањивања ако фиксна накнада није у потпуности исплаћена због нефункционалности пренетог финансијског средства. У овим примерима, сервисер има учешће у будућим перформансама пренетог финансијског средства. Ова процена је независна од тога да ли се очекује да ће накнада која треба да се прими бити адекватна компензација за извршене услуге сервисирања.

Б31 Настављена повезаност са финансијским средством може да настане из уговорних одредби уговора о преносу или из одвојеног уговора са ентитетом на који је пренето средство или са трећом страном, закљученим у вези са преносом.

Пренета финансијска средства која нису су предмет потпуног престанка признавања (параграф 42Д)

Б32 Параграф 42Д захтева обелодањивања када се пренета финансијска средства не квалификују, делимично или у целости, за престанак признавања. Таква обелодањивања су захтевана на сваки датум извештавања на који ентитет наставља да признаје пренета финансијска средства, без обзира када су се преноси догодили.

Врсте настављања учешћа (параграфи 42Е–42Х)

Б33 Параграфи 42Е–42Х захтевају да се изврше квалитативна и квантитативна обелодањивања о настављеној повезаности за сваку врсту финансијских средстава која престају да се признају. Ентитет групише своју настављену повезаност по врстама које представљају изложеност ентитета ризицима. На пример, ентитет може да групише своје настављање

повезаности по врстама финансијских инструмената (нпр. гаранције или опције куповине) или по врстама преноса (нпр. факторинг потраживања, секјуритизације и кредитирање кроз хартије од вредности).

Анализа доспећа за недисконтоване одливе готовине за поновну куповину пренетих средстава (параграф 42Е(е))

Б34 Параграф 42Е(е) захтева да ентитет обелодани анализу доспећа недисконтованих одлива готовине за поновну куповину финансијских средстава или других износа који се плаћају ентитету на који је средство пренето везано за пренета средства која се више не признају, са приказаним преосталим периодом до уговором дефинисаних доспећа везаних за настављену повезаност ентитета. Та анализа разликује токове готовине чије плаћање је обавезно (нпр. форвард уговори), од токова готовине које ентитет би могао бити обавезан да плати (нпр. писане пут опције) и токова готовине које ентитет може да изабере да плати (нпр. купљена права откупа).

Б35 Ентитет користи расуђивање ради одређивања одговарајућег броја временских ограничења приликом припреме анализе доспећа захтеване у параграфу 42Е(е). На пример, ентитет би могао да одреди да су следећа временска ограничења за доспећа одговарајућа:

(а) краће од једног месеца;

(б) касније од једног месеца и не касније од три месеца;

(ц) касније од три месеца и не касније од шест месеци;

(д) касније од шест месеци и не касније од једне године;

(е) касније од једне године и не касније од пет година;

(ф) касније од три године и не касније од пет година; и

(г) дуже од пет година.

Б36 Ако постоји распон могућих доспећа, токови готовине се приказују на бази најранијег датума на који ентитет може да има обавезу или право плаћања.

Квалитативне информације (параграф 42Е(ф))

Б37 Квалитативне информације захтеване у параграфу 42Е(ф) укључују опис финансијских средстава која се више не признају, као и природу и сврху задржаног настављања учешћа после преноса тих средстава. Оне такође укључују опис ризика којима је ентитет изложен, укључујући:

(а) опис начина како ентитет управља ризицима који су својствени његовом настављеном учешћу у финансијском средству које је престао да признаје;

(б) да ли је ентитет обавезан да сноси губитке пре других страна, као и рангирање и износи губитака које сносе стране чија учешћа су нижег ранга од учешћа ентитета у средству (тј. његовог настављеног учешћа у средству);

(ц) опис на који начин се активирају обавезе пружања финансијске подршке или поновне куповине пренетог финансијског средства.

Добитак или губитак по престанку признавања
(параграф 42Г(а))

Б38 Параграф 42Г(а) захтева да ентитет обелодани добитак или губитак по престанку признавања везано за финансијско средство у коме ентитет наставља да има учешће. Ентитет обелодањује ако је добитак или губитак по престанку признавања настао зато што су фер вредности компоненти претходно признатих средстава (тј. учешћа у средству које је ентитет престао да признаје и учешћа које је ентитет задржао) различите од фер вредности претходно признатог средства у целини. У таквој ситуацији, ентитет такође обелодањује да ли су одмеравања фер вредности укључила и значајне улазне податке који нису засновани на уочљивим тржишним подацима, као што је описано у параграфу 27А.

Допунске информације (параграф 42Х)

Б39 Обелодањивања захтевана у параграфима 42Д–42Г могу бити недовољна да се испуне циљеви обелодањивања из параграфа 42Б. У том случају, ентитет обелодањује све допунске информације потребне да би се испунили циљеви обелодањивања. Ентитет одлучује, с обзиром на сопствене околности, коју количину допунских информација треба да обезбеди да би задовољио потребе корисника за информацијама, и колики нагласак ставља на различите аспекте допунских информација. Потребно је наћи равнотежу између пренатрпавања финансијских извештаја са превеликом количином детаља који можда нису од помоћи корисницима финансијских извештаја и замагљивања информација због њиховог прекомерног обједињавања.

Пребијање финансијских средстава и финансијских обавеза (параграфи 13А–13Ф)

Делокруг (параграф 13А)

Б40 Обелодањивања у параграфима 13Б–13Е су обавезна за све признате финансијске инструменте који се пребијају у складу са параграфом 42 у IAS 32. Поред тога, финансијски инструменти су у делокругу захтеваних обелодањивања из параграфа 13Б–13Е ако су предмет извршивог мастер споразума о поравнању или сличног споразума који обухвата сличне финансијске инструменте и трансакције, без обзира на то да ли се финансијски инструменти пребијају у складу са параграфом 42 у IAS 32.

Б41 Слични споразуми поменути у параграфу 13А и Б40 укључују дериватне споразуме о клирингу, глобалне оквирне уговоре о поновној куповини, глобалне мастер уговоре о кредитирању по основу хартија од вредности, и

сва повезана права на финансијски колатерал. Слични финансијски инструменти и трансакције поменуте у параграфу Б40 укључују деривате, уговоре о продаји и поновној куповини, уговоре о повратној продаји и поновној куповини, споразуме о зајмовима по основу хартија и кредитирању по основу хартија од вредности. Примери финансијских инструмената који нису у делокругу параграфа 13А су кредити и депозити купаца у истој институцији (осим ако се пребијају у извештају о финансијској позицији), и финансијски инструменти који су једино предмет уговора о колатералу.

Обелодањивања квантитативних информација за призната финансијска средства и признате финансијске обавезе у делокругу параграфа 13А (параграф 13Ц)

Б42 Финансијски инструменти који се обелодањују у складу са параграфом 13Ц могу бити предмет различитих захтева за одмеравањем (на пример, обавеза која се односи на уговор о поновној куповини се може одмеравати по амортизованој вредности, док се дериват одмерава по фер вредности). Ентитет укључује инструменте по њиховим признатим вредностима и описује у одговарајућим обелодањивањима све разлике које произилазе из одмеравања.

Обелодањивања бруто износа признатих финансијских средстава и признатих финансијских обавеза у делокругу параграфа 13А (параграф 13Ц(а))

Б43 Износи захтевани у параграфу 13Ц(а) се односе на признате финансијске инструменте који се пребијају у складу са параграфом 42 у IAS 32. Износи захтевани у параграфу 13Ц(а) такође се односе на признате финансијске инструменте који су предмет извршивог мастер споразума о поравнању или сличног споразума, без обзира да ли испуњавају критеријуме за пребијање. Међутим, обелодањивања захтевана у параграфу 13Ц(а) се не односе на износе признате као резултат уговора о колатералу који не испуњавају критеријуме за пребијање из параграфа 42 у IAS 32. Уместо тога, обелодањивање таквих износа је у складу са захтевима из параграфа 13Ц(д).

Обелодањивања износа који се пребијају у складу критеријумима из параграфа 42 у IAS 32 (параграф 13Ц(б))

Б44 Параграф 13Ц(б) захтева да ентитет приликом утврђивања нето износа које је приказао у извештају о финансијској позицији обелодани износе који се пребијају у складу са критеријумом из параграфа 42 у IAS 32. Износи и признатих финансијских средстава и признатих финансијских обавеза који су предмет пребијања у складу са истим аранжманом се приказују како у оквиру обелодањивања о финансијским средствима тако и обелодањивања о финансијским обавезама. Међутим, обелодањени износи (на пример, у табели) су ограничени на износе који су предмет пребијања. На пример, ентитет може имати признато дериватно средство и признату дериватну

обавезу који испуњавају критеријуме за пребијање из параграфа 42 у IAS 32. Ако је бруто износ дериватног средства већи од бруто износа дериватне обавезе, табела за обелодањивање финансијског средства ће укључити целокупан износ дериватног средства (у складу са параграфом 13Ц(а)) и целокупан износ дериватне обавезе (у складу са параграфом 13Ц(б)). Међутим, иако ће табела за обелодањивање финансијске обавезе укључити целокупан износ дериватне обавезе (у складу са параграфом 13Ц(а)), она ће укључити само износ дериватног средства (у складу са параграфом 13Ц(б)) који је једнак износу дериватне обавезе.

Обелодањивање нето износа приказаних у извештају о финансијској позицији (у складу са параграфом 13Ц(ц))

Б45 Ако ентитет има инструменте који су у оквиру делокруга ових обелодањивања (као што је утврђено параграфом 13А), али који не испуњавају критеријуме за пребијање из параграфа 42 у IAS 32, износи чије обелодањивање је захтевано параграфом 13Ц(ц) ће бити једнаки износима чије обелодањивање је захтевано параграфом 13Ц(а).

Б46 Износи чије обелодањивање је захтевано параграфом 13Ц(ц) морају се ускладити са појединачним билансним ставкама приказаним у извештају о финансијској позицији. На пример, ако ентитет утврди да груписани или разложени износи појединачних ставки у финансијским извештајима дају релевантније информације, он мора да усклади груписане или издвојене износе обелодањене у складу са параграфом13Ц(ц) са износима појединачних билансних ставки у извештају о финансијској позицији.

Обелодањивање износа који су предмет извршивог мастер споразума о поравнању или сличног споразума који нису на други начин обухваћени параграфом 13Ц(б) (параграф 13Ц(д))

Б47 Параграф 13Ц(д) захтева да ентитет обелодани износе који су предмет извршивог мастер споразума о поравнању или сличног споразума који нису на други начин обухваћени параграфом 13Ц(б) Параграф 13Ц(д)(i) се односи на износе повезане са признатим финансијским инструментима који не испуњавају неке или све критеријуме за пребијање из параграфа 42 у IAS 32 (на пример, садашња права на пребијање која не испуњавају критеријум из параграфа 42(б) у IAS 32, или условљена права на пребијање која су једино извршива и спроводива у случају догађаја неизвршења, или једино у случају несолвентности или стечаја било које друге уговорне стране).

Б48 Параграф 13Ц(д)(ii) се односи на износе повезане са финансијским колатералом, укључујући и колатерал у готовини, како примљен тако и заложен. Ентитет обелодањује фер вредност таквих финансијских инструмената који су дати у залог или примљени као колатерал. Износи обелодањени у складу са параграфом 13Ц(д)(ii) треба да се односе на стварно примљен или заложен колатерал, а не на било које резултирајуће

обавезе или потраживања признате везано за враћање или примање назад таквог колатерала.

Ограничења за износе обелодањене у параграфу 13Ц(д) (параграф 13Д)

Б49 Приликом обелодањивања износа у складу са 13Ц(д), ентитет мора да узме у обзир ефекте прекомерне колатерализације путем финансијског инструмента. Да би то урадио, ентитет прво мора да одбије износе обелодањене у складу са параграфом 13Ц(д)(i) од износа обелодањеног у складу са параграфом 13Ц(ц). Онда ентитет ограничава износ обелодањен у складу са параграфом 13Ц(д)(ii) на преостали износ из параграфа 13Ц(ц) за повезани финансијски инструмент. Међутим, ако су права на колатерал извршива свеобухватно за финансијске инструменте, таква права се могу укључити у обелодањивање дато у складу са параграфом 13Д.

Опис права на пребијање која су предмет извршивог мастер споразума о поравнању или сличног споразума (параграф 13Е)

Б50 Ентитет обелодањује све врсте права на пребијање и сличне аранжмане обелодањене у складу са параграфом 13Ц(д), укључујући и природу тих права. На пример, ентитет обелодањује своја условна права. За инструменте који носе права пребијања која нису условљена будућим догађајима, али која не испуњавају остале критеријуме из параграфа 42 у IAS 32, ентитет описује разлог(е) из ког(јих) критеријуми нису испуњени. За сваки финансијски колатерал примљен или заложен, ентитет описује услове уговора о колатералу (на пример, када постоји ограничење на колатерал).

Обелодањивања по врсти финансијског инструмента или по уговорној страни

Б51 Квантитативна обелодањивања захтевана параграфом 13Ц(а)–(е) могу се груписати по врсти финансијског инструмента или трансакције (на пример, деривати, уговори о поновној куповини или повратној поновној куповини или споразуми о позајмљивању или кредитирању по основу хартија од вредности).

Б52 Алтернативно, ентитет може да групише квантитативна обелодањивања захтевана параграфом 13Ц(а)–(ц) по врсти финансијског инструмента, а квантитативна обелодањивања захтевана параграфом 13Ц(ц)–(е) по врсти друге уговорне стране. Ако ентитет даје захтеване информације по другим уговорним странама, ентитет није обавезан да означи друге уговорне стране именом. Међутим, ознака друге уговорне стране (Уговорна страна А, Уговорна страна Б, Уговорна страна Ц, итд.) остаје доследна из године у годину, за презентоване године, да би се обезбедила упоредивост. Квалитативна обелодањивања се разматрају на начин да се додатне информације могу дати о врстама других уговорних страна. Када се обелодањивања износа из параграфа 13Ц(ц)–(е) дају по уговорним странама, износи који су појединачно значајни, у односу на укупни износ за

друге уговорне стране, обелодањују се одвојено док се преостали појединачно безначајни износи за друге уговорне стране збирно приказују под једном ставком.

Остало

Б53 Посебна обелодањивања захтевана параграфима 13Ц–13Е представљају минималне захтеве. Да би се испунили циљеви из параграфа 13Б, ентитет може имати потребу да их допуни са додатним (квалитативним) обелодањивањима, у зависности од услова извршивог мастер споразума о поравнању и повезаних споразума, укључујући и природу права на пребијање и њиховог ефекта или потенцијалног ефекта на финансијску позицију ентитета.

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 страној берзи или на слободном берзанском тржишту, укључујући локална и регионална тржишта), или

(ii) који доставља, или је у процесу достављање 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 групе са матичним ентитетом:

(i) чијим се дужничким инструментима или инструментима капитала тргује на јавном тржишту (домаћој или страној берзи или на слободном берзанском тржишту, укључујући локална и регионална тржишта), или

(ii) који доставља, или му је у току достављање 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 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.

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 руководилаца 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 руководилац неких сегмената пословања. Један руководилац може бити руководилац 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 одговорнима. 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 параграфу 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, прерачунавају 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 својих финансијских извештаја да оцењују природу и финансијске ефекте пословних активности у којима учествује 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, обавезама сегмента и основом за одмеравање, као што је описано у параграфима 23–27; и

(ц) усклађивања укупних прихода сегмента, исказаних добитака или губитака 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 прерачунавају 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);

(аа) просуђивања руководства о примени критеријума за груписање из параграфа 12. То укључује кратак опис сегмената пословања који су груписани на овај начин и економских показатеља који су процењени приликом одређивања да ли груписани сегменти пословања имају сличне економске карактеристике; 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 за сваки сегмент о ком се извештава. Ентитет извештава о одмеравању обавеза за сваки сегмент о коме се извештава ако се такви износи 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 неновчане 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 обезбеђују 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[1] изузев финансијских инструмената, одложених пореских средстава, нето средстава по основу дефинисаних примања (видети IAS 19 *Примања запослених*) 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. Коригована и елиминисања извршена приликом припремања финансијских извештаја ентитета и алокације прихода, расхода и добитака или губитака 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 добитка или губитка сегмената о којима се извештава и добитка 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 политику 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;

_____

1 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.

(е) природу евентуалних промена метода одмеравања коришћених за одређивање добитка или губитка извештајног сегмента у односу на претходне периоде, и ефекат, тих промена ако се јављају промене у одмеравању добитка 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 сегменте а ставке попут пореског расхода (порез на добит),

ентитет може ускладити укупан износ по ком је извршено одмеравање добитка или губитка сегмената са износом добитка или губитка ентитета после тих ставки;

(ц) укупне имовину сегмената о којима се извештава са имовином ентитета ако се о имовини сегмената извештава у складу са параграфом 23;

(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 добитком или губитком ентитета због различитих рачуноводствених политика се одвојено идентификује и описује.

Прерачунавање 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 прерачунавају 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 прерачунао 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 прерачунају 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 страној земљи материјално значајни, ти приходи се обелодањују одвојено. Ентитет обелодањује основу за приписивање прихода од екстерних купаца појединачним земљама;

(б) стална имовина[2] 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 страној 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.

_____

2 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.

За сврхе овог IFRS, група ентитета, за коју ентитет који подноси извештај зна да је под заједничком контролом, се сматра једним купцем. Међутим, просуђивање је потребно да би се проценило да ли влада (укључујући државне агенције или слична тела, било да су локална, национална или међународна) и ентитети за које ентитет који доставља извештај зна да су под контролом те владе се сматрају једним купцем. У вршењу те процене, ентитет који доставља извештај разматра у којој мери постоји економска интегрисаност између тих ентитета.

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. Ранија примена је дозвољена. Ако неки ентитет примени овај IFRS у својим финансијским извештајима за неки период пре 1. јануара 2009. године, он обелодањује ту чињеницу.

35A Параграф 23 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у априлу 2009. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

36 Информације о сегментима за претходне године које се пријављују као компаративне информације за прву годину примене (укључујући примену измена параграфа 23 у априлу 2009. године) се прерачунавају 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.

36A 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.

36B Објављивањем IAS 24 *Обелодањивање повезаних страна* (ревидираног 2009. године) измењен је параграф 34 за годишње периоде

који почињу 1. јануара 2011. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 24 (ревидиран 2009. године) за неки ранији период, примењиваће и измене параграфа 34 за тај ранији период.

36Ц Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2010–2012.* у децембру 2013. године, измењени су је параграфи 22 и 28. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2014. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ове измене за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Повлачење IAS 14

37 Овај IFRS замењује IAS 14 *Извештавање по сегментима*.

Прилог А

Дефиниција

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.

Међународни стандард финансијског извештавања 9
Финансијски инструменти

Поглавље 1 Циљ

Циљ овог стандарда је установљавање принципа за финансијско извештавање о *финансијским средствима* и *финансијским обавезама* којим се презентују релевантне и корисне информације корисницима финансијских извештаја на основу којих врше процене износа, временског распореда и неизвесности будућих токова готовине ентитета.

Поглавље 2 Делокруг

2.1 Овај стандард треба да примењују сви ентитети на све врсте финансијских инструмената осим:

(а) оних учешћа у зависне ентитете, придружене ентитете и заједничке подухвате који се рачуноводствено обухватају у складу са IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, **IAS 27** *Појединачни финансијски извештаји* **или IAS 28** *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*. **Међутим, у неким случајевима, IFRS 10, IAS 27**

или IAS 28 захтевају или дозвољавају ентитету да рачуноводствено обухвата учешћа у зависне ентитете, придружене ентитете или заједничке подухвате у складу са неким или свим захтевима овог стандарда. Ентитети такође треба да примењују овај стандард на деривате по основу учешћа у зависним ентитетима, придруженим ентитетима или заједничким подухватима осим ако дериват не испуњава дефиницију инструмента капитала ентитета из IAS 32 *Финансијски инструменти*: *Презентација*.

(б) права и обавеза под лизингом на које се примењује IAS 17 *Лизинг*. **Међутим:**

(i) потраживања по основу лизинга које признаје давалац лизинга подложна су захтевима из овог стандарда који се односе на престанак признавања и умањење вредности;

(ii) обавезе по основу финансијског лизинга које признаје корисник лизинга подложне су захтевима овог стандарда који се односе на престанак; и

(iii) деривата који су уграђени у лизинге подлежу захтевима из овог стандарда који се односе на уграђене деривате;

(ц) права и обавеза послодаваца по основу планова дефинисаних примања, на које се примењује IAS 19 *Примања запослених*;

(д) финансијских инструмената које је емитовао ентитет који задовољавају дефиницију инструмента капитала из IAS 32 (укључујући опције и варанте) или за које се захтева да се класификују као инструменти капитала у складу са параграфима 16А и 16Б или параграфима 16Ц и 16Д стандарда IAS 32. Међутим, ималац оваквих инструмената капитала треба да примењује овај стандард на те инструменте, осим ако не испуњавају услове изузимања под (а);

(е) права и обавеза који настају под (i) уговором о осигурању као што је дефинисано у IFRS 4 *Уговори о осигурању*, **који не спадају у права и обавезе издаваоца који настају под уговорима о осигурању, а који задовољавају дефиницију уговора о финансијској гаранцији, или (ii) уговором који је у оквиру делокруга IFRS 4 зато што садржи обележје дискреционог учешћа. Међутим, овај стандард се примењује на дериват који је уграђен у уговору у оквиру делокруга IFRS 4 ако дериват сам по себи није уговор у оквиру делокруга IFRS 4. Такође, ако је издавалац уговора о финансијској гаранцији претходно експлицитно тврдио да третира овакве уговоре као уговоре о осигурању, издавалац може да одабере да примењује било овај стандард или IFRS 4 на овакве уговоре о финансијској гаранцији (видети параграфе Б2.5–Б2.6). Издавалац може да врши**

овај одабир од уговора до уговора, али одабир за сваки уговор је неопозив;

(ф)форвард уговора између стицаоца и продавца акција о куповини или продаји стеченог ентитета који ће резултирати пословном комбинацијом у оквиру делокруга IFRS 3 *Пословне комбинације* **на будући датум стицања. Период трајања форвард уговора не треба да премашује разумни период који би обично био неопходан за стицање захтеваних одобрења и за финализирање трансакције;**

(г) обавеза по основу зајма које не спадају у оне обавезе по основу зајма које су описане у параграфу 2.3. Међутим, емитент обавеза по основу зајма треба да примењује захтеве умањења вредности овог стандарда на обавезе по основу зајма који иначе нису у делокругу овог стандарда. Такође, све обавезе по основу зајма подлежу захтевима за престанак признавања из овог стандарда;

(х) финансијских инструмената, уговора и обавеза под трансакцијама плаћања на основу акција на које се примењује IFRS 2 *Плаћања на основу акција*, **осим уговора у оквиру делокруга параграфа 2.4–2.7 овог стандарда на које се овај стандард примењује;**

(и) права на плаћања у циљу надокнаде ентитету издатака који су од њега захтевани ради измирења обавезе коју признаје као резервисање у складу са IAS 37, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, **или за које је, у неком ранијем периоду, признао резервисање у складу са IAS 37;**

(ј) права и обавеза у оквиру делокруга IFRS 15 *Приход од уговора са купцима,* **који су финансијски инструменти, осим оних за које је у IFRS 15 назначено да се рачуноводствено обухватају у складу са овим стандардом.**

2.2 Захтеви за умањење вредности овог стандарда треба да се примењују на она права за која IFRS 15 назначава да се рачуноводствено обухватају у складу са овим стандардом за сврхе признавања добитака или губитака по основу умањења вредности.

2.3 Следеће обавезе по основу зајма (кредита) су у оквиру делокруга овог стандарда:

(а) обавезе по основу зајма које ентитет означи као финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха (видети параграф 4.2.2). Ентитет који има претходну праксу продаје средстава која су резултат његових обавеза по основу зајма убрзо након настанка треба да примењује овај стандард на све своје обавезе по основу зајма у истој класи;

(б)обавезе по основу зајма које се могу измирити нето у готовини или испоруком или емитовањем другог финансијског инструмента. Ове обавезе по основу зајма су деривати. Обавеза по основу зајма се не сматра измиреном нето само зато што се зајам отплаћује у ратама (на пример, зајам – кредит обезбеђен некретнином у изградњи се исплаћује у ратама у складу са напредовањем изградње);

(ц) обавезе за обезбеђивање зајма (кредита) са каматном стопом нижом од тржишне. (Видети параграф 4.2.1(д)).

2.4 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. Међутим, овај стандард треба да се примењује на оне уговоре за које ентитет означи да су одмерени по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 2.5.

2.5 Уговор за куповину или продају нефинансијске ставке који се може измирити нето у готовини или другом финансијском инструменту, или разменом финансијских инструмената, као да су уговори финансијски инструменти, може неопозиво да се означи као одмерен по фер вредности кроз биланс успеха чак и ако је закључен у сврху пријема или испоруке нефинансијске ставке у складу са очекивањима тог ентитета, продајом или захтевима за коришћењем. Ово означавање је доступно само на почетку трајања уговора и само ако елиминише или значајно смањује недоследност одмеравања или признавања (што се понекад назива „рачуноводствена неусаглашеност”) која би се иначе јавила услед непризнавања тог уговора зато што је искључен из делокруга овог стандарда (видети параграф 2.4).

2.6 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 измиривање у готовини или другом финансијском инструменту или разменом других финансијских инструмената;

(б) када способност нето измиривања у готовини или другом финансијском инструменту, или разменом финансијских инструмената, није експлицитна из услова уговора, већ ентитет има праксу нето измиривања 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 флуктуација 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 2.4 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.

2.7 Продата опција да се купи или прода нефинансијска ставка која се може измирити нето у готовини или другом финансијском инструменту, или разменом финансијских инструмената, у складу са параграфом 2.6(а) или 2.6(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.

Поглавље 3 Признавање и престанак признавања

3.1 Почетно признавање

3.1.1Ентитет треба да призна финансијско средство или финансијску обавезу у свом извештају о финансијској позицији само онда када ентитет постане једна од страна на коју се односе уговорне одредбе инструмента (видети параграфе Б3.1.1 и Б3.1.2). Када ентитет први пут признаје финансијско средство, треба да га класификује у складу са параграфима 4.1.1–4.1.5 и да га одмерава у складу са параграфима 5.1.1–5.1.3. Када ентитет први пут признаје финансијску обавезу, треба да је класификује у складу са параграфима 4.2.1 и 4.2.2 и да је одмерава у складу са параграфом 5.1.1.

Редован начин куповине или продаје финансијских средстава

3.1.2*Редован начин куповине или продаје* **финансијских средстава треба да се призна и да се престане са признавањем, ако је применљиво, применом рачуноводственог обухватања на датум трговања или на датум измирења (видети параграфе Б3.1.3–Б3.1.6).**

3.2 Престанак признавања финансијских средстава

3.2.1 У консолидованим финансијским извештајима параграфи 3.2.2–3.2.9, Б3.1.1–Б3.1.2 и Б3.2.1–Б3.2.17 се примењују на консолидованом нивоу. Стога, ентитет прво консолидује финансијске извештаје свих зависних ентитета у складу са IFRS 10, а затим примењује те параграфе на резултујућу групу.

3.2.2 Пре процењивања да ли, и у којој мери, је *престанак признавања* **прикладан сходно параграфима 3.2.3–3.2.9, ентитет утврђује 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, као што следи.**

(а) Параграфи 3.2.3–3.2.9 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 3.2.3–3.2.9 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 3.2.3–3.2.9 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 3.2.3–3.2.9 се примењују на 90% тих токова готовине од камате. Ако постоји више других страна у уговору, не захтева се да 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 3.2.3–3.2.9 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 3.2.3–3.2.9 се примењују на финансијско средство (или групу сличних финансијских средстава) у целини.

У параграфима 3.2.3–3.2.9, 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.

3.2.3 Ентитет треба да престане да признаје финансијско средство само када:

(а) уговорна права на токове готовине од финансијског средства престану да важе; или

(б) пренесе финансијско средство како је изнето у параграфима 3.2.4 и 3.2.5 и тај пренос се квалификује за престанак признавања у складу са параграфом 3.2.6.

(Видети параграф 3.2.1 за продаје финансијских средстава на редован начин.)

3.2.4 Ентитет врши пренос финансијског средства само када, 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 3.2.5.

3.2.5 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.**

3.2.6 Када ентитет изврши пренос финансијског средства (видети параграф 3.2.4), 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, ентитет треба да престане да признаје финансијско средство и да засебно призна као средства и обавезе сва права и обавезе које су створене или задржане у приликом преноса;

(ii) ако је ентитет задржао контролу, ентитет треба да настави да признаје финансијско средство до степена свог сталног учешћа у финансијском средству (видети параграф 3.2.16).

3.2.7 Пренос ризика и користи (видети параграф 3.2.6) 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 подучешће у зајму (кредиту), који задовољава услове из параграфа 3.2.5).

3.2.8 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 упореди 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.

3.2.9 То да ли је ентитет задржао контролу (видети параграф 3.2.6(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 њим 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

3.2.10Ако 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, ентитет 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 3.2.13.

3.2.11 Ако, 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 сервисирања, ентитет треба да призна ново финансијско средство, финансијску обавезу или обавезу сервисирања по фер вредности.

3.2.12 При престанку признавања финансијског средства у целини, разлика између:

(а) његове књиговодствене вредности (одмерене на датум престанка признавања) и

(б) добијене накнаде (укључујући и свако ново добијено средство умањено за сваку нову преузету обавезу) треба да се призна у билансу успеха.

3.2.13 Ако је пренето средство део већег финансијског средства (на пример, када ентитет пренесе токове готовине од камате који су део дужничког инструмента, видети параграф 3.2.2(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 (одмерене на датум престанка признавања) расподељене на део који престаје да се признаје и

(б) добијене накнаде за део који престаје да се признаје (укључујући и свако ново добијено средство умањено за сваку нову преузету обавезу)

треба да се призна у билансу успеха.

3.2.14 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 одмери. 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

3.2.15 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

3.2.16 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 Б3.2.13);

(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.

3.2.17 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)амортизованој вредности права и обавеза које је ентитет задржао, ако се пренето средство одмерава по амортизованој вредности; или

(б) фер вредности права и обавеза које је ентитет задржао када се одмеравају самостално, ако се пренето средство одмерава по фер вредности.

3.2.18 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.

3.2.19 У сврхе накнадног одмеравања, признате промене фер вредности пренетог средства и са њим повезане обавезе се рачуноводствено обухватају у складу са параграфом 5.7.1, и не треба међусобно да се пребијају.

3.2.20 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 3.2.14. Разлика између:

(а) књиговодствене вредности (одмерене на датум престанка признавања) која је расподељена на део који престаје да се признаје; и

(б) накнаде добијене за део који престаје да се признаје

треба да се призна у биланс успеха.

3.2.21 Ако се пренето средство одмерава по амортизованој вредности, могућност коју даје овај стандард за исказивање финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха, се не може применити на са њим повезану обавезу.

Сви преноси

3.2.22 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 параграф 42 IAS 32).

3.2.23 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 заложи 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 заложи 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 примања 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 одмеравати по фер вредности или, ако је већ продало 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.

3.3 Престанак признавања финансијске обавезе

3.3.1 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.

3.3.2 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.

3.3.3 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.

3.3.4 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.

3.3.5*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Поглавље 4 Класификација

4.1 Класификација финансијских средстава

4.1.1Осим уколико примењује параграф 4.1.5, ентитет треба да класификује финансијска средства као накнадно одмерена по амортизованој вредности, фер вредности кроз остали укупни резултат или фер вредности кроз биланс успеха на бази оба од наведеног:

(а) пословног модела ентитета за управљање финансијским средствима и

(б) карактеристика уговорних токова готовине финансијског средства.

4.1.2Финансијско средство може да се одмерава по амортизованој вредности, ако су испуњена оба наведена услова:

(а) финансијско средство се држи у оквиру пословног модела чији циљ је држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине и

(б) услови уговора финансијског средства на назначене датуме узрокују токове готовине који су искључиво отплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.

Параграфи Б4.1.1–Б4.1.26 садрже упутство за примену ових услова.

4.1.2А Финансијско средство треба да се одмерава по фер вредности кроз остали укупни резултат ако су испуњена оба следећа услова:

(а) финансијско средство се држи у оквиру пословног модела чији циљ се постиже наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава и

(б) услови уговора финансијског средства на назначене датуме узрокују токове готовине који су искључиво отплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.

Параграфи Б4.1.1–Б4.1.26 садрже упутство за примену ових услова.

4.1.3 За сврхе примене параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б):

(а) главница је фер вредност финансијског средства при почетном признавању. Параграф Б4.1.7Б обезбеђује додатно упутство о значењу термина главнице;

(б) камата се састоји из накнаде за временску вредност новца, за кредитни ризик повезан са неизмиреним износом главнице током одређеног временског периода и за друге основне ризике и трошкове позајмљивања, као и за профитну маржу. Параграфи Б4.1.7А и Б4.1.9А–Б4.1.9Е обезбеђују додатно упутство о значењу термина камате, укључујући и значење временске вредности новца.

4.1.4 Финансијско средство треба да се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха осим уколико се не одмерава по амортизованој вредности у складу са параграфом 4.1.2 или по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А. Међутим, ентитет може да изврши неопозиви одабир при почетном признавању за одређене инвестиције у *инструменте капитала* **који би се у супротном одмеравали по фер вредности кроз биланс успеха да презентује накнадне промене фер вредности у осталом укупном резултату (видети параграфе 5.7.5–5.7.6).**

Опција означавања финансијског средства по фер вредности кроз биланс успеха

4.1.5 Упркос параграфима 4.1.1–4.1.4, ентитет може, при почетном признавању, неопозиво да означи финансијско средство као одмерено по фер вредности ако се тиме елиминише или значајно смањује недоследност одмеравања или признавања (што се понекад назива „рачуноводствена неусаглашеност”) која би се иначе јавила услед одмеравања средстава или обавеза или признавања добитака и губитака за та средства или обавезе по различитим основама (видети параграфе Б4.1.29–Б4.1.32).

4.2 Класификација финансијских обавеза

4.2.1 Ентитет треба да класификује све финансијске обавезе накнадно одмерене по амортизованој вредности, осим за:

(а)*финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха***. Такве обавезе, укључујући** *деривате* **који су обавезе, треба накнадно да се одмеравају по фер вредности;**

(б)финансијске обавезе које настају када се трансфер финансијског средства не квалификује за престанак признавања или када се примењује приступ сталног учешћа Параграфи 3.2.15 и 3.2.17 се примењују за одмеравање таквих финансијских обавеза;

(ц)*уговоре о финансијској гаранцији***. Након почетног признавања, издавалац таквог уговора треба (осим ако се не примењују параграф 4.2.1(а) или (б)) да га одмерава према вишој вредности између:**

(i) износа резервисања за губитке одређеног у складу са Одељком 5.5. и

(ii) износа који је признаван на почетку (видети параграф 43) мање, када је то прикладно, укупни износ прихода признат у складу са принципима IFRS 15*.*

(д) обавезе обезбеђивања зајма по каматној стопи нижој од тржишне. Емитент такве обавезе треба (осим ако се не примењује параграф 4.2.1(а)) да је одмерава према вишој вредности између:

(i) износа резервисања за губитке одређеног у складу са Одељком 5.5; и

(ii) износа који је признаван на почетку (видети параграф 5.1.1) мање, када је то прикладно, укупни износ прихода признат у складу са принципима IFRS 15 *.*

(е) потенцијалне накнаде које признаје стицалац у пословној комбинацији на коју се примењује IFRS 3. Таква потенцијална накнада треба накнадно да се одмерава по фер вредности са променама које се признају у билансу успеха.

Опција означавања финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха

4.2.2 Ентитет може, при почетном признавању, неопозиво да означи финансијску обавезу као одмерену по фер вредности кроз биланс успеха када је то дозвољено параграфом 4.3.5, или када то има за резултат релевантније информације зато што:

(а) елиминише или значајно смањује недоследност одмеравања или признавања (што се понекад назива „рачуноводствена неусаглашеност”) која би се иначе јавила услед одмеравања средстава или обавеза или признавања добитака и губитака по њиховом основу на различитим основама (видети параграфе Б4.1.29–Б4.1.32); или

(б) групом финансијских обавеза или финансијских средстава се управља и њихове перформансе се вреднују на бази фер вредности, у складу са документованим стратегијама управљања ризиком или инвестирања, а информације о групи се обезбеђују интерно на тој

бази кључном руководећем особљу ентитета (као што је дефинисано у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна***), на пример, одбор директора ентитета или главни извршни директор (видети параграфе Б4.1.33–Б4.1.36).**

4.3 Уграђени деривати

4.3.1 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 другу уговорну страну у односу на тај инструмент, не представља уграђени дериват, већ посебан финансијски инструмент.

Хибридни уговори са матичним уговором финансијског средства

4.3.2 Ако хибридни уговор садржи матични уговор који је средство у оквиру делокруга овог стандарда, ентитет треба да примењује захтеве из параграфа 4.1.1–4.1.5 на цео хибридни уговор.

Остали хибридни уговори

4.3.3 Уколико хибридни уговор садржи матични уговор који није средство у оквиру делокруга овог стандарда, уграђени дериват треба да се одвоји од (основног) матичног уговора и да се рачуноводствено обухвата као дериват под овим стандардом, само ако:

(а) економске карактеристике и ризици уграђеног деривата нису блиско повезани са економским карактеристикама и ризицима матичног уговора (видети параграфе Б4.3.5 и Б4.3.8);

(б) би одвојени инструмент са истим условима као и уграђени дериват испуњавао дефиницију деривата; и

(ц) хибридни (комбиновани) уговор се не одмерава по фер вредности са променама фер вредности признатим у билансу успеха (то јест, дериват који је уграђен у финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха се не одваја).

4.3.4 Ако се уграђени дериват одвоји, основни уговор се рачуноводствено обухвата у складу са одговарајућим Стандардима.

Овај стандард се не бави тиме да ли ће уграђени дериват бити презентован као засебна ставка у извештају о финансијској позицији.

4.3.5 Без обзира на параграфе 4.3.3 и 4.3.4, уколико уговор садржи један или више уграђених деривата, а матични уговор није средство у оквиру делокруга овог стандарда, ентитет може да означи цео хибридни (комбиновани) уговор 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.

4.3.6 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 означи хибридни (комбиновани) уговор у целини по фер вредности кроз биланс успеха.

4.3.7 Ако неки ентитет није у стању да поуздано одмери фер вредност уграђеног деривата на основу његових услова и одредаба фер вредност уграђеног деривата је разлика између фер вредности хибридног (комбинованог) инструмента и фер вредности основног уговора. Ако ентитет није у стању да одмери фер вредност уграђеног деривата користећи овај метод, примењује се параграф 4.3.6 и хибридни (комбиновани) инструмент се означава по фер вредности кроз биланс успеха.

4.4. Рекласификација

4.4.1 Када и само када ентитет мења свој модел пословања за управљање финансијским средствима, треба да рекласификује сва финансијска средства на која то утиче у складу са параграфима 4.1.1–4.1.4. Видети параграфе 5.6.1–5.6.7, Б4.4.1–Б4.4.3 и Б5.6.1–5.6.2 за додатно упутство о рекласификацији финансијских средстава.

4.4.2Ентитет не треба да рекласификује финансијске обавезе.

4.4.3 Следеће промене околности не захтевају рекласификацију за потребе параграфа 4.4.1–4.4.2:

(а) ставка која је претходно била означена као ефикасан инструмент заштите од ризика новчаног тока или нето инвестиција више се не квалификује тако;

б) ставка постаје означена као ефективан инструмент хеџинга за хеџинг ризика новчаног тока и нето инвестиција; и

ц) промене одмеравања у складу са Одељком 6.7.

Одељак 5 Одмеравање

5.1 Почетно одмеравање

5.1.1 Осим потраживања по основу продаје, која су у оквиру делокруга параграфа 5.1.3, при почетном признавању, ентитет треба да одмерава финансијско средство или финансијску обавезу по њиховој фер вредности увећаној или умањеној, у случају финансијског средства или финансијске обавезе који се не одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха, за *трошкове трансакције* **који се могу директно приписати стицању или емитовању финансијског средства или финансијске обавезе.**

5.1.1А Међутим, ако се фер вредност финансијског средства или финансијске обавезе при почетном признавању разликује од трошкова трансакције, ентитет треба да примењује параграф Б5.1.2.А.

5.1.2 Када ентитет користи рачуноводствено обухватање на датум измирења за средство које се накнадно одмерава по амортизованој вредности, то средство се почетно признаје по његовој фер вредности на датум продаје (видети параграфе Б3.1.3–Б3.16).

5.1.3 Без обзира на захтеве из параграфа 5.1.1, при почетном признавању, ентитет треба да одмерава потраживања по основу продаје по њиховој цени трансакције (као што је дефинисано у IFRS 15) ако потраживања по основу продаје не садрже значајну компоненту финансирања у складу са IFRS 15 (или када ентитет примењује практични пример у складу са параграфом 63 IFRS 15).

5.2 Накнадно одмеравање финансијских средстава

5.2.1 Након почетног одмеравања, ентитет треба да одмерава финансијско средство у складу са параграфима 4.1.1–4.1.5 по:

(а) амортизованој вредности;

(b)фер вредности кроз остали укупни резултат; или

(ц) фер вредности кроз биланс успеха.

5.2.2 Ентитет треба да примењује захтеве умањења вредности из Одељка 5.5. на финансијска средства која се одмеравају по

амортизованој вредности у складу са параграфом 4.1.2 и на финансијска средства која се одмеравају по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А.

5.2.3 Ентитет треба да примењује захтеве рачуноводства хеџинга из параграфа 6.5.8–6.5.14 (и, ако је примењиво, параграфа 89–94 IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање* **за рачуноводство хеџинга по фер вредности за портфељ хеџинга ризика по основу каматне стопе) на финансијско средство које је означено као ставка хеџинга** [1]

5.3 Накнадно одмеравање финансијских обавеза

5.3.1 Након почетног признавања, ентитет треба да одмерава финансијску обавезу у складу са параграфима 4.2.1–4.2.2

5.3.2 Ентитет треба да примењује захтеве рачуноводства хеџинга из параграфа 6.5.8–6.5.14 (и, ако је примењиво, параграфа 89–94 IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање* **за рачуноводство хеџинга по фер вредности за портфељ хеџинга ризика по основу каматне стопе) на финансијску обавезу која је означена као ставка хеџинга.**

––––––––

1 У складу са параграфом 7.2.21, ентитет може одабрати као своју рачуноводствену политику да настави да примењује захтеве који се односе на рачуноводство хеџинга из IAS 39 уместо захтева из Поглавља 6 овог Стандарда. Ако ентитет изврши овакав одабир, позивања у овом Стандарду на одређене захтеве рачуноводства хеџинга из Поглавља 6 нису релевантна. Уместо тога, ентитет примењује релевантне захтеве рачуноводства хеџинга из IAS 39.

5.4 Одмеравање амортизоване вредности

Финансијска средства

Метод ефективне камате

5.4.1 Приход од камате треба да се израчунава помоћу *методе ефективне камате* **(видети Прилог А и параграфе Б5.4.1–Б5.4.7). Овај приход треба да се израчунава применом** *ефективне каматне стопе* **на** *бруто књиговодствену вредност финансијског средства* **осим за:**

(а)*кредитно обезвређена купљена или створена финансијска средства***. За оваква финансијска средства, ентитет треба да примењује** *ефективну стопу кориговану за кредит* **на амортизовану вредност финансијског средства из почетног признавања;**

(б) финансијска средства која нису купљена или створена *кредитно обезвређена* **али су накнадно постала** *кредитно обезвређена финансијска средства***. За оваква финансијска средства ентитет треба да**

примењује ефективну каматну стопу на амортизовану вредност финансијског средства у накнадним извештајним периодима.

5.4.2 Ентитет који, у извештајном периоду, израчунава приходе од камате применом методе ефективне камате на амортизовану вредност финансијског средства у складу са параграфом 5.4.1(б), треба, у накнадим извештајним периодима, да израчунава приход од камате применом ефективне каматне стопе на бруто књиговодствену вредност ако се кредитни ризик финансијског инструмента побољша тако да финансијско средство више није кредитно обезвређено, а то побољшање може објективно да се повеже са догађајем који се десио након примене захтева из параграфа 5.4.1(б) (као што је побољшање у кредитном рејтингу зајмопримца).

Модификација уговорних токова готовине

5.4.3 Када уговорни токови готовине финансијског средства поново договарају или се на други начин модификују, а поновно договарање или модификовање немају за резултат престанак признавања тог финансијског средства у складу са овим стандардом, ентитет треба поново да израчуна бруто књиговодствену вредност финансијског средства и треба да призна *добитак или губитак по основу модификације* у билансу успеха. Бруто књиговодствена вредност финансијског средства треба да се израчуна поново као садашња вредност поново договорених или модификованих токова готовине који су дисконтовани по првобитној ефективној каматној стопи (или по ефективној каматној стопи коригованој за кредит за купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства), или, када је применљиво, ревидираној ефективној каматној стопи израчунатој у складу са параграфом 6.5.10. Сви настали трошкови или накнаде коригују књиговодствену вредност модификованог финансијског средства и амортизују се током преосталог рока модификованог финансијског средства.

Отпис

5.4.4 Ентитет треба директно да смањи бруто књиговодствену вредност финансијског средства када ентитет нема оправдана очекивања да ће повратити финансијско средство у целости или његов део. Отпис представља догађај престанка признавања (видети параграф Б3.2.16(р)).

5.5 Умањење вредности

Признавање очекиваних кредитних губитака

Општи приступ

5.5.1Ентитет треба да призна резервисање за губитке за *очекиване кредитне губитке* **финансијског средства које се одмерава у складу са параграфима 4.1.2 или 4.1.2А, потраживање по лизингу,** *уговорно средство* **или обавезу по основу зајма и уговор о финансијској**

гаранцији на које се примењују захтеви умањења вредности у складу са параграфима 2.1(г), 4.2.1(ц) или 4.2.1(д).

5.5.2 Ентитет треба да примењује захтеве умањења вредности за признавање и одмеравање резервисања за губитке за финансијска средства која се одмеравају по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А. Међутим, резервисање за губитке треба да се призна у осталом укупном резултату и не треба да смањи књиговодствену вредност финансијског средства у извештају о финансијској позицији.

5.5.3У складу са параграфима 5.5.13–5.5.16, на сваки датум извештавања, ентитет треба да одмерава резервисање за губитке за финансијски инструмент по износу који је једнак *очекиваним кредитним губицима током века трајања* **ако се кредитни ризик за тај финансијски инструмент значајно повећао од почетног признавања.**

5.5.4 Циљ захтева умањења вредности је признавање очекиваних кредитних губитака током века трајања за све финансијске инструменте за које су постојала значајна повећања кредитног ризика од почетног признавања – било процењених на појединачној или на заједничкој основи – узимајући у обзир све разумне и поткрепиве информације, укључујући оне које су оријентисане ка будућности.

5.5.5 У складу са параграфима 5.5.13–5.5.16, ако се, на датум извештавања, кредитни ризик који се односи на одређени финансијски инструмент није значајно повећао од почетног признавања, ентитет треба да одмерава резервисање за губитке за тај финансијски инструмент по износу који је једнак *дванаестомесечним очекиваним кредитним губицима***.**

5.5.6 За обавезе по кредиту и уговоре о финансијским гаранцијама, датум на који ентитет постаје страна у неопозивој обавези треба да се сматра датумом почетног признавања за сврхе примене захтева умањења вредности.

5.5.7 Ако је ентитет у претходном извештајном периоду одмерио резервисање за губитке за финансијски инструмент по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања у претходном извештајном периоду, али је утврдио на текући датум извештавања да параграф 5.5.3 више није испуњен, ентитет треба да одмерава резервисање за губитке по износу који је једнак дванаестомесечним очекиваним кредитним губицима на текући датум извештавања.

5.5.8 Ентитет треба да признаје у билансу успеха, као добитак или губитак по основу умањења вредности, износ очекиваних кредитних губитака (или сторнирање) који је неопходан за кориговање резервисања за губитке на датум извештавања на износ који је неопходно признати у складу са овим стандардом.

Утврђивање значајних повећања кредитног ризика

5.5.9 На сваки датум извештавања, ентитет треба да процени да ли се кредитни ризик одређеног финансијског инструмента значајно повећао од почетног признавања. Приликом вршења процене, ентитет треба да користи промену у ризику неиспуњења обавезе која се дешава током очекиваног трајања финансијског инструмента уместо промене у износу очекиваних кредитних губитака. За вршење ове процене, ентитет треба да пореди ризик неиспуњења обавезе који се јавља код финансијског инструмента од датума извештавања са ризиком неиспуњења обавезе који се јавља код финансијског инструмента од датума почетног признавања и да размотри разумне и поткрепиве информације, које су доступне без непотребних трошкова или напора, а које указују на значајна повећања кредитног ризика од почетног признавања.

5.5.10 Ентитет може да претпостави да се кредитни ризик није значајно повећао од почетног признавања ако је утврђено да финансијски инструмент има низак кредитни ризик на датум извештавања (видети параграфе Б5.5.22–Б5.5.24).

5.5.11Ако су разумне и поткрепиве информације оријентисане ка будућности доступне без непотребних трошкова или напора, ентитет не може да се ослони на информације *из прошлости* при утврђивању да ли се кредитни ризик значајно повећао од почетног признавања. Међутим, када информације које су више оријентисане ка будућности од статуса након истека рока (било на појединачној или на заједничкој основи) нису доступне без непотребних трошкова или напора, ентитет може да користи информације из прошлости за утврђивање да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања. Без обзира на начин на који ентитет процењује значајна повећања кредитног ризика постоји оспорива претпоставка да се кредитни ризик у погледу финансијског средства значајно повећао од почетног признавања када уговорна плаћања прекораче рок доспећа више од 30 дана. Ентитет може да оспори ову претпоставку ако ентитет има разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора, а које доказују да се кредитни ризик није значајно повећао од почетног признавања иако уговорна плаћања прекорачују рок доспећа више од 30 дана. Када ентитет утврди да је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања пре него што уговорна плаћања прекораче рок доспећа више од 30 дана, оспорива претпоставка се не примењује.

Модификована финансијска средства

5.5.12 Ако су уговорни токови готовине у погледу финансијског средства поново договорени или модификовани, а финансијска средства нису престала да се признају, ентитет треба да процени да ли је било значајног повећања кредитног ризика у погледу финансијског инструмента у складу са параграфом 5.5.3 поређењем:

(а) ризика од неиспуњења обавеза, који се јавља на датум извештавања (на бази модификованих уговорних услова); и

(б) ризика од неиспуњења обавеза који се јавља на почетном признавању (на бази првобитних, немодификованих уговорних услова).

Купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства

5.5.13 Без обзира на параграфе 5.5.3 и 5.5.5, на датум извештавања, ентитет треба да призна само кумулативне промене у очекиваним кредитним губицима током века трајања од почетног признавања као резервисање за губитке за купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства.

5.5.14 На сваки датум извештавања, ентитет треба да призна у билансу успеха износ промене у очекиваним кредитним губицима током века трајања, као добитак или губитак по основу умањења вредности. Ентитет треба да призна повољне промене очекиваних кредитних губитака током века трајања као добитак по основу умањења вредности, чак и ако су очекивани кредитни губици током века трајања мањи од износа очекиваних кредитних губитака који су били укључени у процењене токове готовине при почетном признавању.

Поједностављени приступ за потраживања из пословања, уговорна средства и потраживања по основу лизинга

5.5.15 Без обзира на параграфе 5.5.3 и 5.5.5, ентитет увек треба да одмерава резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања за следеће:

(а) потраживања из пословања или уговорна средства која су резултат трансакција у оквиру делокруга IFRS 15 и која:

(i) не садрже значајну финансијску компоненту у складу са IFRS 15 (или, када ентитет примењује практично олакшање у складу са параграфом 63, IFRS 15); или

(ii)садрже значајну финансијску компоненту у складу са IFRS 15, ако ентитет одабере као своју рачуноводствену политику да одмерава резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања. Та рачуноводствена политика треба да се примењује на сва оваква потраживања и уговорна средства.

(б) потраживања по основу лизинга која су резултат трансакција у оквиру делокруга IAS 17, ако ентитет одабере као своју рачуноводствену политику да одмерава резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања. Та рачуноводствена политика треба да се примењује на сва

потраживања по основу лизинга али може да се примењује засебно на потраживања по основу финансијских и пословних лизинга.

5.5.16 Ентитет може одабрати своју рачуноводствену политику за потраживања из пословања, потраживања по основу лизинга и уговорна средства независно једна од других.

Одмеравање очекиваних кредитних губитака

5.5.17 Ентитет треба да одмерава очекиване губитке од финансијског инструмента на начин који одражава:

(а) непристрасан и износ пондерисан вероватноћом који се утврђује вредновањем низа могућих исхода;

(б) временску вредност новца; и

(ц) разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора на датум извештавања о претходним догађајима, тренутним условима и прогнозама будућих економских услова.

5.5.18 При одмеравању очекиваних кредитних губитака, ентитет не мора нужно да идентификује сваки могући сценарио. Међутим, треба да размотри ризик или вероватноћу да ће се кредитни губитак десити и вероватноћу да неће доћи до губитка повезаног са кредитима, чак и ако је вероватноћа дешавања губитка повезаног са кредитима веома мала.

5.5.19 Максимални период који треба узети у обзир приликом одмеравања очекиваних кредитних губитака, је максимални уговорни период (укључујући опције продужавања) током којег је ентитет изложен кредитном ризику, а не дужи период, чак и ако је тај дужи период у складу са пословном праксом.

5.5.20 Међутим, поједини финансијски инструменти укључују и компоненту зајма и неповучене обавезе, а уговорну могућност ентитета да захтева отплату и откаже повучену обавезу не ограничава изложеност ентитета кредитним губицима на уговорни означени период. За овакве финансијске инструменте и само за њих, ентитет треба да одмерава очекиване кредитне губитке током периода у којем је ентитет изложен кредитном ризику и очекивани кредитни губици не би били ублажени активностима управљања кредитним ризиком, чак и ако се тај период продужи преко максималног уговорног периода.

5.6 Рекласификација финансијских средстава

5.6.1 Ако ентитет рекласификује финансијска средства у складу са параграфом 4.4.1, треба да примењује рекласификацију проспективно од датума рекласификације. Ентитет не треба да прерачуна претходно признате добитке, губитке (укључујући

добитке или губитке по основу умањења вредности) или камату. У параграфима 5.6.2–5.6.7 наведени су захтеви за рекласификације.

5.6.2 Ако, ентитет рекласификује финансијско средство из категорије одмеравања по амортизованој вредности у категорију одмеравања по фер вредности кроз биланс успеха, његова фер вредност се одмерава на датум рекласификације. Добици или губици који настају услед разлике између претходне амортизоване вредности финансијског средства и фер вредности признаје се у билансу успеха.

5.6.3 Ако, ентитет рекласификује финансијско средство из категорије одмеравања по фер вредности кроз биланс успеха у категорију одмеравања по амортизованој вредности, његова фер вредност на датум рекласификације постаје његова нова бруто књиговодствена вредност. (Видети параграф Б5.6.2 за упутство за утврђивање ефективне каматне стопе и резервисање за губитке на датум рекласификације).

5.6.4 Ако ентитет рекласификује финансијско средство из категорије одмеравања по амортизованој вредности у категорију одмеравања по фер вредности кроз остали укупан резултат, његова фер вредност се одмерава на датум рекласификације. Добици или губици који настају услед разлике између претходне амортизоване вредности финансијског средства и фер вредности признаје се у осталом укупном резултату. Ефективна каматна стопа и одмеравање очекиваних кредитних губитака се не коригују као резултат рекласификације. (Видети параграф Б5.6.1).

5.6.5 Ако ентитет рекласификује финансијско средство из категорије одмеравања по фер вредности кроз остали укупан резултат у категорију одмеравања по амортизованој вредности, то финансијско средство се рекласификује по фер вредности на датум рекласификације. Међутим, кумулативни добитак или губитак претходно признат у осталом укупном резултату, се уклања из капитала и коригује у односу на фер вредност финансијског средства на датум рекласификације. Као резултат, финансијско средство се одмерава на датум рекласификације као да је одувек било одмерено по амортизованој вредности. Ово кориговање утиче на остали укупни резултат али не утиче на биланс успеха и стога не представља кориговање по основу рекласификације (видети IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*). **Ефективна каматна стопа и одмеравање очекиваних кредитних губитака се не коригују као резултат рекласификације. (Видети параграф Б5.6.1).**

5.6.6 Ако ентитет рекласификује финансијско средство из категорије одмеравања по фер вредности кроз биланс успеха у категорију одмеравања по фер вредности кроз остали укупни резултат,

финансијско средство наставља да се одмерава по фер вредности. (Видети параграф Б5.6.2 за упутство о утврђивању ефективне каматне стопе и резервисања за губитке на датум рекласификације).

5.6.7 Ако ентитет рекласификује финансијско средство из категорије одмеравања по фер вредности кроз остали укупни резултат у категорију одмеравања по фер вредности кроз биланс успеха, финансијско средство наставља да се одмерава по фер вредности. Кумулативни добитак или губитак претходно признат у осталом укупном резултату се рекласификује из капитала у биланс успеха као корекција по основу рекласификације (видети IAS 1) на датум рекласификације.

5.7. Добици и губици

5.7.1 Добитак или губитак по основу финансијског средства или финансијске обавезе који се одмерава по фер вредности треба да се призна у билансу успеха осим ако:

(а) је део односа хеџинга (видети параграфе 6.5.8–6.5.14 и, ако је примењиво, параграфе 89–94, IAS 39 за рачуноводство хеџинга по фер вредности за хеџинга ризика каматне стопе портфеља);

(б)је инвестиција у инструмент капитала и ентитет је одлучио да презентује добитке и губитке по основу те инвестиције у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5;

(ц) је финансијска обавеза означена по фер вредности кроз биланс успеха и од ентитета се захтева да презентује ефекте промена *кредитног ризика* **обавезе у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.7.; или**

(д) је финансијско средство одмерено по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А и од ентитета се захтева да призна неке промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.10.

5.7.1А Дивиденде се признају у билансу успеха само када:

(а) је установљено право ентитета да му се исплаћује дивиденда;

(б) је вероватно да ће се економске користи повезане са дивидендом приливати у ентитет; и

(ц) износ дивиденде може поуздано да се одмери.

5.7.2 Добитак или губитак по основу финансијског средства који се одмерава по амортизованој вредности и није део односа хеџинга (видети параграфе 6.5.8–6.5.14 и, ако је примењиво, параграфе 89–94, IAS 39 за рачуноводство хеџинга по фер вредности за портфељ хеџинга ризика камате стопе) треба да се признаје у

билансу успеха када финансијско средство престаје да се призна, рекласификовано у складу са параграфом 5.6.2, и кроз процес амортизације, или у циљу признавања добитака или губитака по основу умањења вредности. Ентитет треба да примењује параграфе 5.6.2 и 5.6.4 ако рекласификује финансијска средства из категорије одмеравања по амортизованој вредности. Добитак или губитак по основу финансијске обавезе који се одмерава по амортизованој вредности и који није део односа хеџинга (видети параграфе 6.5.8–6.5.14 и, ако је примењиво, параграфе 89–94, IAS 39, за рачуноводство хеџинга по фер вредности за портфељ хеџинга ризика каматне стопе) треба да се признају у билансу успеха када финансијска обавеза престаје да се признаје и кроз процес амортизоване вредности. (Видети параграф Б5.7.2 за упутство о девизним добицима или губицима).

5.7.3Добитак или губитак по основу финансијских средстава или финансијских обавеза који је ставка хеџинга у односу хеџинга треба да се призна у складу са параграфима 6.5.8–6.5.14 и ако је примењиво, параграфе 89–94, IAS 39, за рачуноводство хеџинга по фер вредности за хеџинга ризика каматне стопе портфеља.

5.7.4Ако ентитет признаје финансијска средства применом рачуноводственог обухватања на датум измирења (видети параграфе 3.1.2, Б3.1.3 и Б3.1.6), свака промена фер вредности средства које треба да се добије у периоду између датума трговине и датума измирења не признаје се за средства одмерена по амортизованој вредности. За средства која се одмеравају по фер вредности, међутим, промена фер вредности се признаје у билансу успеха или у осталом укупном резултату, по потреби, у складу са параграфом 5.7.1. Датумом трговине треба да се сматра датум почетног признавања за сврхе примене захтева умањења вредности.

Инвестиције у инструменте капитала

5.7.5 При почетном признавању, ентитет може донети неопозиву одлуку да презентује у осталом укупном резултату накнадне промене фер вредности инвестиције у инструмент капитала у оквиру делокруга овог стандарда који се не *држи за трговину* **нити је потенцијална накнада коју признаје стицалац у пословној комбинацији на коју се примењује IFRS 3. (Видети параграф Б5.7.3 за упутство о девизним добицима или губицима).**

5.7.6 Ако ентитет изврши избор из параграфа 5.7.5, треба да призна у билансу успеха дивиденде од те инвестиције у складу са параграфом 5.7.1А.

Обавезе означене по фер вредности кроз биланс успеха

5.7.7 Ентитет треба да презентује добитак или губитак по основу финансијске обавезе која је означена по фер вредности кроз биланс

успеха у складу са параграфом 4.2.2 или параграфом 4.3.5, као што следи:

(а) износ промене фер вредности по основу финансијске обавезе који може да се припише променама кредитног ризика те обавезе треба да се презентује у осталом укупном резултату (видети параграфе Б5.7.13–Б5.7.20), и

(б) преостали износ промене фер вредности обавезе треба да се презентује у билансу успеха

осим ако би третман ефеката промена кредитног ризика обавезе описан под (а) креирао или повећао рачуноводствену неусаглашеност у билансу успеха (у којем случају се примењује параграф 5.7.8). Параграфи Б5.7.5–Б5.7.7 и Б5.7.10–Б5.7.12 обезбеђују упутство за утврђивање да ли би рачуноводствена неусаглашеност настала или се повећала.

5.7.8. Ако би захтеви из параграфа 5.7.7 креирали или повећали рачуноводствену неусаглашеност у билансу успеха, ентитет треба да презентује све добитке или губитке по основу те обавезе (укључујући ефекте промена кредитног ризика те обавезе) у билансу успеха.

5.7.9 Без обзира на захтеве из параграфа 5.7.7 и 5.7.8, ентитет треба да презентује у билансу успеха све добитке и губитке по основу обавезе по кредиту и уговоре о финансијским гаранцијама који су означени по фер вредности кроз биланс успеха.

Средства одмерена по фер вредности кроз остали укупни резултат

5.7.10 Добитак или губитак по основу финансијског средства који се одмерава по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2, треба да се призна у осталом укупном резултату, изузев добитака или губитака по основу умањења вредности (видети Одељак 5.5) и девизних добитака и губитака (видети параграфе Б5.7.2–Б5.7.2А), док финансијско средство не престане да се признаје или док се не рекласификује. Када финансијско средство престаје да се признаје, кумулативни добитак или губитак претходно признат у осталом укупном резултату се рекласификује из капитала у биланс успеха као корекција по основу рекласификације (видети IAS 1). Ако се финансијско средство рекласификује из категорије одмеравања по фер вредности кроз остали укупни резултат, ентитет треба рачуноводствено да обухвати кумулативни добитак или губитак који је претходно био признат у осталом укупном резултату у складу са параграфима 5.6.5 и 5.6.7. Камата која је израчуната помоћу методе ефективне камате признаје се у билансу успеха.

5.7.11 Као што је описано у параграфу 5.7.10, ако се финансијско средство одмерава по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А, износи који се признају у билансу успеха су исти као износи који би били признати у билансу успеха да је финансијско средство било одмерено по амортизованој вредности.

Поглавље 6 Рачуноводство хеџинга

6.1 Циљ и делокруг рачуноводства хеџинга

6.1.1 Циљ рачуноводства хеџинга је да представи, у финансијским извештајима, ефекте активности управљања ризиком ентитета који користе финансијске инструменте за управљање изложеностима насталим из одређених ризика који би могли да утичу на биланс успеха (или остали укупни резултат, у случају инвестиција у инструменте капитала за које је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5). Овај приступ има за циљ да пренесе контекст инструмената хеџинга на које се примењује рачуноводство хеџинга у циљу омогућавања увида у њихову сврху и ефекат.

6.1.2 Ентитет може одабрати да означи однос хеџинга између инструмента хеџинга и ставке хеџинга у складу са параграфима 6.2.1–6.3.7 и Б6.2.1–Б6.3.25. За односе хеџинга који испуњавају критеријуме за квалификацију, ентитет треба рачуноводствено да обухвати добитак или губитак по основу инструмента хеџинга и ставке хеџинга у складу са параграфима 6.5.1–6.5.14 и В6.5.1–В6.5.28. Када је ставка хеџинга група ставки, ентитет треба да поштује додатне захтеве из параграфа 6.6.1–6.6.6 и Б6.6.1–Б6.6.16.

6.1.3 За хеџинг фер вредности изложености каматне стопе портфеља финансијских средстава или финансијских обавеза (и само за такав хеџинг), ентитет може да примењује захтеве рачуноводства хеџинга из IAS 39 уместо оних из овог стандарда. У том случају, ентитет такође мора да примењује специфичне захтеве за рачуноводство хеџинга фер вредности за портфељ хеџинга ризика каматне стопе и означава их као ставку хеџинга дела који је износ у страној валути (видети параграфе 81А, 89А и АG114–АG132, IAS 39).

6.2 Инструменти хеџинга

Инструменти који се квалификују

6.2.1 Дериват који се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха може да се означи као инструмент хеџинга, изузев за одређене продате опције (видети параграф Б6.2.4).

6.2.2Недериватно финансијско средство или недериватна финансијска обавеза одмерени по фер вредности кроз биланс успеха могу да се означе као инструмент хеџинга изузев ако је у питању финансијска обавеза означена по фер вредности кроз биланс успеха чији износ промене фер вредности може да се припише променама кредитног ризика те обавезе, презентује се у осталом укупном

резултата у складу са параграфом 5.7.7. За хеџинг од девизних ризика, компонента девизног ризика недериватног финансијског средства или недериватне финансијске обавезе може да се означи као инструмент хеџинга под условом да није инвестиција у инструмент капитала за који је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5.

6.2.3 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 означени као инструменти хеџинга.

Означавање инструмената хеџинга

6.2.4 Инструмент који се квалификује мора у целини да буде означен као инструмент хеџинга. Једини дозвољени изузеци су:

(а) одвајање унутрашње вредности и временске вредности уговора о опцији и означавање као инструмента хеџинга само промене унутрашње вредности опције и искључивање промене временске вредности (видети параграфе 6.5.15 и Б6.5.29–Б6.5.33);

(б) одвајање форвард елемента и промптне цене форвард уговора и означавање као инструмента хеџинга само промене вредности промптног елемента форвард уговора али не и форвард елемента; слично томе, распон девизне основице може да се раздвоји и искључи из означавања финансијског инструмента као инструмента хеџинга (видети параграфе 6.5.16 и Б6.5.34–Б6.5.39); и

(ц) део читавог инструмента хеџинга, као што је 50% номиналног износа, може бити означен као инструмент хеџинга у односу хеџинга. Међутим, однос хеџинга не мора да се означи за део промене фер вредности која је резултат само дела временског периода током ког инструмент хеџинга остаје неизмирен.

6.2.5 Ентитет може да посматра у комбинацији, и заједнички да означава као инструмент хеџинга, било коју комбинацију следећег (укључујући оне околности у којима ризик или ризици који настају из неких инструмената хеџинга пребијају оне који настају из других):

(а) деривати или њихов део; и

(б) недеривати или њихов део.

6.2.6 Међутим, дериватни инструмент који комбинује продату опцију и купљену опцију (на пример, доња или горња граница каматне стопе) се не квалификује као инструмент хеџинга ако је он, у ствари, нето продата опција на датум означавања (осим ако се не квалификује у складу са параграфом Б6.2.4). Слично, два или више инструмената (или њихови

делови) могу заједно бити означени као инструмент хеџинга само ако ниједан од њих није продата опција или нето продата опција на датум означавања (осим ако се не квалификује у складу са параграфом Б6.2.4).

6.3 Ставке хеџинга

Ставке које се квалификују

6.3.1 Ставка хеџинга може бити признато средство или обавеза, непризната *утврђена обавеза*, *предвиђена будућа трансакција*, **или нето инвестиција у иностранo пословање. Ставка хеџинга може бити**

(а) једно средство; или

(б) група ставки (у складу са параграфима 6.6.1–6.6.6 и Б6.6.1–Б6.6.16).

Ставка хеџинга такође може бити компонента овакве ставке или групе ставки (видети параграфе 6.3.7 и Б6.3.7–Б6.3.25).

6.3.2 Ставка хеџинга мора бити поуздано мерљива.

6.3.3 Ако је ставка хеџинга предвиђена будућа трансакција, (или њена компонента), та трансакција мора бити врло вероватна.

6.3.4 Збирна изложеност која представља комбинацију изложености и која би могла да се квалификује као ставка хеџинга у складу са параграфом 6.3.1 и као дериват може да се означи као ставка хеџинга (видети параграфе Б6.3.3–Б6.3.4). Ово обухвата предвиђену будућу трансакцију збирне изложености (то јест, неизвршене али очекиване будуће трансакције које би довеле до настанка изложености или деривата) ако је та збирна изложеност врло вероватна, и када до ње дође, и стога више није предвиђена, квалификује се за ставку хеџинга.

6.3.5 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 означе као ставке хеџинга. Рачуноводство хеџинга може да се примени на трансакције између ентитета у истој групи само у појединачним или засебним финансијским извештајима тих ентитета, а не у консолидованим финансијским извештајима групе, изузев консолидованих финансијских извештаја инвестиционог ентитета као што је дефинисано у IFRS 10, према којем се трансакције између инвестиционог ентитета и његових зависних ентитета које се одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха неће уклонити из консолидованих финансијских извештаја.

6.3.6 Међутим, као изузетак параграфа 6.3.5, 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 деноминована у валути која није функционална валута ентитета који учествује у тој трансакцији и девизни ризик ће утицати на консолидовани биланс успеха.

Означавање ставки хеџинга

6.3.7 Ентитет може да означи одређену ставку у целости или компоненту ставке као ставку хеџинга у односу хеџинга. Цела ставка се састоји из свих промена токова готовине или фер вредности ставке. Компонента се састоји из мање од укупне фер вредности промене или променљивости тока готовине ставке. У том случају, ентитет може означити само следеће врсте компонената (укључујући комбинације) као ставке хеџинга:

(а) само промене токова готовине фер вредности ставке које се могу приписати посебном ризику или ризицима (компонента ризика), под условом да, на бази процене у оквиру контекста одређене тржишне структуре, компонента ризика може засебно да се идентификује и поуздано да се одмери (видети параграфе Б6.3.8–Б6.3.15). Компоненте ризика обухватају означавање само промена у токовима готовине или фер вредности ставке хеџинга које су изнад или испод одређене цене или друге променљиве (једнострани ризик);

(б) један или више одабраних токова готовине;

(ц) компоненте номиналног износа, то јест, означени део износа ставке (видети параграфе Б6.3.16–Б6.3.20).

6.4 Критеријуми квалификовања за рачуноводство хеџинга

6.4.1Однос хеџинга се квалификује за рачуноводство хеџинга само ако су испуњени сви следећи критеријуми:

(а) однос хеџинга се састоји само из прикладних инструмената хеџинга и прикладних ставки хеџинга;

(б) на почетку односа хеџинга, постоји формално означавање и документовање односа хеџинга и циља управљања ризиком ентитета и стратегије за предузимање хеџинга. Ова документација треба да обухвата идентификовање инструмента хеџинга, ставке хеџинга и природе ризика који се подвргава хеџингу и начин на који ће ентитет проценити да ли однос хеџинга испуњава захтеве ефективности

(укључујући његову анализу извора неефективности хеџинга и начин на који утврђује *коефицијент хеџинга***);**

(ц) однос хеџинга испуњава све следеће захтеве у погледу ефективности хеџинга:

(i) постоји економски однос између ставке хеџинга и инструмента хеџинга (видети параграфе Б6.4.4–Б6.4.6);

(ii) ефекат кредитног ризика не доминира над вредношћу промена које су резултат економског односа (видети параграфе Б6.4.7–Б6.4.8); и

(iii) коефицијент хеџинга у односу хеџинга је исти као и коефицијент који је резултат количине ставке хеџинга коју ентитет штити хеџингом и количине инструмента хеџинга који ентитет користи за заштиту те количине ставке хеџинга. Међутим, ово означавање не треба да одражава дисбаланс између пондерисања ставке хеџинга и инструмента хеџинга који би узроковао неефективност хеџинга (без обзира на то да ли је признат или не) што би могло да резултира рачуноводственим исходом који не би био у складу са сврхом рачуноводства хеџинга (видети параграфе Б6.4.9–Б6.4.11).

6.5 Рачуноводствено обухватање односа хеџинга који се квалификују

6.5.1 Ентитет примењује рачуноводство хеџинга на односе хеџинга који задовољавају критеријуме из параграфа 6.4.1 (који обухватају одлуку ентитета да означи однос хеџинга).

6.5.2 Постоје три врсте односа хеџинга:

(а) хеџинг фер вредности: хеџинг изложености променама у фер вредности признатог средства или обавезе или непризнате утврђене обавезе, или неке компоненте такве ставке, који може да се припише одређеном ризику и могао би да утиче на биланс успеха;

(б) хеџинг токова готовине: хеџинг изложености променљивости токова готовине који се може приписати одређеном ризику повезаном са целокупним признатим средством или обавезом или неком њиховом компонентом (као што су целе будуће отплате камате дугова са променљивом стопом у целости или њихов део) или врло вероватна предвиђена будућа трансакција, и могао би да утиче на биланс успеха;

(ц) хеџинг нето инвестиције у иностранo пословање као што је дефинисано у IAS 21.

6.5.3 Ако је ставка хеџинга инструмент капитала за који је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5, изложеност која је предмет хеџинга поменута у

параграфу 6.5.2(а) мора да буде таква да утиче на остали укупни резултат. У том случају, и само тада, призната неефективност хеџинга се презентује у осталом укупном резултату.

6.5.4 Хеџинг девизног ризика утврђене обавезе може рачуноводствено да се обухвата као хеџинг фер вредности или хеџинг токова готовине.

6.5.5 Ако однос хеџинга престане да испуњава захтеве ефективности хеџинга који се односе на коефицијент хеџинга (видети параграф 6.4.1(ц)(iii) али циљ управљања ризиком за тај означени однос хеџинга остаје исти, ентитет треба да коригује коефицијент хеџинга односа хеџинга на такав начин да поново испуњава критеријуме за квалификовање (то се у овом Стандарду назива „ребалансирање" – видети параграфе Б6.5.7–Б6.5.21).

6.5.6 Ентитет треба да прекине рачуноводство хеџинга проспективно само када однос хеџинга (или део односа хеџинга) престане да испуњава критеријуме за квалификовање (након разматрања ребалансирања односа хеџинга, ако је применљиво). Ово обухвата случајеве када инструмент хеџинга истекне или се прода, закључи или изврши. У ову сврху, замена или продужење доспећа инструмента хеџинга другим инструментом хеџинга се не сматра истеком или закључивањем ако је таква замена или продужење доспећа део, и усклађен је са, документованим циљем управљања ризиком тог ентитета. Поред тога, за ову сврху не постоји истек или укидање инструмента хеџинга, ако:

(а) се као последица закона и регулативе, или увођења нових закона или регулативе, стране у инструменту хеџинга договоре да једна или више клириншких других страна уговора замени првобитну другу страну уговора тако да постане нова друга уговорна страна за сваку од страна. За ову сврху, клириншка друга уговорна страна, је централна уговорна страна (што се понекад назива „клириншка организација" или „клириншка агенција") или ентитет, или ентитети, на пример, члан клиринга клириншке организације или клијент члана клиринга клириншке организације, који су у функцији друге уговорне стране у циљу спровођења клиринга од стране централне уговорне стране. Међутим, када стране у инструменту хеџинга замене своје првобитне друге уговорне стране, другачијим уговорном странама, захтев у овом потпараграфу је испуњен само ако свака од ових страна спроводи клиринг са истом централном уговорном страном;

(б) друге промене, ако их има, у инструменту хеџинга ограничене су на оне које је неопходно спровести као што је замена друге уговорне стране. Овакве промене ограничене су на оне које су у складу са условима који би се очекивали да је инструмент хеџинга првобитно измирен са централном клириншком страном. Ове промене

обухватају промене захтева у погледу колатерала, права на пребијање салда потраживања и дуговања, и наметнуте трошкове;

Прекид рачуноводства хеџинга може да утиче или на однос хеџинга у целости или само на његов део (у којем случају се рачуноводство хеџинга наставља за преостали однос хеџинга).

6.5.7 Ентитет треба да примењује:

(а) параграф 6.5.10 када престане са рачуноводством хеџинга за хеџинг фер вредности за који је ставка хеџинга (или је компонента) финансијски инструмент одмерен по амортизованој вредности; и

(б) параграф 6.5.12 када престане са рачуноводством хеџинга за хеџинге токова готовине.

Хеџинг фер вредности

6.5.8 Све док хеџинг фер вредности испуњава критеријуме за квалификовање из параграфа 6.4.1, однос хеџинга треба рачуноводствено да се обухвата као што следи:

(а) добитак или губитак по основу инструмента хеџинга треба да се признаје у билансу успеха (или осталом укупном резултату, ако инструмент хеџинга служи за заштиту инструмента капитала за који је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5);

(б) добитак или губитак од хеџинга по основу ставке хеџинга треба да коригује књиговодствену вредност ставке хеџинга (ако је применљиво) и да се признаје у билансу успеха. Ако је ставка хеџинга финансијско средство (или његова компонента) које се одмерава по фер вредности кроз остали укупни резултат, у складу са параграфом 4.1.2А, добитак или губитак од хеџинга по основу ставке хеџинга треба да се признаје у билансу успеха. Међутим, ако је ставка хеџинга инструмент капитала за који је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5, ти износи треба да остану у осталом укупном резултату. Када је ставка хеџинга непризната утврђена обавеза (или њена компонента), кумулативна промена фер вредности ставке хеџинга након њеног означавања признаје се као средство или обавеза са одговарајућим добитком или губитком признатим у билансу успеха.

6.5.9 Када је ставка хеџинга у хеџингу фер вредности утврђена обавеза (или њена компонента) за стицање средства или преузимање обавезе, почетна књиговодствена вредност средства или обавезе која је резултат испуњавања утврђене обавезе од стране ентитета, коригује се како би укључивала кумулативну промену фер вредности ставке хеџинга која је била призната у извештају о финансијској позицији.

6.5.10 Свако кориговање које произилази из параграфа 6.5.8(б) треба да се амортизује у билансу успеха или одмери по амортизованој вредности. Амортизација може да почне чим дође до кориговања и треба да почне најкасније када ставка хеџинга престане да буде коригована за добитке и губитке од хеџинга. Амортизација је заснована на поновно израчунатој ефективној каматној стопи на датум на који почиње амортизација. У случају финансијског средства (или његове компоненте) које је ставка хеџинга и одмерава се по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А, амортизација се примењује на исти начин али износ који представља кумулативне добитке или губитке претходно признате у складу са параграфом 6.5.8(б) уместо кориговањем књиговодствене вредности.

Хеџинг токова готовине

6.5.11 Све док хеџинг токова готовине испуњава критеријуме за квалификовање из параграфа 6.4.1, однос хеџинга треба рачуноводствено да се обухвата као што следи:

(а) засебна компонента капитала повезана са ставком хеџинга (резерве за хеџинг новчаних токова) 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) део добитка или губитка од инструмента хеџинга који се одређује као ефективни хеџинг (то јест, део који се пребија променом резерве за хеџинг токова готовине израчунат у складу са (а)) треба да се признаје у укупном осталом резултату;

(ц) сваки преостали добитак или губитак од инструмента хеџинга (или добитак или губитак који су неопходни за балансирање промене резерви за хеџинг токова готовине израчунати у складу са (а)) није ефективан хеџинг и признаје се у билансу успеха;

(д)износ који је акумулиран у резервама за хеџинг токова готовине у складу са (а) треба рачуноводствено да се обухвата као што следи:

(i) ако предвиђена трансакција која је предмет хеџинга накнадно резултира признавањем нефинансијског средства или нефинансијске обавезе, или предвиђена трансакција која је предмет хеџинга за нефинансијско средство или нефинансијску обавезу постане утврђена обавеза на коју се примењује рачуноводство хеџинга фер вредности, ентитет треба да уклони тај износ из резерви за хеџинг токова готовине и да га укључи директно у почетну цену или другу књиговодствену вредност средства или обавезе. Ово није

кориговање по основу класификације (видети IAS 1) и стога не утиче на остали укупни резултат;

(ii) за хеџинге токова готовине изузев оних обухваћених под (i), тај износ треба да се рекласификује из резерви за хеџинг токова готовине у биланс успеха као кориговање услед рекласификације (видети IAS 1) у истом периоду или периодима током ког/којих очекивани будући токови готовине који су предмет хеџинга утичу на биланс успеха (на пример, у периодима током којих се признају приход или расход по основу камате или када се предвиђена трансакција догоди);

(iii) међутим, ако је тај износ губитак, и ентитет очекује да се цео тај губитак или његов део неће повратити у једном или више будућих периода, треба одмах да рекласификује износ за који не очекује да ће бити повраћен у билансу успеха као кориговање услед рекласификације (видети IAS 1).

6.5.12 Када ентитет прекине са рачуноводством хеџинга за хеџинг токова готовине (видети параграфе 6.5.6 и 6.5.7(б)), треба рачуноводствено да обухвата износ који је акумулиран у резервама за хеџинг токова готовине у складу са параграфом 6.5.11(а) као што следи:

(а) ако се и даље очекује да ће се десити будући токови готовине који су предмет хеџинга, тај износ треба да остане у резервама за хеџинг токова готовине док се не десе будући токови готовине или док не почне да се примењује параграф 6.5.11(д)(iii). Када се будући токови готовине десе, примењује се параграф 6.5.11(д).

(б) ако се више не очекује да ће се десити будући токови готовине који су предмет хеџинга, тај износ треба одмах да се рекласификује из резерви за хеџинг токова готовине у биланс успеха као кориговање услед рекласификације (видети IAS 1). Будући токови готовине који су предмет хеџинга за које више није врло вероватно да ће се десити, и даље се може очекивати да ће се десити.

Хеџинг нето инвестиција у иностранo пословање

6.5.13 Хеџинг нето инвестиције у иностранo 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 треба да се признаје у укупном осталом резултату(видети параграф 6.5.11); и

(б) неефективан део треба да се признаје у билансу успеха.

6.5.14 Кумулативни добитак или губитак од инструмента хеџинга који се односи на ефективан део хеџинга који је акумулиран у резервама за превођење стране валуте треба да се признаје у билансу успеха, као рекласификација услед кориговања (видети IAS 1) у складу са параграфима 48–49 IAS 21 после отуђења или периодичног отуђења иностраног пословања.

Рачуноводствено обухватање временске вредности опција

6.5.15Када ентитет одваја унутрашњу вредност и временску вредност уговора о опцији и означава као инструмента хеџинга само промене унутрашње вредности опције (видети параграф 6.2.4(а)), треба рачуноводствено да обухвати временску вредност опције као што следи (видети параграфе Б6.5.29–Б6.5.33):

(а) ентитет треба да разликује временску вредност опција по врсти ставке хеџинга над којом се врши хеџинг опцијом (видети параграф Б6.5.29):

(i) ставка хеџинга повезана са трансакцијом; или

(ii) ставка хеџинга која је повезана са временским периодом;

(б) промена фер вредности временске опције која врши хеџинг ставке хеџинга повезане са трансакцијом треба да се признаје у осталом укупном резултату уколико се односи на ставку хеџинга и треба да се акумулира у засебној компоненти капитала. Кумулативна промена фер вредности која произилази из временске вредности опције која је акумулирана у засебној компоненти капитала („износ”) треба рачуноводствено да се обухвати као што следи:

(i) ако ставка хеџинга накнадно резултира признавањем нефинансијског средства или нефинансијске обавезе, или утврђеном обавезом за нефинансијско средство или нефинансијску обавезу на коју се примењује рачуноводство хеџинга фер вредности, ентитет треба да уклони износ из засебне компоненте капитала и укључи га директно у почетну цену или другу књиговодствену вредност средства или обавезе. Ово није кориговање услед рекласификације (видети IAS 1) и стога не утиче на остали укупни резултат;

(ii) за односе хеџинга изузев оних који су обухваћени под (i), износ треба да се рекласификује из засебне компоненте капитала у биланс успеха као кориговање услед рекласификације (видети IAS 1) у истом периоду или периодима током ког/којих очекивани будући токови готовине који су предмет хеџинга утичу на биланс успеха (на пример, када се предвиђена трансакција догоди);

(iii) међутим, ако се не очекује да ће се цео износ или део повратити у једном или више будућих периода, износ који се не очекује да ће се повратити треба одмах да се рекласификује у билансу успеха као кориговање услед рекласификације (видети IAS 1);

(ц) промена фер вредности временске вредности опције која врши хеџинг ставке хеџинга повезане са временским периодом, треба да се призна у осталом укупном резултату уколико се односи на ставку хеџинга и треба да се акумулира у засебној компоненти капитала. Временска вредност на датум означавања опције као инструмента хеџинга, уколико се односи на ставку хеџинга, треба да се амортизује на систематској и рационалној основи у периоду током којег кориговање хеџинга за унутрашњу вредност опције може да утиче на биланс успеха (или остали укупни резултат ако је ставка хеџинга инструмент капитала за који је ентитет одабрао да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5). Стога, у сваком извештајном периоду, износ амортизације треба да се рекласификује из засебне компоненте капитала у биланс успеха као рекласификација услед кориговања (видети IAS 1). Међутим, ако се рачуноводство хеџинга прекине за однос хеџинга који обухвата промену унутрашње вредности опције као инструмента хеџинга, нето износ (укључујући кумулативну амортизацију) који је био акумулиран у засебној компоненти капитала треба одмах да се рекласификује у биланс успеха као рекласификација услед кориговања (видети IAS 1).

Рачуноводствено обухватање форвард елемента из форвард уговора и распони девизне основице финансијских инструмената

6.5.16 Када ентитет раздваја форвард елемент и промптни елемент форвард уговора и означава као инструмент хеџинга само промену вредности промптног елемента форвард уговора, или када ентитет раздваја распон девизне основице од финансијског инструмента и искључује га из означавања тог финансијског инструмента као инструмента хеџинга (видети параграф 6.2.4(б)), ентитет може да примени параграф 6.5.15 на форвард елемент форвард уговора или на распон девизне основице исто као што се примењује на временску вредност опције. У том случају, ентитет треба да примењује упутство за примену из параграфа Б6.5.34–Б6.5.39.

6.6 Хеџинг групе ставки

Прихватљивост групе ставки за ставку хеџинга

6.6.1 Група ставки (укључујући групу ставки које чине нето позицију; видети параграфе Б6.6.1–Б6.6.8) је прихватљива као ставка хеџинга само ако:

(а) се састоји из ставки (укључујући компоненте ставки) које су, појединачно, прихватљиве као ставке хеџинга;

(б)ставкама у групи се управља заједно на групној основи за сврхе управљања ризицима; и

(ц) у случају хеџинга токова готовине групе ставки за чије варијабилности токова готовине се не очекује да ће бити приближно

сразмерне укупној варијабилности токова готовине групе тако да настају позиције ризика које се пребијају;

(i) то је хеџинг девизног ризика; и

(ii) означавањем те нето позиције прецизира се извештајни период у којем се очекује да ће предвиђене трансакције утицати на биланс успеха, као и њихова природа и обим (видети параграфе Б6.6.7–Б6.6.8).

Означавање компоненте номиналног износа

6.6.2 Компонента која је део групе ставки које су прихватљиве као ставка хеџинга је прихватљива ставка хеџинга уколико је то означавање у складу са циљем управљања ризиком ентитета.

6.6.3 Слојна компонента укупне групе ставки (на пример, доњи слој) је прихватљива за рачуноводство хеџинга само ако:

(а) може засебно да се идентификује и поуздано одмери;

(б) је циљ управљања ризиком вршење хеџинга слојне компоненте;

(ц) ставке укупне групе из које је идентификован слој су изложене истом ризику хеџинга (тако да на одмеравање слоја хеџинга значајно не утиче то које конкретне ставке из укупне групе формирају део слоја хеџинга);

(д) за хеџинг постојећих ставки (на пример, непризната утврђена обавеза или признато средство) ентитет може да идентификује и прати укупну групу ставки из које је дефинисан слој хеџинга (тако да ентитет може да се усклади са захтевима за рачуноводствено обухватање односа хеџинга који се квалификују); и

(е) ставке у групи које садрже опције плаћања унапред испуњавају захтеве за компоненте номиналног износа (видети параграф Б6.3.20).

Презентација

6.6.4 За хеџинг групе ставки са позицијама ризика које се пребијају (то јест, у хеџингу нето позиције) чији ризик хеџинга утиче на различите позиције у извештају који садржи биланс успеха и остали укупан резултат, добици или губици од хеџинга у том извештају треба да се презентују у засебној позицији од оних на које утичу ставке хеџинга. Стога, у овом извештају, износ у билансној позицији који се односи на саму ставку хеџинга (на пример, приход или трошкови продаје) остаје непромењен.

6.6.5 За средства и обавезе који су предмет хеџинга заједно као група у хеџингу фер вредности, добитак или губитак у извештају о финансијској позицији за појединачна средства и обавезе треба да се признају као кориговање књиговодствене вредности појединачних ставки које чине групу у складу са параграфом 6.5.8(б).

Нулте нето позиције

6.6.6 Када је ставка хеџинга група која је нулта нето позиција (то јест, ставке хеџинга међу собом у потпуности пребијају ризик којим се управља на групној основи), ентитету је дозвољено да је означи у односу хеџинга који не обухвата инструмент хеџинга, под условом да:

(а) је хеџинг део стратегије продужавања хеџинга нето ризика, при чему ентитет рутински врши хеџинг нових позиција исте врсте током времена (на пример, када се трансакције крећу у временском оквиру за који ентитет врши хеџинг);

(б) нето позиција која је предмет хеџинга се мења током трајања стратегије продужавања хеџинга нето ризика и ентитет користи прихватљиве инструменте хеџинга за хеџинг нето ризика (то јест, када нето позиција није нула);

(ц) рачуноводство хеџинга се обично примењује на овакве нето позиције када нето позиција није нула и над њима се врши хеџинг прихватљивим инструментима хеџинга; и

(д) непримењивање рачуноводства хеџинга на нулту нето позицију би узроковало недоследне рачуноводствене исходе, зато што рачуноводство не би признало позиције ризика које се пребијају а које би у супротном биле признате у хеџингу нето позиције.

6.7 Опција означавања кредитне изложености као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха

Прихватљивост кредитне изложености за означавање по фер вредности кроз биланс успеха

6.7.1Ако ентитет користи кредитни дериват који се одмерава по фер вредности кроз биланс успеха за управљање кредитним ризиком целог, или дела финансијског инструмента (кредитна изложеност), може да означава тај финансијски инструмент у мери у којој се њиме тако управља (то јест, целим или његовим делом) као одмерен по фер вредности кроз биланс успеха ако:

(а)се назив те кредитне изложености (на пример, зајмопримац, или носилац обавезе зајма) подудара са референтним ентитетом кредитног деривата („подударање назива”); и

(б) се старосна структура финансијског инструмента подудара са структуром инструмената који се могу испоручити у складу са кредитним дериватом.

Ентитет може да изврши означавање без обзира на то да ли је финансијски инструмент којим се управља у погледу кредитног ризика у оквиру делокруга овог стандарда (на пример, ентитет може означити обавезе зајма које су изван делокруга овог стандарда).

Ентитет може означити тај финансијски инструмент приликом, или након, почетног признавања, или док је непризнат. Ентитет треба истовремено да документује то означавање.

Рачуноводствено обухватање кредитних изложености означених по фер вредности кроз биланс успеха

6.7.2 Ако је финансијски инструмент означен у складу са параграфом 6.7.1 као одмерен по фер вредности кроз биланс успеха након почетног признавања, или претходно није био признат, разлика времена означавања између књиговодствене вредности, ако је има, и фер вредности треба одмах да се призна у билансу успеха. За финансијска средства одмерена по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А, кумулативни добитак или губитак претходно признат у осталом укупном резултату треба одмах да се рекласификује из капитала у биланс успеха као корекција услед рекласификације (видети IAS 1).

6.7.3 Ентитет треба да престане да одмерава финансијски инструмент који је узроковао настанак кредитног ризика, или део тог финансијског инструмента, по фер вредности кроз биланс успеха ако:

(а) критеријуми квалификовања из параграфа 6.7.1 више нису испуњени, на пример:

(i) кредитни дериват или повезани финансијски инструмент који је узроковао настанак крединог ризика истиче или је продат, укинут или измирен; или

(ii) кредитним ризиком финансијског инструмента се више не управља помоћу кредитних деривата. На пример, ово може да се деси због побољшања кредитног квалитета зајмопримца или носиоца обавезе зајма или промена у захтевима у погледу капитала које су ентитету наметнуте; и

(б) се не захтева да се финансијски инструмент који узрокује настанак кредитног ризика одмерава по фер вредности кроз биланс успеха (то јест, пословни модел ентитета се није променио у међувремену тако да је била неопходна рекласификација у складу са параграфом 4.4.1.)

6.7.4 Када ентитет престане са одмеравањем финансијског инструмента који узрокује настанак кредитног ризика, или дела тог финансијског инструмента, п фер вредности кроз биланс успеха, фер вредност тог финансијског инструмента по датум престанка постаје његова нова књиговодствена вредност. Након тога, треба да се примењује исто одмеравање које је било коришћено пре означавања финансијског инструмента по фер вредности кроз биланс успеха (укључујући амортизацију која је резултат нове књиговодствене вредности). На пример, финансијско средство које је првобитно било класификовано као одмерено по амортизованој вредности, вратило би се на то одмеравање и његова ефективна каматна стопа би се поново израчунавала на бази нове бруто

књиговодствене вредности престанка одмеравања по фер вредности кроз биланс успеха.

Поглавље 7 Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

7.1 Датум ступања на снагу

7.1.1 Ентитет треба да примењује овај стандард на годишње периоде који почињу 1. јануара 2018. године или касније. Дозвољена је ранија примена. Ако ентитет одлучи да примењује овај стандард раније, треба да обелодани ову чињеницу и да примењује све захтеве из овог стандарда у исто време (али, видети такође параграфе 7.1.2, 7.2.21 и 7.3.2). Такође треба, у исто време, да примењује измене Прилога Ц.

7.1.2 Без обзира на захтеве из параграфа 7.1.1, за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2018. године, ентитет може да одлучи да примењује раније само захтеве за презентовање добитака и губитака од финансијских обавеза означених по фер вредности кроз биланс успеха из параграфа 5.7.1(ц), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5–Б5.7.20 без примене осталих захтева из овог стандарда. Ако ентитет одлучи да примењује само те захтеве, треба да обелодани ту чињеницу, и да обезбеди на континуираној бази, повезана обелодањивања наведена у параграфима 10–11, IFRS 7 *Финансијски инструменти: Обелодањивања* (измењен на основу стандарда IFRS 9 (2010)). (Видети такође параграфе 7.2.2 и 7.2.15).

7.1.3*Годишњим побољшањима IFRS, Циклус 2010–2012,* објављеним у децембру 2013. године, измењени су параграфи 4.2.1 и 5.7.5 као последична измена која је произашла из измене IFRS 3. Ентитет треба да примењује ту измену проспективно на пословне комбинације на које се примењује IFRS 3.

7.1.4 Стандардом IFRS 5 објављеним у мају 2014. године, измењени су параграфи 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, В3.2.13, Б5.7.1, Ц5 и Ц42, и обрисан је параграф Ц16 и његов наслов. Параграфи 5.1.13 и 5.7.1А, као и дефиниција Прилога А, су додати. Ентитет треба да примени ове измене када примењује IFRS 15.

7.1.5*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

7.1.6*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

7.2 Прелазак на IFRS 9

7.2.1 Ентитет треба да примењује овај стандард ретроспективно, у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, осим као што је означено у параграфима 7.2.4–7.2. 26 и 7.2.28. Овај стандард не треба да се примењује на ставке које су већ престале да се признају на датум почетне примене.

7.2.2 За сврхе прелазних одредби из параграфа 7.2.1 7.2.3–7.2. 28 и 7.2.3, датум почетне примене је датум када ентитет први пут примењује те захтеве, овог стандарда и мора да буде почетак извештајног периода након објављивања овог стандарда. У зависности од одабраног приступа ентитета да примењује IFRS 9, прелазни период може да обухвата један или више датума почетне примене за различите захтеве.

Прелазни период за класификацију и одмеравање
(Поглавља 4 и 5)

7.2.3 На датум почетне примене, ентитет треба да процени да ли финансијско средство испуњава услов из параграфа 4.1.2(а) или 4.1.2А(а) на бази чињеница и околности које постоје на тај датум. Резултирајућа класификација треба да се примени ретроспективно без обзира на пословни модел ентитета у претходним извештајним периодима.

7.2.4 Ако на датум почетне примене, није изводљиво (као што је дефинисано у IAS 8) да ентитет процени модификовану временску вредност новчаног елемента у складу са параграфима Б4.1.9Б–Б4.1.9Д на бази чињеница и околности које су постојале при почетном признавању финансијског средства, ентитет треба да процени карактеристике уговорних токова готовине тог финансијског средства на бази чињеница и околности које су постојале пре почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир захтева повезаних са модификовањем временске вредности новчаног елемента из параграфа Б4.1.9Б–Б4.1.9Д. (Видети такође параграф 42Р, IFRS 7.)

7.2.5 Ако, на датум почетне примене, није изводљиво (као што је дефинисано у IAS 8) да ентитет процени да ли је фер вредност обележја плаћања унапред била безначајна у складу са параграфом Б4.1.12(ц) на бази чињеница и околности које су постојале при почетном признавању финансијског средства, ентитет треба да процени карактеристике уговорних токова готовине тог финансијског средства на бази чињеница и околности које су постојале пре почетног признавања финансијског средства без узимања у обзир изузећа за обележја плаћања унапред из параграфа Б4.1.12. (Видети такође параграф 42С, IFRS 7).

7.2.6 Ако ентитет одмерава хибридни уговор по фер вредности у складу са параграфима 4.1.2А, 4.1.4 или 4.1.5, али фер вредност хибридног уговора није одмерена у упоредним извештајним периодима, фер вредност хибридног уговора у упоредним извештајним периодима треба да буде збир фер вредности компонената (то јест, недериватног матичног уговора и уграђеног деривата)на крају сваког упоредног извештајног периода ако ентитет прерачуна претходне периоде (видети параграф 7.2.15).

7.2.7 Ако је ентитет примењивао параграф 7.2.6 на датум почетне примене, ентитет треба да призна разлику између фер вредности целог хибридног уговора на датум почетне примене и збира фер вредности компонената

хибридног уговора на датум почетне примене у почетној нераспоређеној добити (или другу компоненту капитала, по потреби) извештајног периода који обухвата датум почетне примене.

7.2.8 На датум почетне примене ентитет може да означи:

(а) финансијско средство одмерено по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 4.1.5; или

(б) инвестицију у инструмент капитала по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 5.7.5.

Овакво означавање треба да се изврши на бази чињеница и околности које постоје на датум почетне примене. Ова класификација треба да се примењује ретроспективно.

7.2.9 На датум почетне примене, ентитет:

(а) треба да опозове своје претходно означавање финансијског средства као одмереног по фер вредности кроз биланс успеха ако то финансијско средство не задовољава услов из параграфа 4.1.5.

(б) може да опозове своје претходно означавање финансијског средства као одмереног по фер вредности кроз биланс успеха ако то финансијско средство не задовољава услов из параграфа 4.1.5.

Овакав опозив треба да се изврши на бази чињеница и околности које постоје на датум почетне примене. Ова класификација треба да се примењује ретроспективно.

7.2.10 На датум почетне примене, ентитет:

(а) може да означи финансијску обавезу као одмерену по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 4.2.2(а);

(б) треба да опозове претходно означавање финансијске обавезе као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха ако је такво означавање извршено при почетном признавању у складу са условом који је сада у параграфу 4.2.2(а), а овакво означавање не задовољава тај услов на датум почетне примене;

(ц) може да опозове претходно означавање финансијске обавезе као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха ако је такво означавање извршено при почетном признавању у складу са условом који је сада у параграфу 4.2.2(а) , а овакво означавање задовољава тај услов на датум почетне примене.

Овакво означавање треба да се изврши на бази чињеница и околности које постоје на датум почетне примене. Ова класификација треба да се примењује ретроспективно.

7.2.11 Ако је неизводљиво (као што је дефинисано у IAS 8) да ентитет примењује ретроспективно метод ефективне каматне стопе, ентитет треба да третира:

(а) фер вредност финансијског средства или финансијске обавезе на крају сваког упоредног периода презентовану као бруто књиговодствену вредност тог финансијског средства или амортизовану вредност те финансијске обавезе ако ентитет прерачуна претходне периоде; и

(б) фер вредност финансијског средства или финансијске обавезе на датум почетне примене као нову бруто књиговодствену вредност тог финансијског средства или нову амортизовану вредност те финансијске обавезе на датум почетне примене овог стандарда.

7.2.12 Ако је ентитет претходно рачуноводствено обухватао по набавној вредности (у складу са IAS 39) за инвестицију у инструмент капитала (која нема котирану цену на активном тржишту за идентични инструмент (то јест, инпут Нивоа 1) (или за дериватно средство са којим је повезан и мора да се измири испоруком таквог инструмента капитала), треба да га одмерава по фер вредности на датум почетне примене. Свака разлика између претходне књиговодствене вредности и фер вредности треба да се признаје у почетној нераспоређеној добити (или другој компоненти капитала, по потреби) извештајног периода који обухвата датум почетне примене.

7.2.13 Ако је ентитет претходно рачуноводствено обухватао дериватну обавезу са којом је повезан и која мора да се измири испоруком инструмента капитала који нема котирану цену на активном тржишту за идентични инструмент капитала (то јест, инпут Нивоа 1) по набавној вредности у складу са IAS 39, треба да одмерава ту дериватну обавезу по фер вредности на датум почетне примене. Свака разлика између претходне књиговодствене вредности и фер вредности треба да се признаје у почетној нераспоређеној добити извештајног периода који обухвата датум почетне примене.

7.2.14 На датум почетне примене, ентитет треба да утврди да ли би третман из параграфа 5.7.7 креирао или повећао рачуноводствену неусаглашеност биланса успеха на бази чињеница и околности које постоје на датум почетне примене. Овај стандард треба да се примењује ретроспективно на бази тог утврђивања.

7.2.14А На датум почетне примене, ентитету је дозвољено да изврши означавање из параграфа 2.5 за уговоре који већ постоје на тај датум, али само ако означава све сличне уговоре. Промена нето средства која је резултат оваквих означавања треба да се призна у нераспоређеној добити на датум почетне примене.

7.2.15 Без обзира на захтев из параграфа 7.2.1, ентитет који усвоји захтеве класификације и одмеравања овог стандарда (што обухвата захтеве повезане са одмеравањем амортизоване вредности за финансијска средства и умањење вредности из одељака 5.4 и 5.5) треба да обезбеди

обелодањивања наведена у параграфима 42Л–42О, IFRS 7, али не треба да прерачунава претходне периоде. Ентитет може да прерачуна претходне периоде само ако је то могуће без употребе касније стечених сазнања. Ако ентитет не прерачуна претходне периоде, треба да призна разлику између претходне књиговодствене вредности и књиговодствене вредности на почетку годишњег извештајног периода који обухвата датум почетне примене у почетној нераспоређеној добити (или другој компоненти капитала, по потреби) годишњег извештајног периода који обухвата датум почетне примене. Међутим, ако ентитет прерачуна претходне периоде, прерачунати финансијски извештаји морају да одражавају све захтеве из овог стандарда. Ако одабрани приступ ентитета да примењује IFRS 9 има за резултат више од једног датума почетне примене, овај параграф се примењује на сваки датум почетне примене (видети параграф 7.2.2). Ово би био случај, на пример, ако се ентитет одлучи на рану примену само захтева за презентацију добитака и губитака од финансијских обавеза означених по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 7.1.2 пре примене других захтева из овог стандарда.

7.2.16Ако ентитет припрема периодичне финансијске извештаје у складу са IAS 34 *Периодично финансијско извештавање*, ентитет не треба да примењује захтеве из овог стандарда на периодичне периоде пре датума почетне примене ако је неизводљиво (као што је дефинисано у IAS 8).

Умањење вредности (Одељак 5.5)

7.2.17 Ентитет треба да примењује захтеве који се тичу умањења вредности из Одељка 5.5 ретроспективно у складу са IAS 8, у складу са параграфима 7.2.15 и 7.2.18–7.2.20.

7.2.18 На датум почетне примене, ентитет треба да користи разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора ради утврђивања кредитног ризика на датум на који је финансијски инструмент почетно признат (или за обавезе зајма и уговоре о финансијским гаранцијама на датум на који је ентитет постао страна у неопозивој обавези у складу са параграфом 5.5.6 и упореди их са информацијама о кредитном ризику на датум почетне примене овог стандарда.

7.2.19 При утврђивању да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања, ентитет може да примени:

(а) захтеве у параграфима 5.5.10 и Б5.22–Б5.5.24; и

(б) оспориву претпоставку из параграфа 5.5.11 за уговорна плаћања чије кашњење је веће од 30 дана ако ће ентитет примењивати захтеве умањења вредности путем идентификовања значајних повећања кредитног ризика од почетне примене за ове финансијске инструменте на бази информација о кашњењу из прошлости.

7.2.20 Уколико би, на датум почетне примене, утврђивање да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања захтевало непотребне трошкове или напоре, ентитет треба да призна резервисање за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања на сваки датум извештавања све док се не престане са признавањем тог финансијског инструмента (осим уколико тај финансијски инструмент има низак кредитни ризик на датум извештавања, у којем случају се примењује параграф 7.2.19(а)).

Прелазне одредбе за рачуноводство хеџинга (Поглавље 6)

7.2.21Када ентитет први пут примењује овај стандард, може одабрати као своју рачуноводствену политику да настави да примењује захтеве рачуноводства хеџинга из IAS 39, уместо захтева из Поглавља 6 овог стандарда. Ентитет треба да примењује ту политику на све своје односе хеџинга. Ентитет који одабере ту политику такође треба да примењује IFRIC 16 *Хеџинг нето инвестиције у иностранo пословање* без измена које су усклађене са тумачењем захтева из Поглавља 6 овог стандарда.

7.2.22 Осим у случајевима који су наведени у параграфу 7.2.26, ентитет може да примењује захтеве рачуноводства хеџинга овог стандарда проспективно.

7.2.23 За примену рачуноводства хеџинга од датума почетне примене захтева рачуноводства хеџинга из овог стандарда, сви критеријуми квалификовања морају бити задовољени на тај датум.

7.2.24 Односи хеџинга који су се квалификовали за рачуноводство хеџинга у складу са IAS 39 који се такође квалификују за рачуноводство хеџинга у складу са критеријумима овог стандарда (видети параграф 6.4.1), након узимања у обзир ребалансирања односа хеџинга приликом преласка (видети параграф 7.2.25(б)), треба да се посматрају као односи хеџинга који се настављају.

7.2.25 При почетној примени захтева рачуноводства хеџинга из овог стандарда, ентитет:

(а) може да почне да примењује те захтеве од истог тренутка као и када престане да примењује захтеве рачуноводства хеџинга из IAS 39; и

(б) треба да размотри коефицијент хеџинга у складу са IAS 39 као почетну тачку за ребалансирање коефицијента хеџинга односа хеџинга који се наставља, ако је применљиво. Добитак или губитак од таквог ребалансирања треба да се призна у билансу успеха.

7.2.26 Као изузетак од проспективне примене захтева рачуноводства хеџинга из овог стандарда, ентитет:

(а) треба да примењује рачуноводство за временску вредност опција у складу са параграфом 6.5.15 ретроспективно, ако је, у складу са IAS 39 само

промена унутрашње вредности опције била означена као инструмент хеџинга у односу хеџинга. Ова ретроспективна примена примењује се само на оне односе хеџинга који су постојали на почетку најранијег упоредног периода или су означени након тога;

(б) може да примењује рачуноводствено обухватање форвард елемента форвард уговора у складу са параграфом 6.5.16 ретроспективно, ако је, у складу са IAS 39, само промена промптног елемента форвард уговора означена као инструмент хеџинга у односу хеџинга. Ова ретроспективна примена примењује се само на оне односе хеџинга који су постојали на почетку најранијег упоредног периода или су означени након тога. Поред тога, ако ентитет одабере ретроспективну примену овог рачуноводственог обухватања, треба да га примењује на све односе хеџинга који се квалификују за ту опцију (то јест, приликом преласка на IFRS 9 ова опција није доступна за односе на бази „један по један" однос хеџинга). Рачуноводствено обухватање распона девизних основица (видети параграф 6.5.16) може да се примени ретроспективно за оне односе хеџинга који су постојали на почетку најранијег упоредног периода или су означени након тога;

(ц) треба да примењује ретроспективно захтев из параграфа 6.5.6 да не постоји истек или укидање инструмента хеџинга ако:

(i) као последица закона или регулативе или увођења нових закона или регулативе, стране у инструменту хеџинга се договоре да једна или више клириншких других страна уговора замени првобитну другу страну уговора тако да постане нова друга уговорна страна за сваку од страна; и

(ii) су друге промене, ако их има, у инструменту хеџинга ограничене на оне које су неопходне за спровођење такве замене друге стране уговора.

Ентитети који су раније примењивали IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) или IFRS 9 (2013)

7.2.27 Ентитет треба да примењује прелазне захтеве из параграфа 7.2.1–7.2.26 на релевантан датум почетне примене. Ентитет треба да примењује сваку прелазну одредбу из параграфа 7.2.3–7.2.14A и 7.2.17–7.2.26 само једном (то јест, ако ентитет одабере приступ примене IFRS 9 који обухвата више од једног датума почетне примене, не може да примењује ниједну од тих одредби поново ако су оне већ примењене на неки ранији датум). (Видети параграфе 7.2.2 и 7.3.2).

7.2.28 Ентитет који је примењивао IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) или IFRS 9 (2013) и накнадно примењује овај стандард:

(а) треба да опозове своје претходно означавање финансијског средства као одмереног по фер вредности кроз биланс успеха ако је то означавање претходно извршено у складу са условом у параграфу 4.1.5, али тај услов више није задовољен као резултат примене овог стандарда;

(б) може да означи финансијско средство као одмерено по фер вредности кроз биланс успеха ако то означавање претходно не би задовољавало услов из параграфа 4.1.5, али је тај услов сада задовољен као резултат примене овог стандарда;

(ц) треба да опозове своје претходно означавање финансијске обавезе као одмерене по фер вредности кроз биланс успеха, ако је то означавање претходно извршено у складу са условом из параграфа 4.2.2(а), али тај услов више није задовољен као резултат примене овог стандарда; и

(д) може да означи финансијску обавезу као одмерену по фер вредности кроз биланс успеха ако то означавање претходно не би задовољавало услов из параграфа 4.2.2(а), али је тај услов сада задовољен као резултат примене овог стандарда.

Овакво означавање и опозивање треба вршити на бази чињеница и околности које постоје на датум почетне примене овог стандарда. Та класификација треба да се примењује ретроспективно.

7.3 Повлачење IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) и IFRS 9 (2013)

7.3.1 Овај стандард замењује IFRIC 9 *Поновна процена уграђених деривата*. Захтеви који су додати у IFRS 9 у октобру 2010. године, садржали су захтеве који су претходно постављени у параграфима 5 и 7, IFRIC 9. Као последична измена, IFRS 1 *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања.* садржао је захтеве који су претходно постављени у параграфу 8, IFRIC 9*.*

7.3.2 Овај стандард замењује IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) и IFRS 9 (2013). Међутим, за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2018. године, ентитет може одабрати да примењује ове раније верзије IFRS 9 уместо примене овог стандарда само ако је релевантни датум почетне примене ентитета пре 1. фебруара 2015. године.

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог стандарда.

Дванаестомесечни очекивани кредитни губици	Део **очекиваних кредитних губитака током века трајања** који представљају **очекиване губитке повезане са кредитима** који су резултат догађаја неиспуњења обавеза у погледу финансијског инструмента који су могући у оквиру 12 месеци након датума извештавања.
Амортизована вредност финансијског	Износ по коме се финансијско средство или финансијска обавеза одмерава приликом почетног признавања умањен за исплате главнице, уз

средства или финансијске обавезе	додавање или одузимање кумулиране амортизације применом **метода ефективне камате** за све разлике између почетног износа и износа при доспећу и, за финансијска средства, кориговане за **резервисање за губитке**.
Уговорна средства	Она права која IFRS 15 *Приход од уговора са купцима* означава за рачуноводствено обухватање у складу са овим стандардом за сврхе признавања и одмеравање добитака или губитака по основу умањења вредности.
Кредитно обезвређено финансијско средство	Финансијском средству је умањена вредност када се деси један или више догађаја који имају штетан утицај на процењене будуће токове готовине тог финансијског средства. Докази да финансијско средство има умањену вредност услед кредита обухватају уочљиве податке о следећим догађајима: (а) значајна финансијска тешкоћа емитента или зајмопримца; (б) кршење уговора, као што је неиспуњење обавезе или **прекорачење рока доспећа**; (ц) уступци одобрени од стране зајмодавца(зајмодаваца) зајмопримцу, због економских или уговорних разлога који се односе на финансијске тешкоће зајмопримца, повластице зајмопримцу коју зајмодавац(и) не би узимао у обзир у неким другим околностима; (д) висока вероватноћа банкрота или друге финансијске реорганизације зајмопримца; (е) нестанак активног тржишта за то финансијско средство због финансијских тешкоћа; или (ф) куповина или стварање финансијског средства по великом попусту који одражава претрпљене кредитне губитке. Можда неће бити могуће идентификовати појединачни одвојени догађај – уместо тога, комбиновани ефекат неколико догађаја је можда узроковао кредитно обезвређење финансијских средстава.
Кредитни губитак	Разлика између свих уговорних токова готовине ентитета који су прекорачили рок доспећа у складу са уговором и свих токова готовине које ентитет очекује да ће добити (то јест, сви готовински мањкови

(дефицити), дисконтованих по првобитној **ефективној каматној стопи** (или **ефективној каматној стопи коригованој за кредит** за **купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства**). Ентитет треба да процени токове готовине путем разматрања свих уговорних услова финансијског инструмента (на пример, плаћање унапред, продужење, куповна или сличне опције) кроз очекивани век трајања тог финансијског инструмента. Токови готовине који су узети у разматрање треба да обухватају токове готовине од продаје или колатерала који се држи или друга повећања кредитног бонитета који су саставни део уговорних услова. Постоји претпоставка да очекивано трајање финансијског инструмента може поуздано да се процени. Међутим, у оним ретким случајевима када је немогуће поуздано проценити очекивани век трајања финансијског инструмента, ентитет треба да користи преостали уговорни услов финансијског инструмента.

Ефективна каматна стопа коригована за кредит

Стопа која тачно дисконтује процењене будуће готовинске исплате или примања током очекиваног рока трајања финансијског средства на **амортизовану вредност финансијског средства** које је **купљено или створено кредитно обезвређено финансијско средство**. Када израчунава ефективну каматну стопу, ентитет треба да процени токове готовине узимајући у обзир све уговорне услове финансијског средства (на пример, плаћање унапред, продужење, куповне и сличне опције)

и очекиване кредитне губитке. Израчунавање треба да укључи све накнаде и ставке плаћене или примљене између уговорних страна које су саставни део ефективне каматне стопе (видети параграфе Б5.4.1–Б5.4.3), **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	Уклањање претходно признатог финансијског средства или финансијске обавезе из извештаја о финансијској позицији ентитета.
Дериват	Финансијски инструмент или други уговор под делокругом овог стандарда 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.
Дивиденде	Расподеле добити власницима учешћа у капиталу пропорционално њиховом власништву над одређеним обликом капитала
Метод ефективне каматне стопе	Метод који се користи за израчунавање **амортизоване вредности финансијског средства или финансијске обавезе** и расподелу и признавање прихода од камате или расхода од камате током релевантног периода**.**
Ефективна каматна стопа	Стопа која тачно дисконтује очекиване будуће готовинске исплате или примања током очекиваног рока трајања финансијског средства или финансијске обавезе на **бруто књиговодствену вредност финансијског средства** или на **амортизовану вредност 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, продужење, куповне и сличне опције), али не треба

	да разматра **очекиване кредитне губитке**. Израчунавање треба да укључи све накнаде и ставке плаћене или примљене између уговорних страна које су саставни део ефективне каматне стопе (видети параграфе Б5.4.1–Б5.4.3), **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).
Очекивани кредитни губици	Пондерисани просечни кредитни губици са ризицима од неиспуњења обавезе који се користе као пондери.
Уговор о финансијској гаранцији	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.
Финансијска обавеза по фер вредности кроз биланс успеха	Финансијска обавеза која задовољава један од следећих услова: (а) задовољава дефиницију **држања ради трговања**; (б) после почетног признања означен је од стране ентитета по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 4.2.2 или 4.3.5; (ц)означава се било при почетном признавању или накнадно по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 6.7.1.
Утврђена обавеза	Обавезујући споразум за размену одређене количине ресурса по одређеној цени на одређени будући датум или датуме.
Предвиђена трансакција	Неизвршена, али очекивана будућа трансакција.
Бруто књиговодствена вредност финансијског	Амортизована вредност финансијског средства, пре кориговања за **резервисање за губитке**.

средства	
Коефицијент хеџинга	Однос између количине инструмента хеџинга и количине ставке хеџинга у смислу њиховог релативног пондерисања.
Које се држи ради трговања	Финансијско средство или финансијска обавеза које је: (а) стечено или настало првенствено ради продаје или поновне куповине у блиској будућности; (б) 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 (ц) **дериват** (осим деривата који је уговор о финансијској гаранцији или означен и ефективан инструмент хеџинга).
Добитак или губитак по основу умањења вредности	Добици или губици који се признају у билансу успеха у складу са параграфом 5.5.8 и који настају услед примене захтева који се односе на умањење вредности из Одељка 5.5.
Очекивани кредитни губици током века трајања	Очекивани кредитни губици могу бити резултат свих могућих догађаја неиспуњења обавеза током очекиваног трајања финансијског инструмента.
Резервисање за губитке	Резервисање за **очекиване кредитне губитке** по основу финансијских средстава одмерених у складу са параграфом 4.1.2, потраживања по лизингу и **уговорна средства**, акумулиране износе умањења вредности за финансијска средства одмерена у складу са параграфом 4.1.2А и резервисање за очекиване губитке по основу сагласности за одобравање кредита и **уговора о финансијским гаранцијама**.
Добитак или губитак по основу модификација	Износ који настаје из кориговања **бруто књиговодствене вредности финансијског средства** у циљу одражавања уговорних токова готовине који су били предмет поновног преговарања или модификовања. Ентитет поново израчунава бруто књиговодствену вредност финансијског средства као садашњу вредност процењених будућих готовинских исплата или примања током очекиваног трајања финансијског средства које је било предмет поновног

преговарања или модификовања дисконтованог по **првобитној ефективној каматној стопи** финансијског средства (или првобитној каматној стопи кориговаој за кредит за **купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства**) или, када је примењиво, ревидираној **ефективној каматној стопи** израчунатој у складу са параграфом 6.5.10. Када израчунава очекиване токове готовине од финансијског средства**,** ентитет треба да размотри све уговорне услове финансијског инструмента (на пример, плаћање унапред, куповне и сличне опције), али не треба да разматра **очекиване кредитне губитке** осим у случају када је финансијско средство **купљено или створено кредитно обезвређено финансијско средство,** у ком случају ентитет такође треба да размотри почетне кредитне губитке који су разматрани при израчунавању првобитне **ефективне каматне стопе кориговане за кредит**.

Коме је истекло доспеће	Финансијском средству је истекло доспеће када супротна страна не изврши плаћање када је оно доспело према уговору.
Купљено или створено кредитно обезвређено финансијско средство	Купљено или створено кредитног обезвређено финансијско средство (средства) при почетном признавању.
Датум рекласификације	Први дан првог извештајног периода након промене пословног модела који има за резултат рекласификацију финансијских средстава од стране ентитета.
Редован начин куповине или продаје	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	Инкрементални трошкови који се могу директно приписати стицању, емитовању или отуђењу неког финансијског средства или финансијске обавезе (видети параграф Б5.4.8). Инкрементални трошак је онај који не би настао да ентитет није стекао, емитовао или отуђио финансијски инструмент.

Следећи термини су дефинисани у параграфу 11 IAS 32, Прилогу А, IFRS 7, Прилогу А, IFRS 13 или Прилогу А, IFRS 15 и користе се у овом Стандарду са значењима која су означена у IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 или IFRS 15:

(а) кредитни ризик;[2]

(б) инструмент капитала;

(ц) фер вредност;

(д) финансијско средство;

(е) финансијски инструмент;

(ф) финансијска обавеза;

(г) цена трансакције.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог стандарда.

Делокруг (Поглавље 2)

Б2.1 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 *Уговори о осигурању*, они су под делокругом овог стандарда.

Б2.2 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 15 *Приход од уговора са купцима.*

В2.3 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 или учесник у заједничком подухвату користи IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате* за одређивање да ли је рачуноводствени метод удела прикладан за такву инвестицију.

Б2.4 Овај стандард се примењује на финансијска средства и финансијске обавезе осигуравача, које нису права и обавезе које се избацују према параграфу 2.1(е) зато што оне настају према уговорима који су под делокругом IFRS 4.

Б2.5 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

_____

2 Овај термин (као што је дефинисано у IFRS 7) се користи у захтевима за презентовање ефеката промена кредитног ризика на обавезе назначене по фер вредности кроз биланс успеха (видети параграф 5.7.7).

IFRS 4 ако је пренети ризик значајан, издавалац примењује овај стандард. Ипак, ако је издавалац претходно експлицитно потврдио да он сматра такве уговоре уговорима о осигурању и ако је користио рачуноводство које се може применити на уговоре о осигурању, издавалац може одабрати да примењује било овај стандард, било IFRS 4 на такве уговоре о финансијској гаранцији. Ако се примењује овај стандард, параграф 5.1.1 захтева од издаваоца да призна уговор о финансијској гаранцији на почетку по фер вредности. Ако је уговор о финансијској гаранцији издат 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 означен по фер вредности кроз биланс успеха или осим ако се не примењују параграфи од 3.2.15–3.2.23 и од Б3.2.12–Б3.2.17 (када се пренос финансијског средства не квалификује за престанак признавања или када се примењује приступ сталног учешћа), издавалац га одмерава према вишем износу између:

(i) износа одређеног у складу са Одељком 5.5; и

(ii) износа који је признат на почетку умањен, када је то прикладно, за укупну амортизацију признату у складу са принципима IAS 15 (видети параграф 4.2.1(ц));

(б) Неке гаранције у вези са кредитом не захтевају, као предуслов за исплату, да је ималац 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 издат у вези са продајом робе, издавалац примењује IAS 15 приликом одређивања да ли признаје приходе од гаранције и од продаје робе.

Б2.6 Тврдње да издавалац сматра уговоре уговорима о осигурању се обично могу наћи у комуникацији издаваоца са купцима и регулаторним телима, у

уговорима, пословној документацији и финансијским извештајима. Штавише, уговори о осигурању су често предмет рачуноводствених захтева који се разликују од захтева за друге врсте трансакција, као што су уговори које издају банке или комерцијалне компаније. У таквим случајевима, финансијски извештаји издаваоца обично обухватају изјаву да је издавалац користио те рачуноводствене захтеве.

Признавање и престанак признавања (Поглавље 3)

Почетно признавање (одељак 3.1)

Б3.1.1 Као последица принципа у параграфу 3.1.1, 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 Б3.2.14). Ако се пренос финансијског средства не квалификује за престанак признавања, лице на које се преноси не признаје пренето средство као своје средство (видети параграф Б3.2.15).

Б3.1.2 Ово што следи су примери примене принципа из параграфа 3.1.1:

(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 које добија сигурну наруџбину обично не признаје средство (и ентитет који врши наруџбину не признаје обавезу) у време обавезе већ, уместо тога, 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 2.4–2.7, њена нето фер вредност се признаје као средство или обавеза на датум обавезе (видети параграф Б4.1.30(ц)). Поред тога, ако је претходно непризната утврђена обавеза означена 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 6.5.8 (б) и 6.5.9).

(ц) Форвард уговор који је под делокругом овог стандарда (видети параграф 2.1) се признаје као средство или обавеза на датум обавезе, уместо 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 параграф 2.1) се признају као средства или обавезе када ималац или емитент постане уговорна страна.

(е) Планиране будуће трансакције, без обзира на то колико су вероватне, нису нето средства и обавезе зато што ентитет није постао уговорна страна.

Редовни начин куповине или продаје
финансијских средстава

Б3.1.3 Редовни начин куповине или продаје финансијских средстава се признаје коришћењем било рачуноводственог обухватања на датум трговине било рачуноводственог обухватања на датум измирења како је описано у параграфима Б3.1.5 и Б3.1.6. Исти метод ентитет примењује доследно за све куповине и продаје финансијских средстава која припадају истој категорији финансијских средстава у складу са овим стандардом. Из овог разлога средства која се обавезно одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха чине засебну категорију од средстава која су означена као одмерена по фер вредности кроз биланс успеха. Поред тога, инвестиције у инструменте капитала које се рачуноводствено обухватају помоћу опције дефинисане у параграфу 5.7.5 чине засебну категорију.

Б3.1.4 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.

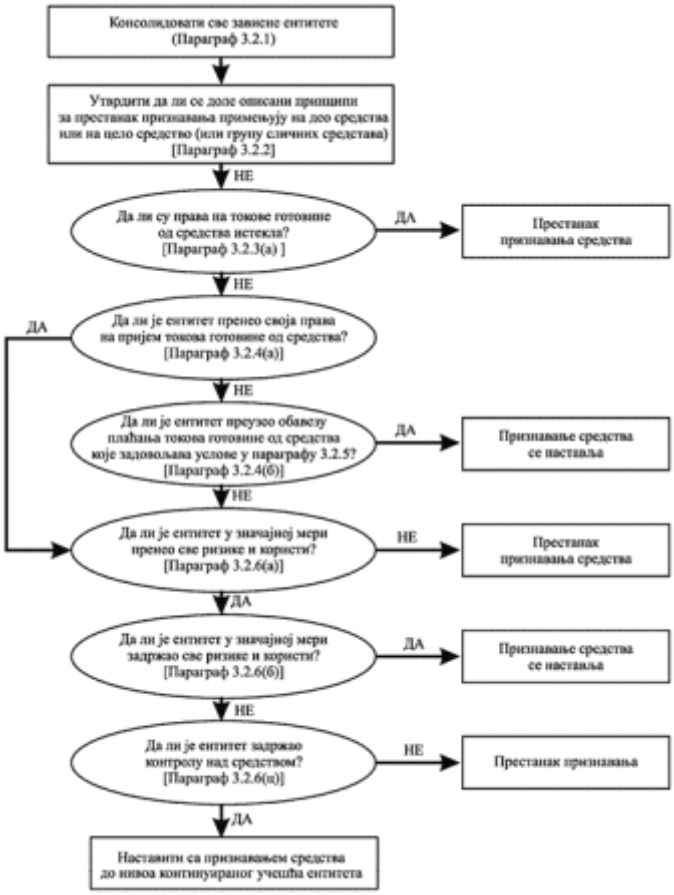
Б3.1.5 Датум трговања је датум када се ентитет обавеже на куповину или продају неког средства. Рачуноводствено обухватање на датум трговања се односи на (а) признавање средства које треба да се добије и обавезе која треба да се плати за то средство на датум трговања, и (б) престанак признавања средства 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 измиривања када дође до преноса власништва.

Б3.1.6 Датум измиривања 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) престанак 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 амортизованој вредности; она се признаје у билансу

успеха за средства класификована као финансијска средства по фер вредности кроз биланс успеха; и признаје се у укупном осталом резултату за финансијска средства одмерена по фер вредности кроз укупни остали резултат у складу са параграфом 4.1.2А и за инвестиције у инструменте капитала које се рачуноводствено обухватају у складу са параграфом 5.7.5.

Престанак признавања финансијских средстава (одељак 3.2)

Б3.2.1 Следећи дијаграм илуструје процену да ли и у којој мери треба престати са признавањем финансијског средства.



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 3.2.4 (б))

Б3.2.2 Ситуација описана у параграфу 3.2.4(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 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 3.2.5 и 3.2.6.

Б3.2.3 Приликом примене параграфа 3.2.5, ентитет би могао да буде, на пример, творац финансијског средства, или би то могла да буде група која обухвата зависни ентитет који је стекао финансијско средство и који преноси токове готовине инвеститорима који припадају трећој страни.

Процена преноса ризика и користи од власништва
(параграф 3.2.6)

Б3.2.4 Примери тога када је ентитет пренео у значајној мери све ризике и користи својствене власништву 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).

Б3.2.5 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 свопом укупног прихода којим се изложеност 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.

Б3.2.6 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 будућем периоду, осим ако поново не стекне пренето средство у некој новој трансакцији.

Процена преноса контроле

Б3.2.7 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.

Б3.2.8 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 поступака 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).

Б3.2.9 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

Б.3.2.10 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, читав распон камате је потраживање од две продајне и једне куповне опције које носе само камату. У сврхе примене параграфа 3.2.13, 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.

Б3.2.11 При одмеравању фер вредности дела који наставља да се признаје и дела који престаје да се признаје у сврху примене параграфа 3.2.13, ентитет примењује захтеве одмеравања фер вредности из IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*, поред оних из параграфа 3.2.14.

Преноси који се не квалификују за престанак признавања

Б.3.2.12 Оно што следи је примена принципа представљеног у параграфу 3.2.15. 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

Б3.2.13 Ово што следи су примери тога како ентитет одмерава пренето средство и обавезу која је у вези са њим према параграфу 3.2.16.

Сва средства

(а) Ако гаранција коју ентитет обезбеди за плаћање губитака због неизвршења обавезе по основу пренетог средства спречава да 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 када је обавеза задовољена (у складу са принципима IFRS 15) и књиговодствена вредност средства се смањује за било који износ резервисања за губитке.

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 пренето средство престане да се признаје и ако ентитет одмерава пренето средство по бруто књиговодственој 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 пренетог средства на датум истека опције. На пример, претпоставимо да је бруто књиговодствена вредност средства на датум преноса н.ј. 98 и да је добијена надокнада н.ј. 95. Бруто књиговодствена 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 метода ефективне камате. Ако се опција изврши, свака разлика између књиговодствене вредности обавезе која је у вези са њом 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 позитивним или нултим новчаним током, или (ii) фер вредност пренетог 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 пренетог 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 пренетог 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 или нултим 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

Б3.2.14 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 пренетог 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.

Б3.2.15 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 одмерава своја потраживања по амортизованој вредности ако задовољавају критеријуме у параграфу 4.1.2

Примери

Б3.2.16 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 иста.* 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 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, оно не 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

Б3.2.9). Ентитет преноси контролу над средством ако продајна опција није довољно вредна да спречи лице не које је средство пренето да прода то средство, у ком случају се средство престаје да признаје.

(ј)*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 Б3.2.9 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 неизмирених 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 задржано 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 суштински све, 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 добијати фиксну каматну стопу и плаћати флуктуирајућу 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 флуктуирајућу 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 имао за резултат то да ентитет задржи било које друге значајне ризике и користи власништва над пренетим средством.

(р)*Отпис.* Ентитет нема оправдана очекивања да ће повратити уговорне токове готовине од финансијског средства у потпуности или његов део.

Б3.2.17 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 износе 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 свако неиспуњење обавеза по основу зајма одузима се 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 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% x 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 обезбедио 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 учешћа у токовима 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 3.2.14, IFRS 9 на следећи начин:

	Фер вредност	*Проценат*	*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:

	Дугује	*Потражује*
Првобитно средство	–	9.000
Средство признато за подређивање или резидуално учешће	1.000	–
Средство за надокнаду добијену 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 сваки губитак због умањења 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 губитке због умањења вредности), и смањује своју признату обавезу за н.ј. 300. Нето резултат је потраживање у билансу успеха за губитке због умањења вредности од н.ј. 300.

Престанак признавања финансијских обавеза (Одељак 3.3)

Б3.3.1 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.)

Б3.3.2 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.

Б3.3.3 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.

Б3.3.4 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 Б3.3.1(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.

Б3.3.5 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, и ентитет признаје нову обавезу која се односи на пренета средства.

Б3.3.6 У сврху параграфа 3.3.2, 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.

Б3.3.7 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.

Класификација (4. поглавље)

Класификација финансијских средстава (одељак 4.1)

Модел пословања ентитета за управљање финансијским средствима

Б4.1.1 Параграф 4.1.1(а) захтева од ентитета да класификује финансијска средства на бази модела пословања ентитета за управљање финансијским средствима, осим уколико се не примењује параграф 4.1.5. Ентитет процењује да ли његова финансијска средства задовољавају услов из параграфа 4.1.2 или услов из параграфа 4.1.2(а) на бази модела пословања који су одредили кључни руководиоци ентитета (као што је дефинисано у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*).

Б4.1.2 Модел пословања ентитета одређује се на нивоу који одражава како се групама финансијских средстава управља заједно ради остваривања одређеног пословног циља. Модел пословања ентитета не зависи од планова руководства за појединачни инструмент. Сходно томе, овај услов није приступ класификацији на бази инструмент-по-инструмент и треба да буде одређен на вишем нивоу агрегирања. Међутим један ентитет може имати више модела пословања за управљање својим финансијским инструментима. Стога, класификација не мора да буде одређена на нивоу извештајног

ентитета. На пример, ентитет може да држи портфељ инвестиција којима управља са циљем наплате уговорних токова готовине и други портфељ инвестиција којима управља ради трговине како би реализовао промене фер вредности. Слично томе, у појединим околностима, може бити прикладно поделити портфељ финансијских средстава на подпортфеље у циљу одражавања нивоа на којем ентитет управља тим финансијским средствима. На пример, то може бити случај ако ентитет створи или купи портфељ хипотекарних зајмова и управља неким од тих зајмова са циљем наплате уговорних токова готовине, а другим зајмовима управља са циљем да их прода.

Б4.1.2А Модел пословања ентитета односи се на начин на који ентитет управља својим финансијским средствима ради генерисања токова готовине. Односно, модел пословања ентитета одређује да ли ће токови готовине резултирати из наплате уговорних токова готовине, продаје финансијских средстава или оба. Сходно томе, ова процена се не спроводи на бази сценарија за која ентитет оправдано не очекује да ће се десити, као што су такозвани „најгори" или „најстреснији" сценарио. На пример, ако ентитет очекује да ће продати одређени портфељ финансијских средстава само под „најстреснијим" сценарионом, тај сценарио вероватно не би утицао на процену модела пословања за та средства од стране ентитета ако ентитет оправдано очекује да се овакав сценарио неће догодити. Ако се токови готовине реализују на начин који се разликује од очекивања ентитета на датум на који је ентитет проценио пословни модел (на пример, ако ентитет прода више или мање финансијских средстава него што је очекивао када је класификовао средства), то не узрокује грешку из претходног периода у финансијским извештајима ентитета (видети IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*) нити мења класификацију преосталих финансијских средстава која се држе у том пословном моделу (то јест, она средства која је ентитет признао у претходним периодима и која још увек држи) докле год је ентитет размотрио све релевантне информације које су му биле доступне приликом вршења процене модела пословања. Међутим, када ентитет процењује модел пословања за новостворена или тек купљена финансијска средства, мора да узме у обзир информације о начину на који су токови готовине реализовани у прошлости, заједно са свим осталим релевантним информацијама.

Б4.1.2Б Модел пословања ентитета за управљање финансијским средствима је питање чињенице, а не само тврдња. Обично је уочљив кроз активности које ентитет предузима да би остварио циљ модела пословања. Ентитет мора да користи просуђивање приликом процењивања свог модела пословања за управљање финансијским средствима и та процена се не одређује само на основу појединачног фактора или активности. Уместо тога, ентитет мора да размотри све релевантне доказе који су му доступни на датум процене. Овакви релевантни докази обухватају, али нису ограничени на:

(а) начин на који се перформансе модела пословања и финансијска средства која се држе у оквиру тог модела вреднују и приказују у извештају кључном руководећем особљу ентитета;

(б) ризици који утичу на перформансе модела пословања (и финансијска средства која се држе у оквиру тог модела) и, нарочито, начин на који се тим ризицима управља; и

(ц) начин на који се руководиоцима пословања плаћа накнада (на пример, да ли је накнада заснована на фер вредности средстава којима се управља или на бази наплаћених токова готовине).

Модел пословања који има за циљ држање средстава ради наплате уговорних токова готовине

Б4.1.2Ц Финансијским средствима која се држе у оквиру модела пословања који има за циљ држање средстава ради наплате уговорних токова готовине се управља у циљу реализовања токова готовине путем наплате уговорних плаћања током трајања инструмента. Односно, ентитет управља средствима која се држе у оквиру портфеља у циљу наплате тих одређених токова готовине (уместо управљања укупним приходом од портфеља путем и држања и продаје средстава). При утврђивању да ли ће токови готовине бити реализовани наплатом уговорних токова готовине од финансијских средстава, неопходно је размотрити учесталост, вредност и време продаје у претходним периодима, разлоге те продаје и очекивања о будућој продајној активности. Међутим, продаја сама по себи не одређује модел пословања и стога не може да посматра изоловано. Уместо тога, информације о претходној продаји и очекивања о будућој продаји обезбеђују доказе о начину на који се остварује означени циљ ентитета за управљање финансијским средствима и, конкретно, начин на који се реализују токови готовине. Ентитет мора да размотри информације о претходној продаји у оквиру контекста разлога те продаје и услова који су постојали у то време, у поређењу са тренутним условима.

Б4.1.3 Иако циљ модела пословања одређеног ентитета може да буде држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине, ентитет не мора да држи све те инструменте до доспећа. Стога, модел пословања ентитета може да буде такав да држи финансијска средства ради наплате уговорних токова готовине чак и када дође до продаје финансијских средстава или се очекује да ће до продаје доћи у будућности.

Б4.1.3А Модел пословања може да буде држање средстава ради наплате уговорних токова готовине чак и када ентитет прода финансијска средства када постоји повећање кредитног ризика средстава. Ради утврђивања да ли је дошло до повећања кредитног ризика средстава, ентитет разматра разумне и поткрепиве информације, укључујући информације које су оријентисане ка будућности. Без обзира на њихову учесталост и вредност, продаја услед повећања кредитног ризика средстава није у супротности са

моделом пословања који има за циљ држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине зато што је кредитни квалитет финансијских средстава релевантан за способност ентитета да наплати уговорне токове готовине. Активности управљања кредитним ризиком које имају за циљ минимизирање потенцијалних кредитних губитака услед погоршања кредита су саставни део оваквог модела пословања. Продаја финансијског средства зато што више не задовољава кредитне критеријуме наведене у документованој инвестиционој политици ентитета пример је продаје која се догодила услед повећања кредитног ризика. Међутим, у одсуству овакве политике, ентитет може да покаже на друге начине да је до продаје дошло услед повећања кредитног ризика.

Б4.1.3Б Продаја која се деси из других разлога, као што је продаја извршена ради управљања ризиком од концентрације ризика (без повећања кредитног ризика средстава), такође може да буде у складу са моделом пословања који има за циљ држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине. Конкретно, оваква продаја може бити у складу са моделом пословања који има за циљ држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине ако је та продаја ретка (чак и значајне вредности) или безначајне вредности било појединачно, тако и збирно (чак и ако је честа). Ако се из портфеља обави већи број оваквих продаја, и те продаје имају вредност већу од безначајне (било појединачно или збирно), ентитет треба да процени да ли и на који начин су такве продаје у складу са циљем наплате уговорних токова готовине. Да ли трећа страна намеће захтев продаје финансијских средстава, или је та активност слобода одлучивања ентитета, није релевантно за ову процену. Повећање учесталости или вредности продаје у одређеном периоду није нужно у нескладу са циљем држања финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине, ако ентитет може да објасни разлоге те продаје и покаже зашто та продаја не одражава промену модела пословања ентитета. Поред тога, продаја мора да буде у складу са циљем држања финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине ако је продаја извршена близу доспећа финансијских средстава а приходи од продаје су приближно једнаки наплати преосталих токова готовине.

Б4.1.4 Следе примери случајева када циљеви модела пословања ентитета могу да буду држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине. Ова листа примера није коначна. Штавише, примери немају за циљ да разматрају факторе који могу бити релевантни за процену модела пословања ентитета, нити назначавају релативни значај фактора.

Пример	**Анализа**
Пример 1 Ентитет држи инвестиције ради наплате уговорних токова	Иако ентитет може да размотри, међу другим информацијама, фер вредност средстава из перспективе ликвидности (тј. износ готовине који би био

готовине. Потребе за финансирањем ентитета су предвидиве и доспеће његових финансијских средстава се подудара са процењеним потребама ентитета у погледу финансирања. Ентитет спроводи активности управљања кредитним ризиком са циљем минимизирања губитака повезаних са кредитом. У прошлости, продаја се обично дешавала када се кредитни ризик финансијских средстава повећавао тако да средства више нису испуњавала кредитне критеријуме назначене у документованој инвестиционој политици ентитета. Поред тога, ретка продаја се догодила као резултат непредвиђених потреба у погледу финансирања. Извештаји кључном руководећем особљу усмерени су ка кредитном квалитету финансијских средстава и уговорном приносу. Ентитет такође надгледа фер вредности финансијских средстава, међу другим информацијама.	реализован уколико би ентитет морао да прода средства), циљ ентитета је држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине. Продаје не би биле супротне том циљу ако би биле одговор на повећање кредитног ризика средстава, на пример, ако средства више не испуњавају кредитне критеријуме назначене у документованој инвестиционој политици ентитета. Ретка продаја која је резултат непредвиђених потреба у погледу финансирања (на пример, „најстреснији" сценарио) такође не би било у супротности са тим циљем, чак и ако би оваква продаја била значајне вредности.
Пример 2 Модел пословања ентитета је куповина портфеља финансијских средстава, као што су зајмови. Ови портфељи могу, али не морају да укључују кредитно обезвређена финансијска средства. Ако уплата по основу зајма није обављена благовремено, ентитет покушава да реализује уговорне токове готовине на разне начине – на пример, склапањем уговора	Циљ модела пословања ентитета је држање финансијских средстава и наплата уговорних токова готовине. Иста анализа би се примењивала чак и ако ентитет не очекује да добије све уговорне токове готовине (на пример, нека финансијска средства су кредитно обезвређена на почетном признавању). Осим тога, чињеница да је ентитет склопио дериватни уговор ради модификовања токова готовине портфеља, не мења, само по себи, модел

са дужником путем поште, телефона или других метода. Циљ ентитета је да наплати уговорне токове готовине и ентитет не управља зајмовима из овог портфеља са циљем реализовања токова готовине путем њихове продаје. У неким случајевима, ентитет улази у свопове каматних стопа како би променио каматну стопу на одређена финансијска средства у портфељу из флуктуирајуће каматне стопе у фиксну каматну стопу.	пословања ентитета.
Пример 3 Ентитет има модел пословања са циљем креирања зајмова за купце и накнадно продавања тих зајмова носиоцу секјуритизације. Носилац секјуритизације емитује инструменте инвеститорима. Изворни власник (ентитет) контролише носиоца секјуритизације и на тај начин га консолидује. Носилац секјуритизације наплаћује уговорне токове готовине из зајмова и преноси их на своје инвеститоре. У сврху овог примера претпоставља се да зајмови настављају да се признају у консолидованом извештају о финансијској позицији зато што носилац секјуритизације не престаје да их признаје.	Консолидована група је креирала зајмове са циљем њиховог држања ради наплате уговорних токова готовине. Међутим, изворни власник (ентитет) има за циљ да реализује токове готовине од портфеља зајмова продајом зајмова носиоцу секјуритизације, тако да се за потребе његових појединачних финансијских извештаја не би сматрало да ентитет управља овим портфељем ради наплате уговорних токова готовине.
Пример 4 Финансијска институција држи финансијска средства за сврхе	Циљ модела пословања ентитета је држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине.

испуњавања потреба у погледу ликвидности према „најстреснијем” сценарију (на пример, напад на депозите банке). Ентитет не предвиђа продају ових средстава осим под оваквим сценарионом. Ентитет надгледа кредитни квалитет финансијских средстава и његов циљ у управљању финансијским средствима је да наплати уговорне токове готовине. Ентитет вреднује перформансе средстава на бази оствареног прихода од камате и реализованих кредитних губитака. Међутим, ентитет такође надгледа фер вредност финансијских средстава из перспективе ликвидности како би обезбедио да износ готовине који би био реализован ако би ентитет морао да прода средства под „најстреснијим” сценарионом буде довољан да испуни потребе ентитета у погледу ликвидности. Периодично, ентитет обавља продаје које су безначајне вредности да би показале ликвидност.	Анализа се не би променила чак и ако је током претходног „најстреснијег” сценарија ентитет имао продају која је била значајне вредности како би испунио своје потребе у погледу ликвидности. Слично томе, активности поновљене продаје које су безначајне вредности нису у нескладу са држањем финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине. Супротно томе, ако ентитет држи финансијска средства ради испуњавања својих свакодневних потреба у погледу ликвидности, а испуњавање тог циља обухвата честу продају која је значајне вредности, циљ модела пословања ентитета није држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине. Слично томе, ако регулаторно тело од ентитета захтева да рутински прода финансијска средства како би доказао да су средства ликвидна, а вредност продатих средстава је значајна, пословни модел ентитета није држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине. То да ли трећа страна намеће захтев продаје финансијских средстава, или је та активност слобода одлучивања ентитета, није релевантно за анализу.

Модел пословања чији циљ се остварује и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава

Б4.1.4А Ентитет може да држи финансијска средства у моделу пословања чији циљ се остварује и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава. У овој врсти модела пословања, кључно руководеће особље ентитета је донело одлуку да су и наплата уговорних токова готовине и продаја финансијских средстава саставни део остваривања циља пословног модела. Постоје различити циљеви који могу бити у складу са овом врстом модела пословања. На пример, циљ модела пословања може бити управљање свакодневним потребама у погледу ликвидности, ради одржавања одређеног профила приноса од камате или

уклапања трајања финансијских средстава са трајањем обавеза које та средства финансирају. За остваривање оваквог циља, ентитет ће и наплатити уговорне токове готовине и продати финансијска средства.

Б4.1.4Б У поређењу са моделом пословања који има за циљ држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине, овај модел пословања обично обухвата већу учесталост и вредност продаје. Разлог је у томе што је продаја финансијских средстава саставни део остварења циља пословног модела уместо да само произилази из њега. Међутим, не постоји граница за учесталост или вредност продаје која мора да се догоди у овом моделу пословања зато што су и наплата уговорних токова готовине и продаја финансијских средстава саставни део остварења циља овог модела.

Б4.1.4Ц Следе примери случајева када циљ модела пословања ентитета може да се оствари и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава. Ова листа примера није коначна. Штавише, примери немају за циљ да опишу све факторе који могу бити релевантни за процену модела пословања ентитета нити назначавају релативни значај фактора.

Пример	**Анализа**
Пример 5 Ентитет предвиђа капиталне издатке у периоду од неколико година. Ентитет инвестира вишкове готовине у краткорочна и дугорочна финансијска средства да би могао да финансира расходе када се јави потреба. Велики број финансијских средстава има уговорни период трајања који премашује очекивани инвестициони период ентитета. Ентитет ће држати финансијска средства ради наплате уговорних токова готовине, и, када се јави прилика, продаће финансијска средства у	Циљ модела пословања се остварује и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава. Ентитет ће донети одлуке на континуираној основи о томе да ли ће наплата уговорних токова готовине или продаја финансијских средстава максимизирати приход од портфеља док се не јави потреба за инвестираном готовином. Супротно томе, размотримо ентитет који предвиђа одлив готовине у периоду од пет година у циљу финансирања капиталних издатака и инвестира вишак готовине у краткорочна финансијска средства. Када су инвестиције доспеле, ентитет поново инвестира готовину у нова краткорочна финансијска средства. Ентитет одржава ову стратегију све док је неопходно финансирање, када ентитет користи приливе од доспелих финансијских средстава за финансирање капиталних издатака. Само продаје које су безначајне вредности обављају се пре доспећа (осим уколико не постоји повећање кредитног ризика). Циљ овог упоредног модела пословања

циљу реинвестирања готовине у финансијска средства са већим приносом. Руководиоци који су одговорни за портфељ примају накнаду на бази укупног приноса који генерише портфељ.	је држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине.

Пример	**Анализа**
Пример 6 Финансијска институција држи финансијска средства ради испуњавања својих свакодневних потреба у погледу ликвидности. Ентитет настоји да минимизира трошкове управљања тим потребама везаним за ликвидност и стога активно управља приходом од портфеља. Овај приход састоји се из наплате уговорних токова готовине, као и добитака и губитака од продаје финансијских средстава. Као резултат, ентитет држи финансијска средства ради наплате уговорних токова готовине и продаје финансијска средства ради поновног инвестирања у финансијска средства са већим приносом или бољег подударања трајања његових обавеза. У прошлости, ова стратегија је резултирала честим продајним активностима и оваква продаја је била значајне вредности. Очекује се да ће се ова активност наставити у будућности.	Циљ модела пословања је максимизирање прихода од портфеља ради испуњавања свакодневних потреба у погледу ликвидности и ентитет остварује тај циљ и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава. Другим речима, и наплата уговорних токова готовине и продаја финансијских средстава су саставни део остварења циља пословног модела.
Пример 7 Осигуравајуће друштво држи финансијска средства у циљу финансирања обавеза по основу уговора о осигурању. Осигуравајуће друштво користи приходе од уговорних токова готовине када доспеју на	Циљ модела пословања је финансирање обавеза по основу уговора о осигурању. Да би се остварио овај циљ, ентитет наплаћује уговорне токове готовине када они доспеју на наплату и продаје финансијска средства у циљу одржавања

наплату. Да би обезбедио да су уговорни токови готовине од финансијских средстава довољни за измирење ових обавеза, осигуравајуће друштво предузима значајне активности куповине и продаје на редовној основи, како би довео у равнотежу свој портфељ средстава и испунио потребе у погледу токова готовине када се јаве.	жељеног профила портфеља средстава. Стога су, и наплата уговорних токова готовине и продаја финансијских средстава саставни део остварења циља модела пословања.

Остали модели пословања

Б4.1.5 Финансијска средства се одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха ако се не држе у оквиру модела пословања који има за циљ држање средстава ради наплате уговорних токова готовине или у оквиру модела пословања чији циљ се остварује и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава (али видети такође параграф 5.7.5). Један модел пословања који резултира одмеравањем по фер вредности кроз биланс успеха је онај у којем ентитет управља финансијским средствима са циљем реализовања токова готовине кроз продају средстава. Ентитет доноси одлуке на бази фер вредности и управља средствима ради реализовања тих фер вредности. У овом случају, циљ ентитета ће обично имати за резултат активну куповину и продају. Иако ће ентитет наплатити уговорне токове готовине док држи финансијска средства, циљ оваквог модела пословања се не остварује и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава. Разлог је у томе што наплата уговорних токова готовине није саставни део остваривања циља пословног модела; већ, произилази из њега.

Б4.1.6 Портфељ финансијских средстава којим се управља и чије перформансе се вреднују на бази фер вредности (као што је описано у параграфу 4.2.2(б)) се не држи ради наплате уговорних токова готовине, нити се држи и ради наплате уговорних токова готовине и ради продаје финансијских средстава. Ентитет је првенствено усмерен на информације о фер вредности и користи те информације за процену перформанси средстава и за доношење одлука. Поред тога, портфељ финансијских средстава који задовољава дефиницију држања ради продаје се не држи ради наплате уговорних токова готовине нити се држе и ради наплате уговорних токова готовине и ради продаје финансијских средстава. За овакве портфеље, наплата уговорних токова готовине само произилази из остварења циља пословног модела. Сходно томе, овакви портфељи финансијских средстава морају да се одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха.

Уговорни токови готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице

Б4.1.7 Параграф 4.1.1(б) захтева да ентитет класификује финансијско средство на бази карактеристика његових уговорних токова готовине ако

финансијско средство које се држи у оквиру модела пословања који има за циљ држање средстава ради наплате уговорних токова готовине или у оквиру модела пословања чији циљ се остварује и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава, осим ако се не примењује параграф 4.1.5. У те сврхе, услов из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) захтева од ентитета да утврди да ли су уговорни токови готовине средства искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.

Б4.1.7А Уговорни токови готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице су у складу са основним аранжманом о позајмици. У основном аранжману о позајмици, разматрање временске вредности новца (видети параграфе Б4.19А–Б4.19Е) и кредитног ризика обично су најзначајнији елементи камате. Међутим, у оваквом аранжману, камата такође може да обухвата накнаду за друге основне ризике позајмљивања (на пример, ризик по основу ликвидности) и трошкова (на пример, административни трошкови) повезане са држањем финансијског средства на одређени временски период. Поред тога, камата може да обухвата профитну маржу која је у складу са основним аранжманом о позајмици. У екстремним економским околностима, камата може бити негативна, на пример, носилац финансијског средства експлицитно или имплицитно плаћа депоновање свог новца у одређеном временском периоду (и та накнада је већа од накнаде коју носилац добија за временску вредност новца, кредитни ризик и друге основне ризике и трошкове). Међутим, уговорни услови који уводе изложеност ризицима или променљивост уговорних токова готовине који нису повезани са основним аранжманом о позајмљивању, као што су изложеност променама у ценама капитала или ценама робе, не узрокују настанак уговорних токова готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Створено или купљено финансијско средство може да буде основни аранжман о позајмици без обзира на то да ли је у свом правном облику зајам.

Б4.1.7Б У складу са параграфом 4.1.3(а), главница је фер вредност финансијског средства при почетном признавању. Међутим, износ главнице може да се мења током времена трајања финансијског средства (на пример, ако постоје исплате главнице).

Б4.1.8 Ентитет треба да процени да ли су уговорни токови готовине искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице за валуту у којој је означено финансијско средство.

Б4.1.9 Леверић је карактеристика уговорних токова готовине неких финансијских средстава. Леверић повећава варијабилност уговорних токова готовине што резултира тиме да немају економску карактеристику камате. Самостална опција, форвард и своп уговори су примери финансијских средстава која укључују овакав леверић. Стога, овакви уговори не

испуњавају услов из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) и не могу се накнадно одмерити по амортизованој вредности или по фер вредности кроз остали укупни резултат.

Накнада за временску вредност новца

Б4.1.9А Временска вредност новца је елемент камате који обезбеђује накнаду само за проток времена. Односно, елемент временске вредности новца не обезбеђује накнаду за друге ризике повезане са држањем финансијског средства. У циљу процењивања да ли елемент обезбеђује накнаду само за проток времена, ентитет примењује просуђивање и разматра релевантне факторе као што су валута у којој је финансијско средство означено и период у којем је одређена каматна стопа.

Б4.1.9Б Међутим, у појединим случајевима, елемент временске вредности новца може да се модификује (то јест, није перфектан). Ово би био случај, на пример, ако се каматна стопа финансијског средства периодично поново мења, али учесталост тог мењања није у складу са временским периодом доспећа каматне стопе (на пример, каматна стопа се мења сваког месеца за једногодишњу стопу) или ако се каматна стопа финансијског средства периодично поново мења на просечне вредности одређених краткорочних или дугорочних каматних стопа. У оваквим случајевима, ентитет мора да процени модификацију како би утврдио да ли уговорни токови готовине представљају искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. У појединим околностима, ентитет може бити у могућности да ово утврди путем обављања квалитативне процене елемента временске вредности новца, док, у другим околностима, може бити неопходно обављање квантитативне процене.

Б4.1.9Ц Приликом процене модификованог елемента временске вредности новца, циљ је утврдити колико различити уговорни (недисконтовани) токови готовине могу да се разликују од (недисконтованих) токова готовине који би настали да елемент временске вредности новца није модификован (референтни токови готовине). На пример, ако финансијско средство које је предмет процене садржи варијабилну каматну стопу која се мења сваког месеца на једногодишњу каматну стопу, ентитет ће упоредити то финансијско средство са финансијским инструментом са истим уговорним условима и идентичним ризиком осим што се варијабилна каматна стопа мења месечно на једномесечну каматну стопу. Ако би модификовани елемент временске вредности новца могао да резултира уговорним (недисконтованим) токовима готовине који се значајно разликују од недисконтованих (референтних) токова готовине, финансијско средство не испуњава услов из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б). Да би се ово утврдило, ентитет мора да размотри ефекат модификованог елемента временске вредности новца у сваком извештајном периоду и кумулативно током периода трајања финансијског инструмента. Разлог за одређивање каматне стопе на овај начин није релевантан за анализу. Уколико је јасно, са врло

мало или без анализе, да ли се уговорни (недисконтовани) токови готовине финансијског средства које је предмет процене значајно разликују од (недисконтованих) референтних токова готовине, ентитет не мора да обавља детаљну процену.

Б4.1.9Д При процени модификованог елемента временске вредности новца, ентитет мора да размотри факторе који би могли да утичу на будуће уговорне токове готовине. На пример, ако ентитет процењује обвезницу са петогодишњим роком трајања а варијабилна каматна стопа се поново мења на сваких шест месеци на петогодишњу стопу, ентитет не може да закључи да су уговорни токови готовине искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице само зато је што крива каматне стопе у тренутку процене таква да разлика између петогодишње каматне стопе и шестомесечне каматне стопе није значајна. Уместо тога, ентитет такође мора да размотри да ли однос између петогодишње каматне стопе и шестомесечне каматне стопе може да се промени током трајања инструмента на такав начин да уговорни (недисконтовани токови готовине) током трајања инструмента могу значајно да се разликују од (недисконтованих) референтних токова готовине. Међутим, ентитет мора да разматра само разумно могућа сценарија уместо сваког могућег сценарија. Ако ентитет закључи да уговорни (недисконтовани) токови готовине могу значајно да се разликују од (недисконтованих) референтних токова готовине, финансијско средство не испуњава услов из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б) и стога не може да се одмерава по амортизованој вредности нити по фер вредности кроз остали укупни резултат.

Б4.1.9Е У неким правним системима, влада или регулаторни орган одређују каматне стопе. На пример, таква државна регулација каматних стопа може бити део широке макроекономске политике или се може увести како би се подстакли ентитети да улажу у одређени привредни сектор. У неким од ових случајева, сврха елемента временске вредности новца није да се обезбеди накнада само за проток времена. Међутим, без обзира на параграфе Б4.1.9А – Б4.1.9Д, регулисана каматна стопа сматра се заменом за елемент временске вредности новца за сврхе примене захтева у параграфима 4.1.2 (б) и 4.1.2А (б) ако та регулисана каматна стопа обезбеђује накнаду која је највећој мери у складу са протоком времена и за резултат нема изложеност ризицима или променљивост у уговорним токовима готовине који нису у складу са основним аранжманом о позајмљивању.

Услови уговора који мењају време или износ уговорних токова готовине

Б4.1.10 Уколико уговор о финансијском средству садржи услов који би могао да промени време или износ уговорних токова готовине (на пример, ако средство може да се плати унапред пре доспећа или његов временски рок може да се продужи), ентитет мора да утврди да ли су уговорни токови готовине који би могли да настану током трајања инструмента услед тог услова уговора искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ

главнице. Да би то утврдио, ентитет мора да процени уговорне токове готовине који би могли да настану и пре, и после, промене уговорних токова готовине. Ентитет ће такође можда морати да процени природу потенцијалног догађаја (то јест, узрока) који би могао да промени време или износ уговорних токова готовине. Иако природа потенцијалног догађаја сама по себи није одлучујући фактор у процењивању да ли су уговорни токови готовине искључиво исплате главнице и камате, може бити један од показатеља. На пример, упоредите финансијски инструмент са каматном стопом која је промењена на вишу стопу ако дужник пропусти одређени број плаћања на финансијски инструмент са каматном стопом која је промењена на вишу стопу ако означени индекс капитала достигне одређени ниво. Већа је вероватноћа да ће први случај да ће уговорни токови готовине током трајања инструмента бити искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице због односа између пропуштених исплата и повећања кредитног ризика. (Видети такође параграф Б4.1.18).

Б4.1.11 Следе примери услова уговора који резултирају уговорним токовима који су искључиво плаћања главнице и камате на неизмирени износ главнице.

(а) варијабилна каматна стопа која се састоји из накнаде за временску вредност новца, кредитни ризик повезан са неизмиреним износом главнице током одређеног временског периода (накнада за кредитни ризик може да се одреди само на почетном признавању и зато мора да остане фиксна) и друге основне ризике и трошкове позајмљивања, као и профитне марже.

(б) услов уговора који дозвољава емитенту (то јест, дужнику) да унапред плати дужнички инструмент или дозвољава имаоцу (то јест, повериоцу) да врати дужнички инструмент емитенту пре доспећа и унапред плаћени износ у значајној мери представља неплаћене износе главнице и камате на неизмирени износ главнице, што може да укључује разумну додатну накнаду за рани раскид уговора; и

(ц) услов уговора који дозвољава емитенту или имаоцу да продуже услов уговора дужничког инструмента (то јест, опцију продужавања), а услови опције продужавања резултирају уговорним токовима готовине током периода продужавања који су искључиво исплате главнице и камате на неизмерни износ главнице, што може да обухвата разумну додатну накнаду за продужење уговора.

Б4.1.12 Без обзира на параграф Б4.1.10, финансијско средство које би у супротном испунило услов из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2(а) али га не испуњава само као резултат уговорног услова који дозвољава (или захтева) емитенту да плати унапред дужнички инструмент или дозвољава (или захтева) имаоцу да врати дужнички инструмент емитенту пре доспећа се квалификује за одмеравање по амортизованој вредности или по фер вредности кроз остали укупни резултат (у складу са испуњавањем услова из параграфа 4.1.2(а) или услова из параграфа 4.1.2А(а)) ако:

(а) ентитет стиче или ствара финансијско средство по премији или дисконту уговорног номиналног износа;

(б) износ плаћања унапред у значајној мери представља уговорни номинални износ и обрачунату (али неплаћену) уговорну камату, што може обухватати разумну додатну накнаду за превремени прекид уговора; и

(ц) када ентитет почетно признаје финансијско средство, фер вредност опције плаћања унапред је безначајна.

Б4.1.13 Следећи примери илуструју уговорне токове готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Ова листа примера није коначна.

Инструмент	**Анализа**
Инструмент А Инструмент А је обвезница са наведеним датумом доспећа. Исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице су повезани са индексом инфлације валуте у којој је инструмент емитован. Веза са индексом инфлације није под утицајем леверића и главница је заштићена.	Уговорни токови готовине су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Повезивање исплата главнице и камате на неизмирени износ главнице са индексом инфлације без ефекта леверића враћа временску вредност новца на текући ниво. Другим речима, каматна стопа инструмента одражава „реалну" камату. Стога, износи камате представљају накнаде за временску вредност новца неизмиреног износа главнице. Међутим, ако су исплате камате биле индексиране према другој варијабли као што су перформансе дужника (на пример, нето добитак дужника) или индекс капитала, уговорни токови готовине нису исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице (осим ако индексирање на перформансе дужника не резултира кориговањем које само компензује имаоцу промене кредитног
	ризика инструмента, на такав начин да су уговорни токови готовине искључиво исплате главнице и камате). Разлог је у томе што уговорни токови готовине одражавају приход који није у складу са основним аранжманима о позајмицама (видети параграф Б4.1.7А).

Инструмент Б Инструмент Б је инструмент са варијабилном каматном стопом са наведеним датумом доспећа који дозвољава зајмопримцу да изабере тржишну каматну стопу на континуираној основи. На пример, на сваки датум усклађивања камате зајмопримац може да изабере тромесечни LIBOR за период од три месеца или једномесечни LIBOR за период од месец дана.	Уговорни токови готовине су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице све док камата која се плаћа током века трајања инструмента одражава накнаду за временску вредност новца за кредитни ризик повезан са инструментом и за друге основне ризике и трошкове позајмљивања, као и за профитну маржу (видети параграф Б4.1.7А).. Чињеница да се каматна стопа LIBOR-а усклађује током века трајања инструмента само по себи не дисквалификује инструмент. Међутим, ако је зајмопримац у могућности да одабере једномесечну каматну стопу која се мења на свака три месеца, каматна стопа се мења са учесталошћу која није у складу са трајањем каматне стопе. Као последица тога, временска вредност новчаног елемента се мења. Слично томе, ако инструмент има уговорну каматну стопу која је базирана на року који може да премаши преостали век трајања инструмента (на пример, ако инструмент са петогодишњим доспећем које се периодично усклађује, али увек одражава петогодишњу доспелост)временска вредност елемента новца се модификује . Разлог је у томе што су обавезе по основу камате у сваком периоду искључене из периода обрачуна камате. У оваквим случајевима, ентитет мора квалитативно или квантитативно да процени уговорне токове готовине у односу на уговорне токове готовине инструмента који је у сваком погледу идентичан осим што се период каматне стопе подудара са периодом обрачуна камате ради утврђивања да ли су токови готовине искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. (Али видети параграф Б4.1.9Е за упутство

	о законски регулисаним каматним стопама) На пример, при процени обвезнице са петогодишњим роком трајања уз плаћање варијабилне стопе која се усклађује на сваких шест месеци али увек одражава петогодишње доспеће, ентитет разматра уговорне токове готовине за инструмент који се усклађује на сваких шест месеци на шестомесечну каматну стопу, али је у супротном идентична. Иста анализа би се примењивала уколико би зајмопримац био у могућности да бира између различитих објављених каматних стопа зајмодавца (на пример, зајмопримац може да бира између објављене једномесечне варијабилне каматне стопе зајмодавца и објављене тромесечне варијабилне каматне стопе зајмодавца.)
Инструмент Ц Инструмент Ц је обвезница са наведеним датумом доспећа и плаћа варијабилну тржишну каматну стопу. Овој варијабилној каматној стопи је одређена горња граница.	Уговорни токови готовине: (а) инструмента који има фиксну каматну стопу и (б) инструмента који има варијабилну каматну стопу су исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице све док камата одражава накнаду за временску вредност новца и за кредитни ризик повезан са инструментом за време трајања инструмента и за остале основне ризике и трошкове позајмљивања као и профитну маржу. (Видети параграф Б4.1.7А) Сходно томе, инструмент који је комбинација (а) и (б) (на пример, обвезница са каматном стопом којој је одређена горња граница) може да има токове готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.

	Овакав услов уговора може да умањи варијабилност токова готовине постављањем ограничења на варијабилну каматну стопу (на пример, доња или горња граница каматне стопе) или да повећа варијабилност токова готовине зато што фиксна стопа постаје варијабилна.
Инструмент Д Инструмент Д је зајам са могућношћу повериочеве наплате у целости и обезбеђен је колатералом.	Чињеница да је зајам са могућношћу повериочеве наплате у целости обезбеђен колатералом сама по себи не утиче на анализу да ли су уговорни токови готовине искључиво исплате главнице или камате на неизмирени износ главнице.

наставља се...

наставак

Инструмент	**Анализа**
Инструмент Е Инструмент Е емитује банка која је регулисана законом и има назначени датум доспећа. Инструмент плаћа фиксну каматну стопу и сви уговорни токови готовине су недискрециони. Међутим, емитент подлеже законима који дозвољавају или захтевају од националних тела да наметну губитке имаоцима одређених инструмената, укључујући инструмент Е, у одређеним околностима. На пример, национално тело има овлашћење да отпише номиналну вредност инструмента Е или да је конвертује у фиксни број обичних акција емитента ако национално тело утврди да емитент има озбиљних финансијских тешкоћа, да му је потребан додатни регулаторни капитал или „бе неуспешан”.	Ималац треба да анализира услове уговора како би утврдио да ли они узрокују настанак токова готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице и стога су у складу са основним аранжманом о позајмљивању. Ова анализа не би узимала у обзир исплате које настају само као резултат овлашћења националног тела за наметање губитака имаоцима инструмента Е. Разлог је у томе што овлашћење, и резултирајуће исплате, нису **услови уговора** финансијског средства. Супротно томе, уговорни токови готовине не би искључиво били исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице ако услови уговора финансијског инструмента дозвољавају или захтевају од емитента или другог

	ентитета да наметне губитке имаоцу (на пример, отписивањем номиналне вредности или конвертовањем инструмента у фиксни број обичних акција емитента) све док су ти услови уговора стварни, чак и ако је мала вероватноћа да ће овакви губици бити наметнути.

Б4.1.14 Наредни примери илуструју уговорне токове готовине који нису искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Ова листа примера није коначна.

Инструмент	**Анализа**
Инструмент Ф Инструмент Ф је обвезница која може да се конвертује у фиксни број инструмената капитала емитента.	Ималац би анализирао конвертибилну обвезницу у целости. Уговорни токови готовине нису исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице зато што одражавају приход који није у складу са основним аранжманом о позајмљивању (видети параграф Б4.1.7А); то јест, приход је повезан са вредношћу капитала емитента.
Инструмент Г Инструмент Г је зајам са инверзном флуктуирајућом каматном стопом (то јест, каматна стопа има инверзни однос са тржишним каматним стопама).	Уговорни токови готовине нису искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Износи камате нису накнада за временску вредност новца неизмиреног износа главнице.
Инструмент Х Инструмент Х је стални инструмент али емитент може да откупи инструмент у било ком тренутку и да плати имаоцу номиналну вредност плус обрачунату доспелу	Уговорни токови готовине нису исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Разлог је у томе што се од емитента може захтевати да одложи исплате камате, а додатна камата се не обрачунава на те износе одложене камате. Као резултат, износи камате нису накнада за временску вредност новца неизмиреног износа главнице. Ако би се обрачунавала камата на одложене износе, уговорни токови готовине би могли да буду исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Чињеница да је Инструмент Х сталан само по себи не

камату. Инструментом X се исплаћује тржишна каматна стопа, али камата не може да се реализује ако емитент није у могућности да одмах након тога остане солвентан. На одложену камату се не обрачунава додатна камата.	значи да уговорни токови готовине нису исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.
	У суштини, стални инструмент има континуиране (вишеструке) опције продужења. Овакве опције могу имати за резултат уговорне токове готовине који су исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице ако су исплате камате обавезне и морају стално да се плаћају. Такође, чињеница да Инструмент X може да се купи, не значи да уговорни токови готовине нису исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице осим ако може да се откупи по износу који суштински не одражава исплату неизмирене главнице и камату на тај неизмирени износ главнице. Чак и ако откупиви износ укључује износ који у разумној мери надокнађује имаоцу превремено укидање тог инструмента, уговорни токови готовине би могли да буду исплате главнице и камата на неизмирени износ главнице. (Видети такође параграф Б4.1.12)

Б4.1.15 У појединим случајевима, финансијско средство може да има уговорне токове готовине који не представљају исплату главнице и камате на неизмирени износ главнице као што је описано у параграфима 4.1.2(б), 4.1.2А(б) и 4.1.3 овог стандарда.

Б4.1.16 Ово може бити случај ако финансијско средство представља инвестицију у одређена средства или токове готовине и стога уговорни токови готовине нису искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. На пример, ако услови уговора прописују да се уговорни токови готовине финансијског средства повећавају са већим бројем аутомобила који користе одређени пут са наплатом путарине, ови уговорни токови готовине нису у складу са основним аранжманом о позајмљивању. Као резултат тога, инструмент не би испунио услов из параграфа 4.1.2(b) и

4.1.2А(б). Ово може бити случај када је потраживање повериоца ограничено на означена средства дужника или на токове готовине од означених средстава (на пример, „нерегресно” финансијско средство).

Б4.1.17 Међутим, чињеница да је финансијско средство нерегресно, само по себи не искључује финансијско средство од испуњавања услова из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б). У таквим случајевима, од повериоца се захтева да процени („прегледа”) одређена основна средства или токове готовине да би утврдио да ли су уговорни токови готовине финансијског средства које се класификује исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице. Ако услови финансијског средства узрокују настанак других токова готовине или ограничавају токове готовине на начин који није у складу са исплатама које представљају главницу и камату, финансијско средство не испуњава услов из параграфа 4.1.2(б) и 4.1.2А(б). То да ли су основна средства финансијска или нефинансијска средства, само по себи не утиче на ову процену.

Б4.1.18 Карактеристика тока готовине не утиче на класификацију финансијског средства, ако би могла да има само безначајан утицај на уговорне токове готовине финансијског средства. Да би ово утврдио, ентитет мора да размотри могући ефекат карактеристике уговорног тока готовине у сваком извештајном периоду и кумулативно током трајања финансијског инструмента. Поред тога, ако би карактеристика уговорног тока готовине могла да има ефекат на уговорне токове који је већи од безначајног (било у појединачном извештајном периоду или кумулативно) али та карактеристика токова готовине није стварна, она не утиче на класификацију финансијског средства. Карактеристика тока готовине није стварна ако утиче на уговорне токове готовине само при јављању догађаја који је екстремно редак, изразито неуобичајен или постоји врло мала вероватноћа да ће се догодити.

Б4.1.19 У скоро свакој трансакцији позајмљивања, инструмент повериоца се категоризује у односу на инструменте других поверилаца дужника. Инструмент који је подређен у односу на друге инструменте може имати уговорне токове готовине који су исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице ако неплаћање дужника представља кршење уговора а носилац има уговорно право на неисплаћене износе главнице и камате на неизмирени износ главнице чак и у случају банкрота дужника. На пример, потраживање из пословања које категоризује свог повериоца као генералног повериоца квалификовало би се као исплата главнице и камате на неизмирени износ главнице. То је случај чак и ако је поверилац емитовао зајмове који су обезбеђени колатералом, што би у случају банкрота дало носиоцу тог зајма приоритет над потраживањима генералног повериоца у погледу колатерала, али не утиче на уговорно право генералног повериоца на неплаћене доспеле износе главнице и друге доспеле износе.

Уговорно повезани инструменти

Б4.1.20 У неким врстама трансакција, емитент може да категоризује по приоритету исплате имаоцима финансијских средстава помоћу уговорно повезаних инструмената који генеришу концентрације кредитног ризика (транше). Свака транша је категоризована на бази подређености чиме се одређује редослед по којем се токови готовине које је генерисао емитент алоцирају на транше. У оваквим случајевима, носиоци транше имају право на исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице само ако емитент генерише довољно токова готовине да задовољи транше вишег ранга.

Б4.1.21 У оваквим трансакцијама, транша има карактеристике уговорних токова готовине који су исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице само ако:

(а) услови уговора транше који су процењени у погледу класификације (без анализе основног скупа финансијских инструмената) узрокују настанак токова готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице (на пример, каматна стопа на траншу није повезана са индексом у роби);

(б) основни скуп финансијских инструмената има карактеристике токова готовине наведене у параграфима Б4.1.23 и Б4.1.24; и

(ц) изложеност кредитном ризику у основном скупу финансијских инструмената својствена транши је једнака или мања од изложености кредитном ризику основног скупа финансијских инструмената (на пример, кредитни рејтинг транше која се процењује у погледу класификације једнак је или већи од кредитног рејтинга која би се примењивао на појединачној транши којом је финансиран основни скуп финансијских инструмената).

Б 4.1.22 Ентитет мора да истражује све док не идентификује основни скуп инструмената који креирају (а не који пролазе кроз) токове готовине. Ово је основни скуп финансијских инструмената.

Б4.1.23 Основни скуп финансијских инструмената мора да садржи један или више инструмената који имају уговорне токове готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.

Б4.1.24 Основни скуп финансијских инструмента такође може да обухвата инструменте који:

(а) смањују варијабилност инструмената токова готовине из параграфа Б4.1.23 и, када су у комбинацији са инструментима из параграфа Б4.1.23, резултирају токовима готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице (на пример, горња или доња граница каматне стопе или уговор којим се смањује кредитни ризик неких или свих инструмената из параграфа Б4.1.23; или

(б) усклађују токове готовина транши са токовима готовине скупа основних финансијских инструмената из параграфа Б4.1.23 као одговор на разлике само у погледу:

(i) тога да ли је каматна стопа фиксна или флуктуирајућа;

(ii) валуте у којој су означени токови готовине, укључујући инфлацију те валуте; или

(iii) времена тих токова готовине.

Б4.1.25 Ако било који инструмент из скупа не испуњава услове било из параграфа Б4.1.23 или из параграфа Б4.1.24, услов из параграфа Б4.1.21(b) није испуњен. При спровођењу ове процене, можда неће бити неопходна детаљна анализа скупа на бази инструмент-по-инструмент. Међутим, ентитет мора да примењује просуђивање и да спроведе довољно анализа за утврђивање да ли инструменти скупа испуњавају услове из параграфа Б4.1.23–Б4.1.24. (Видети такође параграф Б4.1.18 за упутство о карактеристикама уговорних токова готовине које имају само безначајан ефекат).

Б4.1.26 Ако ималац не може да процени услове из параграфа Б4.1.21 при почетном признавању, транша мора да се одмери по фер вредности кроз биланс успеха. Ако основни скуп инструмената може да се промени након почетног признавања на такав начин да можда неће испунити услове из параграфа Б4.1.23–Б4.1.24, транша не испуњава услове из параграфа Б4.1.21 и мора да се одмери по фер вредности кроз биланс успеха. Међутим, ако основни скуп обухвата инструменте који се обезбеђују колатералом од стране средстава која не испуњавају услове из параграфа Б4.1.23–Б4.1.24, способност стицања поседа над оваквим средствима треба одбацити за сврхе примене овог параграфа осим ако ентитет не стиче траншу са намером контроле колатерала.

Опција означавања финансијског средства или финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха (Одељци 4.1 и 4.2)

Б4.1.27 У складу са условима из параграфа 4.1.5 и 4.2.2, овај стандард дозвољава ентитету да означи финансијско средство, финансијску обавезу или групу финансијских инструмената (финансијских средстава, финансијских обавеза или оба) по фер вредности кроз биланс успеха под условом да то има за резултат релевантније информације.

Б4.1.28 Одлука ентитета да означава финансијско средство или финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха слична је избору рачуноводствене политике (иако, за разлику од избора рачуноводствене политике, не захтева се доследна примена на све сличне трансакције). Када ентитет има овакав избор, параграф 14(б) IAS 8 захтева да изабрана политика има за резултат финансијске извештаје који обезбеђују поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, другим догађајима и

условима везаним за финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине ентитета. На пример, у случају означавања финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха, параграф 4.2.2 наводи две врсте околности у којима ће захтев за релевантнијим информацијама бити испуњен. У складу са тим, да би изабрао овакво означавање у складу са параграфом 4.2.2, ентитет треба да докаже да спада у једну (или обе) ове врсте околности.

Означавање елиминише или у значајној мери смањује рачуноводствену неусаглашеност

Б4.1.29 Одмеравање финансијског средства или финансијске обавезе и класификација признатих промена њихове фер вредности одређује се према класификацији ставке и према томе да ли је ставка део означеног односа хеџинга. Ови захтеви могу да узрокују недоследност у погледу одмеравања или признавања (што се понекад назива „рачуноводствена неусаглашеност”) када би се, на пример, у одсуству означавања по фер вредности кроз биланс успеха, финансијско средство класификовало као накнадно одмерено по фер вредности кроз биланс успеха, а обавеза коју ентитет сматра повезаном би била накнадно одмерена по амортизованој вредности (при чему се промене фер вредности не признају). У оваквим околностима, ентитет може да закључи да би његови финансијски извештаји обезбедили више релевантних информација ако би се и средство и обавеза одмеравали по фер вредности кроз биланса успеха.

Б4.1.30 Следећи примери показују када овај услов може да буде испуњен. У свим случајевима, ентитет може да користи овај услов за означавање финансијских средстава или финансијских обавеза по фер вредност кроз биланс успеха само ако испуњава принцип из параграфа 4.1.5 или 4.2.2(а).

(а) ентитет има обавезе према уговорима о осигурању чије одмеравање комбинује актуелне информације (као што дозвољава параграф 24, стандарда IFRS 4) и финансијска средства која сматра повезаним и која би се иначе одмеравала или по фер вредности кроз остали укупни резултат или по амортизованој вредности;

(б) ентитет има финансијска средства, финансијске обавезе или обоје, који имају заједнички ризик, као што је ризик по основу каматне стопе и који узрокује супротстављене промене фер вредности које имају тенденцију да се међусобно пребијају. Међутим, само би се неки од инструмената одмеравали по фер вредности кроз биланс успеха (на пример, они који су деривати, или су класификовани као они који се држе ради трговања).Такође може бити случај да захтеви рачуноводства хеџинга нису испуњени, на пример, због тога што нису задовољени захтеви ефективности хеџинга из параграфа 6.4.1;

(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, и ниједно финансијско средство или финансијска обавеза се не квалификују за означавање као инструмент хеџинга зато што се не одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха. Штавише, у одсуству рачуноводства хеџинга, постоји значајна недоследност у погледу признавања добитака и губитака. На пример, 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 елиминише 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.

Б4.1.31 У случајевима као што су они описани у претходном параграфу, означавање, приликом почетног признавања, финансијских средстава и финансијских обавеза које иначе нису тако одмераване по фер вредности кроз биланс успеха може да елиминише 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 означена по фер вредности кроз биланс успеха приликом почетног признавања и да се, у то време, очекује да се догоде све преостале трансакције.

Б4.1.32 Не би било прихватљиво означити 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 означити 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 означавања) 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 означи 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 означавање по фер вредности кроз биланс успеха може да се примени само на цео финансијски инструмент, ентитет у овом примеру мора да означи једну или више обавеза у целини. Он не може да означи 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.

Групом финансијских средстава, финансијских обавеза се управља и њихове перформансе се процењује на основу фер вредности

Б4.1.33 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.

Б4.1.34 На пример, ентитет може да користи овај услов за означавање финансијских обавеза по фер вредности кроз биланс успеха ако задовољава принцип из параграфа 4.2.2(б) и 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 „структурисане производе" који садрже вишеструке уграђене деривате и који управља резултујућим ризицима на основу фер вредности користећи мешавину дериватних и недериватних финансијских инструмената.

Б4.1.35 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 у погледу означавања приликом почетног признавања) ентитет који означи финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха на основу овог услова треба такође да означи све прихватљиве финансијске обавезе којима се заједно управља и који се заједно процењују.

Б4.1.36 Документација о стратегији ентитета не мора да буде опширна, али треба да буде довољна да прикаже усклађеност са параграфом 4.2.2(б). 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 одобри кључно руководеће особље ентитета – јасно показује да се његове перформансе процењују на овој основи, није потребна никаква даља документација да би се приказала усклађеност са параграфом 4.2.2(б).

Уграђени деривати (Одељак 4.3)

Б4.3.1 Када ентитет постане једна од страна у хибридном уговору са основним уговором који није средство у оквиру делокруга овог стандарда, параграф 4.3.3 захтева да ентитет утврди све 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 накнадно по фер вредности кроз биланс успеха.

Б4.3.2 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.

Б4.3.3 Уграђени неопциони дериват (као што је уграђени форвард или своп) је одвојен од свог основног уговора на основу његових наведених или подразумеваних суштинских услова, тако да резултира тиме да он 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 означених услова обележја опције. Почетна књиговодствена вредност основног инструмента је износ преостао после одвајања уграђеног деривата.

Б4.3.4 Уопште, вишеструки уграђени деривати у једном хибридном уговору се третирају као један сложени уграђени дериват. Међутим, уграђени деривати који се класификују као капитал (видети IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација*) 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.

Б4.3.5 Економске карактеристике и ризици уграђеног деривата нису уско повезани са основним уговором (параграф 4.3.3(а)) у следећим примерима. У овим примерима, под претпоставком да су задовољени услови из параграфа 4.3.3(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) 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 емитује дужнички инструмент и ако ималац тог 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;

(ц) Исплате камате или главнице са индексом у капиталу уграђене у основни дужнички инструмент или уговор о осигурању – којим је износ камате или главнице индексиран за вредност инструмената капитала – нису уско повезане са основним инструментом зато што ризици својствени основном и уграђеном деривату нису слични;

(д) Исплате камате или главнице са индексом у роби уграђене у основни дужнички инструмент или уговор о осигурању – којим је износ камате или главнице индексиран за цену робе (као што је злато) – нису уско повезане са основним инструментом зато што ризици својствени основном и уграђеном деривату нису слични.

(е) Куповна, продајна или опција плаћања унапред уграђена у основни дужнички инструмент или основни уговор о осигурању није уско повезана са основним уговором осим ако:

(i) цена извршења опције није приближно једнака на сваки датум извршења амортизованој вредности основног дужничког инструмента или књиговодственој вредности основног уговора о осигурању; или

(ii) цена извршења опције плаћања унапред надокнађује зајмодавцу износ до приближне садашње вредности изгубљене камате за преостало време трајања основног уговора. Изгубљена камата је производ унапред плаћеног износа главнице помноженог са разликом у каматним стопама. Разлика у каматним стопама је вишак ефективне каматне стопе основног уговора над ефективном каматном стопом коју би ентитет добио на датум плаћања унапред да је поново инвестирао унапред плаћени износ главнице у сличном уговору за преостало време трајања основног уговора.

Процена тога да ли је куповна или продајна опција уско повезана са основним дужничким уговором се врши пре одвајања елемента капитала према IAS 32.

(ф) 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.

B4.3.6 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 означи инструмент са правом поновне продаје ентитету као финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха, захтева се да се одвоји уграђени дериват (то јест, индексирана исплата главнице) према параграфу 4.3.3 зато што је основни уговор – дужнички инструмент према параграфу B4.3.2 и индексирана исплата главнице није уско повезана са основним дужничким инструментом према параграфу B4.3.5(а). Зато што се исплата главнице може повећати или смањити, уграђени дериват је неопциони дериват чија је вредност индексирана према основној варијабли.

B4.3.7 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 хибридни уговор по износу исплате који се плаћа на крају извештајног периода ако је ималац извршио своје право да прода тај инструмент назад емитенту.

Б4.3.8 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 хибридни уговор 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 истим 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 изда, као и да за инструменте за гарантовање доње или горње границе кредита није извршен леверић 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 леверића;

(ц) Уграђени девизни дериват који обезбеђује проток исплата главнице или камате које су означене у страној валути и које су уграђене у основни дужнички инструмент (на пример, обвезница са две валуте) је уско повезан са основним дужничким инструментом. Такав дериват се не одваја од основног инструмента зато што IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева* захтева да се девизни добици 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 означена у страној валути) је уско повезан са основним уговором под условом да није извршен леверић, да не садржи обележје опције, и да захтева исплате означене 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 означена 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 леверића 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 уграђено у основни финансијски инструмент или основни уговор о осигурању је уско повезано са основним инструментом или основним уговором ако се исплате означене у јединици одмеравају по актуелним вредностима јединице које одражавају фер вредности средстава фонда. Обележје које повезује јединице је уговорна

обавеза која захтева исплате означене у јединицама интерног или екстерног инвестиционог фонда;

(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

Б4.3.9 Као што је наведено у параграфу Б4.3.1, када ентитет постане једна од страна у хибридном уговору са основним уговором који није средство у оквиру делокруга овог стандарда, и са једним или више уграђених деривата, параграф 4.3.3 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 накнадно. 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 хибридни уговор означи по фер вредности кроз биланс успеха.

Б4.3.10 Такво означавање може да се користи било да параграф 4.3.3 захтева да се уграђени деривати одвоје од основног уговора или забрањује такво одвајање. Међутим, параграф 4.3.5 не би оправдао означавање хибридног инструмента по фер вредности кроз биланс успеха у случајевима изложеним у параграфу 4.3.5 (а) и (б) зато што то не би смањило сложеност или повећало поузданост.

Поновна процена уграђених деривата

Б4.3.11 У складу са параграфом 4.3.3, 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.

В4.3.12 Параграф Б4.3.11 се не примењује на уграђене деривате у уговорима који су стечени у:

(а) пословној комбинацији (као што је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*);

(б) комбинацији ентитета или пословања под заједничком контролом као што је описано у параграфима Б1–Б4 IFRS 3; или

(ц) формирању заједничког подухвата као што је дефинисано у IFRS 11 *Заједнички аранжмани*

или на њихову поновну процену на датум стицања.[3]

Рекласификација финансијских средстава (Одељак 4.4)

Рекласификација финансијских средстава

Б4.4.1 Параграф 4.4.1 захтева од ентитета да рекласификује финансијска средства ако ентитет промени свој модел пословања за управљање тим финансијским средствима. Очекује се да ће овакве промене бити веома ретке. Овакве промене утврђује више руководство ентитета као резултат екстерних или интерних промена и морају бити значајне за пословне активности ентитета и доказиве екстерним странама. Сходно томе, промена у моделу пословања ентитета ће се десити само када ентитет или почне или престане да спроводи одређену активност која је значајна за његово пословање: на пример, када је ентитет стекао, отуђио или укинуо одређену линију пословања. Примери промена пословног модела обухватају следеће:

(а) Ентитет има портфељ комерцијалних зајмова које држи ради продаје у кратком року. Ентитет стиче компанију која управља комерцијалним зајмовима и има модел пословања који држи зајмове у циљу наплате уговорних токова готовине. Портфељ комерцијалних зајмова више није на продају, и портфељем се сада управља заједно са стеченим комерцијалним зајмовима и сви се држе ради наплате уговорних токова готовине;

(б) Фирма која пружа финансијске услуге одлучује да угаси своје пословање комерцијалних хипотекарних зајмова. Ово пословање више не прихвата нове послове и фирма која пружа финансијске услуге активно излази на тржиште са својим портфељем хипотекарних зајмова на продају.

Б4.4.2 Промена циља модела пословања ентитета мора да буде остварена пре датума рекласификације. На пример, ако фирма која пружа финансијске услуге одлучи 15. фебруара да угаси своје пословање комерцијалних хипотекарних зајмова и стога мора да рекласификује сва финансијска средства на која то утиче 1. априла (то јест, првог дана следећег извештајног периода ентитета), ентитет не сме да прихвати нове послове комерцијалних хипотекарних зајмова или да учествује у активностима које су у складу са његовим претходним моделом пословања након 15. фебруара.

Б4.4.3 Следеће не спада у промене модела пословања:

(а) промена намене повезане са одређеним финансијским средствима (чак и у околностима значајних промена услова на тржишту);

(б) привремени нестанак одређеног тржишта за финансијска средства;

(ц) пренос финансијских средстава између делова ентитета са различитим моделима пословања.

Одмеравање (Поглавље 5)

Почетно одмеравање (Одељак 5.1)

Б5.1.1 Фер вредност финансијског инструмента приликом почетног признавања је обично цена трансакције

_____

3 IFRS 3 се бави питањем стицања уговора са уграђеним дериватима у пословној комбинацији.

(то јест фер вредност дате или добијене надокнаде, видети такође параграф Б5.1.2А и IFRS 13). Међутим, ако је део дате или добијене надокнаде за нешто друго осим финансијског инструмента, ентитет треба да одмерава фер вредност финансијског инструмента. На пример, фер вредност дугорочног зајма или потраживања које не носи камату може да се одмерава по садашњој вредности свих будућих добитака у готовини дисконтованих коришћењем преовлађујућих(е) тржишних(е) каматних(е) стопа(е) за сличне инструменте (сличне у погледу валуте, услова, врсте каматне стопе и других фактора) са сличним кредитним рејтингом. Сваки додатни позајмљени износ је расход или смањење прихода осим ако се не квалификује за признавање као нека друга врста средства.

Б5.1.2 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.

Б5.1.2А Најбољи доказ фер вредности финансијског инструмента приликом почетног признавања је цена трансакције (то јест, фер вредност дате или добијене надокнаде, видети такође IFRS 13). Ако ентитет утврди да се фер вредност приликом почетног признавања разликује од цене трансакције као што је наведено у параграфу 5.1.1А, ентитет рачуноводствено обухвата тај инструмент на тај датум као што следи:

(а) приликом одмеравања које се захтева параграфом 5.1.1 ако је та фер вредност доказана котираном ценом на активном тржишту за идентично средство или обавезу (то јест, инпут Нивоа 1) или заснована на техници процене која користи само податке са уочљивих тржишта. Ентитет треба да призна разлику између фер вредности на почетном признавању и цене трансакције као добитак или губитак;

(б) у свим осталим случајевима, приликом одмеравања које се захтева параграфом 5.1.1, кориговану за одлагање разлике између фер вредности приликом почетног признавања и цене трансакције. Након почетног признавања, ентитет треба да призна ту одложену разлику као добитак или губитак само уколико она настаје из промене у фактору (укључујући време)

коју би учесници на тржишту узели у обзир приликом одређивања цене средства или обавезе.

Накнадно одмеравање (Одељци 5.2 и 5.3)

Б5.2.1 Ако је финансијско средство које је раније признавано као финансијско средство одмерено по фер вредности кроз биланс успеха и његова фер вредност падне испод нуле, то је финансијска обавеза одмерена у складу са параграфом 4.2.1. Међутим, хибридни уговори са основним уговорима који су средства у оквиру делокруга овог стандарда, увек се одмеравају у складу са параграфом 4.3.2.

Б5.2.2 Следећи пример илуструје рачуноводствено обухватање трошкова трансакције приликом почетног и накнадних одмеравања финансијског средства одмереног по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 5.7.5 или са параграфом 4.1.2А. Ентитет стиче финансијско средство за 100 н.ј. плус надокнада за куповину од 2 н.ј. На почетку, ентитет признаје средство по 102 н.ј.. Крај извештајног периода се дешава дан касније, када је котирана тржишна цена средства 100 н.ј. Ако се средство прода, платила би се надокнада од 3 н.ј. На тај датум, ентитет одмерава средство по н.ј.100 (без разматрања могуће надокнаде после продаје) и губитак од 2 н.ј. се признаје у укупном осталом резултату. Ако је финансијско средство одмерено по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А, трошкови трансакције се амортизују у билансу успеха помоћу методе ефективне каматне стопе.

Б5.2.2А Накнадно одмеравање финансијског средства или финансијске обавезе и накнадно признавање добитака и губитака описаних у параграфу Б5.1.2А треба да буде у складу са захтевима овог стандарда.

Инвестиције у инструменте капитала и уговори о тим инвестицијама

Б5.2.3 Све инвестиције у инструменте капитала и уговори о тим инструментима морају да се одмеравају по фер вредности. Међутим, у ограниченом броју околности, набавна вредност може да буде одговарајућа процена фер вредности. То може бити случај ако је доступно недовољно скоријих информација за одмеравање фер вредности, или ако постоји широк распон могућих одмеравања фер вредности и набавна вредност представља најбољу процену фер вредности у том распону.

Б5.2.4 Показатељи да набавна вредност можда неће бити репрезентативна за фер вредност обухватају:

(а) значајна промена перформанси ентитета у који се инвестира у поређењу са буџетима, плановима и одређеним прекретницама;

(б) промене у очекивању да ће бити остварене одређене прекретнице техничког производа ентитета у који се инвестира;

(ц) значајна промена на тржишту у погледу капитала ентитета у који се инвестира или његових производа или потенцијалних производа;

(д) значајна промена у глобалној економији или економском окружењу у којем послује ентитет у који се инвестира;

(е) значајна промена у перформансама упоредивих ентитета, или у проценама вредности које имплицира опште тржиште;

(ф) интерна питања ентитета у који се инвестира, као што су криминалне радње, привредни спорови, судске парнице, промене руководства или стратегије;

(г) докази из екстерних трансакција у капиталу ентитета у који се инвестира, било од стране ентитета у који се инвестира (као што је свеже емитовање капитала), или путем преноса инструмената капитала између трећих страна.

Б5.2.5 Листа у параграфу Б5.2.4 није коначна. Ентитет треба да користи све информације о перформансама и пословним активностима ентитета у који се инвестира које постају доступне на датум почетног признавања. Уколико постоје такви релевантни фактори, они могу да указују на то да набавна вредност можда није репрезентативна за фер вредност. У таквим случајевима, ентитет мора да одмери фер вредност.

Б5.2.6 Набавна вредност никада није најбоља процена фер вредности за инвестиције у котиране инструменте капитала (или уговоре о котираним инструментима капитала).

Одмеравање амортизоване вредности (Одељак 5.4)

Метод ефективне каматне стопе

Б5.4.1 Приликом примене методе ефективне каматне стопе, ентитет идентификује накнаде које су саставни део ефективне каматне стопе финансијског инструмента. Опис накнада за финансијске услуге можда неће бити показатељ природе и суштине пружених услуга. Накнаде које су саставни део ефективне каматне стопе финансијског инструмента се третирају као кориговање за ефективну каматну стопу, осим ако се финансијски инструмент не одмерава по фер вредности, при чему се промена фер вредности признаје у билансу успеха. У тим случајевима, накнаде се признају као приход или расход када се инструмент почетно признаје.

Б5.4.2 Накнаде које су саставни део ефективне каматне стопе финансијског инструмента обухватају:

(а) Стартне накнаде које је ентитет примио за стварање или стицање финансијског средства. Ове накнаде могу укључити надокнаде за активности као што је процењивање финансијског стања зајмопримца, процењивање и евидентирање гаранција (јемстава), колатерала и других гаранцијских

аранжмана, уговарање услова за дати инструмент, припремање и обрада документације и закључивање те трансакције. Те накнаде су саставни део настанка учешћа са резултујућим финансијским инструментом;

(б) провизије за ангажовање које је ентитет примио ради започињања кредитног процеса када се обавеза давања зајма не одмерава у складу са параграфом 4.2.1(а) и ако је вероватно да ће ентитет ступити у специфични зајмовни аранжман. Ове накнаде се сматрају компензацијом за текуће учешће у стицању финансијског инструмента. Ако обавеза истекне, а да ентитет није дао зајам, та накнада се по истеку признаје као приход;

(ц) Стартне накнаде које се примају по емитовању финансијских обавеза одмерених по амортизованој вредности. Ове накнаде су саставни део настанка учешћа у финансијским обавезама. Ентитет прави разлику између накнада и трошкова који су саставни део ефективне каматне стопе за финансијску обавезу и стартних накнада и трошкова трансакције који се односе на права пружања услуга, као што су услуге управљања инвестицијама.

Б5.4.3 Накнаде које нису саставни део ефективне каматне стопе финансијског инструмента и рачуноводствено се обухватају у складу са IFRS 15 обухватају:

(а) накнаде наплаћене за сервисирање зајма;

(б) провизије за ангажовање ради започињања кредитног процеса када се обавеза давања зајма не одмерава у складу са параграфом 4.2.1(а) и ако није вероватно да ће ентитет ступити у специфични зајмовни аранжман; и

(ц) Накнада за конзорцијални зајам (зајам где има више учесника) коју је ентитет примио као провизију за уређење зајма без задржавања дела зајмовног пакета за себе (или уз задржавање дела зајма уз исту ефективну каматну стопу за упоредиви ризик као и други учесници).

Б5.4.4 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 за варијабле на које 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 флуктуирајућом стопом одражава камату која је приспела од инструмента од датума плаћања последње камате, он ће бити амортизован до следећег датума када се флуктуирајућа 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 флуктуирајуће стопе одређене у инструменту, или у другим варијаблама које нису усклађене према тржишним стопама, оне се амортизују током очекиваног трајања инструмента.

B5.4.5 За финансијска средства и финансијске обавезе са флуктуирајућом 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 флуктуирајућом 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.

Б5.4.6 Ако ентитет измени своје процене везане за исплате или примања (искључујући модификације у складу са параграфом 6.4.3 и промене у проценама очекиваних кредитних губитака), ентитет треба да коригује бруто књиговодствену вредност финансијског средства или амортизовану вредност финансијске обавезе (или групе финансијских инструмената) да би приказао стварне и измењене процене токова готовине. Ентитет поново израчунава бруто књиговодствену вредност финансијског средства или амортизовану вредност финансијске обавезе као садашњу вредност процењених будућих уговорних токова готовине који су дисконтовани по првобитној ефективној каматној стопи финансијског инструмента (или ефективној каматној стопи коригованој за кредит за купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства), или где је то примењиво, по ревидираној ефективној каматној стопи израчунатој у складу са параграфом 6.5.10. Ово кориговање се признаје као приход или расход у билансу успеха.

Б5.4.7 У неким случајевима финансијско средство се приликом почетног признавања сматра кредитно обезвређеним, јер је кредитни ризик врло висок, а у случају куповине, то средство је стечено са великим попустом. Од ентитета се захтева да укључи почетне очекиване кредитне губитке у процењене токове готовине приликом израчунавања ефективне каматне стопе усклађене са кредитним ризиком за финансијску имовину за коју се приликом почетног признавања сматра да је кредитно обезвређена у тренутку стицања или стварања. Међутим, то не значи да се ефективна каматна стопа прилагођена кредиту треба примењивати само зато што финансијско средство има висок кредитни ризик приликом почетног признавања.

Трошкови трансакције

Б5.4.8 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.

Отпис

Б5.4.9 Отписи могу да се односе на финансијско средство у целости или на његов део. На пример, ентитет планира да изврши колатерал на финансијском средству и очекује да ће повратити више од 30 процената финансијског средства из колатерала. Ако не постоје оправдани изгледи да ће ентитет повратити даље токове готовине од финансијског средства, треба да отпише преосталих 70 процената финансијског средства.

Умањење вредности (Одељак 5.5)

Заједничка и појединачна основа процене

Б5.5.1 Да би се испунио циљ признавања очекиваних кредитних губитака током века трајања за значајна повећања кредитног ризика од почетног признавања, може бити неопходно спровести процену значајних повећања кредитног ризика на заједничкој основи путем разматрања информација које указују на значајна повећања кредитног ризика на, на пример, групу или подгрупу финансијских инструмената. Ово је да би се обезбедило да ће ентитет испунити свој циљ признавања очекиваних кредитних губитака током века трајања када постоје значајна повећања кредитног ризика, чак и ако докази о таквом значајном повећању кредитног ризика на нивоу појединачног инструмента још увек нису доступни.

Б5.5.2 У начелу се очекује да очекивани кредитни губици током века трајања буду признати пре него финансијски инструмент прекорачи рок доспећа. Обично, кредитни ризик се повећава значајно пре него што финансијски инструмент прекорачи рок доспећа, или се посматрају други фактори кашњења специфични за зајмопримца (на пример, модификација или реструктурирање). Сходно томе, када су доступне разумне и поткрепиве информације које су више оријентисане ка будућности него информације о прекорачењу рока доспећа, оне морају да се користе за процену промена кредитног ризика.

Б5.5.3 Међутим, у зависности од природе финансијских инструмената и информација о кредитном ризику које су доступне за одређену групу финансијских ризика, ентитет можда неће бити у могућности да идентификује значајне промене кредитног ризика за појединачне финансијске инструменте као што су кредити за становништво за које постоји врло мало или нимало ажурираних информација о кредитном ризику које се редовно добијају и прате у погледу појединачног инструмента док купац не прекрши услове уговора. Ако се промене кредитног ризика за појединачне финансијске инструменте не евидентирају пре него што

прекораче рок доспећа, резервисање за губитке засновано само на кредитним информацијама на нивоу појединачног финансијског инструмента не би верно представиле промене кредитног ризика након почетног признавања.

Б5.5.4 У појединим околностима, ентитет нема разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора за одмеравање очекиваних кредитних губитака током века трајања на бази појединачног инструмента. У том случају, очекивани кредитни губици током века трајања треба да се признају на заједничкој основи која узима у обзир свеобухватне информације о кредитном ризику. Ове свеобухватне информације о кредитном ризику морају да садрже не само информације о прекораченом року доспећа, већ и све релевантне кредитне информације, укључујући макроекономске информације усмерене ка будућности, у циљу приближне процене резултата признавања очекиваних кредитних губитака током века трајања када је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања на нивоу појединачног инструмента.

Б5.5.5 За сврхе утврђивања значајних повећања кредитног ризика и признавања резервисања за губитке на заједничкој основи, ентитет може да групише финансијске инструменте на бази заједничких карактеристика кредитног ризика са циљем омогућавања анализе чија је намена да омогући благовремено идентификовање значајних повећања кредитног ризика. Ентитет не треба да прикрива ове информације груписањем финансијских информација са различитим карактеристикама ризика. Примери заједничких карактеристика кредитног ризика могу да обухватају, али нису ограничене на:

(а) врсту инструмента;

(б) оцене кредитног ризика;

(ц) врсту колатерала;

(д) датум почетног признавања;

(е) преостало време до доспећа;

(ф) индустријску грану;

(г) географску локацију зајмопримца; и

(х) вредност колатерала који се односи на финансијско средство ако има утицај на вероватноћу дешавања неиспуњења обавезе (на пример, нерегресни зајмови у неким правним системима или коефицијенти зајам–вредност).

Б5.5.6 Параграфом 5.5.4 се захтева да се кредитни губици током века трајања признају за све финансијске инструменте за које је дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања. Да би се овај циљ испунио, ако ентитет није у могућности да групише финансијске

инструменте за које се сматра да се кредитни ризик значајно повећао након почетног признавања на бази заједничких карактеристика кредитног ризика, ентитет треба да призна очекиване губитке повезане са кредитима током века трајања за онај део финансијских средстава за који се сматра да им се кредитни ризик значајно повећао. Агрегирање финансијских инструмената ради процене да ли постоје промене кредитног ризика на колективној основи може да се мења током времена када постају доступне нове информације о групама, или о појединачним, финансијским средствима.

Време признавања очекиваних кредитних губитака током века трајања

Б5.5.7 Процена да ли очекивани кредитни губици током века трајања треба да се признају базирана је на значајном повећању вероватноће или ризика дешавања неиспуњења обавезе након почетног признавања (без обзира на то да ли је поново одређена цена финансијског инструмента како би се одразило повећање кредитног ризика) уместо на доказима о кредитном обезвређењу финансијског средства на датум извештавања или на стварном догађају неиспуњења обавезе. У начелу, доћи ће до значајног повећања кредитног ризика пре него што дође до кредитног обезвређења финансијског средства или док не дође до стварног догађаја неиспуњења обавезе.

Б5.5.8 За обавезе по основу зајма, ентитет разматра промене ризика неиспуњења обавезе у погледу зајма на који се обавеза односи. За уговоре о финансијској гаранцији, ентитет разматра промене ризика да означени дужник неће испунити обавезе у погледу уговора.

Б5.5.9 Значај промена кредитног ризика од почетног признавања зависи од ризика неиспуњења обавезе који се јавља на почетном признавању. Стога ће, дата промена, у апсолутном смислу, ризика од неиспуњења обавезе бити значајнија за финансијски инструмент са нижим почетним ризиком од неиспуњења обавезе у поређењу са финансијским инструментом са вишим почетним ризиком од неиспуњења обавезе.

Б5.5.10 Ризик од неиспуњења обавезе у погледу финансијских инструмената који имају упоредиви кредитни ризик је већи када је дужи очекивани период трајања инструмента; на пример, ризик од неиспуњења обавезе у погледу обвезнице која је оцењена ААА са очекиваним периодом трајања од 10 година је већи него за обвезницу која је оцењена ААА са очекиваним периодом трајања од пет година.

Б5.5.11 Због односа између очекиваног трајања и ризика од догађања неиспуњења обавезе, промена кредитног ризика не може да се процени једноставним поређењем промене апсолутног ризика од догађања неиспуњења обавезе током времена. На пример, ако је ризик од догађања неиспуњења обавезе за финансијски инструмент са очекиваним периодом трајања од 10 година приликом почетног признавања, идентичан ризику од догађања неиспуњења обавезе у погледу тог финансијског инструмента када

је очекивани период трајања у накнадном периоду само пет година, то може указивати на повећање кредитног ризика. Разлог је у томе што ризик од догађања неиспуњења обавезе током очекиваног века трајања углавном опада са одмицањем времена, када је ризик од догађања неиспуњења обавезе непромењен, а финансијски инструмент је ближи доспећу. Међутим, за финансијске инструменте који имају само значајне обавезе исплате које су близу доспећа финансијског инструмента ризик од догађања неиспуњења обавезе не мора нужно да се смањује са одмицањем времена. У оваквом случају, ентитет такође треба да размотри друге квалитативне факторе који би показали да ли се кредитни ризик значајно повећао након почетног признавања.

Б5.5.12 Ентитет може да примењује различите приступе при процењивању да ли се кредитни ризик у погледу финансијског инструмента значајно повећао од почетног признавања или приликом одмеравања очекиваних кредитних губитака. Ентитет може да примењује различите приступе за различите финансијске инструменте. Приступ који не укључује експлицитну вероватноћу неиспуњења обавезе као инпут сам по себи, као што је приступ стопе кредитних губитака, може бити у нескладу са захтевима овог стандарда, под условом да је ентитет у могућности да одвоји промене ризика од догађања неиспуњења обавезе од промена других покретача очекиваних кредитних губитака, као што је колатерал и разматра следеће приликом вршења процене:

(а) промена ризика од догађања неиспуњења обавезе након почетног признавања;

(б) очекивано трајање финансијског инструмента; и

(ц) разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора које могу утицати на кредитни ризик.

Б5.5.13 Методе које се користе за утврђивање да ли се кредитни ризик значајно повећао у погледу финансијског средства након почетног признавања треба да узимају у обзир карактеристике финансијског инструмента (или групе финансијских инструмената) и шаблоне неиспуњења обавезе у прошлости за упоредиве финансијске инструменте. Без обзира на захтев из параграфа 5.5.9, за финансијске инструменте за које шаблони неиспуњења обавеза нису концентрисани око одређене тачке током очекиваног трајања финансијског инструмента, промене ризика од догађања неиспуњења обавезе током наредних 12 месеци може бити разумна апроксимација промена ризика од догађања неиспуњења обавезе током века трајања. У таквим случајевима, ентитет може да користи промене ризика од догађања неиспуњења обавезе током 12 месеци за утврђивање да ли се кредитни ризик значајно повећао након почетног признавања, осим ако околности не указују да је неопходна процена током века трајања.

Б5.5.14 Међутим, за неке финансијске инструменте, или у неким околностима, можда неће бити прикладно користити промене ризика од догађања неиспуњења обавеза током наредних 12 месеци за утврђивање да ли очекивани кредитни губици током века трајања треба да се признају. На пример, промена ризика од догађања неиспуњења обавезе током наредних 12 месеци можда неће бити адекватна основа за утврђивање да ли се кредитни ризик повећао у погледу финансијског инструмента са доспећем од преко 12 месеци када:

(а) финансијски инструмент има само значајне обавезе исплате изван наредних 12 месеци;

(б) догађају се промене релевантних макроекономских или других фактора повезаних са кредитима које се нису адекватно одразиле на ризик од догађања неисупуњења обавезе у наредних 12 месеци; или

(ц) промене фактора повезаних са кредитима само имају утицај на кредитни ризик финансијског инструмента (или имају израженији ефекат) изван 12 година.

Утврђивање да ли се кредитни ризик значајно повећао након почетног признавања

Б5.5.15 При одређивању да ли је неопходно признавање очекиваних кредитних губитака током века трајања, ентитет треба да размотри разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора и које могу да утичу на кредитни ризик финансијског инструмента у складу са параграфом 5.5.17(ц). Ентитет не мора да предузима обимно истраживање информација приликом утврђивања да ли се кредитни ризик значајно повећао након почетног признавања.

Б5.5.16 Анализа кредитног ризика је вишефакторска и холистичка анализа; питање да ли је одређени фактор релевантан и његова тежина у поређењу са другим факторима, зависиће од врсте производа, карактеристика финансијских инструмената и зајмопрмица као и од географског региона. Ентитет треба да размотри разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора и које су релевантне за одређени финансијски инструмент који се процењује. Међутим, неки фактори или показатељи можда не могу да се идентификују на нивоу појединачног финансијског инструмента. У таквом случају, фактори или показатељи треба да се процењују за одговарајуће портфеље, групе портфеља или делове портфеља финансијских инструмената за утврђивање да ли су захтеви из параграфа 5.5.3 за признавање очекиваних кредитних губитака током века трајања испуњени.

Б5.5.17 Следећа листа информација која није коначна може бити релевантна приликом процене промена кредитног ризика:

(а) значајне промене интерних индикатора кредитног ризика као резултат промене кредитног ризика од почетка, укључујући, али не ограничавајући се на, кредитни распон који би резултирао ако би одређени финансијски инструмент или слични финансијски инструмент са истим условима и истом другом уговорном страном били новостворени или емитовани на датум извештавања;

(б) друге промене у стопама или условима постојећег финансијског инструмента који би се значајно разликовали ако је инструмент новостворен или емитован на датум извештавања (као што су строже клаузуле у уговору о зајму, већи износи колатерала или гаранција или већа покривеност приходима) због промена кредитног ризика финансијског средства након почетног признавања;

(ц) значајне промене екстерних тржишних показатеља кредитног ризика за одређени финансијски инструмент или сличне финансијске инструменте са истим очекиваним временом трајања. Промене тржишних показатеља кредитног ризика обухватају, али нису ограничене на:

(i) кредитни распон;

(ii) своп цене неиспуњења обавезе отплате кредита за зајмопримца;

(iii) дужина времена или мера у којој је фер вредност финансијског средства била мања од његове амортизоване вредности; и

(iv) друге тржишне информације које се односе на дуговање зајмопримца и на инструменте капитала;

(д) стварна или очекивана значајна промена екстерног кредитног рејтинга финансијског инструмента;

(е) стварно или очекивано опадање кредитног рејтинга за зајмопримца или смањење бихејвиоралног резултата које се користи за интерну процену кредитног ризика. Интерни кредитни рејтинг и интерни бихејвиорални резултат су поузданији када се мапирају према екстерним оценама или када су поткрепљени референтним студијама;

(ф) постојеће или прогнозиране негативне последице у пословању, финансијским или економским условима за које се очекује да ће узроковати значајну промену способности зајмопримца да испуни своје обавезе везане за дуговање, као што је стварно или очекивано повећање каматних стопа или стварно или очекивано значајно повећање стопа незапослености;

(г) стварна или очекивана значајна промена пословних резултата зајмопримца. Примери обухватају стварно или очекивано опадање прихода или маржи, повећање оперативних ризика, недостатке обртног капитала, мањи квалитет средстава, већи леверић биланса стања, ликвидност, проблеми управљања или промене у обиму пословања или организационе структуре (као што је укидање сегмента пословања) које резултира

значајним променама способности зајмопримца да испуни своје обавезе везане за дуговање;

(х) значајна повећања кредитног ризика повезаног са другим финансијским инструментима истог зајмопримца;

(и) стварна или очекивана значајна негативна промена у регулаторном, економском или технолошком окружењу зајмопримца која резултира значајном променом способности зајмопримца да испуни своје обавезе везане за дуговање, као што је опадање потражње за производом који продаје зајмопримац због промене технологије;

(ј) значајне промене вредности колатерала који подржава обавезу или квалитета гаранција треће стране или кредитних побољшања кредитног бонитета, за које се очекује да ће смањити економски подстицај зајмопримца да изврши предвиђене уговорне исплате или ће имати утицај на вероватноћу догађања неиспуњења обавезе. На пример, ако вредност колатерала опадне, због опадања цена некретнина, зајмопримци у појединим правним системима имају већи подстицај неиспуњења обавезе по основу својих хипотека;

(к) значајна промена квалитета гаранције коју обезбеђује акционар (или матични ентитет појединца) уколико акционар (или матични ентитети) имају подстицај и финансијску способност да спрече неиспуњење обавезе путем „инјекције" капитала или готовине;

(л) значајне промене, као што су смањења финансијске подршке матичног ентитета или другог придруженог ентитета, или стварна или очекивана значајна промена квалитета повећања кредитног бонитета, за које се очекује да ће смањити економски подстицај зајмопримца да изврши предвиђене уговорне исплате. Подршка или повећања кредитног бонитета укључују разматрање финансијског стања гаранта и/или, за учешћа издата приликом емитовања хартија од вредности, да ли се од подређених учешћа очекује да буду у стању да апсорбују очекиване кредитне губитке (на пример, од зајмова који су у основи предметне хартије од вредности);

(м) очекиване промене у зајамској документацији укључујући очекивану повреду уговора која може довести до клаузула о одрицању у уговору о зајму или измена уговора, период ослобађања од плаћања камате, постепено повећање каматне стопе, захтевање додатног колатерала или додатних гаранција или друге промене уговорног оквира датог инструмента;

(н) значајне промене очекиваних перформанси и понашања зајмопримца, укључујући промене статуса плаћања зајмопримаца у групи (на пример, повећање очекиваног броја или обима закаснелих уговорних исплата или значајна повећања очекиваног броја зајмопримаца са кредитним картицама за које се очекује да ће достићи или прекорачити свој кредитни лимит или од којих се очекује да исплаћују минимални месечни износ);

(о) промене приступа управљања кредитом ентитета у односу на финансијски инструмент; то јест, на бази новонасталих показатеља промена кредитног ризика финансијског инструмента, очекује се да ће пракса управљања кредитним ризиком ентитета постати активнија или да ће бити усмерена ка управљању инструментом, укључујући и то да ће се почети са ближим праћењем или контролом инструмента, или конкретну интервенцију ентитета код зајмопримца;

(п) информације о прекорачењу рока доспећа, укључујући оспориву претпоставку као што је наведено у параграфу 5.1.11.

Б5.5.18 У појединим случајевима, доступне квалитативне и нестатистичке квантитативне информације могу бити довољне за утврђивање да ли је финансијско средство испунило критеријум за признавање резервисања за губитке по износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања. Односно, информације не морају да пролазе кроз статистички модел или процес оцене кредитног рејтинга у циљу утврђивања да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика финансијског инструмента. У другим случајевима, ентитет ће можда морати да размотри остале информације, укључујући информације из његових статистичких модела или процеса процене кредитног рејтинга. Алтернативно, ентитет може да заснује процену на обе врсте информација, то јест, квалитативним факторима који нису евидентирани преко процеса интерне оцене и специфичне категорије интерне оцене на датум извештавања, узимајући у обзир карактеристике кредитног ризика приликом почетног признавања, ако су обе врсте информација релевантне.

Оспорива претпоставка од преко 30 дана прекорачења рока доспећа

Б5.5.19 Оспорива претпоставка из параграфа 5.5.11 није апсолутни показатељ да очекивани кредитни губици треба да се признају чак и када се користе информације оријентисане ка будућности (укључујући макроекономске факторе на нивоу портфеља).

Б5.5.20 Ентитет може да оспори ову претпоставку, Међутим, то може да учини само када су му доступне разумне и поткрепиве информације које показују да чак и ако уговорне исплате прекораче рок доспећа више од 30 дана, то не представља значајно повећање кредитног ризика финансијског инструмента. На пример, када је неплаћање било административни превид, уместо резултат финансијских тешкоћа зајмопримца, или када ентитет има приступ историјским доказима који показују да не постоји корелација између значајних повећања ризика од догађања неиспуњења обавезе и финансијских средстава за која је рок плаћања прекорачен више од 30 дана, али ти докази ипак идентификују овакву корелацију када је рок плаћања прекорачен више од 60 дана.

Б5.5.21 Ентитет не може да усклади време значајних повећања кредитног ризика и признавање очекиваних кредитних губитака током века трајања са

моментом када се финансијско средство сматра кредитно обезвређеним или по интерној дефиницији ентитета о неиспуњењу обавезе.

Финансијски инструменти који имају низак кредитни ризик на датум извештавања

Б5.5.22 Кредитни ризик у погледу финансијског инструмента сматра се ниским за сврхе параграфа 5.5.10, ако финансијски инструмент има низак ризик од неиспуњења обавезе, зајмопримац има велики капацитет да испуни своје уговорне токове готовине у блиској будућности, а негативне промене у економским и пословним условима на дужи рок могу, али неће нужно, смањити способност зајмопримца да испуни своје уговорне обавезе. Не сматра се да финансијски инструменти имају низак кредитни ризик када се сматра да је ризик од губитка низак само због вредности колатерала, а без тог колатерала не би се сматрало да финансијски инструмент има низак кредитни ризик. Не сматра се такође да финансијски инструменти имају низак кредитни ризик само због тога што имају нижи ризик од неиспуњења обавезе од осталих финансијских инструмената ентитета или у односу на кредитни ризик правног система у оквиру којег ентитет послује.

Б5.5.23 За утврђивање да ли финансијски инструмент има низак кредитни ризик, ентитет може да примењује своје интерне оцене кредитног ризика или друге методологије које су у складу са глобално прихваћеном дефиницијом ниског кредитног ризика и које узимају у обзир ризике и врсту финансијских инструмената који се процењују. Екстерна оцена „обвезница са високим приносом” пример је финансијског инструмента за који може да се сматра да има низак кредитни ризик. Међутим, не захтева се екстерно оцењивање финансијских инструмената да би се сматрало да имају низак кредитни ризик. Треба да се сматра, међутим, да имају низак кредитни ризик из перспективе учесника на тржишту узимајући у обзир све услове финансијског инструмента.

Б5.5.24 Очекивани кредитни губици током века трајања не признају се за финансијски инструмент из једноставног разлога што се сматрало да има низак кредитни ризик у претходном извештајном периоду, а не сматра се да има низак кредитни ризик на датум извештавања. У оваквом случају, ентитет треба да утврди да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика након почетног признавања и стога, да ли се захтева да очекивани кредитни губици током века трајања буду признати у складу са параграфом 5.5.3.

Модификације

Б5.5.25 У појединим околностима, поновно преговарање или модификовање уговорних токова готовине одређеног финансијског средства може да доведе до престанка признавања постојећег финансијског средства у складу са овим стандардом. Када модификација финансијског средства резултира престанком признавања постојећег финансијског средства и накнадним

признавањем модификованог финансијског средства, модификовано финансијско средство се сматра „новим” финансијским средством за сврхе овог стандарда.

Б5.5.26 Сходно томе, датум модификације треба да се третира као датум почетног признавања тог финансијског средства приликом примене захтева умањења вредности на модификовано финансијско средство. Ово обично подразумева одмеравање резервисања за губитке по износу који је једнак дванаестомесечним очекиваним кредитним губицима док се не испуне захтеви за признавање очекиваних кредитних губитака током века трајања из параграфа 5.5.3. Међутим, у појединим неочекиваним околностима након модификације која резултира престанком признавања првобитног финансијског средства, могу постојати докази да је модификовано финансијско средство кредитно обезвређено приликом почетног признавања, и, самим тим, финансијско средство треба да се признаје као створено кредитно обезвређено финансијско средство. Ово може да се догоди, на пример, у случају када је постојала значајна модификација угроженог средства која је резултирала престанком признавања првобитног финансијског средства. У оваквом случају, може бити могуће да модификација резултира новим кредитно обезвређеним финансијским средством приликом почетног признавања.

Б5.5.27 Ако су уговорни токови готовине по основу финансијског средства поново договорени или модификовани, али финансијско средство није престало да се признаје, не сматра се аутоматски да то финансијско средство има низак кредитни ризик. Ентитет треба да процени да ли је дошло до значајног повећања кредитног ризика након почетног признавања на бази свих разумних и поткрепивих информација које су доступне без непотребних трошкова или напора. Ово обухвата историјске и информације усмерене ка будућности и процену кредитног ризика током очекиваног трајања финансијског средства, што обухвата информације о околностима које су довеле до модификације. Докази да критеријуми за признавање очекиваних кредитних губитака током века трајања више нису испуњени, могу да обухватају историјат најактуелнијих и благовремених плаћања у односу на модификоване уговорне услове. Обично, купац треба да покаже доследно добро понашање у вези са плаћањем током временског периода пре него што се сматра да се кредитни ризик смањио. На пример, историјат пропуштених или непотпуних исплата обично се неће избрисати уколико се једноставно изврши једна уплата на време након модификовања уговорних услова.

Одмеравање очекиваних кредитних губитака

Очекивани кредитни губици

Б5.5.28 Очекивани кредитни губици су процена пондерисана у погледу вероватноће кредитних губитака (то јест, садашња вредност свих готовинских мањкова (дефицита)) током очекиваног трајања финансијског

инструмента. Готовински мањак је разлика између токова готовине који су доспели ентитету у складу са уговором и токова готовине које ентитет очекује да ће добити. Будући да очекивани кредитни губици узимају у обзир време исплата, кредитни губитак настаје чак и ако ентитет очекује да ће бити исплаћен у потпуности али касније од уговорног доспећа.

Б5.5.29 За финансијска средства, кредитни губитак је садашња вредност разлике између:

(а) уговорних токова готовине који су доспели ентитету према уговору; и

(б) токова готовине које ентитет очекује да ће добити.

Б5.5.30 За неповучене обавезе по кредиту, кредитни губитак је садашња вредност разлике између:

(а) уговорних токова готовине који су доспели ентитету ако ималац обавезе по кредиту повуче кредит; и

(б) токова готовине које ентитет очекује да ће добити ако се кредит повуче.

Б5.5.31 Процена од стране ентитета очекиваних кредитних губитака за обавезе по кредиту треба да буде у складу са очекивањима на основу повлачења те обавезе по кредиту, то јест, треба да узме у обзир очекивани део обавезе по кредиту који ће бити повучен у року од 12 месеци од датума извештавања приликом процене дванаестомесечних очекиваних кредитних губитака и очекивани део обавезе по кредиту који ће бити повучен током очекиваног трајања обавезе по кредиту приликом процене очекиваних кредита повезаних са губицима током века трајања.

Б5.5.32 За уговоре о финансијској гаранцији од ентитета се захтева да изврши плаћања само у случају неиспуњења обавезе од стране дужника у складу са условима инструмента који је гарантован. Сходно томе, готовински мањкови су очекиване исплате којима се имаоцу надокнађује кредитни губитак који сноси умањене за износе које ентитет очекује да ће добити од имаоца, дужника или неке друге стране. Ако је средство у потпуности загарантовано, процена готовинских мањкова за уговор о финансијској гаранцији не би била у складу са проценама готовинских мањкова за средство које подлеже гаранцији.

Б5.5.33 За кредитно обезвређено финансијско средство на датум извештавања, али које није купљено или створено кредитно обезвређено финансијско средство, ентитет треба да одмери очекиване кредитне губитке као разлику између бруто књиговодствене вредности средства и садашње вредности процењених будућих токова готовине дисконтованих по ефективној каматној стопи првобитног финансијског средства. Свако кориговање се признаје у билансу успеха као добитак или губитак по основу умањења вредности.

Б5.5.34 Приликом одмеравања резервисања за губитке, за потраживања по основу лизинга, токови готовине који се користе за утврђивање очекиваних кредитних губитака треба да буду у складу са токовима готовине који се користе при одмеравању потраживања по основу лизинга у складу са IAS 17 *Лизинг*.

Б5.5.35 Ентитет може да користи практичне примере приликом одмеравања очекиваних кредитних губитака ако су они у складу са принципима из параграфа 5.5.17. Пример практичног примера је израчунавање очекиваних кредитних губитака за потраживања из пословања помоћу матрице резервисања. Ентитет би користио своје искуство историјских кредитних губитака (уз корекцију по потреби у складу са параграфима Б5.5.51–Б5.5.52) за потраживања из пословања у циљу процене дванаестомесечних очекиваних кредитних губитака или очекиваних кредитних губитака током века трајања за финансијска средства када је релевантно. Матрица резервисања може, на пример, да означи фиксне стопе резервисања у зависности од тога колико дана потраживање из пословања прекорачује рок доспећа (на пример, 1 проценат ако не прекорачује рок доспећа, 2 процента ако је рок доспећа прекорачен мање од 30 дана, 3 процента ако је прекорачен више од 30 дана, али мање од 90 дана, 20 процената ако је рок доспећа прекорачен од 90–180 дана, и тако даље). У зависности од разноврсности базе купаца, ентитет би користио адекватна груписања ако његова искуства историјских кредитних губитака приказују значајно различите шаблоне губитака за различите врсте клијената по сегментима. Примери критеријума који би могли да се користе за груписање средстава обухватају географски регион, врсту производа, оцену клијената, колатерал или осигурање робног кредита и врсту купца (као што је велепродавац или малопродавац).

Дефиниција неиспуњења обавезе

Б5.5.36 Параграф 5.5.9 захтева да приликом утврђивања да ли се кредитни ризик одређеног финансијског инструмента значајно повећао, ентитет треба да размотри промену ризика од догађања неиспуњења обавезе након почетног признавања.

Б5.5.37 Приликом дефинисања неиспуњења обавезе за сврхе утврђивања ризика од догађања неиспуњења обавезе, ентитет треба да примењује дефиницију неиспуњења обавезе која је у складу са дефиницијом која се користи за сврхе управљања кредитним ризиком за релевантни финансијски инструмент и да размотри квалитативне факторе (на пример, финансијске клаузуле у уговору о зајму) ако је прикладно. Међутим, постоји оспорива претпоставка да се неиспуњење обавезе не догађа касније од 90 дана од истека рока доспећа осим уколико ентитет нема разумне и поткрепиве информације да докаже да је прикладнији критеријум неиспуњења обавезе са већим кашњењем. Дефиниција неиспуњења обавезе која се користи за ове сврхе треба да се примењује доследно на све финансијске инструменте

осим ако не постану доступне информације које показују да је нека друга дефиниција неиспуњења обавеза прикладнија за одређени финансијски инструмент.

Период током којег треба процењивати очекиване кредитне губитке

Б5.5.38 У складу са параграфом 5.5.19, максимални период током којег очекивани кредитни губици треба да се одмеравају је максимални уговорни период током којег је ентитет изложен кредитном ризику. За обавезе по основу зајма и уговоре о финансијској гаранцији, ово је максимални уговорни период током којег ентитет има уговорну обавезу да обезбеди зајам.

Б5.5.39 Међутим, у складу са параграфом 5.5.20, неки финансијски инструменти обухватају и зајам и компоненту неповучене обавезе по кредиту, а уговорна обавеза ентитета да захтева отплату и да откаже неповучену обавезу не ограничава изложеност ентитета кредитним губицима на уговорно назначени период. На пример, погодности револвинг кредита, као што су кредитне картице и прекорачења по банковном рачуну, могу уговорно да се повуку од стране зајмодавца уз најаву само дан раније. Међутим, у пракси, зајмодавци настављају да продужавају кредит на дуже периоде и могу да повуку дату погодност тек након што се кредитни ризик зајмопримца повећа, што би могло да буде прекасно за спречавање дела или очекиваних кредитних губитака у целости. Ови финансијски инструменти генерално имају следеће карактеристике као резултат природе финансијског инструмента, начина на који се управља финансијским инструментима и природе доступних информација о значајним повећањима кредитног ризика:

(а) финансијски инструменти немају фиксни период или структуру отплате и обично имају кратак уговорни период отказивања (на пример, један дан);

(б) уговорна обавеза отказивања уговора се не извршава и уобичајеном свакодневном управљању финансијским инструментом и може да се откаже само када ентитет постане свестан повећања кредитног ризика на нивоу тог инструмента; и

(ц) финансијским инструментима се управља на заједничкој основи.

Б5.5.40 Приликом утврђивања периода током којег се очекује да ће ентитет бити изложен кредитном ризику, али за који очекивани кредитни губици не би били ублажени уобичајеним активностима управљања кредитним ризиком ентитета, ентитет треба да размотри факторе као што су историјске информације и искуство о:

(а) периоду током којег је ентитет био изложен кредитном ризику за сличне финансијске инструменте;

(б) временском периоду за повезана неиспуњења обавеза у погледу сличних финансијских инструмената након значајног повећања кредитног ризика; и

(ц) активности управљања кредитним ризиком које ентитет очекује да ће предузети када се кредитни ризик за финансијски инструмент повећа, као што је смањење или уклањање неискоришћених лимита.

Исходи пондерисани вероватноћом

Б5.5.41 Сврха процене очекиваних кредитних губитака није ни процена најгорег сценарија, нити процена најбољег сценарија. Уместо тога, процена очекиваних кредитних губитака увек треба да одражава могућност да ће се кредитни губитак десити и могућност да се кредитни губитак неће десити чак и ако је највероватнији исход да неће бити кредитних губитака.

Б5.5.42 Параграф 5.5.17(а) захтева процену очекиваних кредитних губитака у циљу одражавања непристрасног износа пондерисаног вероватноћом који се утврђује вредновањем распона могућих исхода. У пракси, ово можда неће морати да буде комплексна анализа. У појединим случајевима, релативно једноставан модел може бити довољан, без потребе за великим бројем детаљних симулација или сценарија. На пример, просечни кредитни губици велике групе финансијских инструмената са заједничким карактеристикама могу бити разумна процена износа пондерисаног вероватноћом. У другим случајевима, вероватно ће бити неопходно идентификовање сценарија који назначавају износ и време токова готовине за одређене исходе и процењена вероватноћа тих исхода. У тим случајевима, очекивани кредитни губици треба да одражавају најмање два исхода у складу са параграфом 5.5.18.

Б5.5.43 За очекиване губитке повезане са кредитима током века трајања, ентитет треба да процени ризик од дешавања неиспуњења обавезе за финансијски инструмент током његовог очекиваног трајања. Дванаестомесечни очекивани кредитни губици су део очекиваних кредитних губитака током века трајања и представљају готовинске мањкове за време трајања који ће резултирати неиспуњењем обавезе у периоду од 12 месеци након датума извештавања (или у краћем периоду ако је очекивано трајање финансијског инструмента мање од 12 месеци), пондерисаних вероватноћом дешавања тог неиспуњења обавезе. Стога, дванаестомесечни очекивани кредитни губици нису ни очекивани кредитни губици током века трајања који ће настати за ентитет у погледу финансијских инструмената за које је предвидео неиспуњење обавезе у наредних 12 месеци, нити готовинске мањкове који су предвиђени током наредних 12 месеци.

Временска вредност новца

Б5.5.44 Очекивани кредитни губици треба да се дисконтују на датум извештавања, не на датум очекиваног неиспуњења обавезе или неки други датум. применом ефективне каматне стопе утврђене приликом почетног признавања или њене приближне вредности. Ако финансијски инструмент има варијабилну каматну стопу очекивани кредитни губици треба да се дисконтују применом актуелне ефективне каматне стопе утврђене у складу са параграфом Б5.4.5.

Б5.5.45 За купљена или створена кредитно обезвређена финансијска средства, очекивани кредитни губици треба да се дисконтују помоћу ефективне каматне стопе кориговане за кредитне особине, утврђене приликом почетног признавања.

Б5.5.46 Очекивани кредитни губици за потраживања по основу лизинга треба да се дисконтују применом исте стопе дисконтовања која је коришћена за одмеравање потраживања по основу лизинга у складу са IAS 17.

Б5.5.47 Очекивани кредитни губици за обавезу по основу кредита треба да се дисконтују применом ефективне каматне стопе, или њене приближне вредности, која ће се примењивати приликом признавања финансијског средства које је резултат обавезе по кредиту. Разлог је у томе што за сврхе примене захтева умањења вредности, финансијско средство које се признаје након повлачења обавезе по кредиту треба да се третира као наставак те обавезе уместо као нови финансијски инструмент. Очекивани кредитни губитак за финансијско средство стога треба да се одмерава узимајући у обзир почетни кредитни ризик обавезе по кредиту од датума на који је ентитет постао страна у неопозивој обавези.

Б5.5.48 Очекивани кредитни губици за уговоре о финансијској гаранцији или обавезе по кредиту за које ефективна каматна стопа не може да се утврди, треба да се дисконтују применом дисконтне стопе која одражава тренутну тржишну процену временске вредности новца и ризике који су специфични за токове готовине, али само ако, и у мери у којој, се ризици узимају у обзир кориговањем дисконтне стопе уместо кориговањем готовинских мањкова који се дисконтују.

Разумне и поткрепиве информације

Б5.5.49 За сврхе овог стандарда, разумне и поткрепиве информације су оне које су разумно доступне на датум извештавања без непотребних трошкова или напора, укључујући информације о прошлим догађајима, текућим условима и прогнозама будућих економских услова. Информације које су доступне за сврхе финансијског извештавања се сматрају оним које су доступне без непотребних трошкова или напора.

Б5.5.50 Од ентитета се не захтева да уврсти прогнозе о будућим условима током целог очекиваног трајања финансијског инструмента. Степен просуђивања који је неопходан за процену очекиваних кредитних губитака зависи од доступности детаљних информација. Са повећањем периода предвиђања, смањује се доступност детаљних информација, а степен просуђивања који је неопходан за процену очекиваних кредитних губитака се повећава. Процена очекиваних кредитних губитака не захтева детаљну процену за периоде који су далеко у будућности – за такве периоде, ентитет може да екстраполира пројекције из доступних, детаљних информација.

Б5.5.51 Ентитет не мора да предузима детаљно истраживање информација, али треба да размотри све разумне и поткрепиве информације које су доступне без непотребних трошкова или напора и које су релевантне за процену очекиваних кредитних губитака, укључујући ефекат очекиваних плаћања унапред. Информације које се користе треба да обухватају факторе који су специфични за зајмопримца, опште економске услове и процену како текућег, тако и прогнозираног кретања услова на датум извештавања. Ентитет може да користи различите изворе података, који могу бити и интерни (специфични за ентитет) и екстерни. Могући извори података обухватају интерно искуство кредитних губитака, интерне оцене, искуство кредитних губитака других ентитета и екстерне оцене, извештаје и статистичке податке. Ентитети који немају уопште или имају недовољно извора података специфичних за ентитет, могу да користе заједничко искуство сличних ентитета за упоредиви финансијски инструмент (или групе финансијских инструмената).

Б5.5.52 Историјске информације су важан ослонац или основа за одмеравање очекиваних кредитних губитака. Међутим, ентитет треба да коригује историјске податке, као што је искуство кредитних губитака, на бази тренутних уочљивих података ради одражавања ефеката тренутних услова и његових прогноза будућих услова који нису утицали на период на којем су засновани историјски подаци, и ради уклањања ефеката услова у историјском периоду који нису релевантни за будуће уговорне токове готовине. У појединим случајевима, најбоље разумне и поткрепиве информације могле би да буду некориговане историјске информације, у зависности од природе историјских информација и времена када су израчунате, упоређене са околностима на датум извештавања и карактеристикама финансијског инструмента који се разматра. Процене промена очекиваних кредитних губитака треба да одражавају, и да по смеру буду у складу са променама повезаних уочљивих података из периода у период (као што су промене стопа незапослености, цена некретнина, цена робе, статуса плаћања или других фактора који указују на губитке повезане са кредитима за финансијски инструмент или групу финансијских инструмената као и размера тих промена). Ентитет треба редовно да врши преглед методологије и претпоставки које се користе за процену очекиваних кредитних губитака ради смањења разлика између процена и стварног искуства кредитних губитака.

Б5.5.53 Приликом коришћења историјског искуства кредитних губитака, важно је да се информације о историјским кредитним губицима примењују на групе које су дефинисане на начин који је у складу са групама за које су посматране историјске стопе кредитних губитака. Сходно томе, коришћени метод треба да омогући свакој групи финансијских средстава да на бази информација о претходном искуству кредитних губитака буде повезана са групама финансијских средстава са сличним карактеристикама ризика и са релевантним уочљивим подацима који одражавају тренутне услове.

Б5.5.54 Очекивани кредитни губици одржавају сопствена очекивања ентитета у погледу кредитних губитака. Међутим, приликом разматрања свих разумних и поткрепивих информација које су доступне без непотребних трошкова или напора у процени очекиваних кредитних губитака, ентитет такође треба да разматра уочљиве тржишне информације о кредитном ризику одређеног финансијског инструмента или сличних финансијских инструмената.

Колатерал

Б5.5.55 За сврхе одмеравања очекиваних кредитних губитака, процена очекиваних готовинских мањкова треба да одражава токове готовине који се очекују од колатерала и друга повећања кредитног бонитета који су део уговорних услова и ентитет их не признаје засебно. Процена очекиваних готовинских мањкова за финансијски инструмент обезбеђен колатералом одражава износ и време токова готовине који се очекују од заплене колатерала умањен за трошкове стицања и продаје колатерала, без обзира на то да ли је заплена вероватна (то јест, процена очекиваних токова готовине узима у обзир вероватноћу заплене и токове готовине који би из ње резултирали). Сходно томе, токови готовине који се очекују из реализације колатерала изван уговорног доспећа уговора треба да буду укључени у ову анализу. Колатерал који је добијен као резултат заплене не признаје се као средство које је одвојено од финансијског инструмента обезбеђеног колатералом осим ако не испуњава релевантне критеријуме признавања за средство из овог или других стандарда.

Рекласификација финансијских средстава (Одељак 5.6)

Б5.6.1 Ако ентитет рекласификује финансијска средства у складу са параграфом 4.4.1, параграф 5.6.1 захтева да се рекласификација примењује проспективно од датума рекласификације. И категорија одмеравања по амортизованој вредности и категорија одмеравања по фер вредности кроз остали укупни резултат захтевају да се ефективна каматна стопа утврди приликом почетног признавања. Обе категорије одмеравања такође захтевају да се захтеви умањења вредности примењују на исти начин. Сходно томе, када ентитет рекласификује финансијска средства између категорије одмеравања по амортизованој вредности и категорије одмеравања по фер вредности кроз остали укупни резултат:

(а) признавање прихода од камате се неће променити и стога ентитет наставља да користи исту ефективну каматну стопу;

(б) одмеравање очекиваних кредитних губитака неће се променити зато што обе категорије одмеравања примењују исти приступ умањења вредности. Међутим, ако се финансијско средство рекласификује из категорије одмеравања по фер вредности кроз остали укупни резултат у категорију одмеравања по амортизованој вредности, резервисање за губитке би се признавало као кориговање бруто књиговодствене вредности финансијског

средства од датума рекласификације. Ако се финансијско средство рекласификује из категорије одмеравања по амортизованој вредности у категорију одмеравања по фер вредности кроз остали укупни резултат, резервисање за губитке би престало да се признаје (и самим тим се више не би признавало као кориговање бруто књиговодствене вредности), већ би се признало као акумулирани износ умањења вредности (једнаког износа) у осталом укупном резултату и било би обелодањено од датума рекласификације.

Б5.6.2 Међутим, од ентитета се не захтева да засебно признаје приход од камате или добитке или губитке по основу умањења вредности за финансијска средства одмерена по фер вредности кроз биланс успеха. Сходно томе, када ентитет рекласификује финансијско средство из категорије одмеравања по фер вредности кроз биланс успеха ефективна каматна стопа се утврђује на бази фер вредности средства на датум рекласификације. Поред тога, за сврхе примене Одељка 5.5 на финансијско средство од датума рекласификације, датум рекласификације се третира као датум почетног признавања.

Добици и губици (Одељак 5.7)

Б5.7.1 Параграф 5.7.5 дозвољава ентитету да донесе неопозиву одлуку да презентује у осталом укупном резултату промене фер вредности инвестиције у инструмент капитала који се не држи ради трговања. Ова одлука се доноси на бази инструмент-по-инструмент (то јест, акција-по-акција). Износи који су презентовани у осталом укупном резултату не треба накнадно да се преносе у биланс успеха. Међутим, ентитет може да преноси кумулативне добитке или губитке унутар капитала. Дивиденде на оваквим инвестицијама се признају у билансу успеха у складу са, параграфом 5.7.6, осим уколико дивиденда очигледно не представља повраћај дела трошкова инвестиције.

Б5.7.1А Осим уколико се не примењује параграф 4.1.5, параграф 4.1.2А захтева да се финансијско средство одмерава по фер вредности кроз остали укупни резултат ако уговорни услови финансијског средства узрокују настанак токова готовине који су искључиво исплате главнице и камате на неизмирени износ главнице а средство се држи у моделу пословања чији циљ се остварује и наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава. Ова категорија одмеравања признаје информације у билансу успеха као да је финансијско средство одмерено по амортизованој вредности, док се финансијско средство одмерава у извештају о финансијској позицији по фер вредности. Добици или губици, осим оних који се признају у билансу успеха у складу са параграфима 5.7.10–5.7.11, признају се у осталом укупном резултату. Када та финансијска средства престану да се признају, кумулативни добици или губици који су претходно били признати у осталом укупном резултату рекласификују се у биланс успеха. Ово одражава добитак или губитак који би био признат у билансу

успеха по престанку признавања да је финансијско средство било одмерено по амортизованој вредности.

Б5.7.2 Ентитет примењује IAS 21 на финансијска средства и финансијске обавезе које су монетарне ставке у складу са IAS 21 и означене су у страној валути. IAS 21 захтева да се добици и губици услед курсних разлика за монетарна средства и монетарне обавезе признају у билансу успеха. Изузетак је монетарна ставка која је означена као инструмент хеџинга у хеџингу токова готовине (видети параграф 6.5.11), хеџингу нето инвестиције (видети параграф 6.5.13) или хеџингу фер вредности инструмента капитала за који је ентитет одлучио да презентује промене фер вредности у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5 (видети параграф 6.5.8).

Б5.7.2А За сврхе признавања добитака или губитака услед курсних разлика, у складу са IAS 21, финансијско средство одмерено по фер вредности кроз остали укупни резултат у складу са параграфом 4.1.2А третира се као монетарна ставка. Сходно томе, овакво финансијско средство се третира као средство одмерено по амортизованој вредности у страној валути. Курсне разлике које се односе на амортизовану вредност признају се у билансу успеха, а остале промене књиговодствене вредности се признају у складу са параграфом 5.7.10.

В5.7.3 Параграф 5.7.5 дозвољава ентитету да донесе неопозиву одлуку да презентује у осталом укупном резултату накнадне промене фер вредности одређених инвестиција у инструменте капитала. Оваква инвестиција није монетарна ставка. Сходно томе, добитак или губитак који се презентује у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.5 обухвата сваку повезану девизну компоненту.

Б5.7.4 Ако постоји однос хеџинга између недериватног монетарног средства и недериватне монетарне обавезе, промене девизне компоненте тих финансијских инструмената се признају у билансу успеха.

Обавезе означене по фер вредности кроз биланс успеха

Б5.7.5 Када ентитет означава финансијску обавезу по фер вредности кроз биланс успеха, он мора да утврди да ли би презентовање у осталом укупном резултату ефеката промена кредитног ризика обавезе узроковало или повећало рачуноводствену неусаглашеност у билансу успеха. Рачуноводствена неусаглашеност би настала или би се повећала ако би презентовање ефеката промена кредитног ризика обавезе у осталом укупном резултату резултирало већом неусаглашеношћу у билансу успеха него да су ови износи презентовани у билансу успеха.

Б5.7.6 Да би се ово утврдило, ентитет мора да процени да ли очекује да ће ефекти промена кредитног ризика обавезе бити пребијене у билансу успеха променом фер вредности другог финансијског инструмента одмереног по фер вредности кроз биланс успеха. Овакво очекивање мора да буде

засновано на економском односу између карактеристика обавезе и карактеристика другог финансијског инструмента.

Б5.7.7 Ово се утврђује приликом почетног признавања и не процењује се поново. Из практичних разлога, ентитет не мора да унесе сва средства и обавезе које узрокују рачуноводствену неусаглашеност у потпуно исто време. Дозвољено је оправдано одлагање под условом да се очекује да се догоде све преостале трансакције. Ентитет мора доследно да примењује своју методологију за утврђивање да ли би презентовање у осталом укупном резултату ефеката промена кредитног ризика обавезе узроковало или повећало рачуноводствену неусаглашеност у билансу успеха. Међутим, ентитет може да користи различите методологије када постоје различити економски односи између карактеристика обавеза означених по фер вредности кроз биланс успеха и карактеристика других финансијских инструмената. IFRS 7 захтева да ентитет обезбеди квалитативна обелодањивања у напоменама финансијских извештаја о својој методологији за обављање овог утврђивања.

Б5.7.8 Ако би оваква неусаглашеност настала или се повећала, од ентитета се захтева да презентује све промене фер вредности (укључујући ефекте промена кредитног ризика обавезе) у билансу успеха. Ако оваква неусаглашеност не би настала или се не би повећала, од ентитета се захтева да презентује ефекте промена кредитног ризика обавезе у осталом укупном резултату.

Б5.7.9 Износи који су презентовани у осталом укупном резултату не треба накнадно да се преносе у биланс успеха. Међутим, ентитет може да преноси кумулативне добитке или губитке унутар капитала.

Б5.7.10 Следећи пример описује случај у којем би настала рачуноводствена неусаглашеност у билансу успеха ако се ефекти промена кредитног ризика обавезе презентују у осталом укупном резултату. Хипотекарна банка обезбеђује зајмове купцима и финансира те зајмове продајом обвезница са одговарајућим карактеристикама (на пример, неизмирени износ, профил отплате, период и валута) на тржишту. Уговорни услови зајма дозвољавају купцу који има хипотеку да унапред отплати свој зајам (то јест, да испуни своју обавезу према банци) куповином одговарајуће обвезнице по фер вредности на тржишту и испоруком те обвезнице хипотекарној банци. Као резултат тог уговорног права отплате унапред, ако се кредитни квалитет обвезнице погорша (и, самим тим се смањи фер вредност обавезе хипотекарне банке), фер вредност средства за позајмљивање хипотекарне банке се такође смањује. Промена фер вредности средства одражава уговорно право купца који има хипотеку да унапред отплати хипотекарни зајам куповином основе обвезнице по фер вредности (која се, у овом примеру, смањила) и испоруком обвезнице хипотекарној банци. Сходно томе, ефекти промена кредитног ризика обавезе (обвезнице) биће пребијени у билансу успеха одговарајућом променом фер вредности финансијског

средства (зајма). Ако су ефекти промена кредитног ризика обавезе били презентовани у осталом укупном резултату настала би рачуноводствена неусаглашеност у билансу успеха. Сходно томе, захтева се да хипотекарна банка презентује све промене фер вредности обавезе (укључујући промене кредитног ризика обавезе) у билансу успеха.

Б5.7.11 У примеру из параграфа Б5.7.10, постоји уговорна повезаност између ефеката промена кредитног ризика обавезе и промена фер вредности финансијског средства (то јест, резултат уговорног права купца који има хипотеку да отплати унапред зајам куповином обвезнице по фер вредности и испоруком обвезнице хипотекарној банци). Међутим, рачуноводствена неусаглашеност такође може да настане у недостатку уговорне повезаности.

Б5.7.12 За сврхе примене захтева из параграфа 5.7.7 и 5.7.8, рачуноводствена неусаглашеност није узрокована искључиво методом одмеравања који ентитет користи за утврђивање ефеката промена кредитног ризика обавезе. Рачуноводствена неусаглашеност у билансу успеха настала би само када се очекује да ефекти промена кредитног ризика обавезе (као што је дефинисано у IFRS 7) буду пребијени променама фер вредности неког другог финансијског инструмента. Неусаглашеност која настаје искључиво као резултат метода одмеравања (то јест, зато што ентитет не изолује промене кредитног ризика обавезе из неких других промена своје фер вредности) не утиче на утврђивање које се захтева параграфима 5.7.7 и 5.7.8. На пример, ентитет можда неће изоловати промене кредитног ризика обавезе из промена ризика ликвидности. Ако ентитет презентује комбиновани ефекат оба фактора у осталом укупном резултату, неусаглашеност може да се догоди зато што промене ризика ликвидности могу бити укључене у одмеравање фер вредности финансијских средстава ентитета, а укупна промена фер вредности тих средстава се презентује у билансу успеха. Међутим, оваква неусаглашеност је узрокована непрецизношћу одмеравања, а не односом пребијања који је описан у параграфу Б5.7.6 и стога, не утиче на утврђивање које се захтева параграфима 5.7.7 и 5.7.8.

Значење „кредитног ризика” (параграфи 5.7.7 и 5.7.8)

Б5.7.13 У IFRS 7 кредитни ризик је дефинисан као „ризик да ће једна страна у финансијском инструменту неиспуњењем своје обавезе проузроковати финансијски губитак друге стране”. Захтев из параграфа 5.7.7(а) односи се на ризик да емитент неће испунити своју обавезу у погледу те одређене обавезе. То се нужно не односи на кредитни рејтинг емитента. На пример, ако ентитет емитује обавезу обезбеђену колатералом и необезбеђену обавезу које су осим тога идентичне, кредитни ризик ове две обавезе ће бити различит, чак и ако их је емитовао исти ентитет. Кредитни ризик обавезе обезбеђене колатералом биће мањи од кредитног ризика

необезбеђене обавезе. Кредитни ризик за обезбеђену обавезу може бити близу нуле.

Б5.7.14 За сврхе примене захтева из параграфа 5.7.7(а), кредитни ризик се разликује од ризика перформанси специфичног за средство. Ризик перформанси специфичан за средство није повезан са ризиком тог ентитета да неће успети да испуни одређену своју обавезу, већ је повезан са ризиком да ће појединачно средство или група средстава имати лоше перформансе (или да ће перформансе у целости изостати).

Б5.7.15 Следе примери ризика перформанси специфичних за средство:

(а) обавеза са обележјем које повезује јединицу при чему је износ који доспева за наплату инвеститорима утврђен уговором на бази перформанси означених средстава. Ефекат тог обележја које повезује јединицу на фер вредност обавезе је ризик перформансе специфичан за средство, а не кредитни ризик;

(б) обавеза коју емитује структурирани ентитет са следећим карактеристикама; Ентитет је законски изолован тако да су средства ентитета заштићена искључиво за корист његових инвеститора, чак и у случају банкрота. Ентитет не закључује друге трансакције и средства у ентитету не могу да се ставе под хипотеку. Износи доспевају на наплату инвеститорима ентитета само ако заштићена средства генеришу токове готовине. Стога, промене фер вредности обавезе првенствено одражавају потребе фер вредности средстава. Ефекат перформанси средстава на фер вредност обавезе је ризик перформанси специфичан за средство, а не кредитни ризик.

Утврђивање ефеката промена кредитног ризика

Б5.7.16 За сврхе примене захтева из параграфа 5.7.7(а), ентитет треба да утврди износ промене фер вредности финансијске обавезе који може да се припише променама кредитног ризика те обавезе било:

(а) као износ промене њене фер вредности која не може да се припише променама тржишних услова који узрокују тржишни ризик (видети параграфе Б5.7.17 и Б5.7.18); или

(б) применом алтернативног метода за који ентитет сматра да верније представља износ промене фер вредности обавезе која може да се припише променама њеног кредитног ризика.

Б5.7.17 Промене тржишних услова које узрокују тржишни ризик обухватају промене референтне каматне стопе, цене финансијског инструмента другог ентитета, цене робе, девизног курса или индекса цена или стопа.

Б5.7.18 Ако су једине значајне релевантне промене тржишних услова за обавезу промене посматране (референтне) каматне стопе, износ из параграфа Б5.7.16(а) може да се процени као што следи:

(а) Прво, ентитет израчунава интерну стопу повраћаја обавезе на почетку периода користећи фер вредност 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 фер вредности 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 презентује у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.7(а).

Б5.7.19 У примеру из параграфа Б5.7.18 се претпоставља да промене фер вредности које настају услед фактора који нису промене кредитног ризика инструмента или да промене референтних (основних) каматних стопа нису значајне. Овај метод не би био адекватан ако су промене фер вредности које настају из других фактора значајне. У таквим случајевима, од ентитета се захтева да користи алтернативни метод који веродостојније одмерава ефекте промена кредитног ризика обавезе (видети параграф Б5.7.16(б)). На пример, ако инструмент из примера садржи уграђени дериват, промена фер вредности уграђеног деривата се искључује из утврђивања износа који треба да се презентује у осталом укупном резултату у складу са параграфом 5.7.7(а).

Б5.7.20 Као и код свих одмеравања фер вредности метод одмеравања ентитета за утврђивање дела промене фер вредности обавезе који може да се припише променама његовог кредитног ризика, мора максимално да се ослања на релевантне уочљиве информације и да се у најмањој могућој мери ослања на неуочљиве информације.

Рачуноводство хеџинга (поглавље 6)

Инструменти хеџинга (одељак 6.2)

Инструменти који се квалификују

Б6.2.1 Деривати који су уграђени у хибридне уговоре, али се рачуноводствено не обухватају засебно, не могу да се означе као засебни инструменти хеџинга.

Б6.2.2 Сопствени инструменти капитала ентитета нису финансијска средстава или финансијске обавезе ентитета те стога не могу да се означе као инструменти хеџинга.

Б6.2.3 За хеџинг девизног ризика, компонента девизног ризика која је део недериватног финансијског инструмента одређује се у складу са стандардом IAS 21.

Продате опције

Б6.2.4 Овај стандард не ограничава околности у којима дериват који је одмерен по фер вредности кроз биланс успеха може да се означи као инструмент хеџинга, осим за неке продате опције. Продата опција не квалификује се као инструмент хеџинга изузев ако је означена за 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).

Означавање инструмената хеџинга

Б6.2.5 За хеџинге који нису хеџинг девизног ризика, када ентитет означава недериватно финансијско средство или недериватну финансијску обавезу одмерену по фер вредност кроз биланс успеха као инструмент хеџинга, тада може да означи недериватни финансијски инструмент у целини или један његов део.

Б6.2.6 Инструмент хеџинга може да се означи као инструмент хеџинга за више од једне врсте ризика, под условом да постоји специфично означавање инструмента хеџинга и различитих позиција ризика, као ставки хеџинга. Те ставке хеџинга могу да буду у различитим односима хеџинга.

Ставке хеџинга (одељак 6.3)

Инструменти који се квалификују

Б6.3.1 Утврђена обавеза за стицање пословања 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.

Б6.3.2 Инвестиција по методу удела не може да буде ставка хеџинга у хеџингу фер вредности. То је због тога 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. То је због тога што је приликом консолидовања призната у билансу успеха зависног ентитета, а не као промена фер вредности инвестиције. Хеџинг нето инвестиције у иностранo пословање је различит зато што је то хеџинг девизне изложености, а не хеџинг фер вредности промене вредности инвестиције.

Б6.3.3 Параграф 6.3.4 дозвољава да ентитет означи као ставке хеџинга укупну (агрегирану) изложеност која представља комбинацију изложености и деривата. Када означава такву ставку хеџинга, ентитет процењује да ли укупна (агрегирана) изложеност представља комбинацију изложености и

деривата тако да ствара другачију укупну изложеност којом се управља као да је једна изложеност за неки одређени ризик (или ризике). У том случају, ентитет може да означи ставку хеџинга на основу укупне (агрегиране) изложености. На пример:

(а) ентитет може да врши хеџинг дате количине високо вероватне набавке кафе у периоду од 15 месеци наспрам ризика цене (на основу америчких долара) користећи фјучерс уговор са периодом од 15 месеци за набавку кафе. Високо вероватна набавка кафе и фјучерс уговор за кафу у комбинацији могу да се посматрају као изложеност девизном ризику фиксног износа у америчким доларима са периодом од 15 месеци за потребе управљања ризиком (то јест, као било који одлив готовине у фиксном износу у америчким доларима у периоду од 15 месеци);

(б) ентитет може да врши хеџинг девизног ризика за цео период од десет година за дуговање са фиксном стопом деноминовано у страној валути. Међутим ентитет захтева изложеност са фиксном стопом у својој функционалној валути само за кратки и средњи период (на пример две године) и флуктуирајућу стопу изложености у својој функционалној валути за преостали период до доспећа. На крају сваког двогодишњег периода (то јест, на двогодишњој континуираној основи) ентитет одређује изложеност каматне стопе за следеће две године (ако је ниво каматне стопе такав да ентитет жели да одреди фиксну каматну стопу). У таквој ситуацији, ентитет може да закључи своп уговор у трајању од 10 година са фиксном на флуктуирајућу међувалутну каматну стопу којим се дуговање у страној валути са фиксном каматном стопом у изложеност у функционалној валути са варијабилном каматном стопом. Ово се допуњава свопом са двогодишњом каматном стопом који – на основу функционалне валуте – мења дуговање са варијабилном стопом у дуговање са фиксном стопом. У ствари, дуговање у страној валути са фиксном стопом у комбинацији са свопом у трајању од 10 година са фиксном на флуктуирајућу међувалутну каматну стопу, посматрају се за сврхе управљања ризиком, као изложеност дуговању у функционалној валути са варијабилном каматном стопом у периоду од 10 година.

Б6.3.4 Када се врши означавање ставке хеџинга на основу укупне (агрегиране) изложености, ентитет разматра комбиновани ефекат ставки које чине укупну изложеност за сврхе процене ефективности хеџинга и одмеравање неефективности хеџинга. Међутим, ставке које сачињавају укупну изложеност и даље се засебно рачуноводствено обухватају. То значи да, на пример:

(а) деривати који су део укупне (агрегиране) изложености, признају се као посебне ставке имовине или обавезе одмерене по фер вредности; и

(б) ако је однос хеџинга означен између ставки које чине укупну (агрегирану) изложеност, начин на који је дериват укључен као део укупне (агрегиране) изложености мора бити у складу са означавањем тог деривата као инструмента хеџинга на нивоу укупне (агрегиране) изложености. На

пример, ако ентитет изостави форвард елемент деривата из његовог означавања као инструмента хеџинга за однос хеџинга између ставки које чине укупну (агрегирану) изложеност, он такође мора да изостави елемент форварда када укључује тај дериват као ставку хеџинга у укупну (агрегирану) изложеност. У супротном, укупна (агрегирана) изложеност треба да укључи дериват, било у целости или једним делом.

Б6.3.5 У параграфу 6.3.6 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 деноминована 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 деноминована у валути која није функционална валута ентитета који купује.

Б6.3.6 Ако се хеџинг предвиђене трансакције унутар групе квалификује за рачуноводство хеџинга, сваки добитак или губитак се признаје у укупном осталом резултату или се изузима из њега у складу са параграфом 6.5.11. Релевантан период или периоди током којих девизни ризик трансакције која је предмет хеџинга утиче биланс успеха је када он утиче на консолидовани биланс успеха.

Означавање ставки хеџинга

Б6.3.7 Компонента је ставка хеџинга која је мања од целе ставке. Сходно томе, компонента одражава само неке од ризика ставке чији је део или одражава ризике само у извесној мери (на пример, када означава сразмерни део неке ставке).

Компоненте ризика

Б6.3.8 Да би се испунили услови за означавање неке ставке као ставке хеџинга, компонента ризика мора бити компонента финансијске или не-финансијске ставке која може одвојено да се идентификује, и мора да постоји могућност поузданог одмеравања промена у токовима готовине или промена фер вредности ставке насталих услед промена у тој компоненти ризика.

Б6.3.9 Приликом одређивања које компоненте ризика се квалификују да би могле да буду означене као ставке хеџинга, ентитет процењује те компоненте ризика у контексту конкретне тржишне структуре на коју се ризик или ризици односе, и у којој се одвија активност хеџинга. Таква одлука захтева процену релевантних чињеница и околности, које се разликују по ризику и тржишту.

Б6.3.10 Када означава компоненте ризика као ставке хеџинга, ентитет разматра да ли су компоненте ризика експлицитно наведене у уговору (компоненте ризика одређене уговором) или су имплициране у фер вредности или новчаним токовима ставке чији су део (компоненте ризика које нису одређене уговором). Компоненте ризика које нису одређене уговором могу да се односе на ставке које нису уговор (на пример, предвиђене трансакције) или уговоре у којима компонента није експлицитно наведена (на пример, утврђена обавеза која укључује само једну цену уместо формуле за одређивање цене која упућује на различите основе). На пример:

(а) Ентитет А има дугорочни уговор о снабдевању природним гасом чија цена се одређује на основу уговором одређене формуле која садржи робу и друге факторе (на пример, лож уље, мазут и друге компоненте, као што су транспортни трошкови). Ентитет А врши хеџинг компоненте лож уља у том уговору о снабдевању користећи форвард уговор за лож уље. Пошто је компонента лож уља дефинисана условима уговора о снабдевању, то је компонента ризика одређена уговором. Стога, пошто постоји формула за одређивање цене, ентитет А закључује да изложеност цене лож уља може посебно да се идентификује. Истовремено, постоји тржиште за форвард уговоре за лож уље. Стога, ентитет А закључује да изложеност цене лож уља може поуздано да се одмери. Према томе, изложеност цене лож уља у уговору о снабдевању је компонента ризика која испуњава услове за означавање ставке као ставке хеџинга;

(б) Ентитет Б врши хеџинг својих будућих набавки кафе на основу својих предвиђања производње. Хеџинг почиње до 15 месеци пре испоруке за део предвиђене количине која се набавља. Ентитет Б повећава обим хеџинга током времена (како се приближава датум испоруке). Ентитет Б користи две различите врсте уговора за управљање ризиком цене кафе:

(i) фјучерс уговори за кафу којим се тргује на берзи; и

(ii) уговори о снабдевању Арабика кафом из Колумбије која се испоручује на одређену локацију за прераду. У овим уговорима цена за једну тону кафе заснована је на цени кафе из фјучерс уговора за кафу којима се тргује на берзи, плус фиксна разлика у цени, плус варијабилни трошкови логистичких услуга, одређени формулом за израчунавање цена. Уговор о снабдевању кафом је извршни уговор у складу са којим ентитет Б преузима стварну испоруку кафе.

За испоруке које се односе на текућу жетву, склапање уговора о снабдевању кафом омогућава ентитету Б да одреди разлику у цени између стварног квалитета прибављене кафе (Арабика кафа из Колумбије) и утврђеног референтног квалитета који је у основи фјучерс уговора којим се тргује на берзи. Међутим, за испоруке које се односе на следећу жетву, уговори о снабдевању кафе још нису доступни, тако да не може да се одреди разлика у цени. Ентитет Б користи фјучерс уговоре за кафу којима се тргује на берзи да изврши хеџинг референтног квалитета као компоненте ризика цене кафе за испоруке које се односе за текућу жетву као и за следећу жетву. Ентитет Б је утврдио да је изложен трима различитим ризицима: ризику цене кафе који одражава референтни квалитет, ризику цене кафе који одражава разлику (опсег) између цене референтног квалитета кафе и конкретне Арабика кафе из Колумбије коју добија, и ризику варијабилних логистичких трошкова. За испоруке које се односе на текућу жетву, пошто ентитет Б склопи уговор о снабдевању кафом, ризик цене кафе који одражава референтни квалитет је компонента ризика одређена уговором зато што формула за одређивање цене садржи индекс цене из фјучерс уговора за кафу којима се тргује на берзи. Ентитет Б закључује да ова компонента ризика може засебно да се идентификује и поуздано одмери. За испоруке које се односе на следећу жетву, ентитет Б још није склопио ниједан уговор о снабдевању кафом (то јест, те испоруке су предвиђене трансакције). Стога, ризик цене кафе који одражава референтни квалитет је компонента ризика која није одређена уговором. Анализа структуре тржишта спроведена од стране ентитета Б узима у обзир како се одређује цена евентуалних испорука кафе које ентитет прими. Према томе, на основу ове анализе структуре тржишта, ентитет Б закључује да предвиђене трансакције такође укључују ризик цене кафе који одражава референтни квалитет као компоненту ризика која може засебно да се идентификује и поуздано одмери иако није одређена уговором. Као последица тога, ентитет Б може да означава однос хеџинга на основу компоненти ризика (за ризик цене кафе у ком се одражава референтни квалитет) за уговоре о снабдевању кафом као и за предвиђене трансакције;

(ц) Ентитет Ц врши хеџинг једног дела својих будућих набавки авионског горива на основу предвиђене потрошње до 24 месеца пре испоруке и током времена повећава износ који је предмет хеџинга. Ентитет Ц врши хеџинг ове изложености користећи различите врсте уговора у зависности од временског периода хеџинг, што утиче на тржишну ликвидност деривата. За дуже

временске периоде (12–24 месеца) ентитет Ц користи уговоре о снабдевању сировом нафтом зато што су они довољно ликвидни. За временске периоде до 6 месеци, ентитет Ц користи уговоре о снабдевању авионским горивом. Анализа коју је спровео ентитет Ц у погледу тржишне структуре за нафту у нафтне деривате, и његова процена релевантних чињеница и околности гласи овако:

(i) Ентитет Ц ради у географском подручју у којем је Брент референтна вредност за сирову нафту. Сирова нафта је референтна вредност за сировине која утиче на цену различитих нафтних производа као њихов основни инпут. Лож уље је референтна вредност за нафтне деривате, која се користи као нешто општија референца за цене нафтних производа. То се такође рефлектује у типовима деривата финансијских инструмената за тржишта нафте и нафтних производа у окружењу у којем ентитет Ц послује, као што су:

– референтни фјучерс уговор за сирову нафту, који се односи на Брент сирову нафту;

– референтни фјучерс уговор за лож уље, који се користи као ценовна референца за деривате – на пример, опсег деривата за авионско гориво покрива разлику у цени између авионског горива и те референтне вредности за лож уље; и

– дериват референтне вредности за релативни однос цене лож уља у односу на цену сирове нафте („crack spread”), или марже за рафинисање, која је индексирана за Брент сирову нафту.

(ii) одређивање цене за рафинисане нафтне производе не зависи од тога која сирова нафта се прерађује у којој рафинерији зато што су поменути нафтни производи (као што је лож уље или авионско гориво) стандардизовани производи.

Због тога, ентитет Ц је закључио да његов ризик цене за набавку авионског горива укључује компоненту ризика цене сирове нафте која се заснива на Брент сировој нафти и компоненти ризика цене лож уља, упркос томе што сирова нафта и лож уље нису наведени ни у једном уговорном споразуму. Ентитет Ц је закључио да ове две компоненте ризика могу засебно да се идентификују и да могу поуздано да се одмере и поред тога што нису наведене у уговору. Као последица тога, Ентитет Ц може да означи односе хеџинга за предвиђене набавке авионског горива на бази компоненте ризика (за сирову нафту и лож уље). Ова анализа такође значи да ако би, на пример, ентитет Ц користио деривате сирове нафте на бази сирове нафте компаније West Texas Intermediate (WTI), промене у релативном односу цене између Брент сирове нафте и WTI сирове нафте, последица би била неефективност хеџинга;

(д) Ентитет Д држи дужнички инструмент са фиксном стопом. Овај инструмент се издаје у окружењу тржишта у коме се велики број сличних

дужничких инструмената пореди према разлици са стопом која служи као референтна вредност (на пример, LIBOR) и инструменти са варијабилном стопом у том окружењу се обично индексирају на ту стопу која служи као референтна вредност. Свопови за каматне стопе се често користе за управљање ризиком каматне стопе на бази те стопе која служи као референтна вредност, без обзира на разлику између дужничких инструмената и те стопе која служи као референтна вредност. Цена дужничких инструмената са фиксном стопом директно варира као одговор на промене стопе која се узима као референтна вредност. Ентитет Д је закључио да је стопа која се узима као референтна вредност компонента која може засебно да се идентификује и поуздано одмери. У складу са тим ентитет Д може да означи однос хеџинга за дужнички инструмент са фиксном стопом на основу компоненте ризика за референтни ризик каматне стопе.

Б6.3.11 Када се компонента ризика означава као ставка хеџинга, примењују се захтеви рачуноводства хеџинга за ту компоненту ризика на исти начин као што се примењују на друге ставке хеџинга које нису компоненте ризика. На пример, примењују се квалификујући критеријуми, укључујући и захтев да однос хеџинга мора да задовољи захтеве у погледу ефективности хеџинга, и да свака неефективност хеџинга мора да се одмери и призна.

Б6.3.12 Ентитет такође може да означи само промене у токовима готовине или фер вредности ставке хеџинга које су изнад или испод одређене цене или друге променљиве (једнострани ризик). Сопствена вредност купљене опције инструмента хеџинга (претпостављајући да има исте основне услове као и означени ризик), али не и вредност посматрана у временском периоду, одражава једнострани ризик ставке хеџинга. На пример, ентитет може да означи променљивост исхода будућих токова готовине који настају као резултат повећања цене предвиђених набавки некретнина. У таквој ситуацији, само су означени 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.

Б6.3.13 Оспорива је претпоставка да осим у случају да је ризик инфлације наведен у уговору, он не може засебно да се идентификује и поуздано одмери, те стога не може да се означи као компонента ризика финансијског инструмента. Међутим, у ограниченим случајевима, могуће је идентификовати компоненту ризика за ризик инфлације која може засебно да се идентификује и поуздано одмери услед одређених околности у инфлаторном окружењу и релевантном тржишту дужничких инструмената.

Б6.3.14 На пример, ентитет емитује дужнички инструмент у окружењу у ком за инфлацију везане обвезнице имају обим и рочну структуру реалних каматних стопа државних нула–купона. То значи да за валуту на коју се односи, инфлација представља релевантан фактор који се засебно разматра

на тржиштима дужничких инструмената. У таквим околностима, компонента ризика која се односи на инфлацију може да се одреди дисконтовањем токова готовине дужничког инструмента који је предмет хеџинга уз примену рочне структуре реалних каматних стопа државних нула-купона (то јест, на начин сличан као када може да се одреди каматна стопа ослобођена ризика (номинална)). Насупрот томе, у великом броју случајева, компонента ризика која се односи на инфлацију не може засебно да се идентификује и поуздано одмери. На пример, ентитет емитује само дуг по основу номиналне каматне стопе за окружење у ком постоји тржиште за инфлацију везаних обвезница које нису довољно ликвидне да дозволе израду рочне структуре реалних каматних стопа нула–купона. У том случају анализа структуре тржишта и чињеница и околности не подржава закључак ентитета да је инфлација релевантан фактор који се засебно разматра од стране тржишта дужничких инструмената. Из тог разлога, ентитет не може да превазиђе дискутабилну претпоставку да ризик инфлације који није спецификован у уговору не може засебно да се идентификује и поуздано одмери. Као последица тога, компонента ризика која се односи на инфлацију не би могла да се означи као ставка хеџинга. Ово се примењује на било који инструмент хеџинга који се односи на инфлацију, а који је ентитет активирао. Конкретно, ентитет не може једноставно да урачуна услове и захтеве стварног инструмента хеџинга који се односи на инфлацију тако што ће пројектовати своје услове и захтеве на дуговање са номиналном каматном стопом.

Б6.3.15 Уговором спецификована компонента ризика која се односи на инфлацију за токове готовине признате за инфлацију везане обвезнице (под претпоставком да не постоји захтев да се уграђени деривати засебно рачуноводствено обухватају), може да се засебно идентификује и поуздано одмери, све док на остале токове готовине тог инструмента не утиче компонента ризика која се односи на инфлацију.

Компоненте номиналног износа

Б6.3.16 Постоје две врсте компоненти номиналних износа које могу да се означе као ставке хеџинга у односу хеџинга: компонента која је сразмеран део комплетне ставке или слојна компонента. Врста компоненте мења рачуноводствени исход. Ентитет означава компоненту за рачуноводствене сврхе доследно циљевима управљања ризиком.

Б6.3.17 Пример компоненте која је сразмеран део комплетне ставке је 50 процената уговором одређених токова готовине неког зајма.

Б6.3.18 Слојна компонента може да се одреди из дефинисане али отворене популације, или из дефинисаног номиналног износа. Примери за то су:

(а) део износа монетарне трансакције, на пример, следећи токови готовине од FC10 који су резултат продаје деноминовану и страној валути (FC) после првих FC20 у марту 201X;[4]

(б) део физичке количине, на пример, доњи слој, који износи 5 милиона кубних метара земног гаса похрањеног на локацији XYZ;

(ц) део физичке или друге количине трансакције, на пример, првих 100 барела купљене нафте у јуну 201X, или првих 100 MWh продате електричне енергије у јуну 201X; или

(д) један слој номиналног износа ставке хеџинга, на пример, последњих н.ј.80 милиона од н.ј.100 милиона утврђене обавезе, при чему доњи слој износи 20 милиона новчаних јединица од обвезнице од н.ј.100 милиона са фиксном каматном стопом, или горњи слој у износу од н.ј.30 милиона од укупног износа дуговања од 100 милиона са фиксном каматном стопом које може да се плати унапред по фер вредности (дефинисани номинални износ је н.ј. 100 милиона).

Б6.3.19 Ако се слојна компонента означи у хеџингу фер вредности, ентитет то треба да спецификује из дефинисаног номиналног износа. У циљу постизања усклађености са захтевима за квалификацију хеџинга фер вредности, ентитет треба поново да одмерава ставке хеџинга за промене фер вредност (то јест да поново одмерава ставке

_____

4 У овом стандарду новчани износи су деноминовани у новчаним јединицама (н.ј.) и страним новчаним јединицама (FC)

хеџинга за промене фер вредности које могу да се припишу ризику који је предмет хеџинга). Корекције хеџинга фер вредности треба да се признају у билансу успеха најкасније када престане признавање ставки. Због тога је потребно да се прати ставка на коју се односи корекција хеџинга фер вредности. За слојну компоненту хеџинга фер вредности, то захтева од ентитета да прати номинални износ из ког је дефинисана. На пример, у параграфу Б6.3.18 (д), укупан дефинисан номинални износ од н.ј. 100 милиона мора да се прати како би могао да се прати доњи слој од н.ј. 20 милиона или горњи слој од н.ј. 30 милиона.

Б6.3.20 Слојна компонента која укључује опцију плаћања унапред не испуњава услове да буде означена као ставка хеџинга у хеџингу фер вредности ако на фер вредност опције плаћања унапред утичу промене ризика који је предмет хеџинга, осим у случају када означени слој укључује ефекте повезане опције плаћања унапред када се одређује промена фер вредности ставке хеџинга.

Однос између компоненти и укупних токова готовине неке ставке

Б6.3.21 Ако је компонента токова готовине за неку финансијску или нефинансијску ставку означена као ставка хеџинга, та компонента мора бити мања од или једнака укупним токовима готовине за целу ту ставку. Међутим, сви токови готовине целе те ставке могу да се означе као ставке хеџинга и да се хеџинг врши за само један конкретан ризик (на пример,

само за оне промене које се могу приписати променама LIBOR-а или референтне цене робе).

Б6.3.22 На пример, у случају финансијске обавезе чија је ефективна каматна стопа нижа од LIBOR-а, ентитет не може да означи:

(а) компоненту обавезе која је једнака каматној стопи LIBOR-а (плус износ главнице у случају хеџинга фер вредности); и

(б) негативну резидуалну компоненту.

Б6.3.23 Међутим, у случају финансијске обавезе са фиксном каматном стопом чија је ефективна каматна стопа (на пример) 100 основних поена испод LIBOR-а, ентитет може да означи као ставку хеџинга читаву обавезу (то јест главницу плус камату по LIBOR-у минус 100 основних поена) која се може приписати променама у LIBOR-у. Ако је финансијски инструмент са фиксном стопом подвргнут хеџингу неко време после свог настанка и ако су се у међувремену промениле каматне стопе, ентитет може да означи 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 означио ставку хеџинга. На пример, претпоставимо да ентитет ствара финансијско средство са фиксном стопом од н.ј. 100 које има ефективну каматну стопу од 6 процената у време када је LIBOR 4 процента. 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 означио 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 означи 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).

Б6.3.24 Ако је каматна стопа на финансијску обавезу са променљивом стопом (на пример) тромесечни LIBOR минус 20 базних поена (при чему је доња граница нула базних поена), ентитет може да означи као ставку хеџинга промену у токовима готовине за ту целу обавезу (тромесечни LIBOR минус 20 базних поена – укључујући доњу границу) која може да се припише променама LIBOR-а). Стога, докле год крива предвиђања тромесечног LIBOR-а за преостали период те обавезе не пада испод 20 базних поена, ставка хеџинга има исту варијабилност токова готовине као обавеза са каматном стопом у износу тромесечног LIBOR-а са разликом која је једнака нули или позитивна. Међутим, ако крива предвиђања тромесечног LIBOR-а за преостали период те обавезе (или за један њен део) падне испод 20 базних поена, ставка хеџинга има нижу варијабилност токова готовине него обавеза са каматном стопом у износу тромесечног LIBOR-а са разликом која је једнака нули или позитивна.

Б6.3.25 Сличан пример нефинансијске ставке је специфична врста сирове нафте са посебног налазишта чија се цена одређује на основу цене релевантне референтне цене сирове нафте. Ако ентитет продаје ту сирову нафту на основу уговора користећи уговором одређену формулу за израчунавање цене по којој је цена за барел једнака референтној цени сирове нафте минус н.ј. 10 и доњом границом н.ј. 15, ентитет може да одреди као ставку хеџинга целу варијабилност токова готовине по основу купопродајног уговора која се приписује променама референтне цене сирове нафте. Међутим, ентитет не може да означи компоненту која је једнака пуној промени референтне цене сирове нафте. Стога, све док форвард цена (за сваку испоруку) не падне испод н.ј. 25, ставка хеџинга има исту варијабилност новчаних токова као референтна цена сирове нафте (или са позитивном разликом). Међутим, ако форвард цена за било коју испоруку падне испод н.ј. 25, ставка хеџинга има мању варијабилност новчаних токова од продаје сирове нафте по референтној цени сирове нафте (или са позитивном разликом).

Критеријуми квалификовања за рачуноводство хеџинга
(одељак 6.4)

Ефективност хеџинга

Б6.4.1 Ефективност хеџинга је степен до кога се промене фер вредности или токова готовине ставке хеџинга које се могу приписати ризику хеџинга компензују са променама фер вредности или токовима готовине инструмента хеџинга (на пример, када је ставка хеџинга компонента ризика, релевантна промена фер вредности или токова готовине неке ставке јесте промена која може да се припише ризику који је предмет хеџинга). Неефективност хеџинга је степен до кога су промене фер вредности или токова готовине инструмента хеџинга веће или мање од промена ставке хеџинга.

Б6.4.2 Приликом означавања односа хеџинга и на континуираној основи, ентитет треба да анализира узроке неефективности хеџинга за које се очекује да утичу на однос хеџинга током његовог трајања. Ова анализа (укључујући сва ажурирања у складу са параграфом Б6.5.21, која проистичу из ребаланса односа хеџинга) је основа за процену ентитета која се односи на испуњавање захтева у погледу ефективности хеџинга.

Б6.4.3 Да би се избегла сумња, ефекти замене друге уговорне стране клириншком уговорном страном и повезаних промена које су описане у параграфу 6.5.6 треба да се рефлектују у одмеравању инструмента хеџинга, а према томе и у процени ефективности хеџинга и одмеравања ефективности хеџинга.

Економски однос између ставке хеџинга и инструмента хеџинга

Б6.4.4 Захтев да постоји економски однос значи да инструмент хеџинга и ставка хеџинга имају вредности које се обично крећу у супротном смеру због истог ризика, који је предмет хеџинга. Стога, мора да се очекује да ће

вредност инструмента хеџинга и вредност ставке хеџинга систематски да се мењају услед кретања исте основе или основа које су економски повезане на такав начин да реагују на сличан начин на ризик који је предмет хеџинга (на пример, сирова нафта компанија Брент и WTI).

Б6.4.5 Ако основе нису исте али су економски сродне, може доћи до ситуације у којој се вредности инструмента хеџинга и ставке хеџинга крећу у истом смеру, на пример, зато што се мења разлика у цени између двеју сродних основа док се саме основе не крећу значајно. То је и даље доследно економском односу између инструмента хеџинга и ставке хеџинга ако се очекује да ће вредности инструмента хеџинга и ставке хеџинга да се типично крећу у супротном смеру када се основе померају.

Б6.4.6 Процена да ли постоји економски однос садржи анализу могућег понашања односа хеџинга током његовог трајања да би се одредило да ли се може очекивати да се испуни циљ управљања ризиком. Само постојање статистичке корелације између две варијабле не значи, само по себи, да може да се закључи да постоји економски однос.

Ефекат кредитног ризика

Б6.4.7 Пошто је рачуноводствени модел хеџинга заснован на начелном ставу о пребијању између добитака и губитака на инструмент хеџинга и ставку хеџинга, ефективност хеџинга се одређује на само преко економског односа између ових ставки (т.ј. промена у њиховим основама), већ и преко ефекта кредитног ризика на вредност инструмента хеџинга и ставке хеџинга. Ефекат кредитног ризика значи да чак и када постоји економски однос између инструмента хеџинга и ставке хеџинга, степен пребијања може да постане несталан. То може да буде последица промене кредитног ризика за инструмент хеџинга или ставке хеџинга која је толика да кредитни ризик доминира над променама вредности које су последица економског односа (т.ј. ефекат промена у основама). Степен величине који доводи до доминантности јесте онај који би довео до губитка (или добитка) од кредитног ризика који поништава ефекте промена у основама на вредност инструмента хеџинга или ставке хеџинг, чак и ако су те промене значајне. Насупрот томе, ако током одређеног периода дође то малих промена у основама, чињеница да чак и мале промене вредности инструмента хеџинга или ставке хеџинг ако су у вези са кредитним ризиком могу да утичу на вредност више него основе, за последицу нема доминантност.

Б6.4.8 Пример кредитног ризика који доминира у односу хеџинга је када ентитет врши хеџинг изложености ризику цене робе помоћу деривата који нема колатерал. Ако уговорна страна за тај дериват доживи значајно погоршање кредитног рејтинга, ефекат промена на кредитни рејтинг уговорне стране може да поништи ефекат промена цене робе на фер вредност инструмента хеџинга, док промене вредности ставке хеџинга значајно зависе од промена цене робе.

Коефицијент хеџинга

Б6.4.9 У складу са захтевима ефективности хеџинга, коефицијент хеџинга за однос хеџинга мора бити исти као коефицијент који произилази из количине ставке хеџинга за коју ентитет заправо врши хеџинг и количине инструмента хеџинга који ентитет заправо користи за хеџинг те количине ставке хеџинга. У складу са тим, ако ентитет штити хеџингом мање од 100 процената изложености неке ставке, као што је 85 процената, он ће означити ставку хеџинга као 85 процената изложености и одмераваће неефективност на основу промене тих означених 85 процената изложености. Слично томе, ако, на пример, ентитет штити хеџингом изложеност користећи номинални износ од 40 јединица неког финансијског инструмента, треба да означи однос хеџинга користећи коефицијент хеџинга који је исти као однос заснован на тој количини од 40 јединица (то јест, ентитет не сме да користи коефицијент хеџинга заснован на већој количини јединица које може да има укупно, или на мањем броју јединица), и количини од ставке хеџинга коју штити хеџингом са тих 40 јединица.

Б6.4.10 Међутим, означавање односа хеџинга на основу истог коефицијента хеџинга као што је онај који се добија од количине ставке хеџинг и инструмента хеџинга који ентитет заправо користи не мора да одражава неравнотежу између пондера ставке хеџинга и инструмента хеџинга који би са своје стране узроковали неефективност хеџинга (без обзира на то да ли је призната или није) која може да доведе до рачуноводственог исхода који не би био у складу са циљем рачуноводства хеџинга. Стога, у циљу означавања односа хеџинга, ентитет мора да коригује коефицијент хеџинга који настаје на основу количина ставке хеџинга и инструмента хеџинга који ентитет заправо користи ако је циљ да се избегне та неравнотежа.

Б6.4.11 Примери релевантних разматрања приликом процењивања да ли је рачуноводствени исход недоследан циљу рачуноводства хеџинга су:

(а) да ли је одређен жељени коефицијент хеџинга да би се избегло признавање неефективности за хеџинге токова готовине, или за постизање корекција хеџинга фер вредности за више ставки хеџинга у циљу повећања употребе рачуноводства фер вредности, али без пребијања промена фер вредности инструмента хеџинга; и

(б) ако постоји комерцијални разлог за конкретна пондерисања ставке хеџинга и инструмента хеџинга, упркос томе што је последица тога неефективност хеџинга. На пример, ентитет закључује и означава количину инструмента хеџинга која није иста као количина која је одређена као најбоља за хеџинг ставке хеџинга зато што стандардна количина инструмента хеџинга не дозвољава да се закључи та потпуно иста количина инструмента хеџинга („питање величине робе”). Пример за то је ентитет који врши хеџинг набавке кафе у количини од 100 тона, путем стандардног фјучерс уговора за кафу који укључује количину од 37,500 фунти. Ентитет би могао да користи само пет или шест уговора (еквивалентно за 85,

односно 102,1 тону) за хеџинг набавке количине од 100 тона. У том случају, ентитет означава однос хеџинга примењујући коефицијент хеџинга који је резултат броја фјучерс уговора за кафу које ентитет заправо користи, зато што неефективност хеџинга до које долази услед неподударања у пондерима ставке хеџинга и инструмента хеџинга не би за резултат дала рачуноводствени исход који није доследан циљу рачуноводства хеџинга.

Учесталост процењивања да ли су испуњени захтеви у погледу ефективности хеџинга

Б6.4.12 Ентитет треба да процени на почетку односа хеџинга, и на континуираној основи, да ли однос хеџинга испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга. Као минимум, ентитет треба да врши континуиране процене на сваки извештајни датум или после сваке промене која утиче на околности у вези са захтевима у погледу ефективности хеџинга, шта буде пре. Процене се односе на очекивања од ефективности хеџинга и услед тога су оријентисане према будућности.

Методе процењивања да ли су испуњени захтеви у погледу ефективности хеџинга

Б6.4.13 Овај стандард не обрађује метод који се користи за процењивање да ли однос хеџинга испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга. Међутим, ентитет треба да користи метод који хвата релевантне карактеристике односа хеџинга укључујући изворе неефективности хеџинга. У зависности од тих фактора, метод може да буде квалитативна или квантитативна процена.

Б6.4.14 На пример, када се пресудни услови (као што номинални износ, доспеће и основе) инструмента хеџинга и ставке хеџинга подударају или су веома блиски, може бити могуће да ентитет закључи на основу квалитативне процене тих пресудних услова да инструмент хеџинга и ставка хеџинга имају вредности које се у начелу крећу у супротном смеру због истог ризика и да стога постоји економска веза између ставке хеџинга и инструмента хеџинга (видети параграфе Б6.4.4–Б6.4.6).

Б6.4.15 Чињеница да је дериват по тржишној цени или изнад ње, када је означен као инструмент хеџинга, не значи само по себи да је квалитативна процена неприкладна. Зависиће од околности да ли ће неефективност хеџинга која проистиче из те чињенице бити толиког обима да га квалитативна процена не би адекватно обухватила.

Б6.4.16 Насупрот томе, ако пресудни услови инструмента хеџинга и ставке хеџинга нису усклађени, постоји повећан ниво несигурности у вези са обимом пребијања. Стога би било теже предвидети ефективност хеџинга током трајања односа хеџинга. У таквој ситуацији ентитет би могао само да закључи на основу квантитативне процене да постоји економски однос између ставке хеџинга и инструмента хеџинга (видети параграфе Б6.4.4–Б6.4.6). У неким ситуацијама може бити неопходна квантитативна процена

да се утврди да ли коефицијент хеџинга који је коришћен за означавање односа хеџинга испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга (видети параграфе Б6.4.9–Б6.4.11). Ентитет може да користи исте или различите методе за ове две различите намене.

Б6.4.17 Ако дође до промена у околностима које утичу на ефективност хеџинга, ентитет ће можда морати да промени метод процењивања да ли однос хеџинга испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга како би се обезбедило да су и даље обухваћене релевантне карактеристике односа хеџинга, укључујући изворе неефективности хеџинга.

Б6.4.18 Ентитетово управљање ризиком је главни извор информација за извођење процене да ли однос хеџинга испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга. То значи да информације руководства (или анализе) које се користе за сврхе одлучивања могу да се користе као основа за процену да ли однос хеџинга испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга.

Б6.4.19 Документација ентитета која се односи на хеџинг укључује и то како ће се процењивати захтеви у погледу ефективности хеџинга, укључујући и метод или методе које се користе. Документација о односу хеџинга треба да се ажурира за све промене у вези са методама (видети параграф Б6.4.17).

Рачуноводствено обухватање односа хеџинга који се квалификују (одељак 6.5)

Б6.5.1 Пример хеџинга фер вредности је хеџинг изложености променама фер вредности дужничког инструмента са фиксном стопом као резултат промена каматних стопа. Такав хеџинг би могао да закључи емитент или ималац.

Б6.5.2 Сврха хеџинга токова готовине је да одложи добитак или губитак по основу инструмента хеџинга за период или периоде у којима хеџингом заштићени очекивани будући токови готовине утичу на добитак или губитак. Пример хеџинга токова готовине је коришћење свопа да се промени дуг са флуктуирајућом стопом (без обзира на то да ли се одмерава по амортизованој набавној вредности или фер вредности) у дуг са фиксном стопом (то јест хеџинг будуће трансакције у којој су будући токови готовине који се штите хеџингом будуће исплате камате). Супротно томе, предвиђена куповина инструмента капитала који, када се једном прибави, биће рачуноводствено обухваћен по фер вредности кроз биланс успеха, представља пример ставке која не може бити ставка хеџинга у хеџингу токова готовине, јер сваки добитак или губитак по основу инструмента који ће бити одложен, не може да се адекватно рекласификује на добитак или губитак у периоду у којем би се постигло пребијање. Из истог разлога, предвиђена куповина инструмента капитала који ће, након што је стечен, бити рачуноводствено обухваћен по фер вредности са променама у фер вредности презентованим у извештају о осталом укупном резултату, такође не може да буде стандард хеџинга у хеџингу токова готовине.

Б6.5.3 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 6.5.4 хеџинг девизног ризика утврђене обавезе би могао алтернативно да се рачуноводствено обухвата и као хеџинг токова готовине.

Одмеравање неефективности хеџинга

Б6.5.4 При одмеравању неефективности хеџинга, ентитет треба да размотри временску вредност новца. У складу са тим, ентитет одређује вредност ставке хеџинга на основу садашње вредности, а самим тим промене у вредности ставке хеџинга такође укључују ефекат временске вредности новца.

Б6.5.5 Да би се израчунала промена вредности ставке хеџинга у сврху одмеравања неефективности хеџинга, ентитет може да користи дериват који ће имати услове који се подударају са пресудним условима ставке хеџинга (ово се обично назива „хипотетички дериватни метод”), и, на пример за хеџинг предвиђене трансакције, калибрација би се извршила уз помоћ нивоа цене (или стопе) заштићене хеџингом. На пример, ако се хеџинг врши за двострани ризик на постојећем нивоу тржишта, хипотетички дериват ће представљати хипотетички форвард уговор који је калибрисан на вредности нула у време означавања односа хеџинга. Ако је хеџинг вршен за, на пример, једнострани ризик, хипотетички дериват би представљао стварну вредност хипотетичке опције која је у тренутку означавања односа хеџинга на нивоу тржишне цене ако је ниво цене хеџинга на тренутном тржишном нивоу, или изнад тржишне цене ако је ниво цене хеџинга изнад (или, за хеџинг куповине и чувања акција ради продаје („long position”)) тренутног нивоа на тржишту. Коришћење хипотетичког деривата је један од могућих начина израчунавања промена вредности ставке хеџинга. Хипотетички дериват представља копију ставке хеџинга тако да се за резултат добија исти исход као када би промена вредности била одређена другачијим приступом. Према томе, „хипотетички дериват” није метода сама по себи, већ математичко средство које може да се искористи само за израчунавање вредности ставке хеџинга. Сходно томе, „хипотетички дериват” не може да се користи за укључивање функција у вредност ставке хеџинга које постоје само у инструменту хеџинга (али не и у ставци хеџинга). Пример за ово је дуговање деноминовано у страној валути (без обзира на то да ли је у питању дуговање са фиксном стопом или променљивом стопом). Када се користи хипотетички дериват за израчунавање вредности таквог дуговања или садашње вредности кумулативних промена у новчаним токовима, хипотетички дериват не може једноставно да припише накнаду за размену различитих валута, иако стварни деривати под којима се размењују различите валуте могу садржати такву накнаду (на пример, унакрсни девизни своп).

Б6.5.6 Промена вредности ставке хеџинга одређена помоћу хипотетичког деривата такође може да се користи за процењивање да ли однос хеџинга испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга.

Ребаланс односа хеџинга и промене коефицијента хеџинга

Б6.5.7 Ребаланс се односи на корекције означених вредности ставке хеџинга или инструмента хеџинга у већ постојећем односу хеџинга за сврхе одржавања коефицијента хеџинга који је усклађен са захтевима у погледу ефективности хеџинга. Промене означених вредности ставке хеџинга или инструмента хеџинга за друге сврхе не представљају ребалансирање за сврхе овог стандарда.

Б6.5.8 Ребалансирање се рачуноводствено обухвата као наставак односа хеџинга у складу са параграфима Б6.5.9–Б6.5.21. Приликом ребаланса, неефективност хеџинга у односу хеџинга се одређује и признаје непосредно пре корекције односа хеџинга.

Б6.5.9 Прилагођавање коефицијента хеџинга омогућава ентитету да реагује на промене у односу између инструмента хеџинга и ставке хеџинга које произилазе из њихових основа или варијабли ризика. На пример, однос хеџинга у коме инструмент хеџинга и ставка хеџинга имају различите али повезане основе, мења се сразмерно променама у односу између тих двеју основа (на пример, различити, али повезани референтни индекси, цене или стопе). Стога, ребаланс омогућава наставак односа хеџинга у ситуацијама у којима се однос између инструмента хеџинга и ставке хеџинга промени на такав начин да то може да се компензује подешавањем коефицијента хеџинга.

Б6.5.10 На пример, ентитет врши хеџинг за изложеност страној валути А користећи дериват који се односи на страну валуту Б, а страна валута А и страна валута Б су везане валуте (то јест, њихов курс се одржава у одређеном распону или га одређује централна банка или неко друго надлежно тело). Ако се курс између стране валуте А и стране валуте Б промени (то јест, уведе се нови распон или стопа), ребалансирањем односа хеџинга да би се узео у обзир нови курс и обезбедило би се да однос хеџинга настави да испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга за коефицијент хеџинга у новим околностима. Насупрот томе, уколико девизни дериват престане да испуњава своје захтеве, промена коефицијента хеџинга неће моћи да обезбеди да однос хеџинга настави да испуњава захтеве у погледу ефективности хеџинга. То значи да ребалансирање не обезбеђује наставак односа хеџинга у ситуацијама у којима се однос између инструмента хеџинга и ставке хеџинга мења на такав начин да промена не може да се компензује прилагођавањем коефицијента хеџинга.

Б6.5.11 Не представља свака промена обима пребијања између промена фер вредности инструмента хеџинга и фер вредности или токова готовине ставке хеџинга, промену односа између инструмента хеџинга и ставке хеџинга.

Ентитет анализира изворе неефективности хеџинга за које очекује да утичу на однос хеџинга током његовог трајања и процењује да ли су промене у обиму пребијања:

(а) флуктуације око коефицијента хеџинга, који остаје валидан (то јест, наставља да адекватно одсликава однос између инструмента хеџинга и ставке хеџинга); или

(б) показатељ да коефицијент хеџинга више не одражава адекватно однос између инструмента хеџинга и ставке хеџинга.

Ентитет изводи ову процену примењујући захтев у погледу ефективности хеџинга за коефицијент хеџинга, то јест, да би се уверио да однос хеџинга не одражава неравнотежу између пондера ставке хеџинга и инструмента хеџинга која би довела до неефективности хеџинга (без обзира на то да ли је призната или није) која би могла за резултат да има рачуноводствени исход који не би био доследан циљу рачуноводства хеџинга. Стога, ова процена захтева просуђивање.

Б6.5.12 Флуктуације око сталног коефицијента хеџинга (па, према томе, и повезана неефективност хеџинга) не могу да се смање прилагођавањима коефицијента хеџинга као одговор на сваки конкретан исход. Због тога, у таквим околностима, промена у обиму пребијања представља питање одмеравања и признавања неефективности хеџинга, али не захтева ребалансирање.

Б6.5.13 Насупрот томе, ако промене у обиму пребијања указују на то да је флуктуација око коефицијента хеџинга који се разликује од коефицијента хеџинга који се тренутно користи за тај однос хеџинга, или да постоји тренд који води од тог коефицијента хеџинга, неефективност хеџинга може да се смањи прилагођавањем коефицијента хеџинга, док би задржавање коефицијента хеџинга повећало неефективност хеџинга. Стога, у таквим околностима, ентитет мора да процени да ли однос хеџинга одражава неравнотежу између пондера ставке хеџинга и инструмента хеџинга која би довела до неефективности хеџинга (без обзира на то да ли је призната или није) која би могла за резултат да има рачуноводствени исход који не би био доследан циљу рачуноводства хеџинга. Ако је коефицијент хеџинга коригован, то такође утиче на одмеравање и признавање неефективности зато што, приликом ребалансирања, мора да се врши одређивање и признавање неефективности хеџинга у односу хеџинга непосредно пре кориговања односа хеџинга у складу са параграфом Б6.5.8.

Б6.5.14 Ребалансирање значи да, за сврхе рачуноводства хеџинга, по настанку односа хеџинга, ентитет коригује количине инструмента хеџинга или ставке хеџинга као одговор на промене околности које утичу на коефицијент хеџинга тог односа хеџинга. У типичном случају, то кориговање треба да одражава прилагођавања количина инструмента хеџинга и ставке хеџинга које заправо користи. Међутим, ентитет мора да коригује

коефицијент хеџинга који настаје од количина инструмента хеџинга и ставке хеџинга које заправо користи ако:

(а) коефицијент хеџинга који настаје као последица промена количина инструмента хеџинга или ставке хеџинга које заправо користи, одражава неравнотежу која ће узроковати неефективност хеџинга која би могла да за резултат има рачуноводствени исход који не би био доследан циљу рачуноводства хеџинга; или

(б) ентитет задржава количине инструмента хеџинга и ставке хеџинга које заправо користи, што за резултат даје коефицијент хеџинга који ће, у новим околностима одражавати неравнотежу која ће узроковати неефективност хеџинга која би могла да за резултат има рачуноводствени исход који не би био доследан циљу рачуноводства хеџинга (то јест, ентитет не сме да створи неравнотежу тиме што неће кориговати коефицијент хеџинга).

Б6.5.15 Ребалансирање се не примењује ако се променио циљ управљања ризиком за однос хеџинга. Уместо тога, рачуноводство хеџинга за тај однос хеџинга треба да се прекине (упркос томе што ентитет може да означи нови однос хеџинга који обухвата инструмент хеџинга или ставку хеџинга претходног односа хеџинга као што је описано у параграфу Б6.5.28).

Б6.5.16 Ако је извршено ребалансирање односа хеџинга, прилагођавање коефицијента хеџинга може да се изведе на различите начине:

(а) пондерисање ставке хеџинга може да се повећа (чиме се у исто време смањује пондерисање инструмента хеџинга) тако што се:

(i) повећа обим (количина) ставке хеџинга; или

(ii) смањи обим (количина) инструмента хеџинга.

(б) пондерисање инструмента хеџинга може да се повећа (чиме се у исто време смањује пондерисање ставке хеџинга) тако што се:

(i) повећа обим (количина) инструмента хеџинга; или

(ii) смањи обим (количина) ставке хеџинга.

Промене у обиму односе се на количине које су део односа хеџинга. Према томе, смањење обима не значи нужно да ставке или трансакције више не постоје, или се не очекује да ће до њих поново доћи, већ да оне нису део односа хеџинга. На пример, смањење обима инструмента хеџинга може да доведе до тога да ентитет задржи дериват, али само један његов део може да остане инструмент хеџинга датог односа хеџинга. То би могло да се деси ако ребалансирање може да се изведе само смањењем обима инструмента хеџинга, али ако ентитет задржи обим који више није потребан. У том случају, део деривата који није означен би се рачуноводствено обухватао по фер вредности кроз биланс успеха (осим у случају да је означен као инструмент хеџинга у неком другом односу хеџинга).

Б6.5.17 Прилагођавање коефицијента хеџинга повећањем обима ставке хеџинга не утиче на то како се одмеравају промене фер вредности инструмента хеџинга. Утицај такође не постоји ни на одмеравање промена вредности ставке хеџинга у вези са претходно означеним обимом (количином). Међутим, од датума ребалансирања, промене вредности ставке хеџинга такође укључују и промене вредности додатног обима (количине) ставке хеџинга. Ове промене се одмеравају почињући од датума ребалансирања и уз упућивање на тај датум уместо на датум на који је однос хеџинга означен. На пример, ако је ентитет извршио првобитни хеџинг количине од 100 тона робе по форвард цени од н.ј. 80 (форвард цена у тренутку настанка односа хеџинга) и додао количину од 10 тона приликом ребалансирања када је форвард цена била 90 н.ј., ставка хеџинга након ребалансирања састојала би се од два слоја: 100 тона са хеџингом на 80 н.ј. и 10 тона са хеџингом на 90 н.ј.

Б6.5.18 Прилагођавање коефицијента хеџинга смањењем обима (количине) инструмента хеџинга не утиче на то како се одмеравају промене вредности ставке хеџинга. Утицај такође не постоји ни на одмеравање промена фер вредности ставке хеџинга у вези са обимом (количином) који је и даље означен. Међутим, од датума ребалансирања, обим за који је инструмент хеџинга умањен више није део односа хеџинга. На пример, ако је ентитет извршио првобитни хеџинг ризика цене робе применом деривата количине од 100 тона као инструмент хеџинга и умањио ту количину за 10 тона ребалансирањем, номинални износ од 90 тона количине инструмента хеџинга би остао (видети параграф Б6.5.16 за последице количине деривата (то јест 10 тона) која више није део односа хеџинга).

Б6.5.19 Прилагођавање коефицијента хеџинга повећавањем обима инструмента хеџинга не утиче на то како се одмеравају промене вредности ставке хеџинга. Утицај такође не постоји ни на одмеравање промена фер вредности ставке хеџинга у вези са претходно означеним обимом (количином). Међутим, од датума ребалансирања, промене вредности ставке хеџинга такође укључују и промене вредности додатног обима (количине) ставке хеџинга. Ове промене се одмеравају почињући од датума ребалансирања и уз упућивање на тај датум уместо на датум на који је однос хеџинга означен. На пример, ако је ентитет извршио првобитни хеџинг ризика цене робе применом деривата количине од 100 тона као инструмента хеџинга и додао на ту количину од 10 тона ребалансирањем, инструмент хеџинга би након ребалансирања садржао укупну количину деривата од 110 тона. Промена у фер вредности инструмента хеџинга је укупна промена фер вредности деривата који чини укупну количину од 110 тона. Ови деривати могу (и вероватно ће) имати различите пресудне услове, као што су њихове стопе форварда, зато што су закључене у различитим тренуцима у времену (укључујући могућност означавања деривата у однос хеџинга након њиховог почетног признавања).

Б6.5.20 Прилагођавање коефицијента хеџинга смањењем обима (количине) ставке хеџинга не утиче на то како се одмеравају промене фер вредности инструмента хеџинга. Утицај такође не постоји ни на одмеравање промена вредности ставке хеџинга у вези са обимом (количином) који наставља да буде означен. Међутим, од датума ребалансирања, обим (количина) за који је ставка хеџинга умањена више није део односа хеџинга. На пример, ако је ентитет извршио првобитни хеџинг количине од 100 тона робе по форвард цени од 80 н.ј. и смањио ту количину за 10 тона приликом ребалансирања, ставка хеџинга након ребалансирања имала би 90 тона са хеџингом на н.ј. 10 тона ставке хеџинга које више нису део односа хеџинга би се рачуноводствено обухватиле у складу са захтевима у погледу престанка рачуноводства хеџинга (видети параграфе 6.5.6–6.5.7 и Б6.5.22–Б6.5.28).

Б6.5.21 Приликом ребалансирања односа хеџинга, ентитет треба да ажурира своју анализу извора неефективности хеџинга за које се очекује да утичу на однос хеџинга током његовог (преосталог) трајања (видети параграф Б6.4.2). Документација о односу хеџинга се ажурира по потреби.

Прекид рачуноводства хеџинга

Б6.5.22 Прекид рачуноводства хеџинга примењује се проспективно од датума када више нису испуњени критеријуми за квалификацију.

Б6.5.23 Ентитет не треба да престане са означавањем и самим тим прекине однос хеџинга који:

(а) и даље испуњава циљ управљања ризиком на бази којег је квалификован за рачуноводство хеџинга (то јест, ентитет се и даље труди да оствари тај циљ управљања ризиком); и

(б) наставља да испуњава све остале критеријуме за квалификацију (након узимања у обзир сва ребалансирања односа хеџинга, по потреби).

Б6.5.24 За сврхе овог стандарда, стратегија управљања ризиком ентитета разликује се од његових циљева управљања ризиком. Стратегија управљања ризиком се установљава на највишем нивоу на ком ентитет одређује како управља својим ризиком. Стратегија управљања ризиком обично идентификује ризике којима је ентитет изложен и одређује како одговара на њих. Стратегија управљања ризиком обично се успоставља на неко дуже време и може да укључује одређену флексибилност како би могло да се реагује на промене у околностима до којих долази док је та стратегија у примени (на пример, различите каматне стопе или нивои цена робе који за резултат имају различит обим хеџинга). То је обично наведено у једном општем документу који се каскадно преноси на остале делове ентитета кроз политике које садрже специфичније смернице. Насупрот томе, циљ управљања ризиком за однос хеџинга примењује се на ниво одређеног односа хеџинга. Односи се на то како је одређени инструмент хеџинга који је означен, коришћен за хеџинг одређене изложености која је означена као ставка хеџинга. Стога, стратегија управљања ризиком може да обухвати

више различитих односа хеџинга чији се циљеви управљања ризиком односе на управљање укупном стратегијом управљања ризиком. На пример:

(а) ентитет има стратегију управљања изложеношћу ризику по основу каматне стопе на финансирање дуговања којом се одређују опсези за цео ентитет за мешавину финансирања са варијабилном стопом и фиксном стопом. Стратегија је да се одржи између двадесет и четрдесет процената дуговања по фиксним стопама. Ентитет одлучује с времена на време како да спроводи ову стратегију (то јест, где да се позиционира у опсегу између двадесет и четрдесет процената за изложеност ризику по основу фиксне стопе) у зависности од нивоа каматних стопа. Ако су каматне стопе ниске, ентитет одређује каматну стопу за више дуговања него када су каматне стопе високе. Дуговање ентитета је 100 н.ј. које представља дуговање са варијабилном каматном стопом за које је 30 новчаних јединица свопом претворено у изложеност са фиксном каматном стопом. Ентитет користи ниске каматне стопе да емитује додатних 50 н.ј. дуговања ради финансирања кључне инвестиције, што ентитет чини емитовањем обвезнице са фиксном каматном стопом. Имајући у виду ниске каматне стопе, ентитет одлучује да постави изложеност ризику фиксне каматне стопе на 40 процената укупног дуга умањујући за 20 н.ј. износ за који је претходно вршио хеџинг изложености ризику варијабилне каматне стопе, добијајући тако изложеност ризику фиксне каматне стопе у износу од 60 н.ј. У овој ситуацији сама стратегија управљања ризиком остаје непромењена. Међутим, насупрот томе, спровођење стратегије од стране ентитета се променило, а то значи да је за изложеност ризику варијабилне каматне стопе у износу од 20 н.ј. који је раније заштићен хеџингом, промењен циљ управљања ризиком (то јест, на нивоу односа хеџинга). Као последица тога, у овој ситуацији, рачуноводство хеџинга мора да се прекине за изложеност ризику варијабилне каматне стопе у износу од 20 н.ј. који је раније заштићен хеџингом. То би могло да укључује и умањење своп позиције за номинални износ од 20 н.ј., али у зависности од околности, ентитет може да задржи тај обим свопа и да га, на пример, употреби за хеџинг друге изложености или може да га пренесе у део за трговање. Насупрот томе, ако је ентитет уместо тога део новог дуга са фиксном каматном стопом свопом пренео у изложеност ризику варијабилне каматне стопе, рачуноводство хеџинга ће морати да се настави за изложеност ризику варијабилне каматне стопе која је претходно заштићена хеџингом;

(б) неке изложености су последица позиција које се често мењају, на пример ризик каматне стопе или отворени портфељ дужничких инструмената. Додавање нових дужничких инструмената и престанак признавања дужничких инструмената континуирано мењају ту изложеност (то јест, разликује се од обичног копирања доспеле позиције). Ово је динамички процес у коме ни изложеност нити инструменти хеџинга који се користе за управљање изложеношћу не остају исти дуже времена. Као последица тога, ентитет са таквом изложеношћу често прилагођава

инструменте хеџинга који се користе за управљање ризиком како се мења изложеност. На пример, дужнички инструменти са преосталим роком доспећа од 24 месеца означавају се као ставка хеџинга за ризик каматне стопе за 24 месеца. Исти поступак се примењује за друге временске периоде или рокове доспећа. Након краћег временског периода, ентитет престаје да признаје све, неке или део претходно означених односа хеџинга за рокове доспећа, и означава нове односе хеџинга за рокове доспећа на основу њихове величине и инструмената хеџинга који постоје у том тренутку. Прекидање рачуноводства хеџинга у овој ситуацији показује да су ти односи хеџинга установљени на такав начин да ентитет посматра нови инструмент хеџинга и нову ставку хеџинга уместо инструмента хеџинга и ставке хеџинга који су означени раније. Стратегија управљања ризиком остаје иста, али не постоји циљ управљања ризиком који се наставља за те раније означене односе хеџинга, који као такви више не постоје. У таквој ситуацији, прекидање рачуноводства хеџинга примењује се у мери и којој је промењен циљ управљања ризиком. То зависи од ситуације у којој се налази ентитет и може, на пример, да утиче на све или само неке односе хеџинга за неки рок доспећа, или само за део односа хеџинга;

(ц) Ентитет има стратегију управљања ризиком у којој управља девизним ризиком за предвиђене продаје и настала потраживања. У оквиру те стратегије ентитет управља девизним ризиком као одређеним односом хеџинга до тренутка признавања потраживања. После тога, ентитет више не управља девизним ризиком на основу тог конкретног односа хеџинга. Уместо тога, заједно управља девизним ризиком потраживања, обавеза и деривата (који се не односе на предвиђене трансакције које се очекују) деноминоване у истој валути. За рачуноводствене сврхе, то функционише као „природни" хеџинг зато што се губици или добици од девизног ризика одмах признају у добитку или губитку. На основу тога, за рачуноводствене сврхе, ако је однос хеџинга означен за период до датума плаћања, мора да се прекине када се призна потраживање зато што се више не примењује циљ првобитног односа хеџинга. Девизним ризиком се сада управља у оквиру исте стратегије али на другачијој основи. Насупрот томе, уколико је ентитет имао другачији циљ управљања ризиком и управљао је ризиком као да је у питању један континуирани однос хеџинга спецификован за тај предвиђени износ продаје и резултујуће потраживање до датума измирења, рачуноводство хеџинга би се наставило до тог датума.

Б6.5.25 Прекид рачуноводства хеџинга може да утиче на:

(а) однос хеџинга у целини; или

(б) део односа хеџинга (што значи да се рачуноводство хеџинга наставља за преостали део трајања односа хеџинга).

Б6.5.26 Однос хеџинга у потпуности престаје да се признаје када, посматран у целини, престане да испуњава критеријуме за квалификацију. На пример:

(а) однос хеџинга више не испуњава циљ управљања ризиком на основу ког је квалификован за рачуноводство хеџинга (то јест, ентитет више не тежи да испуни тај циљ управљања ризиком);

(б) инструмент или инструменти хеџинга су продати или закључени (у односу на цео обим (количину) који је био део односа хеџинга); или

(ц) не постоји више економски однос између ставке хеџинга и инструмента хеџинга или ефекат кредитног ризика почиње да доминантно утиче на промене вредности који су резултат тог економског односа.

Б6.5.27 Део односа хеџинга престаје да се признаје (а рачуноводство хеџинга се наставља за преостали део) када само један део односа хеџинга престане да испуњава критеријуме за квалификацију. На пример:

(а) после ребалансирања односа хеџинга, коефицијент хеџинга може да се прилагоди на такав начин да један део обима (количине) ставке хеџинга више није део односа хеџинга (видети параграф Б6.5.20); стога, рачуноводство хеџинга се прекида само за ону количину ставке хеџинга која више није део односа хеџинга; или

(б) када више није врло вероватна појава једног дела обима (количине) ставке хеџинга који је предвиђена трансакција (или представља њен део), рачуноводство хеџинга се прекида само за онај део ставке хеџинга чија појава више није врло вероватна. Међутим, ако је ентитет у прошлости вршио означавања хеџинга предвиђених трансакција и накнадно одредио да се више не очекује појава предвиђених трансакција, способност ентитета да тачно предвиди предвиђене трансакције се доводи у питање приликом предвиђања сличних предвиђених трансакција. Ово утиче на процену да ли су сличне предвиђене трансакције врло вероватне (видети параграф 6.3.3) и на основу тога да ли су прихватљиве као ставке хеџинга.

Б6.5.28 Ентитет може да означи нови однос хеџинга који укључује инструмент хеџинга или ставку хеџинга претходног односа хеџинга за који је рачуноводство хеџинга (делом или у потпуности) прекинуто. На пример:

(а) долази до тако значајног кредитног погоршања за инструмент хеџинга да га ентитет мења новим инструментом хеџинга. То значи да оригинални однос хеџинга није успео да постигне циљ управљања ризиком и зато је прекинут у целини. Нови инструмент хеџинга је означен као хеџинг за исту изложеност која је претходно заштићена хеџингом и формира се нови однос хеџинга. Из тог разлога, промене фер вредности токова готовине ставке хеџинга се одмеравају почињући од датума ребалансирања и уз упућивање на тај датум уместо на датум на који је однос хеџинга означен.

(б) однос хеџинга се прекида пре истека његовог рока трајања. Инструмент хеџинга у том односу хеџинга може да се означи као инструмент хеџинга у другом односу хеџинга (на пример, када се на основу ребалансирања

прилагођава коефицијент хеџинга тако што се повећава обим инструмента хеџинга или када се означава потпуно нови однос хеџинга).

Рачуноводствено обухватање временске вредности опције

Б6.5.29 За опцију може да се сматра да је повезана са временским периодом зато што њена временска вредност представља трошак за пружање заштите имаоцу опције током неког временског периода. Међутим, релевантан аспект за сврху процене да ли су хеџинг трансакције опцијом или ставка хеџинга која се односи на временски период карактеристике те ставке хеџинга, укључујући и то како и када она утиче на биланс успеха. Због тога, ентитет треба да процени врсту ставке хеџинга (видети параграф 6.5.15(а)) на основу природе ставке хеџинга (без обзира на то да ли је однос хеџинга заправо хеџинг токова готовине или хеџинг фер вредности):

(а) временска вредност опције односи се на ставку хеџинга која се односи на трансакцију ако је ставка хеџинга по својој природи трансакција за коју временска вредност има карактер трошкова те трансакције. Пример за то је када се временска вредност опције односи на ставку хеџинга која за резултат даје признавање ставке чије почетно одмеравање укључује трошкове трансакције (на пример, ентитет врши хеџинг куповине робе, било да је у питању предвиђена трансакција или утврђена обавеза, наспрам ризика цене робе, и укључује трошкове трансакције приликом почетног одмеравања залиха). Као последица укључивања временске вредности опције у почетном одмеравању одређене ставке хеџинга, временска вредност утиче на добитак или губитак у исто време када и та ставка хеџинга. Слично томе, ентитет који хеџингом штити продају робе, било да је у питању предвиђена трансакција или утврђеној обавези, укључио би и временску вредност опције као део трошкова повезаних са том продајом (отуда, временска вредност би била призната у билансу успеха за исти период као у приход од продаје заштићене хеџингом);

(б) временска вредност опције односи се на ставку хеџинга која се односи на временски период ако је ставка хеџинга по својој природи таква да временска вредност има карактер трошкова за обезбеђивање заштите од ризика током одређеног временског периода (али ставка хеџинга за резултат не даје трансакцију која обухвата појам трошкова трансакције у складу са (а)). На пример ако се врши хеџинг залиха робе наспрам смањења фер вредности током шест месеци применом робне опције која има одговарајући животни век, временска вредност опције би се алоцирала на добитак или губитак (то јест, амортизовала на систематичној и рационалној основи) током тог шестомесечног периода. Још један пример је хеџинг нето инвестиције у иностранo пословање за које се хеџинг врши за период од 18 месеци применом девизне опције, што би за резултат дало временску вредност опције за тај период од 18 месеци.

Б6.5.30 Карактеристике ставке хеџинга, укључујући и то како и када ставка хеџинга утиче на биланс успеха, такође утичу на период током ког се

амортизује временска вредност опције која хеџингом штити ставку хеџинга везану за временски период, који је доследан периоду током ког унутрашња вредност опције може да утиче на добитак или губитак у складу са рачуноводством хеџинга. На пример, ако се користи опција каматне стопе (горња граница) да би се пружила заштита против повећања трошкова по основу каматне стопе за обвезнице са флуктуирајућом каматном стопом, временска вредност те горње границе се амортизује у билансу успеха током истог периода током ког би било која унутрашња вредност горње границе утицала на биланс успеха:

(а) ако се горња граница користи за хеџинг повећања каматне стопе за прве три године од укупног живота петогодишње обвезнице са флуктуирајућом каматном стопом, временска вредност те горње границе се амортизује током прве три године; или

(б) ако је горња граница полазна форвард опција која се користи за хеџинг повећања каматне стопе за другу и трећу годину од укупног живота петогодишње обвезнице са флуктуирајућом каматном стопом, временска вредност те горње границе се амортизује током друге и треће године.

Б6.5.31 Рачуноводствено обухватање за временску вредност опције у складу са параграфом 6.5.15 такође се примењује на комбинацију купљене и продате опције (при чему је једна продајна, а друга куповна опција) која на датум означавања инструмента хеџинга има нето нулту временску вредност (или каматни распон са вредношћу нула). У том случају ентитет треба да признаје све промене временске вредности у осталом укупном резултату, чак и у случају када је кумулативна промена временске вредности током укупног периода односа хеџинга нула. Стога, ако се временска вредност опције односи на:

(а) ставку хеџинга која се односи на трансакцију, износ временске вредности на крају односа хеџинга који коригује ставку хеџинга или који се рекласификује у билансу успеха (видети параграф 6.5.15(б)) ће бити нула;

(б) ставку хеџинга која се односи на временски период, трошак амортизације који се односи на временску вредност ће бити нула.

Б6.5.32 Рачуноводствено обухватање временске вредности опција у складу са параграфом 6.5.15 примењује се само до оне мере до које се временска вредност односи на ставку хеџинга (усклађена временска вредност). Временска вредност опције односи се на ставку хеџинга ако су пресудни услови опције (као што су номинални износ, животни век и основе) усклађени са ставком хеџинга. Стога, ако пресудни услови опције нису у потпуности усклађени са ставком хеџинга, ентитет треба да одреди усклађену временску вредност, то јест, колики део временске вредности укључен у премију (стварна временска вредност) се односи на ставку хеџинга (па према томе треба да се третира у складу са параграфом 6.5.15). Ентитет одређује усклађену временску вредност примењујући вредновање

опције која би имала пресудне услове који се савршено поклапају са ставком хеџинга.

Б6.5.33 Ако се стварна временска вредност и усклађена временска вредност разликују, ентитет треба да одреди износ који се акумулира у посебној компоненти капитала у складу са параграфом 6.5.15 као што следи:

(а) ако је, при настанку односа хеџинга, стварна временска вредност већа од усклађене временске вредности, ентитет треба да:

(i) одреди износ који је акумулиран у посебној компоненти капитала на основу усклађене временске вредности; и

(ii) рачуноводствено обухвати разлике у променама фер вредности између две временске вредности у билансу успеха.

(б) ако је, при настанку односа хеџинга, стварна временска вредност мања од усклађене временске вредности, ентитет треба да одреди износ који се акумулира као засебна компонента капитала на основу ниже кумулативне промене фер вредности између:

(i) стварне временске вредности; и

(ii) усклађене временске вредности.

Свака преостала промена фер вредности стварне временске вредности треба да се призна у билансу успеха.

Рачуноводствено обухватање елемента форварда у форвард уговорима и у распонима финансијских инструмената са девизним основама

Б6.5.34 За форвард уговор може да се сматра да је у вези са временским периодом зато што његов елемент форварда представља трошкове за временски период (трајање за које се одређује). Међутим, релевантан аспект за сврху процене да ли инструмент хеџинга штити ставку хеџинга која се односи на трансакцију или временски период су карактеристике те ставке хеџинга, укључујући и то како и када то утиче на биланс успеха. Стога, ентитет треба да процени врсту ставке хеџинга (видети параграфе 6.5.16 и 6.5.15 (а),) на основу природе ставке хеџинга (без обзира на то да ли је однос хеџинга хеџинг токова готовине или хеџинг фер вредности):

(а) елемент форварда у форвард уговору односи се на ставку хеџинга која се односи на трансакцију ако је ставка хеџинга по природи трансакција за коју елемент форварда има карактер трошкова те трансакције. Пример за то је када се елемент форварда односи на ставку хеџинга која за резултат има признавање ставке чије почетно одмеравање укључује трошкове трансакције (на пример, ентитет врши хеџинг набавке залиха деноминованих у страној валути, било да се ради о предвиђеној трансакцији или утврђеној обавези, за девизни ризик и укључује трошкове трансакције у почетно одмеравање залиха). Као последица укључивања елемента форварда у почетно одмеравање конкретне ставке хеџинга, елемент

форварда утиче на биланс успеха у истом тренутку као и ставка хеџинга. Слично томе, ентитет који врши хеџинг продаје робу деноминовану у страној валути за девизни ризик, било да се ради о предвиђеној трансакцији или утврђеној обавези, укључује елемент форварда као део трошкова који су повезани са том продајом (стога, елемент форварда се признаје у билансу успеха у истом периоду као и приход од продаје заштићене хеџингом);

(б) елемент форварда у форвард уговору односи се на ставку хеџинга која се односи на временски период ако је ставка хеџинга по природи таква да елемент форварда има карактер трошкова обезбеђивања заштите од ризика током одређеног временског периода (али ставка хеџинга за резултат нема трансакцију која обухвата појам трошка трансакције у складу са (а)). На пример ако се врши хеџинг робних залиха за промене у фер вредности на период од 6 месеци коришћењем робног форвард уговора који има одговарајући животни век, елемент форварда у форвард уговору се алоцира на добитак или губитак (то јест, амортизује се на систематичној и рационалној основи) за тај шестомесечни период. Још један пример је хеџинг нето инвестиције у иностранo пословање за које се хеџинг врши за период од 18 месеци применом девизног форвард уговора, што би за резултат дало алоцирање елемента форварда за тај форвард уговор током датог периода од 18 месеци.

Б6.5.35 Карактеристике ставке хеџинга, укључујући и то како и када ставка хеџинга утиче на биланс успеха, такође утичу на период током ког се амортизује елемент форварда из форвард уговора који хеџингом штити ставку хеџинга везану за временски период, што се врши током периода на који се односи елемент форварда. На пример, ако форвард уговор хеџингом штити изложеност варијабилности тромесечних каматних стопа за тромесечни период који почиње за шест месеци, елемент форварда се амортизује током периода који обухвата месеце од седмог закључно са деветим.

Б6.5.36 Рачуноводствено обухватање елемента форварда у форвард уговору у складу са параграфом 6.5.16 такође се примењује ако, на датум на који се форвард уговор означава као инструмент хеџинга, елемент форварда је нула. У том случају, ентитет треба да признаје све промене фер вредности које могу да се припишу елементу форварда у осталом укупном резултату, чак и ако је кумулативна промена фер вредности која се приписује елементу форварда током укупног периода трајања односа хеџинга једнака нули. Према томе, ако се елемент форварда из форвард уговора односи на:

(а) ставку хеџинга која се односи на трансакцију, износ у вези са елементом фер вредности на крају периода трајања односа хеџинга којим се коригује ставка хеџинга или која се рекласификује у билансу успеха (видети параграфе 6.5.15(b) и 6.5.16) биће једнака нули;

(б) ставку хеџинга која се односи на временски период, износ амортизације који се односи на елемент форварда биће једнак нули.

Б6.5.37 Рачуноводствено обухватање елемента форварда у форвард уговору у складу са параграфом 6.5.16 примењује се само до оне мере до које се елемент форварда односи на ставку хеџинга (усклађени елемент форварда). Елемент форварда у форвард уговору односи се на ставку хеџинга ако су пресудни елементи форвард уговора (као што је номинални износ, животни век и основе) усклађени са ставком хеџинга. Из тога следи да ако пресудни елементи форвард уговора нису потпуно усклађени са ставком хеџинга, ентитет треба да одреди усклађени елемент форварда, то јест колики се део елемента форварда укљученог у форвард уговор (стварни елемент форварда) односи на ставку хеџинга (и стога треба да се третира у складу са параграфом 6.5.16). Ентитет одређује усклађени елемент форварда примењујући вредновање опције која би имала пресудне услове који се савршено поклапају са ставком хеџинга.

Б6.5.38 Ако се стварни елемент форварда и усклађени елемент форварда разликују, ентитет треба да одреди износ који је акумулиран у засебној компоненти капитала у складу са параграфом 6.5.16, на следећи начин:

(а) ако је, приликом настанка односа хеџинга, апсолутни износ стварног елемента форварда већи од усклађеног елемента форварда, ентитет треба да:

(i) одреди износ који је акумулиран у засебној компоненти капитала на основу усклађеног елемента форварда; и

(ii) рачуноводствено обухвати све разлике у променама фер вредности између два елемента форварда у билансу успеха.

(б) ако је, приликом настанка односа хеџинга, апсолутни износ стварног елемента форварда мањи од усклађеног елемента форварда, ентитет треба да одреди износ који се акумулира као засебна компонента капитала на основу ниже кумулативне промене фер вредности између:

(i) апсолутног износа стварног елемента форварда; и

(ii) апсолутног износа усклађеног елемента форварда.

Свака преостала промена фер вредности стварног елемента форварда треба да се призна у билансу успеха.

Б6.5.39 Када ентитет одваја распон девизне основе од финансијског инструмента и искључи га из означавања тог финансијског инструмента као инструмента хеџинга (видети параграф 6.2.4(б)), упутство за примену у параграфима В6.5.34–В6.5.38 се примењује на распон девизне основе на исти начин као што се примењује на елемент форварда у форвард уговору.

Хеџинг групе ставки (одељак 6.6)

Хеџинг нето позиције

Прихватљивост за рачуноводство хеџинга и означавање нето позиције

Б6.6.1 Нето позиција је прихватљива за рачуноводство хеџинга само ако ентитет врши хеџинг на нето основи за сврхе управљања ризиком. Да ли ће ентитет вршити хеџинг на овај начин питање је чињеница (не само питање тврдњи или документације). Стога, ентитет не може да примењује рачуноводство хеџинга на нето основи само да би постигао одређени рачуноводствени исход ако се тиме не би одражавао његов приступ управљању ризиком. Хеџинг нето позиције мора да буде део установљене стратегије управљања ризиком. Ово се обично одобрава од стране кључног руководства као што је дефинисано у стандарду IAS 24.

Б6.6.2 На пример, ентитет А, чија је функционална валута локална валута, има утврђену обавезу да плати FC 150.000 за трошкове оглашавања за девет месеци и утврђену обавезу да прода готове производе за FC 150.000 за 15 месеци. Ентитет А закључује девизни дериват са доспећем за девет месеци у оквиру ког прима FC100 и плаћа н.ј. 70. Ентитет А нема друге изложености за FC. Ентитет А не управља девизним ризиком на нето основи. Стога, ентитет А не може да примени рачуноводство хеџинга за однос хеџинга између девизног деривата и нето позиције од FC100 (која се састоји од FC150.000 по основу утврђене обавезе куповине – то јест услуге оглашавања – и FC149.900 (од FC150.000) по основу утврђене обавезе продаје) за период од девет месеци.

Б6.6.3 Ако би ентитет А управљао девизним ризиком на нето основи и не би склопио девизни дериватни уговор(зато што то повећава изложеност девизном ризику уместо да га умањи), ентитет би се нашао у природној позицији хеџинга у периоду од девет месеци. Ова позиција хеџинга се обично не би одражавала у финансијским извештајима зато што се трансакције признају у различитим извештајним периодима у будућности. Нулта нето позиције би била прихватљива за рачуноводство хеџинга само уколико су испуњени услови у параграфу 6.6.6.

Б6.6.4 Када је група ставки које чине нето позицију означена као ставка хеџинга, ентитет треба да означи укупну групу ставки која обухвата ставке које сачињавају нето позицију. Ентитету није дозвољено да означи неспецификован апстрактан износ нето позиције. На пример, ентитет има групу утврђених обавеза по основу продаје за девет месеци за FC100 и групу утврђених обавеза по основу куповине за 18 месеци за FC120. Ентитет не може да означи неспецификован апстрактан износ нето позиције до FC20. Уместо тога, мора да означи бруто износ за набавке и бруто износ за продаје који заједно представљају нето позицију заштићену хеџингом. Ентитет треба да означи бруто позиције које доводе до нето позиције тако да је ентитет у стању да постигне усклађеност са захтевима који се односе на рачуноводствено обухватање квалификујућих односа хеџинга.

Примена захтева у погледу ефективности хеџинга на хеџинг нето позиције

Б6.6.5 Када ентитет одреди да ли су захтеви у погледу ефективности хеџинга из параграфа 6.4.1(ц) испуњени када се врши хеџинг нето позиције,

ентитет треба да разматра промене вредности ставки нето позиције које имају сличан ефекат као инструмент хеџинга у садејству са променама фер вредности инструмента хеџинга. На пример, ентитет има групу утврђених обавеза по основу продаје за девет месеци са износом FC100 и групу утврђених обавеза по основу куповине за 18 месеци са износом FC120. Ентитет врши хеџинг девизног ризика нето позиције од FC20 примењујући форвард девизни уговор за FC20. Приликом одређивања да ли су задовољени захтеви у погледу ефективности хеџинга из параграфа 6.4.1(ц), ентитет треба да разматра однос између:

(а) промене фер вредности девизног форвард уговора заједно са променама вредности утврђених обавеза продаје, које се односе на девизни ризик; и

(б) промене вредности утврђених обавеза куповине, које се односе на девизни ризик.

Б6.6.6 Слично томе, ако у примеру наведеном у параграфу Б6.6.5 ентитет има нулту нето позицију, ентитет разматра однос између промена вредности утврђених обавеза по основу продаје, које се односе на девизни ризик и промена вредности утврђених обавеза по основу куповине, које се односе на девизни ризик, када одређује да ли су испуњени захтеви у погледу ефективности хеџинга из параграфа 6.4.1(ц).

Хеџинг токова готовине који чини нето позицију

Б6.6.7 Када ентитет врши хеџинг групе ставки са позицијама ризика које се пребијају (то јест, нето позиција), прихватљивост за рачуноводство хеџинга зависи од врсте хеџинга. Ако је у питању хеџинг фер вредности, онда нето позиција може да буде прихватљива као ставка хеџинга. Ако се, међутим, ради о хеџингу токова готовине, онда нето позиција може да буде прихватљива као ставка хеџинга само ако је у питању хеџинг девизног ризика и ако се у означавању те нето позиције спецификује извештајни период у коме се очекује да предвиђене трансакције утичу на биланс успеха, и спецификује њихова природа и обим.

Б6.6.8 На пример, ентитет има нето позицију која се састоји од доњег слоја продаје од FC100 и доњег слоја набавке од FC150. Продаја и набавка су деноминоване у истој страној валути. Да би се на задовољавајући начин спецификовало означавање нето позиције хеџинга, ентитет у оригиналној документацији за однос хеџинга спецификује да продаја може да буде продаја Производа А или Производа Б, а да набавка може да буде набавка Машина типа А, Машина типа Б или Сировина А. Ентитет такође спецификује обим трансакција по природи сваке од њих. Ентитет документује да је доњи слој продаје (FC100) сачињен од обима предвиђене продаје за првих FC70 Производа А и првих FC30 Производа Б. Ако се очекује да ће овај обим продаје утицати на биланс успеха у различитим извештајним периодима, ентитет то укључује у документацију, на пример, очекује се да ће првих FC70 од продаје Производа А утицати на биланс успеха у првом извештајном

периоду, а првих FC30 од продаје Производа Б утицати на биланс успеха у другом извештајном периоду. Ентитет такође документује да је доњи слој набавке (FC150) сачињен од првих FC60 за набавку Машина типа А, првих FC60 за набавку Машина типа Б, и првих FC50 за набавку Сировина А. Ако се очекује да ови обими набавке утичу на биланс успеха у различитим извештајним периодима, ентитет треба да у документацију укључи рашчлањивање обима набавке по извештајним периодима за које се очекује да ће утицати на биланс успеха (слично начину на који је документовао обиме продаје). На пример, предвиђена трансакција би била специфицована на следећи начин:

(а) првих FC60 за набавку Машина типа А, за које се очекује да ће утицати на биланс успеха од трећег извештајног периода и током наредних десет извештајних периода;

(б) првих FC40 за набавку Машина типа Б, за које се очекује да ће утицати на биланс успеха од четвртог извештајног периода и током наредних двадесет извештајних периода; и

(ц) првих FC50 набавку Сировина типа Б, за које се очекује да ће бити примљене у трећем извештајном периоду и продате, то јест, да ће утицати на биланс успеха у том и следећем извештајном периоду.

Спецификовање природе обима предвиђених трансакција укључује аспекте као што су образац амортизације за ставке некретнина, постројења и опрема исте врсте, ако је природа тих ставки таква да образац амортизације може да варира у зависности од тога како ентитет користи те ставке. На пример, ако ентитет користи ставке Машине типа А у два различита производна процеса што резултира праволинијском амортизацијом током десет извештајних периода односно амортизацијом функционалним методом, ентитет у документацији обима предвиђене куповине за Машине типа А рашчлањује тај обим по томе који од образаца амортизације ће се примењивати.

Б6.6.9 За хеџинг токова готовине за нето позицију, износи одређени у складу са параграфом 6.5.11 треба да укључе промене вредности ставки на нето позиције које имају сличан ефекат као инструмент хеџинга у спрези са променом фер вредности инструмента хеџинга. Међутим, промене вредности ставки на нето позицији које имају сличан ефекат као инструмент хеџинга, признају се само када се признају трансакције на које се оне односе, као када се предвиђена продаја признаје као приход. На пример, ентитет има групу врло вероватних предвиђених продаја за девет месеци за FC100 и групу врло вероватних предвиђених продаја за 18 месеци за FC120. Ентитет врши хеџинг девизног ризика нето позиције од FC20 примењујући девизни форвард уговор за FC20. Приликом одређивања износа који се признају у резерве за хеџинг токова готовине у складу са параграфом 6.5.11(а)–6.5.11(b), ентитет упоређује:

(а) промену фер вредности девизног форвард уговора заједно са променама вредности утврђених обавеза продаје, које се односе на девизни ризик; и

(б) промене вредности утврђених обавеза куповине, које се односе на девизни ризик.

Међутим, ентитет признаје само износе који се односе на девизни форвард уговор док се трансакције за врло вероватне предвиђене продаје не признају у финансијским извештајима, када се признају добици или губици по основу ових предвиђених трансакција (то јест, промена вредности која се приписује промени девизног курса између означавања односа хеџинга и признавања прихода).

Б6.6.10 Слично томе, када би у примеру ентитет имао нулту нето позицију, поредио би промене вредности врло вероватних утврђених обавеза продаје, које се односе на девизни ризик са променама вредности врело вероватних утврђених обавеза куповине, које се односе на девизни ризик. Међутим, ови износи се признају само када се повезане предвиђене трансакције признају у финансијским извештајима.

Слојеви група ставки означених као ставке хеџинга

Б6.6.11 Из истог разлога који је наведен у параграфу Б6.3.19, означавање слојних компоненти група постојећих ставки захтева специфичну идентификацију номиналног односа групе ставки на основу којих је слојна компонента ставке хеџинга дефинисана.

Б6.6.12 Однос хеџинга може да укључује слојеве из неколико различитих група ставки. На пример, у хеџингу нето позиције групе ставки имовине и групе ставки обавеза, однос хеџинга може да обухвати, у комбинацији, слојне компоненте групе ставки имовине и слојне компоненте групе ставки обавеза.

Презентација добитака или губитака по основу инструмената хеџинга

Б6.6.13 Ако се врши хеџинг више ставки као групе применом хеџинга токова готовине, те ставке могу да утичу на различите билансне позиције у билансу успеха и осталом укупном резултату. Презентација добитака или губитака по основу хеџинга зависи од групе ставки.

Б6.6.14 Ако група ставки нема позиције ризика које се пребијају (на пример, група девизних трошкова који утичу на различите билансне позиције у билансу успеха и осталом укупном резултату које се штите хеџингом за девизни ризик), онда рекласификовани добици или губици по основу хеџинга треба да се поделе на билансне позиције на које утичу ставке хеџинга. Ова подела треба да се изврши на систематичној и рационалној основи и не треба да резултира увећањем нето добитака или губитака који настају од једног инструмента хеџинга.

Б6.6.15 Ако група ставки има позиције ризика које се пребијају (на пример, група ставки прихода од продаје и трошкова деноминованих у страној валути заједно заштићених хеџингом од девизног ризика) ентитет онда треба да презентује добитке или губитке по основу хеџинга на посебној позицији у билансу успеха и осталом укупном резултату. Размотримо на пример, хеџинг девизног ризика нето позиције продаје за девизни износ од FC100, и девизног трошка у износу од FC80, применом девизног форвард уговора за износ од FC20. Добитак или губитак по основу девизног форвард уговора који се рекласификује из резерве за хеџинг токова готовине у биланс успеха (када нето позиција утиче на биланс успеха) треба да се презентује у посебној билансној позицији која је одвојена од ставке хеџинга која се односи на приход од продаје или на трошкове. Даље, ако до продаје дође у ранијем периоду у односу на трошкове, приход од продаје се и даље одмерава по закључном курсу у складу са стандардом IAS 21. Повезани губитак или добитак по основу хеџинга презентује се у оквиру посебне билансне позиције, тако да биланс успеха одражава ефекте хеџинга нето позиције, уз одговарајуће корекције резерве за хеџинг токова готовине. Када трошкови заштићени хеџингом утичу на биланс успеха у каснијем периоду, добитак или губитак по основу хеџинга претходно признат у резерви за хеџинг токова готовине за продају, рекласификује се у билансу успеха и презентује у посебној билансној позицији која је одвојена од ставке која се односи на трошкове заштићене хеџингом, који се одмеравају по закључном курсу у складу са стандардом IAS 21.

Б6.6.16 За неке врсте хеџинга фер вредности, циљ хеџинга није примарно пребијање промене фер вредности ставке хеџинг већ трансформација токова готовине ставке хеџинга. На пример ентитет врши хеџинг изложености ризику од каматних стопа фер вредности за дужнички инструмент са фиксном каматном стопом примењујући своп каматне стопе. Циљ хеџинга је трансформација токова готовине са фиксном каматном стопом у токове готовине са флуктуирајућом каматном стопом. Овај циљ се одражава у рачуноводственом обухватању односа хеџинга тако што се за обрачун нето камате повећава своп каматне стопе у билансу успеха. У случају хеџинга нето позиције (на пример, нето позиција имовине са фиксном стопом и обавезе за фиксном стопом), овај обрачун нето камате мора да се презентује као посебна билансна позиција у билансу успеха и осталом укупном резултату. Циљ је да се избегне увећање нето добитака или губитака појединачног инструмента у укупне износе за пребијање и њихово признавање у различитим билансним позицијама (на пример, на овај начин се избегава увећање нето прилива по основу камате за појединачни своп каматне стопе на бруто приход по основу камате и бруто расход по основу камате).

Датум ступања на снагу (Поглавље 7)

Прелазни период (Одељак 7.2)

Финансијска средства која се држе ради трговања

Б 7.2.1 На датум почетне примене овог стандарда, ентитет мора да утврди да ли циљ модела пословања ентитета за управљање његовим финансијским средствима испуњава услов из параграфа 4.1.2(а) или услов из параграфа 4.1.2А(а) или да ли се финансијско средство квалификује за одабир из параграфа 5.7.5 За те сврхе, ентитет треба да утврди да ли финансијско средство задовољава дефиницију држања ради трговања ако је ентитет купио средства на датум почетне примене.

Умањење вредности

Б7.2.2 У прелазном периоду, ентитет треба да настоји да утврди приближни кредитни ризик приликом почетног признавања разматрањем свих разумних и поткрепивих информација које су доступне без непотребних трошкова или напора. Од ентитета се не захтева да предузима исцрпну истрагу информација приликом утврђивања, на датум трансакције, преласка на овај стандард, у погледу да ли је дошло до значајних повећања кредитног ризика након почетног признавања. Ако ентитет не може ово да утврди без непотребних трошкова или напора, примењује се параграф 7.2.20.

Б7.2.3 У циљу утврђивања резервисања за губитке за финансијске инструменте који су почетно признати (или обавезе по кредиту или уговоре о финансијској гаранцији које је ентитет закључио) пре датума почетне примене, како у прелазном периоду, тако и до престанка признавања тих ставки, ентитет треба да размотри информације које су релевантне за утврђивање или приближно утврђивање кредитног ризика при почетном признавању. У циљу утврђивања или приближног утврђивања почетног кредитног ризика, ентитет може да размотри интерне и екстерне информације, укључујући информације о портфељу, у складу са параграфима Б5.5.1–Б5.5.6.

Б7.2.4 Ентитет са врло мало историјских информација може да користи информације из интерних извештаја и статистичких података (које су могле да буду генерисане приликом одлучивања да ли да се уведе нови производ), информације о сличним производима или искуство групе сличних ентитета за упоредиве финансијске инструменте, ако је релевантно.

Дефиниције (Прилог А)

Деривати

БА.1 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 1.000 н.ј. ако се шестомесечни LIBOR повећа за 100 основних поена. Такав уговор је дериват чак и ако није одређен хипотетички износ.

ВА.2 Дефиниција деривата у овом Стандарду обухвата уговоре 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. Међутим, овај стандард се примењује на овакве уговоре за очекивану куповину, продају или захтевима за коришћење ентитета ако ентитет изврши означавање у складу са параграфом 2.5 (видети параграфе 2.4–2.7).

БА.3 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.

БА.4 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 уговарања (видети параграфе 3.1.2 и Б3.1.3–Б3.1.6).

БА.5 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 догодио 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.

Финансијска средства и обавезе који се држе ради трговања

БА.6 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 флуктуација цене дилерове марже.

БА.7 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 који емитент може поново купити у блиској будућности у зависности од промена његове фер вредности); и

(д) финансијске обавезе које су део портфеља идентификованих финансијских инструмената којима се заједнички управља и за које постоји доказ недавног модела краткорочног остварења профита.

БА.8 Чињеница да се обавеза користи за финансирање активности трговања не чини сама по себи да обавеза постане обавеза која се држи ради трговања.

Међународни стандард финансијског извештавања 10

Консолидовани финансијски извештаји

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да се установе принципи за презентацију и припрему консолидованих финансијских извештаја када ентитет контролише један или више других ентитета.

Постизање циља

2 Да би се постигао циљ из параграфа 1, овај IFRS:

(а) захтева од ентитета (*матични ентитет*) који контролише један или више других ентитета (*зависни ентитети*) да презентује консолидоване финансијске извештаје;

(б) дефинише принципе *контроле* и одређује контролу као основ за консолидацију;

(ц) дефинише како се примењује принцип контроле приликом идентификације да ли инвеститор контролише ентитет у који је инвестирано и због тога мора да консолидује ентитет у који је инвестирао;

(д) дефинише рачуноводствене захтеве за припрему консолидованих финансијских извештаја; и

(е) дефинише инвестициони ентитет и изузетке од консолидације одређених зависних ентитета инвестиционог ентитета.

3 Овај IFRS се не бави рачуноводственим захтевима за пословне комбинације и њиховом ефекту на консолидацију, укључујући гудвил који проистиче из пословне комбинације (видети IFRS 3 *Пословне комбинације*).

Делокруг

4 Ентитет који је матични ентитет је обавезан да презентује консолидоване финансијске извештаје. Овај IFRS се примењује на све ентитете, осим на следеће:

(а) матични ентитет нема обавезу да презентује консолидоване финансијске извештаје ако испуњава све услове који следе:

(i) он је зависан ентитет у потпуном власништву или зависан ентитет у делимичном власништву другог ентитета и сви његови власници, укључујући и оне који иначе немају право гласа, су обавештени и не противе се томе да матични ентитет не презентује консолидоване финансијске извештаје;

(ii) његовим дужничким или власничким инструментима се не тргује на јавном тржишту (домаћа или иностранa берза или ванберзанско тржиште, укључујући и локално и регионално тржиште);

(iii) он није поднео нити је у поступку подношења својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другој регулаторној организацији за сврхе емитовања било које класе инструмената на јавном тржишту; и

(iv) његов крајњи или било који од његових међу матичних ентитета припрема финансијске извештаје који су доступни за јавну употребу и који су у складу са IFRS, у којима су зависне компаније консолидоване или одмерене по фер вредности кроз биланс успеха у складу са овим IFRS.

(б) [брисан]

(ц) [брисан]

4А Овај IFRS не примењује се на планове примања по престанку запослења или друге дугорочне планове примања запослених на које се примењује IAS 19 *Примања запослених*.

4Б Матична компанија која је инвестициони ентитет не презентује консолидоване финансијске извештаје ако се од ње захтева, у складу са параграфом 31 овог IFRS, да одмерава све своје зависне компаније по фер вредности кроз биланс успеха.

Контрола

5 Инвеститор, независно од природе свог односа са ентитетом (ентитетом у који је инвестирано), одређује да ли је он матични

ентитет тако што процењује да ли он контролише ентитет у који је инвестирао.

6Инвеститор контролише ентитет у који је инвестирано када је изложен, или има права на, варијабилним приносима по основу свог учешћа у ентитету у који је инвестирао и има способност да утиче на те приносе по основу моћи коју има над ентитетом у који је инвестирао.

7Дакле, инвеститор контролише ентитет у који је инвестирао ако и само ако инвеститор има све што следи:

(а) моћ над ентитетом у који је инвестирао (видети параграфе 10–14);

(б) изложеност, или права на варијабилне приносе по основу свог учешћа у ентитету у који је инвестирао (видети параграфе 15 и 16); и

(ц) способност да користи своју моћ над ентитетом у који је инвестирао како би утицао на износ приноса за инвеститора (видети параграфе 17 и 18).

8 Инвеститор мора узети у обзир све чињенице и околности када процењује да ли он контролише ентитет у који је инвестирао. Инвеститор је дужан да поново процени да ли контролише ентитет у који је инвестирао у случају да чињенице и околности указују на то да је дошло до промена у једном или више од три елемената контроле наведених у параграфу 7 (видети параграфе Б80–Б85).

9 Два или више инвеститора колективно контролишу ентитет у који су инвестирали када морају заједнички да делају да би управљали релевантним активностима. У оваквим случајевима, будући да ниједан инвеститор не може да управља активностима без сарадње са другим инвеститорима, ниједан инвеститор појединачно не контролише ентитет у који је инвестирано. Сваки инвеститор ће рачуноводствено третирати сопствено учешће у ентитету у који је инвестирано у складу са релевантним IFRS, као што су IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате или* IFRS 9 *Финансијски инструменти*.

Моћ

10 Инвеститор има моћ над ентитетом у који је инвестирао када инвеститор већ има права која му дају текућу способност да усмерава *релевантне активности*, тј. активности које значајно утичу на приносе ентитета у који је инвестирано.

11 Моћ проистиче из права. Некада је процењивање моћи једноставно, као што је случај када је моћ над ентитетом у који је инвестирано остварена

директно и искључиво путем гласачких права која проистичу из власничких инструмената капитала као што су акције, и може бити процењена на основу гласачких права која потичу од тих акција. У другим случајевима, процењивање ће бити много сложеније и захтевати разматрање више од једног фактора, на пример када моћ проистиче из једног или више уговорних аранжмана.

12 Инвеститор са садашњом способношћу да усмерава релевантне активности има моћ чак и ако би његова права усмеравања тек требало да буду остварена. Доказ да је инвеститор руководио релевантним активностима може бити од помоћи код одређивања да ли инвеститор поседује моћ, али такав доказ сам по себи није одлучујући у одређивању да ли инвеститор поседује моћ над ентитетом у који је инвестирао.

13 Ако два или више инвеститора, сваки понаособ, имају садашња права која им дају способност да управља независно од других различитим релевантним активностима, инвеститор који има садашњу способност да руководи активностима које најзначајније утичу на приносе ентитета у који је инвестирано, има моћ над ентитетом у који је инвестирано.

14 Инвеститор може имати моћ над ентитетом у који је инвестирао чак и ако остали ентитети већ имају постојећа права која им дају текућу способност да учествују у управљању релевантним активностима, на пример када други ентитет има *значајан утицај*. Међутим, инвеститор који има само права заштите нема моћ над ентитетом у који је инвестирао (видети параграфе Б26–Б28), и као последица тога не контролише ентитет у који је инвестирао.

Приноси

15 Инвеститор је изложен, или има права на варијабилне приносе по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирао када инвеститорови приноси по основу његове повезаности са ентитетом у који је инвестирао потенцијално могу бити променљиви у зависности од перформанси ентитета у који је инвестирано. Приноси инвеститора могу бити само позитивни, само негативни или и позитивни и негативни.

16 Иако само један инвеститор може контролисати ентитет у који је инвестирано, више страна може учествовати у приносима ентитета у који је инвестирано. На пример, власници без права контроле могу учествовати у добити или расподелама ентитета у који је инвестирано.

Веза између моћи и приноса

17 Инвеститор контролише ентитет у који је инвестирано ако инвеститор, не само да има моћ над ентитетом у који је инвестирано, изложеност или права на варијабилне приносе по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирано, већ ако такође има и способност да своју моћ употреби да би

утицао на приносе инвеститора по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирано.

18 Дакле, инвеститор, који има права одлучивања, дужан је да одреди да ли је он принципал или агент. Инвеститор који је агент, у складу са параграфима Б58–Б72, не контролише ентитет у који је инвестирано када остварује своја права одлучивања која су му делегирана.

Рачуноводствени захтеви

19 Матични ентитет је обавезан да припрема консолидоване финансијске извештаје коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и остале догађаје под сличним околностима.

20 Консолидовање ентитета у који је инвестирано мора да почине од датума када инвеститор стекне контролу над ентитетом и престаје када инвеститор изгуби контролу над ентитетом у који је инвестирано.

21 Параграфи В86–В93 дају смернице за припрему консолидованих финансијских извештаја.

Учешћа без права контроле

22 Матични ентитет је обавезан да презентује учешћа без права контроле у консолидованом извештају о финансијској позицији у оквиру капитала, одвојено од сопственог капитала који припада власницима матичног ентитета.

23 Промене у власништву матичног ентитета у зависном ентитету које немају за последицу губитак контроле над зависним ентитетом представљају трансакције у оквиру сопственог капитала (тј. трансакције са власницима у њиховом власничком својству).

24 Параграфи Б94–Б96 дају смернице за рачуноводствено обухватање учешћа без права контроле у консолидованим финансијским извештајима.

Губитак контроле

25 Ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, матични ентитет:

(а) престаје да признаје имовину и обавезе претходно зависног ентитета у консолидованом извештају о финансијској позицији;

(б) у моменту губитка контроле признаје било коју инвестицију задржану у претходно зависном ентитету по њеној фер вредности и након тога је рачуноводствено обухвата, као и било које износе које му дугује претходно зависни ентитет или које он њему дугује, у складу са релевантним IFRS. Ова фер вредност ће се сматрати фер вредношћу приликом почетног признавања финансијског средства у складу са IFRS 9 или, ако је то одговарајуће, као

набавна вредност приликом почетног признавања инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате;

(ц) признаје добитак или губитак повезан са губитком контроле који може да се припише бившем контролном учешћу.

26 Параграфи Б97–Б99 дају смернице за рачуноводствено обухватање губитка контроле.

Одређивање да ли је неки ентитет инвестициони ентитет

27 Матична компанија одређује да ли је она инвестициони ентитет. Инвестициони ентитет је ентитет који:

(а) прибавља новчана средства од једног или више инвеститора у циљу пружања услуга управљања инвестицијама том или тим инвеститорима;

(б) обавезује се свом(јим) инвеститору(има) да је сврха његовог пословања да инвестира фондове искључиво ради прихода од повећања капитала, прихода од инвестиција или обоје; и

(ц)одмерава и вреднује перформансе суштински свих инвестиција на основу фер вредности.

Параграфи Б85А – Б85М садрже повезане смернице о примени.

28 Приликом процене да ли испуњава критеријуме из параграфа 27, ентитет треба да размотри да ли поседује следеће типичне карактеристике инвестиционог ентитета:

(а) има више од једне инвестиције (видети параграфе Б85О–Б85П);

(б) има више од једног инвеститора (видети параграфе Б85Љ–Б85С);

(ц) има инвеститоре који нису повезане стране ентитета (видети параграфе Б85Т–Б85У); и

(д) има власничко учешће у облику капитала или сличног учешћа (видети параграфе Б85В–Б85Њ);

Недостатак било које од ових кључних карактеристика не значи нужно да се ентитет дисквалификује од класификације као инвестиционог ентитета. Инвестициони ентитет који нема све ове типичне карактеристике врши додатна обелодањивања која се захтевају параграфом 9А IFRS 12 *Обелодањивања учешћа у другим ентитетима.*

29 Ако чињенице и околности указују да то да је дошло до промена у једном или више од три елемента која чине дефиницију инвестиционог ентитета, као што је описано у параграфу 27, или типичних карактеристика инвестиционог ентитета, као што је описано у параграфу 28, матична компанија треба поново да процени да ли је она инвестициони ентитет.

30 Матична компанија која престане да буде инвестициони ентитет или постане инвестициони ентитет треба да рачуноводствено обухвати промену свог статуса проспективно од датума на који је до те промене статуса дошло (видети параграфе Б100–Б101).

Инвестициони ентитети: изузетак од консолидације

31**Осим у случају описаном у параграфу 32, инвестициони ентитет не консолидује своје зависне ентитете нити примењује IFRS 3 када стиче контролу над другим ентитетом. Уместо тога, инвестициони ентитет треба да одмери инвестицију у зависни ентитет по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9.**[1]

32 Без обзира на захтев у параграфу 31, ако инвестициони ентитет има зависну компанију која сама није инвестициони ентитет и чија је основна сврха и делатност пружање услуга које су у вези са инвестиционим активностима инвестиционог ентитета ((видети параграфе Б85Ц – Б85Е), тада ентитет треба да консолидује ту зависну компанију у складу са параграфима 19–26 овог IFRS и да примени захтеве IFRS 3 на стицање сваке такве зависне компаније.

33 Матична компанија инвестиционог ентитета треба да консолидује све ентитете које контролише, укључујући и оне које контролише преко зависне компаније инвестиционог ентитета, осим у случају када је и сама матична компанија инвестициони ентитет.

_____

1 Параграф Ц7 IFRS 10 Консолидовани финансијски извештаји гласи: „Ако ентитет примењује овај IFRS али још не примењује IFRS 9, свако упућивање на IFRS 9 у овом IFRS требало би да се чита као упућивање на IAS 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање.

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Консолидовани финансијски извештаји	Финансијски извештаји **групе** у којима су имовина, обавезе, сопствени капитал, приходи, расходи и токови готовине **матичног ентитета** и његових **зависних ентитета** презентовани као да су они један економски ентитет.
Контрола над ентитетом у који је инвестирано	Инвеститор контролише ентитет у који је инвестирано када је инвеститор изложен у односу на, или има права на варијабилне приносе по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирано и има способност да утиче на те приносе захваљујући моћи коју има над

	ентитетом у који је инвестирао.
Доносилац одлука	Ентитет са правима одлучивања који је или инвеститор носилац или агент за друге стране.
Група	**Матични ентитет** и његови **зависни ентитети**.
Учешће без права контроле	Капитал у **зависном ентитету** који се не може приписати **матичном ентитету** ни непосредно ни посредно.
Матични ентитет	Ентитет који **контролише** један или више ентитета.
Моћ	Постојећа права која обезбеђују садашњу способност управљања **релевантним активностима**.
Права заштите	Права која су осмишљена да заштите интересе стране која има та права, без давања тој страни моћи над ентитетом на који се та права односе.
Релевантне активности	За сврхе овог IFRS, релевантне активности су активности ентитета у који је инвестирано које значајно утичу на приносе тог ентитета.
Права ускраћивања овлашћења	Права да се доносиоцу одлука ускрате овлашћења за доношење одлука.
Зависни ентитет	Ентитет који је под контролом другог ентитета.

Следећи термини су дефинисани у IFRS 11, IFRS 12 *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима*, IAS 28 (измењен 2011. године) или IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*, и користе се у овом IFRS са значењима која су дефинисана у тим IFRS:

– придружени ентитет

– учешће у другом ентитету

– заједнички подухват

– кључно руководеће особље

– повезана страна

– значајан утицај.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS. У њему се описује примена параграфа 1–26 и он има исту важност као остали делови овог IFRS.

Б1 Примери у овом прилогу приказују хипотетичке ситуације. Иако неки аспекти примера могу бити присутни у стварним чињеничним стањима, када се примењује IFRS 10 морају се проценити све чињенице и околности за дато чињенично стање.

Процена контроле

Б2 Да би одредио да ли контролише ентитет у који је инвестирао, инвеститор је дужан да процени да ли има све од следећег:

(а) моћ над ентитетом у који је инвестирао;

(б) изложеност, или права на, варијабилне приносе по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирао; и

(ц) способност да користи своју моћ над ентитетом у који је инвестирано и тако утиче на износ приноса за инвеститора.

Б3 Разматрање следећих фактора може помоћи у овом одређивању:

(а) намена и структура ентитета у који је инвестирано (видети параграфе Б5–Б8);

(б) које су релевантне активности и на који се начин о њима доносе одлуке (видети параграфе Б11–Б13);

(ц) да ли права инвеститора њему омогућују садашњу способност да управља релевантним активностима (видети параграфе Б14–Б54);

(д) да ли је инвеститор изложен или има права на варијабилне приносе по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирао (видети параграфе Б55–Б57); и

(е) да ли инвеститор има способност да користи своју моћ над ентитетом у који је инвестирао и тако утиче на износ приноса за инвеститора (видети параграфе Б58–Б72).

Б4 Приликом процене контроле над ентитетом у који је инвестирано, инвеститор је дужан да размотри природу свог односа са осталима странама (видети параграфе Б73–Б75).

Намена и структура ентитета у који је инвестирано

Б5 Када процењује контролу над ентитетом у који је инвестирао, инвеститор је дужан да узме у обзир намену и структуру ентитета у који је инвестирао са циљем да се одреде релевантне активности, начин на који се доносе одлуке о релевантним активностима, ко поседује текућу способност да управља тим активностима и ко прима приносе од тих активности.

Б6 Када су намена и структура ентитета у који је инвестирано размотрени, може постати јасно да се контрола над ентитетом у који је инвестирано остварује путем власничких инструмената који дају имаоцу пропорционално право гласа, као што су обичне акције ентитета у који је инвестирано. У том

случају, у одсуству било којих додатних аранжмана којима се мења доношење одлука, процена контроле се фокусира на то која страна, ако уопште постоји било која, има способност да остварује своја гласачка права на начин који омогућава одређивање пословних и финансијских политика ентитета у који је инвестирано (видети параграф Б34–Б50). У најједноставнијем случају, инвеститор који поседује већину таквих гласачких права, у одсуству било којих других фактора, контролише ентитет у који је инвестирао.

Б7 Да би се одредило да ли инвеститор контролише ентитет у који је инвестирао у сложенијим случајевима, може бити потребно разматрање неких или свих фактора из параграфа Б3.

Б8 Структура ентитета у који је инвестирано може бити таква да гласачка права не представљају доминанти фактор за утврђивање ко контролише ентитет у који је инвестирано, као што је случај када су било која гласачка права везана једино за административне послове, док се релевантним активностима управља путем уговорних аранжмана. У таквим случајевима, инвеститорово разматрање намене и структуре ентитета у који је инвестирано би такође требало да обухвати и разматрање ризика за које је врсте изложености ризицима ентитет у који је инвестирано структуиран, ризике за које је структуриран да их пренесе на друге стране које су повезане са ентитетом у који је инвестирано, и да ли је инвеститор изложен неким или свим од наведених ризика. Разматрање ризика не обухвата само ризике од негативних ефеката, већ укључује и потенцијалне позитивне ефекте.

Моћ

Б9 Да би имао моћ над ентитетом у који је инвестирао, инвеститор мора имати постојећа права која му дају текућу способност да управља релевантним активностима. За сврхе процене моћи, потребно је да се разматрају једино значајна права и права која нису права заштите (видети параграф Б22–Б28).

Б10 Одређивање да ли инвеститор има моћ зависи од релевантних активности, начина на који се доносе одлуке о релевантним активностима и права које инвеститор и друге стране имају у односу на ентитет у који је инвестирано.

Релевантне активности и управљање релевантним активностима

Б11 За многе ентитете у које је инвестирано читав низ пословних и финансијских активности значајно утиче на њихове приносе. Примери активности које, у зависности од околности, могу бити релевантне активности укључују, али нису ограничени на:

(а) продају и куповину добара или услуга;

(б) управљање финансијском имовином током њеног века трајања (укључујући и управљање у случају немогућности испуњавања финансијских обавеза);

(ц) избор, стицање или отуђење имовине;

(д) истраживање и развој нових производа или процеса; и

(е) одређивање структуре финансирања или обезбеђење финансијских средстава.

Б12 Примери одлука о релевантним активностима укључују, али нису ограничени на:

(а) установљавање пословних и капиталних одлука ентитета у који је инвестирано, укључујући и финансијске планове; и

(б) именовање кључног управљачког особља ентитета у који је инвестирано и одређивање њихових примања или именовање пружалаца услуга и прекид примања њихових услуга или запослења.

Б13 У неким ситуацијама, активности, како пре, тако и после настанка одређеног скупа околности или настанка догађаја могу бити релевантне активности. Када два или више инвеститора имају текућу способност да управљају релевантним активностима и те активности се догоде у различито време, инвеститори морају да одлуче који инвеститор је способан да управља активностима које најзначајније утичу на оне приносе на начин који је усклађен са третманом истовремених права одлучивања (видети параграф 13). Инвеститори морају повремено да преиспитују такву процену ако је дошло до промена у релевантним чињеницама или околностима.

Примери примене

Пример 1

Два инвеститора оснивају ентитет у који инвестирају у циљу развијања и продаје медицинског производа. Један инвеститор је одговоран за развој и добијање законске сагласности за медицински производ – та одговорност обухвата самосталну способност доношења свих одлука везаних за развој производа и добијање законске сагласности. Једном када законодавац одобри производ, други инвеститор преузима његову производњу и продају – тај инвеститор има самосталну способност доношења свих одлука везано за производњу и продају производа. Ако су све активности – развој и добијање законских сагласности, као и производња и продаја медицинског производа – релевантне активности, сваки од инвеститора би требало да одреди да ли има способност да управља активностима које *најзначајније* утичу на приносе од ентитета у који је инвестирано. Према томе, сваки од инвеститора би требало да размотри да ли су развој и добијање законских сагласности или производња и продаја медицинског производа та активност која најзначајније утиче на приносе од ентитета у који је инвестирано и да

ли он има способност да управља том активношћу. У одређивању који инвеститор има моћ, инвеститори би требало да размотре:

(а) намену и структуру ентитета у који је инвестирано;

(б) факторе који одређују профитну стопу, приходе и вредност ентитета у који је инвестирано, као и вредност медицинског производа;

(ц) ефекте на приносе ентитета у који је инвестирано који произилазе из овлашћења за доношење одлука сваког од инвеститора у односу на факторе под (б); и

(д) изложеност инвеститора варијабилности приноса.

У овом конкретном примеру, инвеститори такође би требало да размотре:

(е) неизвесност и труд неопходан за добијање законских сагласности (узимајући у обзир искуство инвеститора у успешном развоју и добијању законских сагласности за медицинске производе); и

(ф) који ће инвеститор контролисати медицински производ након успешне фазе развоја.

Пример 2

Инвестициона финансијска структура (ентитет у који је инвестирано) је основана и финансирана из дужничког инструмента у поседу инвеститора (дужнички инвеститор) и власничких инструмената капитала који су у поседу извесног броја других инвеститора. Капитална транша има за циљ да апсорбује прве губитке и да прими све резидуалне приносе од ентитета у који је инвестирано. Један од инвеститора са власничким инструментима капитала који поседује 30% капитала је уједно и менаџер имовине. Ентитет у који је инвестирано користи приходе за куповину портфеља финансијских средстава, чиме се ентитет у који је инвестирано излаже кредитном ризику повезаном са могућим неизвршењем плаћања по основу главнице и камате од средстава. Трансакција се нуди дужничком инвеститору као инвестиција са минималном изложеношћу кредитном ризику повезаном са могућим неизвршењем средстава у портфељу, због саме природе тих средстава и зато што је капитална транша структурирана на начин да апсорбује прве губитке ентитета у који је инвестирано. Приноси ентитета у који је инвестирано су под значајним утицајем управљања портфељом имовине тог ентитета, што обухвата одлуке о избору, стицању и отуђењу средстава у оквирима смерница портфеља и управљања средствима портфеља која су у статусу неизвршења. Свим овим активностима

управља менаџер имовине до момента када обим неизвршених обавеза достигне назначену пропорцију вредности портфеља (тј. када је вредност портфеља таква да је капитална транша ентитета у који је инвестирано потрошена). Од тог момента, управитељ фонда треће лице управља средствима у складу са упутствима дужничког инвеститора. Управљање

портфељом имовине ентитета у који је инвестирано представља релевантну активност тог ентитета. Менаџер имовине има способност да управља релевантним активностима до момента када обим неизвршења достигне назначену пропорцију вредности портфеља; дужнички инвеститор има способност да управља релевантним активностима када вредност средстава у неизвршењу премаши назначену пропорцију вредности портфеља. Менаџер имовине и дужнички инвеститор свако понаособ би требало да одреди да ли имају способност да управљају активностима које *најзначајније* утичу на приносе ентитета у који је инвестирано, укључујући и разматрање намене и структуре ентитета у који је инвестирано, као и изложености сваке од страна на варијабилност приноса.

Права која дају инвеститору моћ над ентитетом у који је инвестирао

Б14 Моћ проистиче из права. Да би имао моћ над ентитетом у који је инвестирао, инвеститор мора да поседује постојећа права која инвеститору дају текућу способност да усмерава релевантне активности. Права која могу инвеститору дати моћ се могу разликовати од једног до другог ентитета у који је инвестирано.

Б15 Примери права која, било појединачно или у комбинацији, могу дати инвеститору моћ укључују али нису ограничена на:

(а) права у виду гласачких права (или потенцијалних гласачких права) у ентитету у који је инвестирано (видети параграфе Б34–Б50);

(б) права именовања, поновног именовања или разрешења чланова кључног управљачког особља ентитета у који је инвестирано које има способност да управља релевантним активностима;

(ц) права именовања или разрешења другог ентитета које управља релевантним активностима;

(д) права давања инструкција ентитету у који је инвестирано за ступање у трансакције, или права вета над евентуалним изменама, које су у корист инвеститора; и

(е) остала права (као што су права одлучивања која су дефинисана уговором о управљању) која носиоцу тих права дају способност да управља релевантним активностима.

Б16 Опште узев, када ентитет у који је инвестирано има низ пословних и финансијских активности које значајно утичу на приносе ентитета у који је инвестирано и када је неопходно континуирано суштинско одлучивање у вези са тим активностима, моћ инвеститора проистиче из гласачких или сличних права, било да су она појединачна или у комбинацији са другим аранжманима.

Б17 Када гласачка права не могу имати значајан утицај на приносе ентитета у који је инвестирано, као што је случај када се гласачка права односе само

на извршне послове и када уговорни аранжмани одређују смер релевантних активности, инвеститор би требало да процени такве уговорне аранжмане да би одредио да ли су његова права довољна да му обезбеде моћ над ентитетом у који је инвестирао. Да би инвеститор установио да ли има довољно права која би му дала моћ, инвеститор је дужан да размотри намену и структуру ентитета у који је инвестирао (видети параграфе Б5–Б8), као и захтеве из параграфа Б51–Б54 заједно са параграфима Б18–Б20.

Б18 У неким околностима може бити тешко установити да ли су права инвеститора довољна да му дају моћ над ентитетом у који је инвестирао. У таквим случајевима, да би се омогућила процена моћи, инвеститор мора размотрити доказе који указују на то да ли он поседује практичну способност да једнострано управља релевантним активностима. Разматрају се следеће чињенице, али без ограничења само на њих, које, када се размотре заједно са правима инвеститора и индикаторима из параграфа Б19 и Б20, могу пружити доказ да су права инвеститора довољна да му дају моћ над ентитетом у који је инвестирао:

(а) Инвеститор може, без уговором дефинисаног права на то, да именује или одобри именовање кључног руководећег особља које има способност да управља релевантним активностима;

(б) Инвеститор може, без уговором дефинисаног права на то, да наложи ентитету у који је инвестирао да да ступи у значајне трансакције у корист инвеститора или стави вето на њихове промене;

(ц) Инвеститор може да доминира или поступком номиновања за избор чланова у управљачком телу ентитета у који је инвестирано или може да оствари добијањем овлашћења од других имаоца гласачких права;

(д) Кључно руководеће особље ентитета у који је инвестирано су повезана страна са инвеститором (на пример, извршни директор ентитета у који је инвестирано и извршни директор инвеститора су једна те иста особа);

(е) Већина чланова управљачког тела ентитета у који је инвестирано су повезане стране са инвеститором.

Б19 Некад су присутне индиције да инвеститор има посебан однос са ентитетом у који је инвестирао, што наговештава да инвеститор има више од пасивног интереса у ентитету у који је инвестирао. Постојање било ког појединачног индикатора, или посебне комбинације индикатора, не значи само по себи да је критеријум моћи испуњен. Међутим, постојање више од пасивног интереса у ентитету у који је инвестирано може указивати на чињеницу да инвеститор има друга сродна права која су довољна да му обезбеде моћ или да пруже доказ о постојању моћи над ентитетом у који је инвестирано. На пример, следеће указује на то да инвеститор има више од пасивног интереса у ентитету у који је инвестирано и, у комбинацији са другим правима, може указивати на постојање моћи:

(а) Кључно управљачко особље ентитета у који је инвестирано које има способност да усмерава релевантне активности је у садашњем тренутку или је раније био запослен код инвеститора.

(б) Пословање ентитета у који је инвестирано је зависно од инвеститора, као у следећим ситуацијама:

(i) Финансирање значајног дела пословања ентитета у који је инвестирано зависи од инвеститора;

(ii) Инвеститор гарантује за значајан део обавеза ентитета у који је инвестирао;

(iii) Ентитет у који је инвестирано зависан је од инвеститора у сфери кључних услуга, технологије, залиха или сировина;

(iv) Инвеститор контролише имовину, као што су лиценце или заштитни знакови, која је од кључне важности за пословање ентитета у који је инвестирао;

(v) Ентитет у који је инвестирано зависи од инвеститора у погледу кључног управљачког особља, на пример у случају када особље инвеститора поседује специјализована знања о пословању ентитета у који је инвестирано;

(ц) Значајан део активности ентитета у који је инвестирано или укључује или се обавља у име инвеститора;

(д) Изложеност инвеститора, или права, на приносе од учешћа у ентитету у који је инвестирано је несразмерно већа од његових гласачких права или других сродних права. На пример, могућа је ситуација у којој инвеститор има право, или изложеност, на више од половине приноса ентитета у који је инвестирано, али има мање од половине гласачких права у ентитету у који је инвестирано.

Б20 Што је већа изложеност инвеститора, или права на варијабилне приносе по основу учешћа у ентитету у који је инвестирано, тим је већи подстицај за инвеститора да стекне права која су довољна да му обезбеде моћ. Стога је постојање велике изложености према варијабилним приносима индикатор да инвеститор може имати моћ. Међутим, величина инвеститорове изложености, сама по себи, не одређује да ли инвеститор има моћ над ентитетом у који је инвестирано.

Б21 Када се фактори наведени у параграфу Б18 и индикатори наведени у параграфима Б19 и Б20 разматрају заједно са правима инвеститора, већа тежина би требало да буде дата доказима моћи који су описани у параграфу Б18.

Значајна права

Б22 Инвеститор, приликом процењивања да ли има моћ, узима у обзир само значајна права која се односе на ентитет у који је инвестирано (која инвеститор и други имају). Да би право било значајно, носилац тог права мора имати практичну способност да то право и оствари.

Б23 Одређивање да ли су права значајна захтева просуђивање, узимање у обзир свих чињеница и околности. Фактори које треба узети у обзир приликом таквог одређивања укључују, али нису ограничени на следеће:

(а) Да ли постоје било какве баријере (економске или друге) које спречавају носиоца тог права (или носиоце тих права) да та права оствари. Примери таквих баријера укључују, али нису ограничени на:

(i) финансијске казне или подстицаје који могу спречити (или одвратити) носиоца права у остваривању његових права;

(ii) цену извршења или цену конверзије која ствара финансијску препреку која би спречила (или одвратила) носиоца права у остваривању својих права;

(iii) термине и услове због којих је мала вероватноћа да ће права бити остварена, на пример, услови који одређују кратак временски период за њихово остварење;

(iv) непостојање изричитог, разумног механизма, у оснивачким актима ентитета у који је инвестирано или у важећим законима или прописима, којим се омогућава носиоцу права да оствари своја права;

(v) неспособност носиоца права да прибави информације неопходне за остварење својих права;

(vi) оперативне баријере или подстицаје који могу спречити (или одвратити) носиоца права у остваривању својих права (на пример, одсуство других менаџера вољних или способних да обезбеде специјализоване услуге или обезбеде услуге и преузму друге активности које су у надлежности тренутног менаџера);

(vii) законске или регулаторне захтеве који спречавају носиоца права у остваривању својих права (на пример, када је иностраном инвеститору забрањено да остварује своја права).

(б) Када остварење права захтева сагласност више страна, или када су више страна носиоци права, да ли је установљен механизам који обезбеђује тим странама практичну способност да заједнички остваре своја права ако одаберу да то ураде. Недостатак таквог механизма је индикатор да права не могу бити значајна. Што је већи број страна чија је сагласност обавезна за остварење права, тим је мања вероватноћа да су та права суштинска. Међутим, управни одбор чији су чланови независни од доносиоца одлуке може послужити као механизам за многобројне инвеститоре да заједнички раде у остваривању својих права. Стога је вероватније да ће права

одузимања овлашћења за доношење одлука доносиоцима одлука, која се остварују преко независног управног одбора, бити по природи више суштинска него када би таква права била остваривана појединачно од стране великог броја инвеститора.

(ц) Да ли страна или стране које су носиоци права могу имати користи од остварења тих права. На пример, носилац потенцијалних гласачких права у ентитету у који је инвестирано (видети параграф Б47–Б50) би требало да размотри цену извршења или цену конверзије инструмента. Више је вероватно да су рокови и услови за потенцијална гласачка права сустински када је инструмент новчано изражен или би инвеститор имао користи од извршења или конверзије инструмента из других разлога (на пример, кроз остварење синергија између инвеститора и ентитета у који је инвестирано).

Б24 Да би права била значајна она би такође требала да буду остварива када је потребно донети одлуке о смеру релевантних активности. Углавном, да би била значајна, права би требала да буду тренутно остварива. Међутим, понекад права могу бити значајна, иако та права нису тренутно остварива.

Примери примене

Пример 3

Ентитет у који је инвестирано одржава годишњу скупштину акционара на којој се доносе одлуке о смеру релевантних активности. Следећа скупштина акционара је планирана за осам месеци. Међутим, акционари који појединачно или колективно имају најмање 5% гласачких права могу да сазову ванредну скупштину ради промене постојеће политике о релевантним активностима, али захтев да се обавесте други акционари значи да таква скупштина не може бити одржана пре истека 30 дана. Политике везане за релевантне активности се могу мењати једино на ванредним или редовним скупштинама акционара. То укључује одобравање материјално значајних продаја имовине, као и стицање или отуђење значајних инвестиција.

Наведени скуп чињеница је примењен у примерима 3А–3Д који су доле описани. Сваки пример се разматра посебно.

Пример 3А

Инвеститор има већину гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Гласачка права инвеститора су значајна зато што је инвеститор способан да доноси одлуке о смеру релевантних активности када је потребно донети такве одлуке. Чињеница да је потребно 30 дана пре но што инвеститор може да оствари своја гласачка права не спречава инвеститора да има текућу способност да управља релевантним активностима од момента када инвеститор стекне власништво над акцијама.

Пример 3Б

Инвеститор је уговорна страна у форвард уговору за стицање већинског дела акција у ентитету у који је инвестирано. Датум извршења форвард уговора је за 25 дана. Постојећи акционари не могу да измене постојеће политике везане за релевантне активности зато што ванредна скупштина не може бити одржана за мање од 30 дана у ком периоду ће форвард уговор већ бити извршен. Према томе, инвеститор има права која су суштински једнака правима већинског власника из примера 3А горе (тј. инвеститор са форвард уговором може да доноси одлуке о смеру релевантних активности када их је потребно донети). Форвард уговор инвеститора је суштинско право које инвеститору даје текућу способност да усмерава релевантне активности, чак и пре извршења форвард уговора.

Пример 3Ц

Инвеститор има материјално значајну опцију за стицање већинског дела акција у ентитету у који је инвестирано која је извршива за 25 дана и има цену извршења која је значајно испод тржишне цене имовине која лежи у основи. Исти закључак се може извести као у примеру 3Б.

Пример 3Д

Инвеститор је уговорна страна у форвард уговору за стицање већинског дела акција у ентитету у који је инвестирано, без других повезаних права над ентитетом у који је инвестирано. Датум извршења форвард уговора је за шест месеци. За разлику од примера горе, инвеститор нема текућу способност да управља релевантним активностима. Постојећи акционари имају тренутну способност да усмеравају релевантне активности зато што могу да промене постојеће политике везане за релевантне активности пре извршења форвард уговора.

Б25 Суштинска права која су остварива за друге стране могу спречити инвеститора да контролише ентитет у који је инвестирано а на који се та права односе. Таква суштинска права не захтевају од њихових носилаца да имају способност да иницирају одлуке. Све док права нису само права заштите (видети параграфе Б26–Б28), суштинска права која имају друге стране могу спречити инвеститора да контролише ентитет у који је инвестирано, чак и кад та права дају њиховим носиоцима само текућу способност да одобре или блокирају одлуке које се односе на релевантне активности.

Заштитна права

Б26 У процењивању да ли права дају инвеститору моћ над ентитетом у који је инвестирано, инвеститор би требало да оцени да ли су његова права, и права која други имају, заштитна права. Заштитна права се односе на базичне промене у активностима ентитета у који је инвестирано или се примењују у изузетним околностима. Међутим, нису сва права која се примењују у изузетним околностима или која су условљена неким догађајима заштитна права (видети параграфе Б13 и Б53).

Б27 Будући да су заштитна права осмишљена да заштите интересе њиховог носиоца без давања тој страни моћи над ентитетом у који је инвестирано и на кога се та права односе, инвеститор који има само заштитна права не може имати моћ или спречити другу страну да има моћ над ентитетом у који је инвестирано (видети параграф 14).

Б28 Примери заштитних права укључују, али нису ограничена на:

(а) право зајмодавца да ограничи дужника у предузимању активности које могу значајно изменити кредитни ризик дужника на штету зајмодавца;

(б) право стране која има учешће без права контроле у ентитету у који је инвестирано да одобри капиталне инвестиције које су веће од потребних за уобичајено пословање, или да одобри емисију власничких или дужничких инструмената;

(ц) право зајмодавца да преузме имовину дужника у случају да дужник не испуни назначене услове отплате зајма.

Франшизе

Б29 Уговор о франшизи у коме је ентитет у који је инвестирано прималац франшизе даје даваоцу франшизе права која имају за циљ заштиту франшизног бренда. Уговори о франшизи типично дају даваоцима франшизе нека права одлучивања везана за пословање примаоца франшизе.

Б30 Опште узев, права давалаца франшизе не ограничавају способност страна које нису давалац франшизе да доносе одлуке које имају значајан утицај на приносе примаоца франшизе. Исто тако права даваоца франшизе у уговору о франшизи не дају обавезно даваоцу франшизе текућу способност да усмерава активности које значајно утичу на приносе примаоца франшизе.

Б31 Потребно је направити разлику између текуће способности за доношење одлука које имају значајан утицај на приносе примаоца франшизе и способности за доношење одлука којима се штити франшизни бренд. Давалац франшизе нема моћ над примаоцем франшизе ако друге стране имају постојећа права која им дају текућу способност да усмеравају релевантне активности примаоца франшизе.

Б32 Приступањем уговору о франшизи прималац франшизе је донео самостално одлуку о вођењу свог пословања у складу са условима из уговора о франшизи, али за свој рачун.

Б33 Контрола над тако фундаменталним одлукама као што су правни облик примаоца франшизе и структура финансирања може бити у рукама страна које нису давалац франшизе и може значајно утицати на приносе примаоца франшизе. Што је нижи ниво финансијске подршке коју пружа давалац франшизе и што је мања изложеност даваоца франшизе варијабилности

приноса примаоца франшизе то је већа вероватноћа да давалац франшизе само има заштитна права.

Гласачка права

Б34 Често инвеститор има текућу способност, посредством гласачких или сродних права, да усмерава релевантне активности. Инвеститор разматра захтеве из овог одељка (параграфи Б35–Б50) ако се релевантним активностима ентитета у који је инвестирано управља путем гласачким права.

Моћ са већинским гласачким правима

Б35 Инвеститор који има више од половине гласачких права у ентитету у који је инвестирано има моћ у следећим ситуацијама, осим ако се примењује параграф Б36 или параграф Б37:

(а) релевантне активности се усмеравају путем гласања од стране носиоца већинског дела гласачких права, или

(б) већина чланова управљачког тела које усмерава релевантне активности именује се гласањем носиоца већинског дела гласачких права.

Већинска гласачка права али без моћи

Б36 Да би инвеститор који има више од половине гласачких права у ентитету у који је инвестирано имао моћ над ентитетом у који је инвестирано, гласачка права инвеститора морају бити суштинска, у складу са параграфима Б22–Б25, и морају обезбеђивати инвеститору текућу способност да усмерава релевантне активности, што се често спроводи кроз одређивање пословне и финансијске политике. Ако други ентитет има постојећа права која том ентитету дају право да усмерава релевантне активности и тај ентитет није агент инвеститора, онда инвеститор нема моћ над ентитетом у који је инвестирано.

Б37 Инвеститор нема моћ над ентитетом у који је инвестирано чак и ако инвеститор има већину гласачких права када та гласачка права нису суштинска. На пример, инвеститор који има више од половине гласачких права у ентитету у који је инвестирано не може имати моћ ако су релевантне активности под контролом државе, суда, управника, стечајног управника, ликвидационог управника или законодавца.

Моћ без већинских гласачких права

Б38 Инвеститор може имати моћ чак и кад има мање од већине гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Инвеститор може имати моћ са мање од већине гласачких права у ентитету у који је инвестирано, на пример, захваљујући:

(а) уговорном аранжману између инвеститора и осталих носилаца гласачких права (видети параграф Б39);

(б) правима која проистичу из других уговорних аранжмана (видети параграф Б40);

(ц) гласачким правима инвеститора (видети параграфе Б41–Б45);

(д) потенцијалним гласачким правима (видети параграфе Б47–Б50); или

(е) комбинацији од (а)–(д).

Уговорни аранжман са другим носиоцима гласачких права

Б39 Уговорни аранжман између инвеститора и других носилаца гласачких права може дати инвеститору право да оствари гласачка права довољна да инвеститору обезбеде моћ, чак и ако инвеститор нема гласачка права довољна да му дају моћ без уговорног аранжмана. Међутим, уговорни аранжман може осигурати да инвеститор може да усмери довољан број других носилаца гласачких права како да гласају и тако омогуће инвеститору да доноси одлуке о релевантним активностима.

Права која произилазе из других уговорних аранжмана

Б40 Друга права за доношење одлука, у комбинацији са гласачким правима, могу дати инвеститору текућу способност да усмерава релевантне активности. На пример, права дефинисана уговорним аранжманом у комбинацији са гласачким правима могу бити довољна да инвеститору дају тренутну способност да управља производним процесима ентитета у који је инвестирано или да их усмерава или друге пословне или финансијске активности ентитета у који је инвестирано које значајно утичу на приносе тог ентитета. Међутим, у одсуству било који других права, економска зависност ентитета у који је инвестирано од инвеститора (као што су односи између добављача и његовог главног купца) не може да има за последицу моћ инвеститора над ентитетом у који је инвестирано.

Гласачка права инвеститора

Б41 Инвеститор са мање од већине гласачких права има права која су довољна да му дају моћ када инвеститор има практичну способност да самостално усмерава релевантне активности.

Б42 Када се оцењује да ли су инвеститорова гласачка права довољна да му дају моћ, инвеститор разматра све чињенице и околности, укључујући:

(а) величину учешћа инвеститора у гласачким правима у односу на величину и дисперзију учешћа осталих носилаца гласачких права, уз напомену да:

(i) што већа гласачка права инвеститор има, то је већа вероватноћа да инвеститор има постојећа права која му дају текућу способност да усмерава релевантне активности;

(ii) што већа гласачка права инвеститор има у односу на друге носиоце гласачких права, то је већа вероватноћа да инвеститор има постојећа права која му дају текућу способност да усмерава релевантне активности;

(iii) што је већи број страна које би требало да се удруже да би надгласале инвеститора, то је већа вероватноћа да инвеститор има постојећа права која му дају текућу способност да усмерава релевантне активности;

(б) потенцијална гласачка права која инвеститор има, друге носиоце гласачких права и друге стране (видети параграф Б47–Б50);

(ц) права која проистичу из других уговорних аранжмана (видети параграф Б40); и

(д) све додатне чињенице и околности које указују на то да инвеститор има, или нема, текућу способност да усмерава релевантне активности у моменту када треба донети одлуке, укључујући обрасце гласања на претходним скупштинама акционара.

Б43 Када се смер релевантних активности одређује већином гласова и када инвеститор поседује значајно више гласачких права од било ког другог носиоца гласачког права или организоване групе носилаца гласачких права, и када су остали акционари широко дисперзовани, може постати јасно након узимања у обзир само фактора наведених у параграфу Б42(а)–(ц) да инвеститор има моћ над ентитетом у који је инвестирано.

Примери примене

Пример 4

Инвеститор стиче 48% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Преостала гласачка права су у поседу више хиљада акционара, при чему ниједан појединачно не поседује више од 1% гласачких права. Ниједан од акционара нема аранжман да се консултује са било којим другим акционаром, нити за доношење колективних одлука. Приликом процењивања процента гласачких права који би требало да стекне, а на основу релативне величине осталих власничких учешћа, инвеститор је установио да је учешће од 48 % довољно да му обезбеди контролу. У том случају, на основу апсолутне величине свог учешћа и релативне величине осталих учешћа, инвеститор закључује да има довољно доминантно гласачко учешће које задовољава захтеве критеријума моћи без потребе да размотри друге доказе моћи.

Пример 5

Инвеститор А има 40% гласачких права у ентитету у који је инвестирано, док сваки од дванаест других инвеститора поседује по 5% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Споразум између акционара даје инвеститору А право да именује, разрешава и одређује накнаду управи надлежној за управљање релевантним активностима. Да би се споразум изменио потребна је двотрећинска већина гласова акционара. У том случају, инвеститор А закључује да апсолутна величина његовог учешћа и релативна величина осталих учешћа сами по себи нису довољни да би се закључило да ли инвеститор поседује права која су довољна да му обезбеђују моћ.

Међутим, инвеститор А утврђује да је његово уговорно право да именује, разрешава и одређује накнаду управи довољно да се закључи да он поседује моћ над ентитетом у који је инвестирано. Чињеница да инвеститор А можда никад није искористио то право, као ни вероватноћа да ће инвеститор А искористити своје право да именује, разрешава и одређује накнаду управи, не би требало да се разматрају приликом процене да ли инвеститор А има моћ.

Б44 У другим ситуацијама може постати јасно након разматрања само фактора наведених у параграфу Б42(а)–(ц) да инвеститор нема моћ.

Примери примене

Пример 6

Инвеститор А је носилац 45% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Сваки од два друга инвеститора поседује по 26% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Три акционара су носиоци преосталих гласачких права од којих сваки има по 1%. Не постоје други аранжмани који утичу на одлучивање. У овом случају величина учешћа инвеститора А и његова релативна величина у односу на друга учешћа су довољни да се закључи да инвеститор А нема моћ. Само два друга инвеститора би требало да се удруже да би спречили инвеститора А да управља релевантним активностима ентитета у који је инвестирано.

Б45 Међутим, фактори наведени у параграфу Б42(а)–(ц) сами по себи можда нису довољно убедљиви да би се донео закључак. Ако инвеститор, након разматрања тих фактора, није сигуран да ли има моћ, он би требало да размотри додатне чињенице и околности, као на пример да ли су остали акционари по природи пасивни, што је демонстрирано кроз обрасце гласања на претходним скупштинама акционара. Ово укључује процену фактора наведених у параграфу Б18 и индикатора из параграфа Б19 и Б20. Што мање гласачких права инвеститор има, и што је мањи број страна које би требало да се удруже да би надгласале инвеститора, тиме би требало да буде дата већа специфична тежина додатним чињеницама и околностима приликом процењивања да ли су инвеститорова права довољна да му дају моћ. Када се чињенице и околности из параграфа Б18–Б20 разматрају заједно са правима инвеститора, већа специфична тежина би требало да буде дата доказима моћи из параграфа Б18 него индикаторима моћи из параграфа Б19 и Б20.

Примери примене

Пример 7

Инвеститор поседује 45% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Сваки од једанаест других акционара појединачно има 5% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Ниједан од акционара нема уговорни аранжман да се консултује са другим акционарима, нити за колективно

одлучивање. У овом случају, апсолутна величина учешћа инвеститора и релативна величина учешћа осталих акционара сами по себи нису довољни за закључивање у одређивању да ли инвеститор поседује права која су довољна да му дају моћ над ентитетом у који је инвестирано. Додатне чињенице и околности које могу пружити доказ да инвеститор има или нема моћ би требало да буду размотрене.

Пример 8

Инвеститор има 35% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Сваки од три остала акционара појединачно има 5% гласачких права у

ентитету у који је инвестирано. Преостала гласачка права имају многобројни други акционари и ниједан од којих нема више од 1% гласачких права. Ниједан од акционара нема аранжман да се консултује са било којим другим акционаром, нити за доношење колективних одлука. Одлуке о релевантним активностима ентитета у који је инвестирано захтевају сагласност већине гласова на релевантним скупштинама акционара – 75% од укупних гласачких права у ентитету у који је инвестирано је коришћено на недавним релевантним скупштинама акционара. У овом случају, активно учешће осталих акционара на недавним скупштинама акционара указује на то да инвеститор не би имао практичну способност да самостално управља релевантним активностима, упркос чињеници да је инвеститор управљао релевантним активностима зато што је довољан број других акционара гласао на исти начин као инвеститор.

Б46 Ако није јасно да инвеститор има моћ, након разматрања фактора наведених у параграфу Б42(а)–(д), онда инвеститор не контролише ентитет у који је инвестирано.

Потенцијална гласачка права

Б47 Када оцењује контролу да би одредио да ли има моћ инвеститор узима у обзир своја потенцијална гласачка права, као и потенцијална гласачка права која имају друге стране. Потенцијална гласачка права су права да се стекну гласачка права у ентитету у који је инвестирано, као што су она која проистичу из конвертибилних инструмената или опција, укључујући и форвард уговоре. Таква потенцијална права разматрају се једино ако су права суштинска (видети параграфе Б22–Б25).

Б48 Када разматра потенцијална гласачка права, инвеститор би требало да размотри сврху и структуру инструмента, као и сврху и структуру свих осталих ангажмана које инвеститор има у ентитету у који је инвестирано. Ово обухвата оцену различитих рокова и услова инструмента, као и инвеститорова очигледна очекивања, мотиве и разлоге за прихватање таквих рокова и услова.

Б49 Ако инвеститор такође има гласачка или друга права одлучивања која се односе на активности ентитета у који је инвестирано, инвеститор оцењује

да ли та права, у комбинацији са потенцијалним гласачким правима, инвеститору дају моћ.

Б50 Суштинска потенцијална гласачка права сама по себи, или у комбинацији са другим правима, могу инвеститору да дају текућу способност да управља релевантним активностима. На пример, то је вероватно случај када инвеститор има 40% гласачких права у ентитету у који је инвестирано и, у складу са параграфом Б23, има суштинска права која проистичу из опције за стицање додатних 20% гласачких права.

Примери примене

Пример 9

Инвеститор А стиче 70% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Инвеститор Б има 30% гласачких права у ентитету у који је инвестирано, као и опцију за стицање половине гласачких права инвеститора А. Та опција је извршива за наредне две године по фиксној цени која је значајно већа од тржишне цене стицања средства које у себи садржи та гласачка права (и очекује се да ће такав однос остати у том двогодишњем периоду). Инвеститор А користи своја гласачка права и активно управља релевантним активностима ентитета у који је инвестирано. У том случају, вероватно је да инвеститор А задовољава захтеве критеријума моћи с обзиром да изгледа има текућу способност да управља релевантним активностима. Иако инвеститор Б има тренутно извршиве опције за стицање додатних гласачких права (која би му, када би се искористила, дала већинска гласачка права у ентитету у који је инвестирано), рокови и услови повезаним са тим опцијама су такви да се опције не сматрају значајним.

Пример 10

Инвеститор А и два друга инвеститора сваки понаособ имају по трећину гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Пословне активности ентитета у који је инвестирано су уско повезане са инвеститором А. Поред својих власничких инструмената, инвеститор А такође има и дужничке инструменте са могућношћу њихове конверзије у обичне акције ентитета у који је инвестирано у било ком тренутку по цени која је већа од тржишне цене акција (али не значајно већа). Кад би дошло до конверзије дуга, инвеститор А би стекао 60% гласачких права у ентитету у који је инвестирано. Инвеститор А би имао користи од реализације синергија ако би се дужнички инструменти конвертовали у обичне акције. Инвеститор А има моћ над ентитетом у који је инвестирао зато што поседује гласачка права у ентитету у који је инвестирао заједно са значајним потенцијалним гласачким правима која му дају текућу способност да управља релевантним активностима.

Моћ када гласачка или слична права немају значајан утицај на приносе ентитета у који је инвестирано

Б51 У оцењивању сврхе и структуре ентитета у који је инвестирано (видети параграф Б5–Б8), инвеститор би требало да размотри учествовање и одлуке које су донете приликом оснивања ентитета у који је инвестирано као део његове структуре и вреднује да ли услови трансакције и карактеристике учествовања обезбеђују инвеститору права која су довољна да му дају моћ. Учествовање у структурирању ентитета у који је инвестирано само по себи није довољно да инвеститору да контролу. Међутим, учествовање у структурирању може указати на то да је инвеститор имао прилику да стекне права која су довољна да му дају моћ над ентитетом у који је инвестирано.

Б52 Додатно, инвеститор ће размотрити уговорне аранжмане као што су опциона права куповине, опциона права продаје и права ликвидације која су установљена приликом оснивања ентитета у који је инвестирано. Када такви уговорни аранжмани обухватају активности уско повезане са ентитетом у који је инвестирано, онда су такве активности у суштини саставни део општих активности ентитета у који је инвестирано, чак и ако оне могу настати изван правних оквира ентитета у који је инвестирано. Дакле, експлицитна или имплицитна права одлучивања, уграђена у уговорне аранжмане који су уско повезани са ентитетом у који је инвестирано, требало би да се третирају као релевантне активности приликом одређивања моћи над ентитетом у који је инвестирано.

Б53 За неке ентитете у које је инвестирано, релевантне активности настају једино када настану посебне околности или догађаји. Ентитет у који је инвестирано може бити структуриран тако да је смер његових активности и приноса унапред одређен, осим и до момента када настану посебне околности или догађаји. У овом случају, само одлуке о активностима ентитета у који је инвестирано када настану такве околности или догађаји могу значајно утицати на његове приносе и, тиме, представљају релевантне активности. Није неопходно да настану околности или догађаји да би инвеститор, са способношћу да донесе такве одлуке, имао моћ. Чињеница да је право доношења одлука условљено настанком околности или догађаја не чини, сама по себи, та права заштитним правима.

Примери примене

Пример 11

Једина активност ентитета у који је инвестирано, што је дефинисано у његовим оснивачким актима, је откуп потраживања и дневно сервисирање истих у име његових инвеститора. Дневно сервисирање обухвата наплату и прослеђивање уплата главнице и камате по њиховом доспећу. У случају да наплата потраживања није извршена о року, ентитет у који је инвестирано аутоматски продаје потраживање инвеститору у складу са посебно уговореним споразумом о продаји између инвеститора и ентитета у који је инвестирано. Једина релевантна активност је управљање потраживањима која нису наплаћена у року, будући да је то једина активност која може

значајно да утиче на приносе ентитета у који је инвестирано. Управљање потраживањима пре рока доспећа њихове наплате не представља релевантну активност, будући да не захтева доношење значајних одлука које могу значајно утицати на приносе ентитета у који је инвестирано – активности пре него наступи рок наплате су унапред одређене и своде се само на наплату токова готовине по њиховом доспећу и прослеђивање истих инвеститорима.

Према томе, приликом процене општих активности ентитета у који је инвестирано које значајно утичу на приносе тог ентитета треба узети у обзир једино право инвеститора да управља имовином по настанку наплате о року. У овом примеру структура ентитета у који је инвестирано обезбеђује да инвеститор има овлашћења за одлучивање о активностима које значајно утичу на приносе само у јединој ситуацији када је такво овлашћење за одлучивање потребно. Услови из споразума о продаји чине саставни део целокупне трансакције и оснивања ентитета у који је инвестирано. Према томе, услови из споразума о продаји заједно са оснивачким актима ентитета у који је инвестирано воде ка закључку да инвеститор има моћ над ентитетом у који је инвестирано, упркос чињеници да инвеститор преузима власништво над потраживањима једино по неизвршењу и управља овим потраживањима изван правних оквира ентитета у који је инвестирано.

Пример 12

Једина имовина ентитета у који је инвестирано су потраживања. Приликом разматрања сврхе и структуре ентитета у који је инвестирано, утврђено је да је једина релевантна активност управљање потраживањима у доцњи. Страна која има способност да управља оваквим потраживањима има моћ над ентитетом у који је инвестирано, независно од тога да ли је било ко од дужника који није извршио обавезу у року.

Б54 Инвеститор може имати експлицитну или имплицитну обавезу да обезбеди наставак пословања ентитета у који је инвестирано као што је планирано. Таква обавеза може да повећа изложеност инвеститора варијабилним приносима, што повећава инвеститорову мотивисаност за стицање права која су довољна да му обезбеде моћ. Према томе, обавеза да обезбеди наставак пословања ентитета у који је инвестирано као што је планирано може бити индикатор да инвеститор има моћ, али само по себи не даје инвеститору моћ, нити спречава другу страну да има моћ.

Изложеност или права на варијабилне приносе од ентитета у који је инвестирано

Б55 Када инвеститор процењује да ли има контролу над ентитетом у који је инвестирано, инвеститор утврђује да ли има изложеност, или права на варијабилне приносе по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирано.

Б56 Варијабилни приноси су приноси који нису фиксни и који имају могућност варирања у зависности од перформанси ентитета у који је инвестирано. Варијабилни приноси могу бити само позитивни, само негативни или и позитивни и негативни (видети параграф 15). Инвеститор процењује да ли су приноси од ентитета у који је инвестирано варијабилни и колико су варијабилни ти приноси на основу суштине аранжмана и независно од правне форме приноса. На пример, инвеститор може имати обвезницу са исплатама фиксне камате. Исплате фиксне камате су варијабилни приноси за сврхе овог IFRS зато што су подложне ризику од наплате и излажу инвеститора кредитном ризику емитента обвезнице. Степен варијабилности (тј. колико су варијабилни такви приноси) зависи од кредитног ризика обвезнице. Слично томе, фиксна накнада условљена перформансама за управљање имовином ентитета у који је инвестирано представља варијабилни принос зато што излаже инвеститора ризику перформанси ентитета у који је инвестирано. Степен варијабилности зависи од способности ентитета у који је инвестирано да генерише довољне приходе за плаћање накнаде.

Б57 Примери приноса укључују:

(а) дивиденде, расподелу других економских користи од ентитета у који је инвестирано (на пример, камата на дужничке хартије од вредности које је емитовао ентитет у који је инвестирано) и промене у вредности инвестиције инвеститора у тај ентитет у који је инвестирано;

(б) накнаде за сервисирање имовине или обавезе ентитета у који је инвестирано, накнаде и изложеност губитку по основу пружања кредитне или подршке ликвидности, резидуална учешћа у имовини и обавезама ентитета у који је инвестирано након ликвидације тог ентитета, пореске олакшице, и приступ будућим ликвидним средствима који инвеститор има по основу своје повезаности са ентитетом у који је инвестирано;

(ц) приносе који нису доступни другим власницима учешћа. На пример, инвеститор може да користи своја средства у комбинацији са средствима ентитета у који је инвестирано, као у случају комбиновања пословних функција како би се остварили економија обима, уштеде у трошковима, проналажење извора ретких производа, добијање приступа заштићеним знањима или ограничавање неких активности или имовине како би се повећала вредности остале имовине инвеститора.

Веза између моћи и приноса

Делегирана моћ

Б58 Када инвеститор са правима одлучивања (доносилац одлука) процењује да ли контролише ентитет у који је инвестирано, он би требало да утврди да ли је принципал или агент. Инвеститор би такође требало да утврди да ли други ентитет са правима одлучивања има улогу агента за инвеститора. Агент је страна која је примарно ангажована да ради у име и за рачун друге

стране или страна (принципал/и) и стога не контролише ентитет у који је инвестирано када користи своју надлежност за доношење одлука (видети параграфе 17 и 18). Дакле, понекад принципалова моћ може бити у рукама агента који је и спроводи, али у име принципала. Доносилац одлука није агент једноставно зато што друге стране могу имати користи од одлука које он доноси.

Б59 Инвеститор може агенту да делегира своја овлашћења за доношење одлука које су повезане са специфичним питањима или за све релевантне активности. Када процењује да ли има контролу над ентитетом у који је инвестирано, инвеститор третира права одлучивања која је делегирао свом агенту као да их непосредно држи сам инвеститор. У ситуацијама где постоји више од једног принципала, сваки принципал би требало да процени да ли има моћ над ентитетом у који је инвестирано тако што ће размотрити захтеве из параграфа Б5–Б54. Параграфи Б60–Б72 дају упутства за утврђивање да ли је доносилац одлука агент или принципал.

Б60 Приликом утврђивања да ли је он у улози агента доносилац одлука би требало да размотри свој општи однос са ентитетом у који је инвестирано и којим управља, и другим странама повезаним са ентитетом у који је инвестирано, а посебно све факторе који следе:

(а) обим својих овлашћења као доносиоца одлука над ентитетом у који је инвестирано (параграф Б62 и Б63);

(б) права чији су носиоци друге стране (видети Б64–Б67);

(ц) накнада на коју има право у складу са уговором/уговорима о накнади (параграфи Б68–Б70).

(д) изложеност доносиоца одлука варијабилним приносима по основу других учешћа које има у ентитету у који је инвестирано (параграфи Б71 и Б72).

Различити пондери би требали да буду примењени на сваки од фактора а на основу посебних чињеница и околности.

Б61 Одређивање да ли је доносилац одлука агент захтева процену свих фактора наведених у параграфу Б60, осим када једна страна има значајна права да разреши доносиоца одлука (право ускраћивања овлашћења) и може да разреши доносиоца одлука без образложења (видети параграф Б65).

Обим овлашћења доносиоца одлука

Б62 Обим овлашћења доносиоца одлука за њихово доношење се процењује разматрањем:

(а) активности које су дозвољене у складу са уговором/уговорима везаним за доношење одлука и са релевантним законом, и

(б) дискрециона права које доносилац одлука има када доноси одлуке о тим активностима.

Б63 Доносилац одлука би требало да размотри сврху и структуру ентитета у који је инвестирано, ризике за које је тај ентитет структуриран да буде изложен, ризике за које је структуриран да пренесе на друге укључене стране и ниво укључености који је доносилац одлука имао приликом структурирања ентитета у који је инвестирано. На пример, степен до кога је доносилац одлука био укључен у структурирању ентитета у који је инвестирано (укључујући и утврђивање обима овлашћења за доношење одлука), такво учествовање може да указује на чињеницу да је доносилац одлука имао прилику и подстицај да прибави права која имају за последицу да доносилац одлука има способност да управља релевантним активностима.

Права која имају друге стране

Б64 Значајна права која имају друге стране могу утицати на способност доносиоца одлука да управља релевантним активностима ентитета у који је инвестирано. Суштинско право разрешења или друга права могу указивати да је доносилац одлука агент.

Б65 Када једна страна има значајна права разрешења и када може да разреши доносиоца одлука без образложења, то је само по себи довољно да се закључи да је доносилац одлука агент. Ако више страна има таква права (и ни једна страна појединачно не може да разреши доносиоца одлука без сагласности других страна) таква права сама по себи нису одлучујућа за закључак приликом утврђивања да ли доносилац одлука примарно ради у име и за рачун других. Додатно, што је већи број страна који је потребан за заједничко наступање у остваривању права разрешења доносиоца одлука и што је већи обим и варијабилност повезаности са другим економским интересима доносиоца одлука (тј. накнада и други интереси), тим се на овај фактор ставља мање тежиште.

Б66 Значајна права која имају друге стране, а која ограничавају дискрециона права доносиоца одлука би требало да се разматрају на сличан начин као и права разрешења приликом утврђивања да ли је доносилац одлука агент. На пример, доносилац одлука који је обавезан да за сопствене поступке тражи сагласност од малог броја других страна генерално је агент. (Видети параграфе Б22–Б25 за додатна упутства о правима и да ли су она суштинска)

Б67 Разматрање права која имају друге стране би требало да обухвати процену свих права која може да остварује управни одбор ентитета у који је инвестирано (или друго руководеће тело) и њихов утицај на овлашћења за доношење одлука (видети параграф Б23(б)).

Накнада

Б68 Што је већи обим и варијабилност накнаде доносиоца одлука у односу на приносе очекиване од активности ентитета у који је инвестирано, то је већа вероватноћа да је доносилац одлука принципал.

Б69 У утврђивању да ли је принципал или агент, доносилац одлука такође би требало да размотри да ли постоје следећи услови:

(а) Накнада доносиоца одлука је сразмерна пруженим услугама;

(б) Уговор о накнади укључује само рокове, услове или износе који се уобичајено налазе у аранжманима за сличне услуге и ниво знања, уговорених по принципу независне трансакције.

Б70 Доносилац одлука не може бити агент ако услови наведени у параграфу Б69(а) и (б) нису испуњени. Међутим, испуњење тих услова само по себи није довољно да се закључи да је доносилац одлука агент.

Изложеност на варијабилност приноса по основу других интереса (учешћа)

Б71 Приликом процењивања да ли је он у улози агента доносилац одлука који има друге интересе (учешћа) у ентитету у који је инвестирано (на пример инвестиције у ентитету у који је инвестирано или давање гаранција везаних за перформансе ентитета у који је инвестирано), би требало да размотри своју изложеност варијабилним приносима од таквих интереса (учешћа). Поседовање других интереса у ентитету у који је инвестирано, указује да доносилац одлука може бити принципал.

Б72 У процењивању своје изложености варијабилним приносима по основу других интереса (учешћа) у ентитету у који је инвестирано, доносилац одлука би требало да размотри следеће:

(а) што су већи обим и варијабилност повезани са његовим економским интересима, у односу на његову накнаду и друге интересе посматране целини, то је већа вероватноћа да је доносилац одлука принципал;

(б) да ли је његова изложеност варијабилним приносима различита него код других инвеститора и, ако је то случај, да ли то може утицати на његове поступке. На пример, то може бити случај када доносилац одлука има субординиране интересе у, или обезбеђује друге облике унапређења кредитног профила ентитета у који је инвестирано.

Доносилац одлука би требало да процени своју изложеност у односу на укупну варијабилност приноса ентитета у који је инвестирано. Такво процењивање се врши превасходно на основу очекиваних приноса од активности ентитета у који је инвестирано, али не занемарује максималну изложеност доносиоца одлука на варијабилност приноса ентитета у који је инвестирано кроз друге интересе које доносилац одлука поседује.

Примери примене

Пример 13

Доносилац одлука (менаџер фонда) оснива, промовише и управља регулисаним фондом чијим се хартијама од вредности тргује на берзи, и то у складу са уско дефинисаним параметрима наведеним у инвестиционом мандату који су у складу са захтевима локалних закона и прописа. Фонд се промовише инвеститорима као инвестиција у диверсификован портфељ власничких инструмената ентитета чијим акцијама се тргује на берзи. У оквиру дефинисаних параметара, менаџер фонда има дискреционо право везано за имовину у коју треба инвестирати. Менаџер фонда је „извршио инвестирање, по моделу сразмере, које представља 10% вредности фонда и за то добија тржишну накнаду за своје услуге која износи 1% вредности нето имовине фонда. Накнаде су сразмерне пруженим услугама. Менаџер фонда нема никакву обавезу за покриће губитака који превазилазе његову инвестицију од 10%. Фонд није у обавези да формира, и није ни формирао независни управни одбор. Инвеститори не поседују никаква значајна права која би могла да утичу на овлашћења менаџера фонда за доношење одлука, али могу да откупе своја учешћа у оквиру појединачних лимита одређених од стране фонда.

Иако послује у оквиру параметара који су дефинисани инвестиционим мандатом и у складу са законским захтевима, менаџер фонда има права одлучивања која му дају текућу способност да управља релевантним активностима фонда—инвеститори немају суштинска права која би могла да утичу на овлашћења менаџера фонда за доношење одлука. Менаџер фонда добија тржишну накнаду за своје услуге која је сразмерна пруженим услугама, поред тога он је такође извршио сразмерну инвестицију у фонд. Накнада и његова инвестиција излажу менаџера фонда варијабилним приносима од активности фонда али без креирања изложености која је од таквог значаја да би указивала на то да је менаџер фонда принципал.

У овом примеру, разматрање изложености менаџера фонда варијабилним приносима фонда, заједно са његовим овлашћењима за доношење одлука у оквиру ограничених параметара указује на то да је менаџер фонда агент. Дакле, менаџер фонда закључује да нема контролу над фондом.

Пример 14

Доносилац одлука оснива, промовише и управља фондом који пружа прилику за инвестирање бројним инвеститорима. Доносилац одлука (менаџер фонда) мора да доноси одлуке које су у најбољем интересу свих инвеститора и у складу са управљачким споразумима којима је фонд регулисан. Ипак, менаџер фонда има широка дискрециона права одлучивања. За своје услуге менаџер фонда добија тржишну накнаду једнаку 1% од вредности имовине којом управља, као и 20% од целокупне добити фонда под условом да се оствари дефинисан ниво добити. Накнаде су сразмерне пруженим услугама.

Иако је дужан да доноси одлуке које су у најбољем интересу свих

инвеститора, менаџер фонда има широка овлашћења одлучивања за управљање релевантним активностима фонда. Менаџеру фонда се плаћа фиксна накнада и накнада која зависи од перформанси, а које су сразмерне пруженим услугама. Поред тога, накнадом су интереси менаџера фонда усклађени са интересима осталих инвеститора да се повећа вредности фонда без креирања изложености варијабилним приносима од активности фонда што је од таквог значаја да накнада, када се изоловано разматра, указује на то да је менаџер фонда принципал.

Горе наведени пример и анализа примењује се и на примере 14А–14Ц описане у даљем тексту. Сваки пример се изоловано разматра.

Пример 14А

Менаџер фонда такође поседује 2% учешћа у фонду чиме су његови интереси усклађени са интересима осталих инвеститора. Менаџер фонда нема никакву обавезу за покриће губитака који превазилазе његову инвестицију од 2%. Инвеститори имају право да разреше менаџера фонда простом већином гласова, али само у случају кршења обавеза из уговора.

Учешће менаџера фонда од 2% повећава његову изложеност варијабилним приносима од активности фонда, без креирања изложености која је од таквог значаја да би указивала на то да је менаџер фонда принципал. Права осталих инвеститора за разрешење менаџера фонда сматрају се заштитним правима зато што су остварива једино у случају кршења уговорних обавеза. У овом примеру, иако менаџер фонда има широка овлашћења за доношење одлука и изложеност варијабилним приносима по основу свог учешћа и накнаде, изложеност менаџера фонда указује на то да је менаџер фонда агент. Дакле, менаџер фонда закључује да нема контролу над фондом.

Пример 14В

Менаџер фонда има сразмерно значајно учешће у фонду, али нема никакву обавезу покрића губитака изнад свог учешћа. Инвеститори могу да разреше менаџера фонда простом већином гласова, али само у случају кршења уговорних обавеза.

У овом примеру права осталих инвеститора за разрешење менаџера фонда сматрају се заштитним правима зато што су остварива једино у случају кршења уговорних обавеза. Иако се менаџеру фонда плаћа фиксна накнада и накнада заснована на перформансама које су сразмерне пруженим услугама, комбинација менаџерове инвестиције у фонд и његове накнаде могла би да креира изложеност варијабилним приносима од активности фонда која је од таквог значаја да указује на то да је менаџер фонда принципал. Што је већи обим и варијабилност повезана са економским интересима менаџера фонда (узимајући у обзир његову накнаду и друге интересе заједно у целини), тим у поступку анализе већу важност менаџер фонда може дати својим економским интересима, и тим је већа вероватноћа

да је менаџер фонда принципал.

На пример, након разматрања своје накнаде и осталих фактора, менаџер фонда може сматрати да је инвестиција од 20% довољна за закључак да он контролише фонд. Међутим, у другим околностима (тј. ако су накнада или остали фактори другачији), контрола би могла да проистекне ако је различит ниво инвестиције.

Пример 14C

Менаџер фонда поседује у фонду инвестицију, по моделу сразмере, од 20%, али нема никакву обавезу покрића губитака изнад своје инвестиције од 20%. Фонд има управни одбор, чији су сви чланови независни од менаџера фонда и именовани су од стране осталих инвеститора. Одбор именује менаџера фонда једном годишње. Ако одбор одлучи да не обнови уговор са менаџером фонда, услуге које врши менаџер фонда могу бити обављене од стране других менаџера из ове бранше.

Иако се менаџеру фонда плаћа фиксна накнада и накнада заснована на перформансама које су сразмерне пруженим услугама, комбинација инвестиције менаџера фонда од 20% заједно са његовом накнадом могла би да креира изложеност варијабилним приносима од активности фонда која је довољно значајна да указује на то да је менаџер фонда принципал. Међутим, инвеститори имају значајна права да разреше менаџера фонда – управни одбор представља механизам који обезбеђује да инвеститори могу да разреше менаџера фонда ако одлуче да тако ураде.

У овом примеру, приликом анализе менаџер фонда придаје већу важност значајним правима разрешења. Дакле, иако менаџер фонда има широка овлашћења за доношење одлука и изложеност варијабилним приносима фонда по основу своје накнаде и инвестиције, суштинска права која имају остали инвеститори указују на до да је менаџер фонда агент. Због тога, менаџер фонда закључује да нема контролу над фондом.

Пример 15

Инвестициони ентитет је креиран за куповину портфеља имовином обезбеђених хартија од вредности (ABS) са фиксном стопом и финансиран је дужничким инструментима са фиксном стопом и власничким инструментима. Власнички инструменти су структурирани да обезбеде прву заштиту од губитка дужничким инвеститорима и да приме било које резидуалне приносе инвестиционог ентитета. Трансакција се нуди потенцијалним дужничким инвеститорима као инвестиција у портфељ имовином обезбеђених хартија од вредности (ABS) која је изложена кредитном ризику повезаним са могућношћу неизвршења новчаних обавеза од стране емитената имовином обезбеђених хартија од вредности (ABS) у портфељу и каматном ризику који је повезан са управљањем портфељом. Приликом оснивања, власнички инструменти чине 10% вредности купљене имовине. Доносилац одлука

(менаџер имовине) управља активним портфељом имовине доношењем инвестиционих одлука у оквирима параметара који су дефинисани проспектом инвестиционог ентитета. За те услуге менаџер имовине прима фиксну тржиштем одређену накнаду (тј. 1% од имовине којом се управља) и накнаду условљену перформансама (тј. 10% од добити) ако добит инвестиционог ентитета превазиђе одређени ниво. Накнаде су сразмерне пруженим услугама. Менаџер имовине поседује 35% власничког капитала инвестиционог ентитета. Преосталих 65% власничког капитала, и сви дужнички инструменти, су у власништву великог броја широко распрострањених неповезаних инвеститора трећих лица. Менаџер имовине може бити разрешен без икаквог разлога одлуком донетом простом већином гласова осталих инвеститора.

Менаџеру имовине се плаћа фиксна накнада и накнада заснована на перформансама и оне су сразмерне пруженим услугама. Накнадом су интереси менаџера фонда усклађени са интересима осталих инвеститора да се повећа вредности фонда. Менаџер имовине је изложен варијабилним приносима од активности фонда, имајући у виду да поседује 35% од власничког капитала и његову накнаду.

Иако послује у оквирима параметара дефинисаних одређених у проспекту инвестиционог ентитета, менаџер имовине има текућу способност да доноси инвестиционе одлуке које значајно утичу на приносе инвестиционог ентитета—права разрешења која имају остали инвеститори имају малу специфичну тежину у анализи зато што та права има велики број широко распрострањених инвеститора. У овом примеру, менаџер имовине придаје већу важност сопственој изложености варијабилним приносима фонда по основу свог власничког интереса, који је субординиран у односу на дужничке инструменте. Поседовање 35% власничког капитала креира субординирану изложеност губицима и правима на приносе инвестиционог ентитета, које је од таквог значаја да указује на то да је менаџер имовине принципал. Дакле, менаџер имовине закључује да има контролу над инвестиционим ентитетом.

Пример 16

Доносилац одлука (спонзор) спонзорише инвестициони ентитет са већим бројем понуђача који емитују краткорочне дужничке инструменте неповезаним инвеститорима трећим странама. Трансакција се нуди потенцијалним инвеститорима као инвестиција у портфељ високо рангираних средњорочних средстава са минималном изложеношћу кредитном ризику повезаном са могућим неизмирењем од стране емитената средстава у портфељу. Различити понуђачи преносиоци продају ентитету за специјалне намене портфеље средњорочних средстава високог квалитета. Сваки преносилац сервисира портфељ средстава који је продао ентитету за специјалне намене и управља потраживањима у доцњи уз тржишну накнаду за сервисирање. Сваки понуђач преносилац такође обезбеђује прву заштиту

од кредитних губитка по основу портфеља имовине путем обезбеђења које премашује имовину пренету у ентитет за специјалне намене. Спонзор дефинише услове пословања ентитета за специјалне намена и управља његовим пословањем за тржишну накнаду. Накнада је сразмерна пруженим услугама. Спонзор одобрава листу продаваца којима је дозвољено да врше продају ентитету, даје сагласност ентитету за специјалне намене за куповину средстава и доноси одлуке о финансирању ентитета за специјалне намене. Спонзор мора да поступа у најбољем интересу свих инвеститора.

Спонзор има право на све резидуалне приносе од ентитета за специјалне намене и такође обезбеђује повећање кредитног бонитета и изворе ликвидних средстава ентитету за специјалне намене. Повећањем кредитног бонитета које је обезбедио спонзор покривају се губици до 5% од укупне имовине ентитета за специјалне намене, након чега губитке покривају понуђачи преносиоци. Обезбеђени извори ликвидних средстава није намењен за покриће средстава која су у неизвршењу. Инвеститори немају значајна права која могу утицати на овлашћење спонзора да доноси одлуке.

Иако се спонзору плаћа тржишна накнада за његове услуге која је сразмерна пруженим услугама, спонзор је изложен варијабилним приносима од активности ентитета за специјалне намене због својих права на све резидуалне приносе од ентитета за специјалне намене и обезбеђења повећања кредитног бонитета и извора ликвидних средства (тј. ентитет за специјалне намене изложен је ризику ликвидности због коришћења краткорочних дужничких инструмената за финансирање средњорочних средстава). Иако сваки од понуђача преносилаца има права одлучивања која утичу на вредност имовине ентитета за специјалне намене, спонзор има широка овлашћења за доношење одлука која му обезбеђују текућу способност да управља активностима које најзначајније утичу на приносе ентитета за специјалне намене (тј. спонзор дефинише услове пословања ентитета за специјалне намене, има право да доноси одлуке о средствима (даје сагласност за куповину средстава и понуђаче преносиоце тих средстава) и на финансирање ентитета за специјалне намене (за које се на редовној основи морају проналазити нова улагања). Право на резидуалне приносе ентитета за специјалне намене и обезбеђење повећања кредитног бонитета и ликвидности излаже спонзора варијабилним приносима од активности ентитета за специјалне намене чиме се он разликује од осталих инвеститора. Сходно томе таква изложеност указује на то да је спонзор принципал и због тога спонзор закључује да он контролише ентитет за специјалне намене. Обавеза спонзора да поступа у најбољем интересу свих инвеститора не спречава спонзора да буде принципал.

Однос са другим странама

Б73 Када процењује контролу инвеститор би требало да размотри природу свог односа са другим странама и да ли те друге стране послују у име инвеститора (тј. оне су „де факто агенти”). Утврђивање да ли друге стране

поступају као де факто агенти захтева просуђивање уважавајући не само природу односа, већ и начине на који те стране сарађују једна са другом и са инвеститором.

Б74 Такав однос не мора бити заснован на уговорном аранжману. Страна је де факто агент када инвеститор има, или када они који управљају активностима инвеститора имају способност да усмеравају ту страну да послује у име инвеститора. У таквим околностима када процењује контролу над ентитетом у који је инвестирано инвеститор би требало да размотри права одлучивања његових де факто агената и његову индиректну, кроз де факто агента, изложеност, или права на варијабилне приносе, заједно са својим сопственим.

Б75 Следе примери таквих других страна које, по природи свог односа, могу да послују као де факто агенти за инвеститора:

(а) повезане стране инвеститора;

(б) страна која је добила своје учешће у ентитету у који је инвестирано на основу уплате или кредита од инвеститора;

(ц) страна која се сагласила да не прода, пренесе или стави терет на своје интересе у ентитету у који је инвестирано без претходне сагласности инвеститора (осим у ситуацијама у којима инвеститор и друга страна имају право претходног давања сагласности и права су заснована на узајамно договореним условима две вољне независне стране);

(д) страна која не може да финансира своје пословање без субординиране финансијске подршке инвеститора;

(е) ентитет у који је инвестирано у коме је већина чланова његовог управљачког тела или у коме је кључно управљачко особље исто као и код инвеститора;

(ф) страна која има блиске пословне односе са инвеститором, као што су односи између пружаоца професионалних услуга и једног од његових значајних клијената.

Контрола над одређеном имовином

Б76 Инвеститор је дужан да размотри да ли третира део ентитета у који је инвестирано као неформално засебан ентитет и, ако је то случај, да ли он контролише такав неформално засебан ентитет.

Б77 Инвеститор је дужан да третира део ентитета у који је инвестирано као неформално засебан ентитет ако и само ако је испуњен следећи услов:

Одређена имовина ентитета у који је инвестирано (и повезана повећања кредитног бонитета, ако постоје) је једини извор за плаћање одређених обавеза ентитета у који је инвестирано или одређених других интереса у ентитету у који је инвестирано. Стране осим оних са одређеном обавезом

немају права нити обавезе повезане са одређеном имовином или са резидуалним токовима готовине од те имовине. У суштини, ниједан принос од одређене имовине не може бити коришћен од стране преосталог дела ентитета у који је инвестирано, и ниједна од обавеза неформално засебног дела ентитета се може измиривати из имовине преосталог дела ентитета у који је инвестирано. Дакле, у суштини, сва имовина, обавезе и власнички капитал таквог неформално засебног ентитета су прстенасто ограђени од целокупног ентитета у који је инвестирано. Такав неформално засебан ентитет се често назива „силос”.

Б78 Када је услов из параграфа Б77 испуњен, да би проценио да ли има моћ над тим делом ентитета у који је инвестирано инвеститор би требало да идентификује активности које значајно утичу на приносе од неформално засебног ентитета и начин на који се управља тим активностима. Када процењује контролу над неформално засебним ентитетом, инвеститор би такође требало да размотри да ли има изложеност или права на варијабилне приносе по основу своје повезаности са тим неформално засебним ентитетом и способност да употреби своју моћ над тим делом ентитета у који је инвестирано како би извршио утицај на износ приноса инвеститора.

Б79 Ако инвеститор има контролу над неформално засебним ентитетом, онда би инвеститор требало да консолидује тај део ентитета у који је инвестирано. У том случају, остале стране искључују тај део ентитета у који је инвестирано приликом процењивања контроле, као и консолидације ентитета у који је инвестирано.

Континуирано процењивање

Б80 Инвеститор треба поново да процењује да ли има контролу над ентитетом у који је инвестирано ако чињенице и околности указују на то да је дошло до промена у једном или више од три елемента контроле наведених у параграфу 7.

Б81 У случају да је дошло до промена у начину на који се остварује моћ над ентитетом у који је инвестирано, таква промена се мора одразити у начину на који инвеститор процењује своју моћ над ентитетом у који је инвестирано. На пример, промене у правима одлучивања могу значити да се релевантним активностима више не управља путем гласачких права, већ други аранжмани, као што су уговори, дају другој страни или странама текућу способност да управља релевантним активностима.

Б82 Неки догађај може да буде узрок да инвеститор стекне или изгуби контролу над ентитетом у који је инвестирано чак и када инвеститор није учествовао у том догађају. На прим, инвеститор може да добије моћ над ентитетом у који је инвестирано зато што су истекла права одлучивања која је имала друга страна или стране, а која су претходно спречавала инвеститора да контролише ентитет у који је инвестирано.

Б83 Инвеститор такође разматра промене које утичу на његову изложеност, или права на варијабилне приносе због његове повезаности са ентитетом у који је инвестирано. На пример, инвеститор који има моћ над ентитетом у који је инвестирано може да изгуби контролу над тим ентитетом ако инвеститор престане да има права на приносе или да буде изложен обавезама, зато што инвеститор не задовољава захтеве из параграфа 7(б) (на пример, ако је дошло до истека уговора о примању накнаде која је условљена перформансама).

Б84 Инвеститор би требало да размотри да ли је дошло до промене у његовој процени о томе да ли послује као агент или принципал. Промене у општем односу између инвеститора и других страна могу значити да инвеститор више не дела у својству агента, чак и ако је претходно делао у својству агента, и обрнуто. На пример, ако је дошло до промена у правима инвеститора или других страна, инвеститор би требало да поново размотри свој статус принципала или агента.

Б85 Инвеститорова иницијална процена контроле или статуса принципала или агента не би требало да се мења само зато што су наступили други услови на тржишту (на пример, промена у приносима ентитета у који је инвестирано изазвана тржишних услова), осим ако промене услова на тржишту имају за последицу промене једног или више од три елемената контроле који су наведени у параграфу 7 или је дошло до промене у целокупном односу између принципала и агента.

Одређивање да ли је неки ентитет инвестициони ентитет

Б85А Ентитет разматра све чињенице и околности приликом процене да ли је ентитет инвестициони ентитет, укључујући његову сврху и облик. Ентитет који испуњава три елемента дефиниције инвестиционог ентитета који су наведени у параграфу 27 је инвестициони ентитет. Параграфи Б85Б–Б85М детаљније описују елементе ове дефиниције.

Сврха пословања

Б85Б Дефиниција инвестиционог ентитета захтева да је сврха његовог пословања да инвестира искључиво ради прихода од повећања капитала, прихода од инвестиција (као што су дивиденде, камате или приходи од закупа) или обоје. Документи који показују који су циљеви инвестирања у ентитет, као што је званична понуда, публикације које дистрибуира ентитет и друга документа о корпорацији или партнерству, обично садрже доказе о сврси пословања инвестиционог ентитета. Други докази могу укључивати начин на који се ентитет представља другим странама (као што су потенцијални инвеститори или потенцијални ентитети у које се инвестира); на пример, ентитет може да представи своје пословање као ентитет који нуди средњорочне инвестиције за приход од повећања капитала. Насупрот томе, ентитет који се представља као инвеститор чији је циљ заједнички развој, производња или пласман производа са ентитетом у који се инвестира

има сврху пословања која није у складу са сврхом пословања инвестиционог ентитета, зато што ентитет остварује приход од развоја, производње или пласмана једнако као и од својих инвестиција (видети параграф Б85И).

Б85Ц Инвестициони ентитет може да пружа услуге повезане са инвестицијом (на пример, пружање савета о инвестирању, управљање инвестицијама, административне услуге и подршка инвестицијама), директно или посредством зависног ентитета, трећим странама као и инвеститорима, чак и ако су те активности суштинске за ентитете, под условом да ентитет наставља да испуњава дефиницију инвестиционог ентитета.

Б85Д Инвестициони ентитет такође може да учествује у следећим активностима повезаним са инвестирањем, директно или посредством зависног ентитета, ако се те активности врше да би се остварила максимална добит од инвестиције (приход од повећања капитала или приход од инвестиција) од ентитета у који је инвестирано и које не представљају појединачну суштинску пословну активност или појединачни суштински извор прихода инвестиционог ентитета;

(а) пружање услуга управљања и стратешког консултовања ентитету у који је инвестирано; и

(б) пружање финансијске подршке ентитету који је инвестирано у виду зајма, обавеза по основу капитала или гаранција.

Б85Е Ако инвестициони ентитет има зависни ентитет који сам по себи није инвестициони ентитет и чија главна сврха и активности укључују пружање услуга или активности повезаних са инвестиционим активностима инвестиционог ентитета, као што су оне описане у параграфима Б85Ц–Б85Д, ентитету или другим странама, он тада треба да консолидује тај зависни ентитет у складу са параграфом 32. Ако је зависни ентитет који пружа услуге или активности повезане са инвестицијама сам по себи инвестициони ентитет, матични ентитет инвестиционог ентитета одмерава тај зависни ентитет по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 31.

Излазне стратегије

Б85Ф Инвестициони планови ентитета такође пружају доказе о његовој сврси пословања. Једна од карактеристика која чини инвестициони ентитет различитим од других ентитета јесте то што инвестициони ентитет не планира да држи своје инвестиције на неодређено време; држи их у ограниченом временском периоду. Будући да капиталне инвестиције и инвестиције у нефинансијска средства имају потенцијал да се држе на неодређено време, инвестициони ентитет треба да има излазну стратегију која документује како ентитет планира да оствари приход од повећања капитала из суштински свих својих капиталних инвестиција и инвестиција у нефинансијска средства. Инвестициони ентитет такође треба да има излазну стратегију за било који дужнички инструмент који има потенцијал да се држи на неодређено време, на пример инвестиције које стално доносе

камату. Ентитет не мора да документује специфичне излазне стратегије за сваку појединачну инвестицију, али треба да идентификује различите потенцијалне стратегије за различите врсте или портфеље инвестиција, укључујући и суштински временски оквир за излазак из инвестиција. Излазни механизми који се постављају само у случају неиспуњења уговорних обавеза, као што су кршење уговора или неиспуњавање перформанси, не сматрају се излазним стратегијама у сврху ове процене.

Б85Г Излазне стратегије могу се разликовати по врсти инвестиције. За улагања у хартије од вредности приватног капитала, примери излазних стратегија укључују иницијалну јавну понуду, приватни пласман, продају пословања на тржишту, расподелу (инвеститорима) власничких интереса у инвестицијама и продају имовине (укључујући продају имовине ентитета у који је инвестирано након чега следи ликвидација тог ентитета). За капиталне инвестиције којима се тргује на јавном тржишту, примери излазних стратегија укључују продају инвестиције кроз приватни пласман или на јавном тржишту. За инвестиције у некретнине, пример излазне стратегије укључује продају непокретности путем специјализованих трговаца некретнинама или на отвореном тржишту.

Б85Х Инвестициони ентитет може да има инвестицију у други инвестициони ентитет који се формира у вези са ентитетом из законских, регулаторних, пореских или сличних пословних разлога. У овом случају, инвеститор у инвестициони ентитет не мора да има излазну стратегију за ту инвестицију, под условом да ентитет у који је инвестирао инвестициони ентитет има одговарајуће излазне стратегије за своје инвестиције.

Зарада од инвестиција

Б85И Ентитет не инвестира само у циљу стицања прихода од повећања капитала, прихода од инвестиција или обоје, ако ентитет или други члан групе којој припада ентитет (то јест, група која је под контролом крајњег матичног ентитета инвестиционог ентитета) стиче или ми је циљ стицање других користи од инвестиција ентитета које нису на располагању другим странама које нису повезане са ентитетом у који је инвестирано. Ове користи укључују:

(а) набавку, употребу, размену или експлоатацију процеса, имовине или технологије ентитета у који је инвестирано. У то би било укључено и да ентитет или неки други члан групе имају диспропорционална или ексклузивна права за стицање имовине, технологије, производа или услуга било којег ентитета у који је инвестирано; на пример, тако што имају опцију куповине имовине од ентитета у који је инвестирано уколико се развој те имовине сматра успешним;

(б) заједнички аранжман (како је дефинисан у IFRS 11) или неки други споразум између ентитета или другог члана групе и ентитета у који је

инвестирано о развоју, производњи, пласману или пружању производа или услуга;

(ц) финансијске гаранције или имовина обезбеђена од стране ентитета у који се инвестира да служе као колатерал за аранжмане за задуживање ентитета или другог члана групе (међутим, инвестициони ентитет и даље би могао да користи инвестицију у ентитет као колатерал за било које од својих задужења);

(д) опцију коју држи повезана страна ентитета за куповину, од тог ентитета или другог члана групе, власничког учешћа у ентитету у који је инвестирао инвестициони ентитет;

(е) осим што је описано у параграфу Б85Ј, трансакције између ентитета или другог члана групе и ентитета у који је инвестирано:

(i) под условима који нису доступни ентитетима који нису повезане стране ентитета, другог члана групе нити ентитета у који је инвестирано;

(ii) које нису по фер вредности; или

(iii) које представљају значајан део пословних активности ентитета у који је инвестирано или инвестиционог ентитета, укључујући пословне активности других ентитета групе.

Б85Ј Инвестициони ентитет може имати стратегију за инвестирање у више ентитета у истој привредној грани, истом тржишту или истој географској области како би стекао корист од синергија које доприносе повећању капитала и приходе од инвестиција у те ентитете. Без обзира на захтеве параграфа Б85И (е), ентитет није дисквалификован од класификације као инвестиционог ентитета само зато што такви ентитети у које је инвестирано тргују једни са другима.

Одмеравање фер вредности

Б85К Основни елемент дефиниције инвестиционог ентитета јесте да он одмерава и вреднује перформансе суштински свих својих инвестиција на основу фер вредности, зато што примена фер вредности резултира релевантнијим информацијама него, на пример, консолидација зависних ентитета или примена метода удела за учешћа у придруженим ентитетима или заједничким подухватима. Да би доказао да испуњава овај елемент дефиниције, инвестициони ентитет:

(а) обезбеђује за инвеститоре информације о фер вредности и одмерава суштински све своје инвестиције по фер вредности у својим финансијским извештајима кад год се фер вредност захтева или дозвољава у складу са IFRS; и

(б) приказује информације о фер вредности на интерном нивоу, кључном руководећем особљу (како је дефинисано у IAS 24) које користи фер

вредност као основну особину одмеравања за процену перформанси суштински свих својих инвестиција и за доношење одлука о инвестицијама.

Б85Л Да би испунио захтеве из Б85К(а), инвестициони ентитет треба да:

(а) одабере да рачуноводствено обухвата све инвестиционе некретнине на основу модела фер вредности из IAS 40 *Инвестиционе некретнине*;

(б) одабере изузеће од примене метода удела у IAS 28 за инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате; и

(ц) одмерава финансијска средства по фер вредности примењујући захтеве из IFRS 9.

Б85М Инвестициони ентитет може да има имовину која није инвестициона, као што су некретнине где је смештено седиште и припадајућа опрема, и може да има финансијске обавезе. Елемент одмеравања по фер вредности у дефиницији инвестиционог ентитета из параграфа 27(ц) примењује се на инвестиције инвестиционог ентитета. У складу са тим, инвестициони ентитет не мора да одмерава своју неинвестициону имовину по фер вредности.

Типичне карактеристике инвестиционог ентитета

Б85Н При утврђивању да ли задовољава дефиницију инвестиционог ентитета, ентитет треба да размотри да ли поседује типичне карактеристике једног таквог ентитета (видети параграф 28). Одсуство једне или више од ових типичних карактеристика не мора нужно да дисквалификује ентитет од класификације као инвестиционог ентитета, али указује на то да је неопходно додатно просуђивање у одређивању да ли је ентитет инвестициони ентитет.

Више од једне инвестиције

Б85О Један инвестициони ентитет обично држи неколико инвестиција како би диверзификовао свој ризик и максимизирао своје приходе. Ентитет може да држи портфељ инвестиција директно или индиректно, на пример тако што држи једну инвестицију у други инвестициони ентитет који сам по себи држи неколико инвестиција.

Б85П У појединим временским периодима ентитет може да држи само једну инвестицију. Међутим, држање једне инвестиције не мора нужно да спречи ентитет да испуни дефиницију инвестиционог ентитета. На пример, инвестициони ентитет може држати само једну инвестицију:

(а) када је ентитет у почетном периоду и још увек није идентификовао одговарајућа улагања и, стога, још увек није извршио свој инвестициони план за стицање више инвестиција;

(б) када ентитет још није направио друге инвестиције да би заменио оне које су отуђене;

(ц) када се ентитет формира како би се груписала средства инвеститора у фонд за улагање у јединствену инвестицију, када та инвестиција није доступна појединачним инвеститорима (на пример. када је минимална инвестиција превелика за појединачног инвеститора); или

(д) када је ентитет у процесу ликвидације.

Више од једног инвеститора

Б85Љ Инвестициони ентитет најчешће има неколико инвеститора који удружују своја средства да би добили приступ услугама управљања инвестицијама и могућностима за инвестирање којима можда нису имали приступ појединачно. Већи број инвеститора смањује вероватноћу да ће ентитет или други чланови групе која садржи ентитет стећи и друге користи осим прихода од повећања капитала или прихода од инвестирања (видети параграф Б85И).

Б85Р Друга могућност је да инвестициони ентитет може да се формира од стране или за појединачног инвеститора који заступа или подржава интересе веће групе инвеститора (на пример, пензиони фонд, државни инвестициони фонд или породично фидуцијарно друштво).

Б85С Такође, у појединим временским периодима ентитет може да има само једног инвеститора. На пример, инвестициони ентитет можда има само једног инвеститора:

(а) када је ентитет у периоду иницијалне емисије акција који још није истекао и ентитет активно идентификује прикладне инвеститоре;

(б) када ентитет још није идентификовао прикладне инвеститоре који ће да замене власничка учешћа која су откупљена;

(ц) када је ентитет у процесу ликвидације.

Инвеститори који нису повезане стране

Б85Т У типичном случају, инвестициони ентитет има више инвеститора који нису повезане стране (као што је дефинисано у IAS 24) ентитета или других чланова групе који чине ентитет. Уколико инвеститори нису повезане стране мања је вероватноћа да ће ентитет или други чланови групе која садржи ентитет стећи користи које нису ограничене само на приход од повећања капитала или приход од инвестиције (видети параграф Б85И).

Б85У Међутим, ентитет се и даље може квалификовати као инвестициони ентитет чак иако су његови инвеститори повезани са ентитетом. На пример, инвестициони ентитет може основати одвојени „паралелни” фонд за групу својих запослених (као што је кључно руководеће особље) или за другог(е) инвеститора(е) повезаних страна, који одражава инвестиције главног инвестиционог фонда ентитета. Овај „паралелни” фонд може да се квалификује као инвестициони ентитет, иако су сви његови инвеститори повезани ентитети.

Власничка учешћа

Б85В Инвестициони ентитет је у типичном случају појединачно правно лице, али не мора да буде. Власничка учешћа у инвестиционом ентитету су у типичном случају у облику капитала или сличног учешћа (на пример, партнерска учешћа) којима се приписује сразмеран удео нето имовине инвестиционог ентитета. Међутим, то што ентитет има инвеститоре различитих класа, од којих неки имају права само на специфичне инвестиције или групе инвестиција или који имају различите пропорционалне уделе нето имовине, то не спречава ентитет да буде инвестициони ентитет.

Б85Ђ Уз то, ентитет који има значајна власничка учешћа у облику дуга који, у складу са осталим примењивим IFRS, не испуњава дефиницију капитала, и даље може да се квалификује као инвестициони ентитет под условом да су носиоци дуга изложени променљивим приходима од промена фер вредности нето имовине ентитета.

Рачуноводствени захтеви

Процедуре консолидовања

Б86 Консолидовани финансијски извештаји:

(а) комбинују позиције имовине, обавеза, сопственог капитала, прихода, расхода и токова готовине матичног ентитета са истим позицијама својих зависних ентитета;

(б) пребијају (елиминишу) књиговодствену вредност инвестиције матичног предузећа у сваки зависни ентитет и део сопственог капитала сваког зависног ентитета који припада матичном ентитету (IFRS 3 објашњава како се врши обухватање било ког повезаног гудвила);

(ц) елиминишу у потпуности имовину и обавезе, сопствени капитал, приходе, расходе и токове готовине који се односе на трансакције између ентитета унутар групе (добици или губици који резултирају из трансакција унутар групе који су признати у имовини, као што су залихе и основна средства, елиминишу се у потпуности). 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 као резултат елиминације добитака и губитака који су настали из трансакција у оквиру групе.

Јединствене рачуноводствене политике

Б87 Ако члан групе користи рачуноводствене политике другачије од оних које су усвојене у консолидованим финансијским извештајима за трансакције исте врсте и догађаје под сличним околностима, одговарајуће корекције се врше у финансијским извештајима тог члана групе приликом припреме консолидованих финансијских извештаја да би се обезбедила усаглашеност са рачуноводственим политикама групе.

Одмеравање

Б88 Ентитет укључује приходе и расходе зависног ентитета у своје консолидоване финансијске извештаје од датума добијања контроле до датума када ентитет престане да контролише зависни ентитет. Приходи и расходи зависног ентитета засновани су на износима имовине и обавеза признатим у консолидованим финансијским извештајима на датум стицања. На пример, трошкови амортизације признати у консолидованом извештају о укупном резултату после датума стицања засновани су на фер вредностима одговарајуће имовине која се амортизује и које су признате у консолидованим финансијским извештајима на датум стицања.

Потенцијална гласачка права

Б89 Када постоје потенцијална гласачка права или други деривати који садрже потенцијална гласачка права, сразмерни део добитка или губитка и промена на сопственом капиталу који су расподељени на матични ентитет и на учешћа без права контроле у припреми консолидованих финансијских извештаја одређени су искључиво на основу постојећих власничких интереса и не одражавају могуће коришћење или конверзију потенцијалних гласачких права и других деривата, осим кад се примењује параграф Б90.

Б90 У неким околностима ентитет има, у суштини, постојећи власнички интерес као резултат трансакције која ентитету тренутно даје приступ приносима повезаним са власничким интересом. У таквим околностима, приликом припреме консолидованих финансијских извештаја, делови која су расподељени на матични ентитет и на учешћа без права контроле одређени су узимањем у обзир евентуалног коришћења тих потенцијалних гласачких права и других деривата који ентитету тренутно дају приступ приносима.

Б91 IFRS 9 се не примењује на интересе у зависним ентитетима који су консолидовани. Када инструменти који садрже потенцијална гласачка права суштински тренутно дају приступ приносима повезаним са власничким интересом у зависном ентитету, такви инструменти нису предмет захтева IFRS 9. У свим другим случајевима, инструменти који садрже потенцијална гласачка права у зависном ентитету се рачуноводствено обухватају у складу са IFRS 9.

Датум извештавања

Б92 Финансијски извештаји матичног ентитета и његових зависних ентитета који се користе у припреми консолидованих финансијских извештаја би требало да имају исти датум извештавања. Када је крај извештајног периода матичног ентитета различит у односу на крај за зависни ентитет, зависни ентитет за сврхе консолидације припрема додатне финансијске информације, за исти датум на који се односе финансијски извештаји матичног ентитета, да би омогућио матичном ентитету да консолидује финансијске информације зависног ентитета, осим ако је то практично неизводљиво.

Б93 Ако је то практично неизводљиво, матични ентитет би требало да консолидује финансијске информације зависног ентитета користећи најновије финансијске извештаје зависног ентитета кориговане за ефекте значајних трансакција или догађаја који су настали између датума тих финансијских извештаја и датума консолидованих финансијских извештаја. У сваком случају, разлика између датума финансијских извештаја зависног ентитета и датума консолидованих финансијских извештаја не сме бити дужа од три месеца и дужина извештајних периода и све разлике између датума финансијских извештаја морају бити исти из периода у период.

Учешћа без права контроле

Б94 Ентитет ће определити добитак или губитке и сваку компоненту осталог укупног резултата власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле. Ентитет би такође требало да додели укупан резултат власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле, чак и када то резултира да учешћа без права контроле имају негативан салдо.

Б95 Ако зависни ентитет има емитоване кумулативне преференцијалне акције које су класификоване као сопствени капитал и које су у власништву учешћа без права контроле, ентитет би требало да израчуна свој део у добитку или губитку после корекција за дивиденде од таквих акција, независно од тога да ли су такве дивиденде објављене или не.

Промене у пропорцији учешћа без права контроле

Б96 Када дође до промене дела капитала који је у власништву учешћа без права контроле, ентитет би требало да коригује књиговодствене вредности контролног учешћа и учешћа без права контроле да би се одразиле промене у сразмери њихових интереса у зависном ентитету. Ентитет би требало да призна директно у оквиру сопственог капитала сваку разлику између износа за који су учешћа без права контроле коригована и фер вредности накнаде која је плаћена или примљена и приписује је власницима матичног ентитета.

Губитак контроле

Б97 Матични ентитет може да изгуби контролу над зависним ентитетом у два или више аранжмана (трансакције). Међутим, понекад околности указују на то да би вишеструки аранжмани требало да се рачуноводствено обухвате као једна трансакција. Приликом одређивања да ли аранжмане треба рачуноводствено обухватати као једну трансакцију, матични ентитет би требало да размотри све рокове и услове аранжмана и њихове економске ефекте. Једна или више следећих ставки указује на то да би матични ентитет требало да вишеструке аранжмане рачуноводствено обухвати као једну трансакцију:

(а) У њих се ушло истовремено или током њиховог међусобног разматрања;

(б) Они чине једну трансакцију која има за циљ постизање укупног 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. Један пример за то је отуђење акција обављено по цени испод тржишне које је компензовано се накнадним отуђењем које је обављено по цени вишој од тржишне.

Б98 Ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, требало би да:

(а) престане да признаје:

(i) имовину (укључујући сваки гудвил) и обавезе зависног ентитета по њиховим књиговодственим вредностима на датум губитка контроле; и

(ii) књиговодствену вредност свих учешћа без права контроле у бившем зависном ентитету на датум губитка контроле (укључујући све компоненте осталог укупног резултата које им се могу приписати).

(б) признаје:

(i) фер вредност добијене надокнаде, уколико постоји, од трансакције, догађаја или околности које су резултирале губитком контроле;

(ii) ако трансакција, догађај или околности које су резултирале губитком контроле обухвата расподелу акција зависног ентитета власницима у својству власника, ту расподелу; и

(iii) сваку инвестицију задржану у бившем зависном ентитету по њеној фер вредности на датум губитка контроле;

(ц) рекласификује у добитак или губитак, или преноси директно у нерасподељени добитак ако се то захтева у другим IFRS, све износе признате у осталом укупном резултату који су повезани са зависним ентитетом на основу захтева утврђених у параграфу Б99;

(д) признаје сваку резултујућу разлику као добитак или губитак у билансу успеха који се може приписати матичном ентитету.

Б99 Ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом матични ентитет би требало да рачуноводствено обухвати све износе претходно 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 зависним ентитетом повезану имовину и обавезе. Стога, ако добитак или губитак, претходно признат у укупном осталом резултату, буде рекласификован у биланс успеха после отуђења са зависним ентитетом повезане имовине и обавеза, матични ентитет би требало да рекласификује добитак или губитак из сопственог капитала у биланс успеха (као рекласификацију услед кориговања) када изгуби контролу над зависним

ентитетом. Ако би нето приходи/резултат од усклађивања вредности имовине претходно признати у укупном осталом резултату били пренети директно у нерасподељени добитак после отуђења имовине, матични ентитет би требало да пренесе такве износе по основу поновног вредновања директно у нерасподељену добит када изгуби контролу над зависним ентитетом.

Б99А*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Рачуноводствено обухватање промена статуса инвестиционог ентитета

Б100 Када ентитет престане да буде инвестициони ентитет, он примењује IFRS 3 за било који зависни ентитет који је претходно одмерен по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 31. За датум промене статуса сматраће се процењени датум стицања. Фер вредност зависног ентитета на процењени датум стицања представљаће пренесену процењену накнаду приликом одмеравања сваког гудвила или добити од куповине по повољнијим ценама која произилази из претпостављене набавке. Сви зависни ентитети треба да се консолидују у складу са параграфима 19–24 овог IFRS од датума промене статуса.

В101 Када ентитет постане инвестициони ентитет, треба да престане да консолидује своје зависне ентитете на датум промене статуса, осим за све оне зависне ентитете који остају консолидовани у складу са параграфом 32. Инвестициони ентитет треба да примењује захтеве у параграфима 25 и 26 на оне зависне ентитете које престаје да консолидује као да је инвестициони ентитет изгубио контролу над тим ентитетима на тај датум.

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део овог IFRS и има исту важност као остали делови овог IFRS.

Датум ступања на снагу

Ц1 Ентитет примењује овај IFRS за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени овај IFRS раније, требало би да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји* и IAS 28 (измењен 2011. године).

Ц1А*Консолидовани финансијски извештаји, Заједнички аранжмани и Обелодањивања интереса у другим ентитетима: Прелазно упутство* (измене за IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12), издато у јуну 2012. године, ревидирао је параграфе Ц2–Ц6 и додао параграфе Ц2А–Ц2Б, Ц4А–Ц4Ц, Ц5А и Ц6А–Ц6Б. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ако ентитет примењује IFRS 10 за ранији период, требало би да примени ове измене за тај ранији период.

Ц1Б Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењени су параграфи 2, 4, Ц2А, Ц6А и Прилог А и додати су параграфи 27–33, Б85А–Б85Ђ, Б100–Б101 и Ц3А–Ц3Ф. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена *Инвестиционих ентитета* је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

Ц1Ц*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Ц1Д Објављивањем *Инвестиционих ентитета: Примена изузећа од консолидације* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28) у децембру 2014. године, измењени су параграфи 4, 32, Б85Ц, Б85Е и Ц2А и додати параграфи 4А–4Б. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, ентитет обелодањује ту чињеницу.

Прелазне одредбе

Ц2 Ентитет би требало да примењује овај IFRS ретроспективно, у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке,* осим као што је одређено у параграфима Ц2А–Ц6.

Ц2А Упркос захтевима параграфа 28 IAS 8, када се овај IFRS примењује по први пут, и ако се касније по први пут примењују измене овог IFRS наведене у *Инвестиционим ентитетима и Инвестиционим ентитетима: Примена изузећа од консолидације*, ентитет би требало да презентује само квантитативне информације које захтева параграф 28(ф) IAS 8 за годишњи период који непосредно претходи датуму почетне примене овог IFRS („непосредно претходни период”). Ентитет такође може да презентује те информације за текући период или за раније упоредне периоде, али се од њега не захтева да то уради.

Ц2Б За сврхе овог IFRS, датум почетне примене је почетак годишњег извештајног периода за који се овај IFRS примењује по први пут.

Ц3 На датум прве примене од ентитета се не захтева да изврши корекције за претходна рачуноводствени третман својих учешћа у:

(а) ентитетима који би били консолидовани на тај датум у складу са IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* и SIC12 *Консолидација – Ентитети за посебне намене* и још увек се консолидују у складу са овим IFRS; или

(б) ентитетима који не би били консолидовани на тај датум у складу са IAS 27 и SIC12 и нису консолидовани у складу са овим IFRS.

Ц3А На датум почетка примене, на основу чињеница и околности које постоје на тај датум, ентитет процењује да ли је инвестициони ентитет. Ако на датум почетне пријаве, ентитет закључи да је инвестициони ентитет, треба да примењује захтеве из параграфа Ц3Б–Ц3Ф уместо параграфа Ц5–Ц5А.

Ц3Б Осим за све зависне ентитете који су консолидовани у складу са параграфом 32 (на који се примењују параграфи Ц3 и Ц6 или параграфи Ц4–Ц4Ц, у зависности од тога који је релевантан), инвестициони ентитет одмерава своје инвестиције у сваки зависни ентитет по фер вредности кроз биланс успеха као да су захтеви овог IFRS увек били ефективни. Инвестициони ентитет треба ретроспективно да коригује и годишњи период који непосредно претходи датуму почетка примене и капитал на почетку непосредно претходног периода за све разлике између:

(а) претходне књиговодствене вредности зависног ентитета; и

(б) фер вредности улагања инвестиционог ентитета у зависни ентитет.

Кумулативни износ свих кориговања фер вредности претходно признатих у осталом укупном резултату преноси се у нераспоређену добит на почетку годишњег периода непосредно пре датума почетка примене.

Ц3Ц Пре датума преласка на IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*, инвестициони ентитет треба да користи износе фер вредности који су претходно приказани инвеститорима или руководству, уколико ти износи представљају износ за који би инвестиција могла да се размени између добро обавештених и вољних страна у независној трансакцији на дан вредновања.

Ц3Д Ако одмеравање инвестиције у зависни ентитет у складу са параграфима Ц3Б–Ц3Ц није изводљиво (како је дефинисано у IAS 8), инвестициони ентитет примењује захтеве овог IFRS на почетку најранијег периода за који је примена параграфа Ц3Б–Ц3Ц изводљива, што може да буде текући период. Инвеститор треба да ретроспективно коригује годишњи период који непосредно претходи датуму почетка примене, осим ако је почетак најранијег периода за који је примена овог параграфа изводљива текући период. Ако је то случај, кориговање капитала се признаје на почетку текућег периода.

Ц3Е Ако је инвестициони ентитет отуђио или изгубио контролу над инвестицијом у зависни ентитет пре датума почетка примене овог IFRS, од инвестиционог ентитета се не захтева да коригује претходно рачуноводствено обухватање за тај зависни ентитет.

Ц3Ф Ако ентитет примењује измене *Инвестиционих ентитета* за период каснији него када примењује IFRS 10 по први пут, навођење „датум почетка примене” у параграфима Ц3А–Ц3Е треба да се чита као „почетак годишњег

извештајног периода за који се први пут примењују измене у *Инвестиционим ентитетима* (измене IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27), објављене у октобру 2012.”

Ц4 Ако на датум прве примене инвеститор закључи да би требало да консолидује ентитет у који је инвестирано, а који није био консолидован у складу са IAS 27 и SIC12, инвеститор би требало да:

(а) ако је ентитет у који је инвестирано пословни подухват (као што је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*), одмерава имовину, обавезе и учешћа без права контроле у том претходно неконсолидованом ентитету у који је инвестирано, као да је тај ентитет био консолидован (и према томе као да је примењивао рачуноводствено обухватање стицања у складу са IFRS 3) од датума када је инвеститор стекао контролу над тим ентитетом, у складу са захтевима овог IFRS. Инвеститор би требало да ретроспективно коригује годишњи период који непосредно претходи датуму прве примене. Ако је датум стицања контроле ранији од почетка непосредно претходног периода, инвеститор би требало да призна, као корекцију сопственог капитала на почетку непосредно претходног периода, све разлике између:

(i) вредности признате имовине, обавеза и учешћа без права контроле; и

(ii) претходне књиговодствене вредности учешћа инвеститора у ентитету у који је инвестирано;

(б) ако ентитет у који је инвестирано није пословни подухват (као што је дефинисано у IFRS 3), одмерава имовину, обавезе и учешћа без права контроле у том претходно неконсолидованом ентитету у који је инвестирано, као да је тај ентитет био консолидован (примењујући метод стицања који је описан у IFRS 3, али без признавања било каквог гудвила за ентитет у који је инвестирано) од датума када је инвеститор стекао контролу над тим ентитетом, у складу са захтевима овог IFRS. Инвеститор треба ретроспективно да коригује годишњи период који непосредно претходи датуму прве примене. Ако је датум када је контрола стечена ранији од почетка непосредно претходног периода, инвеститор би требало да призна, као корекцију сопственог капитала на почетку непосредно претходног периода, све разлике између:

(i) вредности признате имовине, обавеза и учешћа без права контроле; и

(ii) претходне књиговодствене вредности инвеститоровог учешћа у ентитету у који је инвестирано.

Ц4А Ако одмеравање имовине, обавеза и учешћа без права контроле ентитета у који је инвестирано, у складу са параграфом Ц4(а) или (б), није практично изводљиво (као што је дефинисано у IAS 8) инвеститор би требало да:

(а) ако је ентитет у који је инвестирано пословни подухват, примени захтеве из IFRS 3 од датума који се сматра датумом стицања. Датум који се сматра

датумом стицања биће почетак најранијег периода за који је примена параграфа Ц4(а) практично изводљива, што може бити и текући период;

(б) ако ентитет у који је инвестирано није пословање, примени метод описан у IFRS 3, али без признавања било каквог гудвила за ентитет у који је инвестирано на датум одређен као датум стицања. Датум који се сматра датумом стицања ће бити почетак најранијег периода за који је примена параграфа Ц4(б) практично изводљива, што може бити и текући период.

Инвеститор треба ретроспективно да коригује годишњи период који непосредно претходи датуму прве примене, осим ако је почетак најранијег периода за који је примена овог параграфа практично изводљива текући период. Када је датум који се сматра датумом стицања ранији од почетка непосредно претходног периода, инвеститор би требало да призна, као корекцију сопственог капитала на почетку непосредно претходног периода, све разлике између:

(ц) вредности признате имовине, обавеза и учешћа без права контроле; и

(д) претходне књиговодствене вредности учешћа инвеститора у ентитету у који је инвестирано.

Када је најранији период за који је примена овог параграфа практично изводљива текући период, корекција сопственог капитала би требало да буде призната на почетку текућег периода.

Ц4В Када инвеститор примењује параграфе Ц4–С4А, а датум када је стечена контрола, у складу са овим IFRS, је после датума ступања на снагу IFRS 3 који је ревидиран 2008. године (IFRS 3 (2008)), позивање на IFRS 3 у параграфима Ц4 и Ц4А се односи на IFRS 3 (2008). Ако је контрола стечена пре датума ступања на снагу IFRS 3 (2008), инвеститор примењује или IFRS 3 (2008) или IFRS 3 (објављен 2004.).

Ц4Ц Када инвеститор примењује параграфе Ц4–С4А, а датум када је контрола стечена, у складу са овим IFRS, је после датума ступања на снагу IAS 27 који је ревидиран 2008. године (IAS 27 (2008)), инвеститор би требало да примењује захтеве овог IFRS за све периоде у којима је ентитет у који је инвестирано ретроспективно консолидован у складу са параграфима Ц4–Ц4А. Ако је контрола стечена пре датума ступања на снагу IAS 27 (2008), инвеститор примењује или:

(а) захтеве овог IFRS за све периоде у којима је ентитет у који је инвестирано ретроспективно консолидован у складу са параграфима Ц4–Ц4А; или

(б) захтеве верзије IAS 27 која је објављена 2003. године (IAS 27 (2003)) за оне периоде који претходе датуму ступања на снагу IAS 27 (2008), а након тога захтеве овог IFRS за наредне периоде.

Ц5 Ако на датум почетне примене инвеститор закључи да више неће консолидовати ентитет у који је инвестирано, а који је био консолидован у складу са IAS 27 и SIC12, инвеститор одмерава своје интересе у том ентитету по износу по коме би они били одмерени да су захтеви овог IFRS ступили на снагу када је инвеститор стекао учешће у (али није стекао контролу у складу са овим IFRS), или изгубио контролу над ентитетом у који је инвестирано. Инвеститор би требало да ретроспективно коригује годишњи период који непосредно претходи датуму прве примене. Када је датум када је инвеститор стекао учешће у (али није стекао контролу у складу са овим IFRS), или изгубио контролу над ентитетом у који је инвестирано, ранији од почетка непосредно претходног периода, инвеститор би требало да призна као корекцију сопственог капитала на почетку непосредно претходног периода, све разлике између:

(а) претходно исказане књиговодствене вредности имовине, обавеза и учешћа без права контроле; и

(б) признатог износа инвеститоровог учешћа у ентитету у који је инвестирано.

Ц5А Ако одмеравање учешћа у ентитету у који је инвестирано у складу са параграфом Ц5 није практично изводљиво (као што је дефинисано у IAS 8) инвеститор би требало да примени захтеве овог IFRS на почетку најранијег периода за који је примена параграфа 5Ц практично изводљива, што може бити текући период. Инвеститор би требало да ретроспективно коригује годишњи период који непосредно претходи датуму прве примене, осим ако је почетак најранијег периода за који је примена овог параграфа практично изводљива текући период. Када је датум када је инвеститор стекао учешће у (али није стекао контролу у складу са овим IFRS), или изгубио контролу над ентитетом у који је инвестирано, пре почетка непосредно претходног периода, инвеститор би требало да призна, као корекцију сопственог капитала на почетку непосредно претходног периода, све разлике између:

(а) претходно исказане књиговодствене вредности имовине, обавеза и учешћа без права контроле; и

(б) признатог износа инвеститоровог учешћа у ентитету у који је инвестирано.

Када је најранији период за који је примена овог параграфа практично изводљива текући период, корекција сопственог капитала се признаје на почетку текућег периода.

Ц6 Параграфи 23, 25, Б94 и Б96–Б99 су измене у IAS 27 које су извршене 2008. године и које су пренете у IFRS 10. Осим када ентитет примењује параграф Ц3, или се од њега захтева да примени параграфе Ц4–Ц5А, ентитет би требало да примењује захтеве из тих параграфа као што следи:

(а) Ентитет не би требало да прерачунава вредности добитака или губитака који су додељени извештајним периодима пре него што по први пут примени измене из параграфа Б94;

(б) Захтеви из параграфа 23 и Б96 за рачуноводствено обухватање промена у власничком учешћу у зависном ентитету након стицања контроле се не примењују на промене које су настале пре него што ентитет по први пут примени ове измене;

(ц) Ентитет не би требало да прерачунава књиговодствене вредности инвестиције у бивши зависни ентитет ако је контрола изгубљена пре него што је по први пут применио измене из параграфа 25 и Б97–Б99. Поред тога, ентитет не треба поново да обрачунава добитке или губитке од губитка контроле у зависном ентитету који су настали пре прве примене измена из параграфа 25 и Б97–Б99.

Позивање (упућивање) на „непосредно претходни период”

Ц6А Без обзира на позивање на годишњи период који непосредно претходи датуму прве примене („непосредно претходни период”) у параграфима Ц3Б–Ц5А, ентитет такође може да презентује кориговане упоредне информације за све раније презентује периоде, али се од њега не захтева да то уради. Ако ентитет не презентује кориговане упоредне информације за све претходне периоде, свако позивање на „непосредно претходни период” у параграфима Ц3Б–Ц5А односи се на „најранији кориговани упоредни период који је презентује”.

Ц6В Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било који ранији период, требало би да јасно означи информације које нису кориговане, да наведе да су припремљене на различитој основи, и да објасни ту основу.

Позивање (упућивање) на IFRS 9

Ц7 Ако ентитет примењује овај IFRS али још не примењује IFRS 9, свако упућивање на IFRS 9 у овом IFRS требало би да се сматра за упућивање на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

Повлачење других IFRS

Ц8 Овај IFRS замењује захтеве везане за консолидоване финансијске извештаје из IAS 27 (измењен 2008. године).

Ц9 Овај IFRS такође замењује SIC 12 *Консолидација – Ентитети за посебне намене*.

Међународни стандард финансијског извештавања 11

Заједнички аранжмани

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да се установе принципи за финансијско извештавање ентитета који имају учешће у аранжманима који су под заједничком контролом (тј. *заједнички аранжмани***).**

Постизање циља

2 Да би се испунио циљ из параграфа 1, овај IFRS дефинише *заједничку контролу* и захтева од ентитета који *учествује у заједничком аранжману* да на основу процене својих права и обавеза одреди врсту заједничког аранжмана у коме учествује и да рачуноводствено обухвати та права и обавезе у складу са врстом заједничког аранжмана.

Делокруг

3 Овај IFRS требало би да примењују сви ентитети који учествују у заједничком аранжману.

Заједнички аранжмани

4 Заједнички аранжман је аранжман у коме две или више страна имају заједничку контролу.

5 Заједнички аранжман има следеће карактеристике:

(а) Стране су везане уговорним аранжманом (видети параграфе Б2–Б4).

(б) Уговорни аранжман даје двема или већем броју тих страна заједничку контролу над аранжманом (видети параграфе 7–13).

6 Заједнички аранжман је или *заједничко пословање* **или** *заједнички подухват***.**

Заједничка контрола

7 Заједничка контрола је уговором договорена подела контроле над аранжманом, која постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које деле контролу.

8 Ентитет, који је страна у аранжману, требало би да процени да ли уговорни аранжман даје свим странама, или групи страна, заједничку контролу над аранжманом. Све стране, или група страна, заједнички контролишу аранжман када морају да поступају заједнички да би усмеравале активности које значајно утичу на приносе аранжмана (тј. релевантне активности).

9 Када се једном установи да све стране, или група страна, заједнички контролишу аранжман, заједничка контрола постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које заједнички контролишу аранжман.

10 У заједничком аранжману ниједна појединачна страна не контролише аранжман самостално. Страна са заједничком контролом над аранжманом може спречити било коју другу страну, или групу страна у контролисању аранжмана.

11 Аранжман може да буде заједнички аранжман чак и ако све његове стране немају заједничку контролу над аранжманом. Овај IFRS прави разлику између страна које имају заједничку контролу над заједничким аранжманом (*учесници у заједничком пословању* или *учесници у заједничком подухвату*) и страна које учествују у заједничком аранжману, али немају заједничку контролу над њим.

12 Приликом процењивања да ли све стране, или група страна имају заједничку контролу над аранжманом ентитет ће извршити просуђивање. Ентитет ће извршити такву процену разматрајући све чињенице и околности (видети параграфе Б5–Б11).

13 Ако се чињенице и околности промене, ентитет би требало поново да процени да ли још увек има заједничку контролу над аранжманом.

Врсте заједничких аранжмана

14 Ентитет би требало да одреди врсту заједничког аранжмана у којем учествује. Класификација заједничког аранжмана као заједничког пословања или као заједничког подухвата зависи од права и обавеза страна у аранжману.

15 Заједничко пословање је заједнички аранжман у коме стране које имају заједничку контролу над аранжманом имају права на имовину и одговорност за обавезе које се односе на аранжман. Такве стране се називају учесници у заједничком пословању.

16Заједнички подухват је заједнички аранжман у коме стране које имају заједничку контролу над аранжманом имају права на нето имовину аранжмана. Такве стране се називају учесници у заједничком подухвату.

17 Приликом процењивања да ли је заједнички аранжман заједничко пословање или заједнички подухват ентитет треба да изврши просуђивање. Ентитет би требало да одреди врсту заједничког аранжмана у коме учествује тако што разматра своја права и обавезе који проистичу из аранжмана. Ентитет процењује своја права и обавезе тако што разматра структуру и правну форму аранжмана, услове које су стране договориле у уговорном аранжману и, када је то релевантно, остале чињенице и околности (видети параграфе Б12–Б33).

18 Понекад су стране повезане оквирним споразумом којим су утврђени општи уговорни услови за предузимање једне или више активности. Оквирним споразумом се може прописати да стране ступају у различите заједничке аранжмане у спровођењу специфичних активности које чине део

споразума. Иако су такви заједнички аранжмани повезани истим оквирним споразумом, њихова се врста може разликовати ако се права и обавезе страна разликују када предузимају различите активности које су предмет оквирног споразума. Последично, заједничка пословања и заједнички подухвати истовремено могу да постоје када стране предузимају различите активности које чине део истог оквирног споразума.

19 Ако се чињенице и околности промене, ентитет би требало поново да процени да ли је промењена врста заједничког аранжмана у коме учествује.

Финансијски извештаји страна у заједничком аранжману

Заједничка пословања

20У вези са својим учешћем у заједничком пословању учесник у заједничком пословању требало би да призна:

(а) своју имовину, укључујући и своје учешће у имовини која је у заједничком власништву;

(б) своје обавезе, укључујући и свој део у обавезама које су преузете;

(ц) своје приходе од продаје свог учешћа у резултатима насталим из заједничког пословања;

(д) свој део прихода од продаје резултата заједничког пословања; и

(е) своје расходе, укључујући свој део у свим расходима који су заједнички настали.

21 Учесник у заједничком пословању требало би да рачуноводствено обухвата имовину, обавезе, приходе и расходе који се односе на његово учешће у заједничком пословању у складу са IFRS-овима који се примењују на дату имовину, обавезу, приход или расход.

21А Када ентитет стекне учешће у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање на начин на који је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*, треба да примењује, у односу на величину учешћа у складу са параграфом 20, све принципе рачуноводственог обухватања пословних комбинација из IFRS 3 и осталих IFRS, који нису у супротности са смерницама у овом IFRS и обезбеђују обелодањивање свих информација које се захтевају тим IFRS у вези са пословним комбинацијама. Ово се односи на стицање првог учешћа и накнадних учешћа у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање. Рачуноводствено обухватање стицања учешћа за такво заједничко пословање је спецификовано у параграфима Б33А–Б33Д.

22 Рачуноводствено обухватање трансакција као што су продаја, уношење или набавка имовине између ентитета и заједничког пословања у којима је

ентитет учесник у заједничком пословању утврђено је параграфима Б34–Б37.

23 Страна која учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким пословањем такође би требало да рачуноводствено обухвата своје учешће у аранжману у складу са параграфима 20–22 ако та страна има права на имовину и одговорност за обавезе, повезане са заједничким пословањем. Ако страна која учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким пословањем нема права на имовину, нити одговорност за обавезе, повезане са тим заједничким пословањем, она своје учешће у заједничком пословању требало би рачуноводствено да обухвата у складу са IFRS који се примењује на такво учешће.

Заједнички подухвати

24 Учесник у заједничком подухвату требало би да призна свој удео у заједничком подухвату као учешће и да то учешће рачуноводствено обухвата користећи метод удела, у складу са IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*, **осим ако је ентитет ослобођен од примене метода удела као што је утврђено у том стандарду.**

25 Страна која учествује у, али нема заједничку контролу над, заједничким подухватом требало би да рачуноводствено обухвата своје учешће у аранжману у складу са IFRS 9 *Финансијски инструменти*, осим ако има значајан утицај над заједничким подухватом, у ком случају га рачуноводствено обухвата у складу са IAS 28 (измењен 2011. године).

Појединачни финансијски извештаји

26 У својим појединачним финансијским извештајима учесник у заједничком пословању или учесник у заједничком подухвату своје учешће требало би рачуноводствено да обухватају у:

(а) заједничком пословању у складу са параграфима 20–22;

(б) заједничком подухвату у складу са параграфом 10 из IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји*.

27 У својим појединачним финансијским извештајима, страна која учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким аранжманом своје учешће требало би рачуноводствено да обухвата у:

(а) заједничком пословању у складу са параграфом 23;

(б) заједничком подухвату у складу са IFRS 9, осим ако ентитет има значајан утицај над заједничким подухватом, у ком случају примењује параграф 10 из IAS 27 (измењен 2011. године).

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Заједнички аранжман	Аранжман у коме две или више страна имају **заједничку контролу**.
Заједничка контрола	Уговором утврђена подела контроле над аранжманом, која постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које деле контролу.
Заједничко пословање	**Заједнички аранжман** у коме стране које имају **заједничку контролу** над аранжманом имају права на имовину и одговорност за обавезе које се односе на аранжман.
Учесник у заједничком пословању	Страна у **заједничком пословању** која има **заједничку контролу** над тим заједничким пословањем.
Заједнички подухват	**Заједнички аранжман** у коме стране које имају **заједничку контролу** над аранжманом имају права на нето имовину аранжмана.
Учесник у заједничком подухвату	Страна у **заједничком подухвату** која има **заједничку контролу** над тим заједничким подухватом.
Страна у заједничком аранжману	Ентитет који учествује у **заједничком аранжману** независно од тога да ли ентитет има **заједничку контролу** над аранжманом.
Посебна финансијска структура	Препознатљива финансијска структура која обухвата посебне правне ентитете или ентитете који су признати статутом, независно од тога да ли ти ентитети имају правни субјективитет.

Следећи термини су дефинисани у IAS 27 (измењен 2011. године), IAS 28 (измењен 2011. године) или IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* и коришћени су у овом IFRS са значењима утврђеним у тим IFRS:

– контрола над ентитетом у који је инвестирано

– метод удела

– моћ

– заштитна права

– релевантне активности

– појединачни финансијски извештаји

– значајан утицај.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS. У њему се описује примена параграфа 1–27 и он има исту важност као остали делови овог IFRS.

Б1 Примери у овом прилогу приказују хипотетичке ситуације. Иако неки аспекти примера могу бити присутни у стварним чињеничним стањима приликом примене IFRS 11 потребно је проценити све чињенице и околности за одређено чињенично стање.

Заједнички аранжмани

Уговорни аранжман (параграф 5)

Б2 Уговорни аранжмани се могу манифестовати на неколико начина. Примењив уговорни аранжман је често, али не увек, у писаној форми, углавном у облику уговора или документоване дискусије између страна. Законски механизми, или сами по себи или у спрези са уговорима између страна, такође могу створити примењиве аранжмане.

Б3 Када су заједнички аранжмани структурирани кроз *посебну финансијску структуру* (видети параграфе Б19–Б33), уговорни аранжман или неки аспекти уговорног аранжмана ће у неким случајевима бити укључени у одредбе статута или подзаконских аката посебне финансијске структуре.

Б4 Уговорним аранжманом се прописују услови под којим стране учествују у активностима које су предмет аранжмана. Уговорни аранжман се генерално бави питањима као што су:

(а) сврха, активност и трајање заједничког аранжмана;

(б) начин на који се постављају чланови управног одбора, или еквивалентног управљачког тела, заједничког аранжмана;

(ц) процес доношења одлука: питања која захтевају одлуке страна, гласачка права страна и захтевани ниво подршке за таква питања. Процес доношења одлука који је садржан у уговорном аранжману установљава заједничку контролу над аранжманом (видети параграфе Б5–Б11);

(д) капитал или друга улагања која се захтевају од страна;

(е) начин на који стране деле имовину, обавезе, приходе, расходе или добитак или губитак који се односе на заједнички аранжман.

Заједничка контрола (параграфи 7–13)

Б5 У оцењивању да ли ентитет има заједничку контролу над аранжманом, ентитет би прво требало да оцени да ли све стране или група страна контролишу аранжман. IFRS 10 дефинише контролу и требало би да буде коришћен приликом одређивања да ли су све стране или група страна изложене, или имају права на варијабилне приносе од свог учешћа у

аранжману и да ли имају способност да утичу на те приносе кроз њихову моћ коју имају над аранжманом. Када све стране, или група страна, у колективном смислу имају способност да управљају активностима које значајно утичу на приносе аранжмана (тј. релевантне активности), онда стране колективно контролишу аранжман.

Б6 Након закључивања да све стране, или група страна, колективно контролишу аранжман, ентитет би требало да оцени да ли он има заједничку контролу над аранжманом. Заједничка контрола постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које колективно контролишу аранжман. Процењивање да ли аранжман заједнички контролишу све стране или група страна, или га контролише само једна страна, може захтевати просуђивање.

Б7 Понекад процес одлучивања о којем су се стране договориле у свом уговорном аранжману имплицитно може да има за последицу заједничку контролу. На пример, претпоставимо да су две стране установиле аранжман у коме свака од страна има по 50% гласачких права и уговорни аранжман између њих прописује да је најмање 51% гласачких права неопходно за доношење одлука о релевантним активностима. У том случају, стране су се имплицитно договориле да имају заједничку контролу над аранжманом, зато што одлуке о релевантним активностима нису могуће без сагласности обе стране.

Б8 У другим околностима, уговорни аранжман захтева минималан однос гласачких права за доношење одлука о релевантним активностима. Када је могуће постићи минималан однос гласачких права кроз више од једне комбинације сагласности страна, онда аранжман није заједнички аранжман, сем ако уговорни аранжман не прописује које стране (или комбинације страна) би требало да дају једногласну одлуку за одлуке о релевантним активностима аранжмана.

Примери примене

Пример 1

Претпоставимо да су три стране основале аранжман: А има 50% гласачких права у аранжману, Б има 30% и Ц има 20%. Уговорним аранжманом између А, Б и Ц је дефинисано да је потребно најмање 75% гласачких права да би се донеле одлуке о релевантним активностима аранжмана. Чак и ако А може да блокира било коју одлуку, он не контролише аранжман зато што му је потребна сагласност од Б. Услови њиховог уговорног аранжмана који захтевају најмање 75% гласачких права за доношење одлука о релевантним активностима указују да А и Б имају заједничку контролу над аранжманом, зато што одлуке о релевантним активностима аранжмана нису могуће без сагласности и А и Б.

Пример 2

Претпоставимо да аранжман има три стране: А има 50% гласачких права у аранжману, а Б и Ц појединачно имају по 25%. Уговорним аранжманом између А, Б и Ц је дефинисано да је потребно најмање 75% гласачких права да би се донеле одлуке о релевантним активностима аранжмана. Чак и ако А може да блокира било коју одлуку, он не контролише аранжман зато што му је потребна сагласност или од Б или од Ц. У овом примеру, А, Б и Ц колективно контролишу аранжман. Међутим, постоји више од једне комбинације страна које могу да се усагласе око 75% гласачких права (тј. или А и Б или А и Ц). У таквој ситуацији, да би био заједнички аранжман, уговорни аранжман између страна требало би да дефинише од које комбинације страна се захтева једногласна одлука о одлукама о релевантним активностима.

Пример 3

Претпоставимо аранжман у коме А и Б појединачно имају по 35% гласачких права у аранжману, а преосталих 30% је широко дисперзовано. Одлуке о релевантним активностима захтевају сагласност већине гласачких права. А и Б имају заједничку контролу над аранжманом једино ако уговорни аранжман прописује да одлуке о релевантним активностима аранжмана захтевају сагласност и од А и од Б.

Б9 Захтев за једногласну одлуку значи да свака страна са заједничком контролом над аранжманом може да спречи сваку другу страну, или групу страна, да самостално доноси одлуке (о релевантним активностима) без њене сагласности. Ако се захтев за једногласну одлуку односи само на одлуке које дају једној страни права заштите, а не на одлуке о релевантним активностима, таква страна није страна са заједничком контролом над аранжманом.

Б10 Уговорни аранжман може да садржи одредбе о решавању спорова, као што је арбитража. Такве одредбе могу омогућити доношење одлука у недостатку једногласне одлуке између страна које имају заједничку контролу. Постојање таквих одредби не спречава да аранжман буде заједнички контролисан и, последично томе, да буде заједнички аранжман.

Б11 Када је аранжман ван делокруга IFRS 11, ентитет рачуноводствено обухвата своје учешће у аранжману у складу са релевантним IFRS, као што су IFRS 10, IAS 28 (измењен 2011. године) или IFRS 9.

Врсте заједничких аранжмана (параграфи 14–19)

Б12 Заједнички аранжмани се оснивају за различите намене (на пример, као начин да стране деле трошкове и ризике, или начин који омогућава странама приступ новим технологијама или новим тржиштима), и могу се основати употребом различитих структура и правних облика.

Б13 Неки аранжмани не захтевају да се активност која је предмет аранжмана спроводи у оквиру посебне финансијске структуре. Међутим, други аранжмани укључују оснивање посебне финансијске структуре.

Б14 Класификација заједничких аранжмана коју захтева овај IFRS зависи од права и обавеза које за стране проистичу из аранжмана у оквиру редовног пословања. Овај IFRS класификује заједничке аранжмане као заједничка пословања или као заједничке подухвате. Када ентитет има права на имовину, и одговорност за обавезе који се односе на аранжман, такав аранжман је заједничко пословање. Када ентитет има права на нето имовину аранжмана, такав аранжман је заједнички подухват. Параграфи Б16–Б33 утврђују процену коју спроводи ентитет приликом одређивања да ли има учешће у заједничком пословању или учешће у заједничком подухвату.

Класификација заједничког аранжмана

Б15 Као што је наведено у параграфу Б14, класификација заједничких аранжмана захтева од страна да процене своја права и обавезе које проистичу из аранжмана. Када врши ту процену ентитет би требало да размотри следеће:

(а) структуру заједничког аранжмана (видети параграфе Б16–Б21);

(б) када је заједнички аранжман структуриран у виду посебне финансијске структуре:

(i) правни облик посебне финансијске структуре (видети параграфе Б22–Б24);

(ii) услове уговорног аранжмана (видети параграфе Б25–Б28); и

(iii) друге чињенице и околности када је то релевантно (видети параграфе Б29–Б33).

Структура заједничког аранжмана

Заједнички аранжман који није структуриран у виду посебне финансијске структуре

Б16 Заједнички аранжман који није структуриран у виду посебне финансијске структуре је заједничко пословање. У таквим случајевима, уговорним аранжманом се утврђују права страна на имовину и одговорности везане за обавезе које се односе на аранжман и права страна на одговарајуће приходе и обавезе за одговарајуће расходе.

Б17 Уговорним аранжманом често се описује природа активности које су предмет аранжмана и начин на који стране намеравају да заједнички спроводе те активности. На пример, стране у заједничком аранжману могу да се договоре да заједнички производе производ, при чему је свака страна одговорна за специфичан задатак и свака страна користи сопствену имовину и стиче сопствене обавезе. Уговорни аранжман такође може да дефинише како ће се на стране делити заједнички приходи и расходи. У том случају, сваки од учесника у заједничком пословању признаје у својим финансијским извештајима имовину и обавезе који су коришћени за специфичан задатак и признаје свој део у приходима и расходима у складу са уговорним аранжманом.

Б18 У другим случајевима, стране у заједничком аранжману могу да се договоре, да на пример, имовину деле и користе заједнички. У том случају, уговорним аранжманом се утврђују права страна на имовину која се заједнички користи, и начин како се између страна деле резултати рада или приходи од имовине као и трошкови пословања. Сваки од учесника у заједничком пословању рачуноводствено обухвата свој део заједничке имовине и свој уговорен део обавеза, и признаје свој део у резултатима рада, приходима и трошковима у складу са уговорним аранжманом.

Заједнички аранжман који је структуриран у виду посебне финансијске структуре

Б19 Заједнички аранжман у коме се имовина и обавезе који се односе на аранжман држе у посебној финансијској структури може бити или заједнички подухват или заједничко пословање.

Б20 Да ли је страна учесник у заједничком пословању или учесник у заједничком подухвату зависи од права које страна има на имовину и

одговорност за обавезе повезане са аранжманом, а која се држе у посебној финансијској структури.

Б21 Као што је наведено у параграфу Б15, када стране структурирају заједнички аранжман у виду посебне финансијске структуре, стране би требало да процене да ли им правни облик посебне финансијске структуре, услови уговорног аранжмана и, остале чињенице и околности, ако су релевантне, дају:

(а) права на имовину, и одговорност за обавезе који се односе на аранжман (тј. такав аранжман је заједничко пословање); или

(б) права на нето имовину аранжмана (тј. такав аранжман је заједнички подухват).

Правни облик посебне финансијске структуре

Б22 Правни облик посебне финансијске структуре је релевантан када се процењује врста заједничког аранжмана. Правни облик је од помоћи у почетној процени права страна на имовину и одговорности за обавезе које се налазе у посебној финансијској структури, као што су да ли стране имају учешће у имовини која се налази у посебној финансијској структури и да ли оне имају одговорност за обавезе које има посебна финансијска структура.

Б23 На пример, стране могу управљати заједничким аранжманом путем посебне финансијске структуре чији правни облик проузрокује да би посебна финансијска структура требало да се разматра сама за себе (тј. имовина и обавезе који се налазе у посебној финансијској структури су имовина и обавезе посебне финансијске структуре и нису имовина и обавезе страна). У том случају, процена права и обавеза пренетих на стране по основу правног облика посебне финансијске структуре указује на то да је аранжман заједнички подухват. Међутим, услови које су стране договориле у њиховом уговорном аранжману (видети параграфе Б25–Б28) и остале чињенице и околности где је то релевантно (видети параграфе Б29–Б33)

могу надјачати процену права и обавеза страна који проистичу из правног облика посебне финансијске структуре.

Б24 Процена права и обавеза пренетих на стране по основу правног облика посебне финансијске структуре довољна је за закључак да је аранжман заједничко пословање само ако стране управљају заједничким аранжманом путем посебне финансијске структуре чији правни облик не дозвољава раздвајање између страна и посебне финансијске структуре (тј. имовина и обавезе који припадају посебној финансијској структури су имовина и обавезе страна).

Процена услова уговорног аранжмана

Б25 У многим случајевима, права и обавезе о којима су се стране договориле у њиховом уговорном аранжману су доследни, или нису у сукобу, са правима и обавезама пренетим на стране, а по основу правног облика посебне финансијске структуре у оквиру које је аранжман структуриран.

Б26 У другим случајевима, стране користе уговорни аранжман за укидање или измену права и обавеза који проистичу из правног облика посебне финансијске структуре у оквиру које је аранжман структуриран.

Примери примене

Пример 4

Претпоставимо да две стране структурирају заједнички аранжман у виду регистрованог ентитета. Свака од страна има 50% власничког удела у регистрованом ентитету. Регистровање ентитета дозвољава његово раздвајање од његових власника и за последицу има да су имовина и обавезе који припадају ентитету имовина и обавезе регистрованог ентитета. У том случају, процена права и обавеза страна који проистичу из правног облика посебне финансијске структуре указују на то да стране имају права над нето имовином аранжмана.

Међутим, стране, кроз њихов уговорни аранжман, модификују карактеристике регистрованог ентитета, тако да свака од њих има учешће у имовини регистрованог ентитета и свака је одговорна за обавезе регистрованог ентитета у одређеној пропорцији. Таква уговорна модификација карактеристика регистрованог ентитета може да проузрокује да аранжман буде заједничко пословање.

Б27 У табели која следи упоређују се уобичајени услови уговорних аранжмана страна у заједничком пословању и уобичајени услови уговорних аранжмана страна у заједничком подухвату. Примери уговорних услова који су дати у табели која следи нису свеобухватни.

Процена услова уговорног аранжмана		
	Заједничко пословање	**Заједнички**

		подухват
Услови уговорног аранжмана	Уговорни аранжман обезбеђује странама у заједничком аранжману права на имовину, и одговорност за обавезе које се односе на аранжман.	Уговорни аранжман обезбеђује странама у заједничком аранжману права на нето имовину аранжмана (тј. сама посебна финансијска структура, а не стране, има право на имовину и одговорност за обавезе које се односе на аранжман).
Права на имовину	Уговорним аранжманом се утврђује да стране у заједничком аранжману деле сва учешћа (на пример, права, име или власништво) у имовини која се односи на аранжман и то у одређеном односу (на пример, сразмерно власничком уделу страна у аранжману или сразмерно активности која се спроводи у оквиру аранжмана и која је њима непосредно приписива).	Уговорним аранжманом се утврђује да је имовина која је унета у аранжман или која је накнадно стечена од стране заједничког аранжмана, имовина аранжмана. Стране немају никакво учешће (тј. никаква права, име или власништво) у имовини аранжмана.
Одговорност за обавезе	Уговорним аранжманом се утврђује да стране у заједничком аранжману деле све обавезе, одговорности, трошкове и расходе у одређеном односу (на пример, сразмерно власничком уделу страна у аранжману или сразмерно активности која се спроводи у оквиру аранжмана и која је њима непосредно приписива).	Уговорним аранжманом се утврђује да је заједнички аранжман одговоран за дугове и обавезе аранжмана. Уговорним аранжманом се утврђује да су стране у заједничком

		аранжману одговорне према аранжману само до висине њихових улога у аранжман или њихових обавеза да унесу било који неуплаћени или додатни капитал у аранжман или обоје.
	Уговорним аранжманом се утврђује да су стране у заједничком аранжману одговорне за сва потраживања трећих страна.	Уговорним аранжманом се одређује да повериоци заједничког аранжмана немају право на надокнаду од било које стране у погледу дугова или обавеза аранжмана.
Приходи, расходи, губици или добици	Уговорним аранжманом се утврђује подела прихода и расхода на основу релативних резултата пословања сваке стране у уговорном аранжману. На пример, уговорним аранжманом може да се одреди да се подела прихода и расхода врши на основу учешћа у коришћењу капацитета постројења које стране заједнички користе, што се може разликовати од власничког учешћа у заједничком аранжману. У другим случајевима, стране се могу договорити да деле добитак или губитак повезан са аранжманом сразмерно одређеном односу, као што је на пример власнички удео страна у аранжману. Овим се не спречава да аранжман буде заједничко пословање уколико стране имају права на имовину и одговорност за обавезе повезане са	Уговорним аранжманом се утврђује учешће сваке стране у добитку или губитку који су настали из активности аранжмана.

	аранжманом.	
Гаранције	Од страна које учествују у заједничким аранжманима често се захтева да обезбеде гаранције трећим странама, на пример, да ће примити услугу од, или обезбедити финансирање заједничког аранжмана. Пружање таквих гаранција или прихватање обавезе страна да их пруже, само по себи не одређује да је заједнички аранжман заједничко пословање. Карактеристика која одређује да ли је заједнички аранжман заједничко пословање или заједнички подухват је да ли стране имају одговорност за обавезе које проистичу из аранжмана (за неке од њих стране можда јесу или можда нису дале гаранцију).	

Б28 Када се уговорним аранжманом одређује да стране имају права на имовину и одговорност за обавезе које проистичу из аранжмана, онда су оне стране у заједничком пословању и не би требало да за сврхе класификовања заједничког аранжмана разматрају друге чињенице и околности (видети параграфе Б29–Б33).

Процена других чињеница и околности

Б29 Када се условима уговорног аранжмана не дефинише да стране имају права на имовину и одговорност за обавезе повезане са аранжманом, стране би требало да размотре друге чињенице и околности како би процениле да ли је аранжман заједничко пословање или заједнички подухват.

Б30 Заједнички аранжман може бити структуриран као посебна финансијска структура чији правни облик дозвољава раздвајање између страна и посебне финансијске структуре. Уговорни услови договорени између страна можда не дефинишу права страна на имовину, нити одговорност за обавезе, али зато разматрање других чињеница и околности може да допринесе да такав аранжман буде класификован као заједничко пословање. Ово је случај када друге чињенице и околности дају странама право на имовину и одговорност за обавезе повезане са аранжманом.

Б31 Када су активности аранжмана превасходно усмерене да се странама обезбеде производи за стране, то указује на чињеницу да стране имају значајна права на све економске користи од имовине аранжмана. Стране у таквом аранжману себи најчешће обезбеђују приступ производима таквог аранжмана тако што спречавају аранжман да продаје производе свог пословања трећим странама.

Б32 Ефекат аранжмана са таквом структуром и наменом је да су обавезе које аранжман стиче суштински измирене токовима готовине који су примљени по основу њихове куповине производа пословања. Када су стране суштински једини извор токова готовине који доприносе сталности пословања аранжмана, то указује да стране имају одговорност за обавезе повезане са аранжманом.

Примери примене

Пример 5

Претпоставимо да две стране структурирају заједнички аранжман у виду регистрованог ентитета (ентитет Ц) у коме свака од страна има 50% власничког удела. Сврха аранжмана је производња материјала који су потребни странама у њиховим сопственим, појединачним производним процесима. Аранжман обезбеђује да стране управљају погоном који производи материјал у погледу количине и квалитета по спецификацијама страна.

Правни облик ентитета Ц (регистрованог ентитета), у оквиру кога се активности спроводе, иницијално указује на то да су имовина и обавезе који се налазе у ентитету Ц имовина и обавезе ентитета Ц. Уговорним аранжманом између страна није одређено да стране имају права на имовину или одговорност за обавезе ентитета Ц. Сходно томе, правни облик ентитета Ц и услови уговорног аранжмана указују на то да је аранжман заједнички подухват.

Међутим, стране такође разматрају следеће аспекте аранжмана:

– Стране су се договориле да купују целокупну производњу ентитета Ц у односу 50:50. Ентитет Ц не сме да продаје своје производе трећим странама, осима ако то није одобрено од обе стране које учествују у аранжману. С обзиром да је сврха аранжмана обезбеђивање производа који су потребни странама, очекује се да такве продаје трећим странама буду ретке и да не буду материјално значајне.

– Цену производа који се продаје странама одређују обе стране на нивоу који је такав да омогућава покриће трошкова производње и административних расхода ентитета Ц. На основу таквог модела пословања циљ аранжмана је да послује на нивоу преломне тачке рентабилитета.

На основу наведеног скупа чињеница, релевантне су следеће чињенице и околности:

– Обавеза страна да купе целокупну производњу ентитета Ц одражава искључиву зависност ентитета Ц од страна за генерисање токова готовине и, према томе, стране имају одговорност да финансирају измирење обавеза ентитета Ц.

– Чињеница да стране имају право на целокупну производњу ентитета Ц значи да стране троше, и према томе имају права на све економске користи од имовине ентитета Ц.

Такве чињенице и околности указују на то да је аранжман заједничко пословање. Закључак о класификацији заједничког аранжмана у таквим околностима не би се променио да стране, уместо што користе свој део производње у својим даљим производним процесима, продају свој део

производње трећим странама.

Када би стране измениле услове уговорног аранжмана на начин да аранжману буде омогућено да продаје производе трећим лицима, то би имало за последицу да ентитет Ц преузима ризик тражње, ризик залиха и кредитни ризик. У таквом сценарију, таква промена у чињеницама и околностима би захтевала поновну процену класификације заједничког аранжмана. Такве чињенице и околности би указивале на то да је аранжман заједнички подухват.

Б33 Следећи дијаграм тока приказује ток процене које ентитет следи приликом класификовања аранжмана, када је заједнички аранжман структуриран у виду посебне финансијске структуре:

Класификација заједничког аранжмана који је структуриран у виду посебне финансијске структуре

Финансијски извештаји страна у заједничком аранжману (параграфи 21А–22)

Рачуноводствено обухватање учешћа у заједничким пословањима

Б33А Када ентитет стекне учешће у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање на начин на који је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*, треба да примењује, у односу на величину учешћа у складу са параграфом 20, све принципе рачуноводственог обухватања пословних комбинација у IFRS 3 и другим

IFRS, који нису у супротности са смерницама у овом IFRS и обезбеђују обелодањивање свих информација које се захтевају тим IFRS у вези са пословним комбинацијама. Принципи рачуноводства пословних комбинација који нису у супротности са смерницама у овом IFRS укључују али нису ограничени на;

(а) одмеравање препознатљиве имовине и обавеза по фер вредности, осим ставки за које су омогућена изузећа у IFRS 3 и осталим IFRS;

(б) признавање трошкова везаних за стицање као расхода у периодима у којима су ти трошкови настали и услуге извршене, са изузетком да се трошкови емитовања дужничких и власничких хартија од вредности признају у складу са IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* и IFRS 9,[1]

(ц) признавање одложених пореских средстава и пореских обавеза које проистичу из почетног признавања имовине или обавеза, осим за одложене пореске обавезе које проистичу из почетног признавања гудвила, као што захтевају IFRS 3 и IAS 12 *Порез на добитак* за пословне комбинације;

_____

1 Ако ентитет примењује ове измене али још увек не примењује IFRS 9, сва упућивања у овом стандарду на IFRS 9 треба да се читају као упућивања на IAS 39 Финансијски инструменти: признавање и одмеравање

(д) признавање вишка надокнаде пренете преко нето износа препознатљивих стечених средстава и преузетих обавеза на датум стицања, ако постоје, као гудвила; и

(е) тестирање умањења вредности јединице за генерисање готовине на коју је гудвил алоциран барем на годишњем нивоу и када постоје показатељи да би вредност јединице могла да буде умањена у складу са захтевима IAS 36 *Умањење вредности имовине* за гудвил стечен у пословној комбинацији.

Б33Б Параграфи 21А и Б33А такође се примењују на формирање заједничког пословања ако и само ако је постојеће пословање, у складу са дефиницијом у IFRS 3, укључено у заједничко пословање приликом његовог формирања од стране једне од страна које учествују у заједничком пословању. Међутим, ови параграфи се не примењују на формирање заједничког пословања ако све стране које учествују у заједничком пословању, приликом формирања заједничког пословања укључују у заједничко пословање само имовину, појединачно или у групи, која не представља пословање.

Б33Ц Учесник у заједничком пословању може да повећа своје учешће у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање на начин на који је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*, стицањем додатног учешћа у заједничком пословању. У таквим

случајевима, претходно држана учешћа у заједничким пословањима не одмеравају се поново ако учесник у заједничком пословању задржи заједничку контролу.

Б33Д Параграфи 21А и Б33А–Б33Ц не примењују се на стицање учешћа у заједничком пословању када су стране које деле заједничку контролу, укључујући и ентитет који стиче учешће у заједничком пословању, под заједничком контролом исте врховне стране или страна које имају контролу пре и после стицања, и када та контрола није прелазна.

Рачуноводствено обухватање продаје или уношења имовине у заједничко пословање

Б34 Када ентитет ступа у трансакцију са заједничким пословањем у којем је он учесник у заједничком пословању, као што су продаја или уношење имовине, он врши трансакцију са другим странама у заједничком пословању и, као такав, учесник у заједничком пословању требало би да призна добитке и губитке који резултирају из такве трансакције само у обиму учешћа осталих страна у заједничком пословању.

Б35 Када такве трансакције пружају доказ о смањењу нето продајне вредности имовине која ће бити продата или унета у заједничко пословање, или о губитку по основу умањења вредности те имовине, такве губитке учесник у заједничком пословању требало би да призна у пуном износу.

Рачуноводствено обухватање куповине имовине од заједничког пословања

Б36 Када ентитет ступа у трансакцију са заједничким пословањем у коме је он учесник у заједничком пословању, као што је куповина имовине, он не би требало да призна свој део добитака и губитака све до момента даље препродаје имовине трећим лицима.

Б37 Када такве трансакције пружају доказ о смањењу нето продајне вредности имовине која је предмет куповине или о губитку по основу умањења вредности те имовине, учесник у заједничком пословању би требало да призна свој део таквих губитака.

Прилог Ц

Датум ступања на снагу, прелазне одредбе и повлачење других IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS и има исту важност као остали делови овог IFRS.

Датум ступања на снагу

Ц1 Ентитет би требало да примењује овај IFRS на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај IFRS раније, он би требало да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује IFRS 10, IFRS 12 *Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима*, IAS 27 (измењен 2011. године) и IAS 28 (измењен 2011. године).

Ц1А*Консолидовани финансијски извештаји, заједнички аранжмани и обелодањивања интереса у другим ентитетима: Упутство за прелазак* (измене у IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12), издато у јуну 2012. године, измењени параграфи Ц2–Ц5, Ц7–Ц10 и Ц12 и додати параграфи Ц1Б и Ц12А–Ц12Б. Ентитет би требало да примењује ове измене на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ако ентитет примењује IFRS 11 на ранији период, он би требало да примени ове измене на тај ранији период.

Ц1АА Објављивањем *Рачуноводственог обухватања учешћа у заједничким пословањима (*Измене IFRS 11)*,* у мају 2014. године, измењен је наслов после параграфа Б33 и додати су параграфи 21А, Б33А–Б33Д и Ц14А, и њихови припадајући наслови. Ентитет треба да примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2016. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ове измене за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Прелазне одредбе

Ц1Б Без обзира на захтеве параграфа 28 из IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, када се овај IFRS примењује по први пут, ентитет би требало да презентује само квантитативне информације које захтева параграф 28(ф) IAS 8 за годишњи период који непосредно претходи датуму почетне примене IFRS 11 („непосредно претходни период”). Ентитет такође може да презентује те информације за текући период или за раније упоредне периоде, али није обавезан да то уради.

Заједнички подухвати – прелазак са пропорционалне консолидације на метод удела

Ц2 Када прелази са пропорционалне консолидације на метод удела, ентитет би требало да призна своје учешће у заједничком подухвату на почетку непосредно претходног периода. То иницијално учешће би требало да буде вредновано као збир књиговодствених вредности имовине и обавеза које је ентитет претходно пропорционално консолидовао, укључујући и сваки гудвил настао приликом стицања. Ако је гудвил претходно припадао већој јединици која генерише готовину, или групи јединица које генеришу готовину, ентитет би требало да алоцира гудвил на заједнички подухват на основу релативних књиговодствених вредности заједничког подухвата и јединице која генерише готовину или групе јединица које генеришу готовину којима је он припадао.

Ц3 Почетно стање учешћа утврђено у складу са параграфом Ц2 сматра се процењеном набавном вредношћу учешћа у моменту почетног признавања. Ентитет би требало да примени параграфе 40–43 из IAS 28 (измењен 2011. године) на почетно стање учешћа да би проценио да ли је дошло до умањења вредности учешћа и требало би да призна све губитке по основу

умањења вредности као корекцију нераспоређене добити на почетку непосредно претходног периода. Изузетак за почетно признавање из параграфа 15 и 24 из IAS 12 *Порези на добитак* не примењују се када ентитет признаје учешће у заједнички подухват због тога што је применио прелазне одредбе за заједничке подухвате који су претходно били пропорционално консолидовани.

Ц4 Ако се сабирањем претходно пропорционално консолидоване укупне имовине и обавеза добије негативна нето имовина, ентитет би требало да процени да ли има правне или изведене обавезе у односу на негативну нето имовину и, у случају да их има, ентитет би требало да призна одговарајућу обавезу. Ако ентитет закључи да нема правне или изведене обавезе у односу на негативну нето имовину он не би требало да призна одговарајућу обавезу већ би требало да изврши корекцију нераспоређене добити на почетку непосредно претходног периода. Ентитет би требало да обелодани ту чињеницу заједно са његовим кумулативним непризнатим учешћем у губицима од његовог заједничког подухвата како на почетку непосредно претходног периода, тако и на датум прве примене овог IFRS.

Ц5 Ентитет би требало да обелодани структуру имовине и обавеза који су били агрегирани у једну позицију учешћа на почетку непосредно претходног периода. Такво обелодањивање требало би да буде припремљено методом агрегације за све заједничке подухвате на које ентитет примењује прелазне одредбе поменуте у параграфима Ц2–Ц6.

Ц6 Након почетног признавања, ентитет би требало да рачуноводствено обухвата своје учешће у заједничком подухвату користећи метод удела, у складу са IAS 28 (измењен 2011. године).

Заједничка пословања – прелазак са метода удела на рачуноводствено обухватање имовине и обавеза

Ц7 Када ентитет прелази са метода удела на рачуноводствено обухватање имовине и обавеза повезаних са његовим учешћем у заједничком пословању, ентитет би требало на почетку непосредно претходног периода, да престане да признаје учешће које је претходно рачуноводствено обухватано коришћењем метода удела, као и све друге позиције које су чиниле део нето учешћа ентитета у аранжману, а у складу са параграфом 38 из IAS 28 (измењен 2011. године), и да призна свој део у имовини и обавезама повезаним са учешћем у заједничко пословање, укључујући и сваки гудвил који је евентуално био део књиговодствене вредности учешћа.

Ц8 Ентитет би требало да утврди своје учешће у имовини и обавезама повезаним са заједничким пословањем на основу његових права и обавеза у одређеној пропорцији, а у складу са уговорним аранжманом. Ентитет вреднује почетне књиговодствене вредности имовине и обавеза тако што их издваја из књиговодствене вредности учешћа на почетку непосредно

претходног периода, а на основу информација које је ентитет користио приликом примене методе удела.

Ц9 Свака призната разлика између учешћа које је претходно рачуноводствено обухваћено коришћењем метода удела, заједно са осталим ставкама које су чиниле део нето учешћа ентитета у аранжману, у складу са параграфом 38 из IAS 28 (измењен 2011. године), и нето вредности имовине и обавеза, укључујући и сваки гудвил, требало би да:

(а) буде пребијена са било којим гудвилом који се односи на учешће, а за преосталу разлику се коригује нераспоређена добит на почетку непосредно претходног периода , ако је признати нето износ имовине и обавеза, укључујући и сваки гудвил, већи од учешћа (и свих других ставки које су чиниле део нето учешћа ентитета) са чијим признавањем се престаје;

(б) буде коригована на терет нераспоређене добити на почетку непосредно претходног периода, ако је признати нето износ имовине и обавеза, укључујући било који гудвил, мањи од учешћа (и свих других ставки које су чиниле део нето учешћа ентитета) са чијим признавањем се престаје.

Ц10 Ентитет који прелази са метода удела на рачуноводствено обухватање имовине и обавеза требало би да обезбеди усаглашавање између учешћа са чијим признавањем се престаје и имовине и обавеза који се признају, заједно са свим преосталим разликама коригованим на терет нераспоређене добити, на почетку непосредно претходног периода.

Ц11 Изузеци за почетно признавање из параграфа 15 и 24 из IAS 12 не примењују се када ентитет признаје имовину и обавезе који су повезани са његовим учешћем у заједничком пословању.

Прелазне одредбе за појединачне финансијске извештаје ентитета

Ц12 Ентитет који је, у складу са параграфом 10 из IAS 27, у својим појединачним финансијских извештајима, претходно рачуноводствено обухватао своје учешће у заједничком пословању као учешће по набавној вредности или у складу са IFRS 9 требало би да:

(а) престане са признавањем учешћа и да призна имовину и обавезе повезане са његовим учешћем у заједничком пословању по износима који су утврђени у складу са параграфима Ц7–Ц9;

(б) обезбеди усаглашавање између учешћа са чијим признавањем се престаје, и имовине и обавеза који се признају, заједно са свим преосталим разликама коригованим преко нераспоређене добити, на почетку непосредно претходног периода.

Ц13 Изузеће од захтева који се односи на за почетно признавање из параграфа 15 и 24 из IAS 12 не примењује се када ентитет у својим појединачним финансијским извештајима признаје имовину и обавезе које се односе на његово учешће у заједничком пословању, а који су последица

примене прелазних одредби за заједничка пословања поменутих у параграфу Ц12.

Позивање на „непосредно претходни период”

Ц13А Без обзира на позивање на „непосредно претходни период” у параграфима Ц2–Ц12, ентитет такође може да презентује кориговане упоредне информације за све раније презентоване периоде, али се од њега не захтева да то уради. Ако ентитет презентује кориговане упоредне информације за претходне периоде, свако позивање на „непосредно претходни период” у параграфима Ц2–Ц12 требало би да се чита као „најранији кориговани упоредни период који је презентован”.

Ц13Б Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било који ранији период, он би требало да јасно означи информације које нису кориговане, наводећи да су припремљене на различитој основи, и да ту основу објасни.

Упућивање на IFRS 9

Ц14 Ако ентитет примењује овај IFRS али још увек не примењује IFRS 9, свако упућивање на IFRS 9 требало би да се чита као упућивање на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

Рачуноводствено обухватање учешћа у заједничким пословањима

Ц14А Објављивањем *Рачуноводственог обухватања учешћа у заједничким пословањима (*Измене IFRS 11)*,* у мају 2014. године, измењен је наслов после параграфа Б33 и додати су параграфи 21А, Б33А–Б33Д и Ц1АА, уз њихове припадајуће наслове. Ентитет треба да примењује ове измене проспективно за учешћа у заједничким пословањима у којима сама активност у заједничким пословањима представља пословање на начин како је дефинисано у IFRS 3, за стицања која настају од почетка првог периода у ком се примењују ове измене. Као последица тога, не треба да се коригују износи признати за стицања учешћа у заједничким пословањима која су настала у претходним периодима.

Повлачење других IFRS

Ц15 Овај IFRS замењује следеће IFRS:

(а) IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима*; и

(б) SIC-13 *Заједнички контролисани ентитети – немонетарни улози учесника у заједничком подухвату*.

Међународни стандард финансијског извештавања 12

Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима

Циљ

1 Циљ овог IFRS јесте да захтева од ентитета обелодањивање информација које омогућавају корисницима финансијских извештаја да оцене:

(а) природу и ризике повезане са његовим *учешћима у другим ентитетима***; и**

(б) ефекте тих учешћа на његов финансијски положај, резултат пословања и токове готовине.

Постизање циља

2 Да би се постигао циљ из параграфа 1, ентитет обелодањује:

(а) значајна просуђивања и претпоставке приликом одређивања:

(i) природе свог учешћа у другом ентитету или аранжману;

(ii) врсте заједничког аранжмана у којем он има учешће (параграфи 7–9);

(iii) да задовољава дефиницију инвестиционог ентитета, ако је применљива (параграф 9А); и

(б) информације о својим учешћима у:

(i) зависним ентитетима (параграфи 10–19);

(ii) заједничким аранжманима и придруженим ентитетима (параграфи 20–23); и

(iii)*структурираним ентитетима* над којима ентитет нема контролу (неконсолидовани структурирани ентитети) (параграфи 24–31);

3 Уколико обелодањивања које захтева овај IFRS, заједно са обелодањивањима које захтевају други IFRS, не постигну циљ из параграфа 1, ентитет би требало да обелодани било које додатне информације неопходне за постизање циља.

4 Ентитет би требало да узме у обзир ниво детаља потребан за постизање циља обелодањивања, као и колику пажњу би требало да посвети сваком од захтева из овог IFRS. Он би требало да сажме или рашчлани обелодањивања, тако да корисне информације не буду прикривене нити због укључивања великог броја неважних детаља, нити због обједињавања ставки са различитим карактеристикама (видети параграфе Б2–Б6).

Делокруг

5 Овај IFRS примењује ентитет са учешћем у било којем од следећег:

(а) зависним ентитетима,

(б) заједничким аранжманима (тј. заједничка пословања или заједнички подухвати),

(ц) придруженим ентитетима,

(д) неконсолидованим структурираним ентитетима.

5А Осим у случају описаном у параграфу Б17, захтеви из овог IFRS односе се на учешћа ентитета наведена у параграфу 5 која су класификована (или укључена у групу за отуђење која је класификована) као она која се држе за продају или као престанак пословања у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

6 Овај IFRS се не примењује на следеће:

(а) планове примања по престанку запослења или друге дугорочне планове примања запослених на које се примењује IAS 19 *Примања запослених*;

(б) појединачне финансијске извештаје ентитета на које се примењује IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји*. Међутим:

(i) ако ентитет има учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима и припрема појединачне финансијске извештаје као једине своје финансијске извештаје, онда примењује захтеве из параграфа 24–31 приликом припреме тих појединачних финансијских извештаја;

(ii) инвестициони ентитет који припрема финансијске извештаје у којима се сви његови зависни ентитети одмеравају по фер вредности кроз биланс успеха у складу са параграфом 31 IFRS 10, треба да презентује обелодањивања која се односе на инвестиционе ентитете која захтева овај IFRS;

(ц) учешће које има ентитет који учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким аранжманом, осим ако то учешће резултира у значајном утицају над аранжманом или је учешће у структурираном ентитету;

(д) учешће у другом ентитету које се рачуноводствено обухвата у складу са IFRS 9 *Финансијски инструменти*. Међутим, ентитет примењује овај IFRS:

(i) када је то учешће у придруженом ентитету или у заједничком подухвату који се, у складу са IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*, одмерава по фер вредности кроз биланс успеха; или

(ii) када је то учешће, учешће у неконсолидованом структурираном ентитету.

Значајна просуђивања и претпоставке

7 Ентитет обелодањује информације о значајним просуђивањима и претпоставкама које је извршио (и променама у тим просуђивањима и претпоставкама) приликом утврђивања:

(а) да има контролу над другим ентитетом, тј. ентитетом у који је инвестирано и који је описан у параграфима 5 и 6 у IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји***;**

(б) да има заједничку контролу над аранжманом или значајан утицај над другим ентитетом; и

(ц) врсте заједничког аранжмана (тј. заједничког пословања или заједничког подухвата) када је аранжман структуриран у виду посебне финансијске структуре.

8 Значајна просуђивања и претпоставке обелодањене у складу са параграфом 7 укључују оне које ентитет изврши када су промене у чињеницама и околностима такве да се закључак о постојању контроле, заједничке контроле или значајног утицаја мења у току извештајног периода.

9 Да би испунио захтеве параграфа 7, ентитет обелодањује, на пример, значајна просуђивања и претпоставке које је извршио приликом утврђивања:

(а) да нема контролу над другим ентитетом, чак и ако поседује више од половине гласачких права другог ентитета;

(б) да има контролу над другим ентитетом, чак и ако поседује мање од половине гласачких права другог ентитета;

(ц) да је заступник или принципал (видети параграфе Б58–Б72 у IFRS 10);

(д) да нема значајан утицај иако поседује 20 процената или више гласачких права у другом ентитету;

(е) да има значајан утицај иако поседује мање од 20 процената гласачких права у другом ентитету.

Статус инвестиционог ентитета

9А Када матични ентитет утврди да је инвестициони ентитет у складу са параграфом 27 IFRS 10, инвестициони ентитет тада обелодањује информације о значајним просуђивањима и претпоставкама извршеним приликом утврђивања да је то инвестициони ентитет. Ако инвестициони ентитет нема једну или више типичних карактеристика инвестиционог ентитета (погледати параграф 28 IFRS 10), мора да обелодани своје разлоге за закључак да је ипак инвестициони ентитет.

9Б Када ентитет постане или престане да буде инвестициони ентитет, треба да обелодани промену статуса инвестиционог ентитета и разлоге за ту промену. Осим тога, ентитет који постане инвестициони ентитет, треба да обелодани ефекат промене статуса на финансијске извештаје за презентовани период, укључујући:

(а) укупну фер вредност, од датума промене статуса зависних ентитета који престају да се консолидују;

(б) укупан добитак или губитак, ако постоји, обрачунат у складу са параграфом Б101 IFRS 10; и

(ц) билансна(е) позиција(е) у билансу успеха у којој(има) је признат добитак или губитак (ако нису приказане одвојено).

Учешћа у зависним ентитетима

10 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових консолидованих финансијских извештаја

(а) да разумеју:

(i) структуру групе; и

(ii) удео који учешћа без права контроле имају у активностима и токовима готовине групе (параграф 12); и

(б) да оцене:

(i) природу и размере значајних ограничења његове способности да приступи или користи имовину, и измирује обавезе групе (параграф 13);

(ii) природу и промене у ризицима повезаним са његовим учешћима у консолидованим структурираним ентитетима (параграфи 14–17);

(iii) последице промена у његовом власничком уделу у зависном ентитету које не резултирају у губитку контроле (параграф 18); и

(iv) последице губитка контроле над зависним ентитетом током извештајног периода (параграф 19).

11 Када су финансијски извештаји зависног ентитета који се користе у припреми консолидованих финансијских извештаја, припремљени на дан или за период који се разликује од оних који се односе на консолидоване финансијске извештаје (видети параграфе Б92 и Б93 у IFRS 10), ентитет обелодањује:

(а) датум завршетка извештајног периода финансијских извештаја тог зависног ентитета; и

(б) разлоге за коришћење различитог датума или периода.

Удео који учешћа без права контроле имају у активностима и токовима готовине групе

12 Ентитет обелодањује за сваки од својих зависних ентитета, који имају учешћа без права контроле, материјално значајна за извештајни ентитет:

(а) име зависног ентитета;

(б) главно место пословања (и земљи у којој је регистрован, ако се разликује од земље у којој се налази главно место пословања) зависног ентитета;

(ц) део (пропорцију) власничких удела које држе учешћа без права контроле;

(д) део гласачких права која држе учешћа без права контроле, ако се она разликују од пропорције власничких удела;

(е) добитак или губитак који припадају учешћима без права контроле у зависном ентитету током извештајног периода;

(ф) укупна учешћа без права контроле у зависном ентитету на крају извештајног периода;

(г) сажете финансијске информације о зависном ентитету (видети параграф Б10).

Природа и обим значајних ограничења

13 Ентитет обелодањује:

(а) значајна ограничења (на пример, законска, уговорна и регулаторна ограничења) своје способности да приступи или користи имовину и да измирује обавезе групе, као што су:

(i) она која ограничавају способност матичног ентитета или његових зависних ентитета да преносе готовину или другу имовину на друге ентитете (или од њих) у оквиру групе;

(ii) гаранције или друге захтеве који могу ограничити плаћања дивиденди и остале расподеле из капитала, или кредите и авансе који се узимају или отплаћују другим ентитетима (или од стране) других ентитета унутар групе;

(б) природу и обим у којим заштићена права учешћа без права контроле могу значајно да ограниче способност ентитета да приступи или користи имовину или измири обавезе групе (као што је случај када је матични ентитет одговоран за измирење обавеза зависног ентитета пре измирења сопствених обавеза, или када је сагласност учешћа без права контроле неопходна за приступ имовини или за измирење обавеза зависног ентитета);

(ц) књиговодствене вредности имовине и обавеза у консолидованим финансијским извештајима на које се таква ограничења односе.

Природа ризика повезаних са учешћима ентитета у консолидованим структурираним ентитетима

14 Ентитет обелодањује услове свих уговорних аранжмана, који могу захтевати од матичног ентитета или његових зависних ентитета, да пруже финансијску подршку консолидованом структурираном ентитету, укључујући и догађаје или околности које би могле да изложе извештајни ентитет

губитку (на пример, аранжмани везани за ликвидност или догађаји који узрокују промену кредитног рејтинга повезани са обавезом куповине имовине од структурираног ентитета или пружање финансијске подршке).

15 Ако у току извештајног периода матични ентитет или неки од његових зависних ентитета, без да за то имају уговорну обавезу, пруже финансијску или другу подршку консолидованом структурираном ентитету (на пример, куповина имовине или инструмената које емитује структурирани ентитет), ентитет обелодањује:

(а) врсту и износ пружене подршке, укључујући и ситуације у којима су матични ентитет или његови зависни ентитети помогли структурираном ентитету у добијању финансијске подршке; и

(б) разлоге за пружање подршке.

16 Ако у току извештајног периода матични ентитет или неки од његових зависних ентитета, без постојања уговорне обавезе, пруже финансијску или другу подршку претходно неконсолидованом структурираном ентитету, где пружање такве подршке има за последицу да ентитет стекне контролу над структурираним ентитетом, ентитет обелодањује објашњење релевантних чињеница приликом доношења такве одлуке.

17 Ентитет обелодањује све тренутне намере о пружању финансијске или друге подршке консолидованом структурираном ентитету, укључујући и намере о пружању помоћи структурираном ентитету у прибављању финансијске подршке.

Последице промена власничког удела матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле

18 Ентитет презентује табелу која приказује ефекте на капитал, који припада власницима матичног ентитета, свих промена власничког удела у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле.

Последице губитка контроле над зависним ентитетом током извештајног периода

19 Ентитет обелодањује добитак или губитак, ако постоји, обрачунат у складу са параграфом 25 из IFRS 10, и:

(а) део тог добитка или губитка који проистиче из одмеравања инвестиције задржане у претходно зависном ентитету по њеној фер вредности на дан губитка контроле; и

(б) ставку(е) у билансу успеха у којима се признаје добитак или губитак (ако већ није засебно презентован).

Учешћа у неконсолидованим ентитетима (инвестиционим ентитетима)

19А Инвестициони ентитет од ког се, у складу са IFRS 10, захтева да примењује изузеће од консолидације и уместо тога рачуноводствено

обухвата своје учешће у зависном ентитету по фер вредности кроз биланс успеха, обелодањује ту чињеницу.

19Б За сваки неконсолидовани зависни ентитет, инвестициони ентитет обелодањује:

(а) назив зависног ентитета;

(б) место обављања основне делатности (земљу у којој је регистрован ако се разликује од места обављања основне делатности) зависног ентитета; и

(ц) проценат учешћа у власништву који држи инвестициони ентитет и, ако је различит, проценат гласачке моћи која се поседује.

19Ц Ако је инвестициони ентитет матични ентитет другог инвестиционог ентитета, матични ентитет тада такође треба да изврши обелодањивања из 19Б(а)–(ц) за инвестиције које контролише зависни инвестициони ентитет. Обелодањивања могу да се врше тако што ће у финансијске извештаје матичног ентитета бити укључени финансијски извештаји зависног ентитета (или зависних ентитета) који садрже наведене информације.

19Д Инвестициони ентитети треба да обелодане:

(а) природу и степен свих значајних рестрикција (на пример, које произилазе из кредитних аранжмана, регулаторних захтева или уговорних аранжмана) способности неконсолидованих зависних ентитета да преносе новчана средства инвестиционом ентитету у облику готовинских дивиденди, или да отплате кредите или авансе дате неконсолидованом зависном ентитету од стране инвестиционог ентитета; и

(б) све текуће обавезе или намере које се односе на пружање финансијске или друге помоћи неконсолидованим зависним ентитетима, укључујући обавезе или намере да се помогне ентитету у прибављању финансијске подршке.

19Е Ако је, током извештајног периода, инвестициони ентитет или било који од његових зависних ентитета, а да притом није имао уговорну обавезу да то учини, пружио финансијску или неку другу подршку неконсолидованом зависном ентитету (на пример, куповина средстава зависног ентитета или инструмената емитованих од стране зависног ентитета, или помагање ентитету у прибављању финансијске подршке), ентитет обелодањује:

(а) врсту и износ подршке обезбеђене сваком неконсолидованом зависном ентитету; и

(б) разлоге за обезбеђивање те подршке.

19Ф Инвестициони ентитет обелодањује услове свих уговорних аранжмана који би могли од ентитета или његових неконсолидованих зависних ентитета да обезбеде финансијску подршку неконсолидованом, контролисаном, структурираном ентитету, укључујући догађаје или околности које би могле

да изложе извештајни ентитет губитку (на пример, аранжмани ликвидности или окидачи за кредитни рејтинг који су повезани са обавезама за куповину имовине структурираног ентитета или за пружање финансијске подршке).

19Г Ако је, током извештајног периода, инвестициони ентитет или било који од његових неконсолидованих зависних ентитета, а да притом није имао уговорну обавезу да то учини, пружио финансијску или неку другу подршку неконсолидованом структурираном ентитету који није био под контролом инвестиционог ентитета, и ако је тако пружена подршка за резултат имала да инвестициони ентитет контролише структурирани ентитет, инвестициони ентитет треба да обелодани објашњење фактора релевантних за доношење одлуке о пружању те подршке.

Учешћа у заједничким аранжманима и придруженим ентитетима

20 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да оцене:

(а) природу, обим и финансијске ефекте својих учешћа у заједничким аранжманима и придруженим ентитетима, укључујући и природу и ефекте својих уговорних односа са осталим инвеститорима који имају заједничку контролу, или значајан утицај на, заједничке аранжмане и придружене ентитете (параграфи 21 и 22); и

(б)природу и промене у ризицима повезаним са својим учешћима у заједничким подухватима и придруженим ентитетима (параграфи 23).

Природа, обим и финансијски ефекти учешћа ентитета у заједничким аранжманима и придруженим ентитетима

21 Ентитет обелодањује:

(а) за сваки заједнички аранжман и придружени ентитет који су материјално значајни за извештајни ентитет:

(i) назив заједничког аранжмана или придруженог ентитета;

(ii) природу односа ентитета са заједничким аранжманом или придруженим ентитетом (тако што, на пример, описује природу активности заједничког аранжмана или придруженог ентитета и да ли су оне од стратешке важности за активности ентитета);

(iii) главно место пословања (и земљу у којој је регистрован, ако је примењиво и разликује се од главног места пословања) заједничког аранжмана или придруженог ентитета;

(iv) пропорцију власничког удела или партиципациони део који поседује ентитет и ако постоји разлика, пропорционални део гласачких права (ако је то примењиво);

(б) за сваки заједнички подухват и придружени ентитет који су материјално значајни за извештајни ентитет:

(i) да ли се инвестиција у заједнички подухват или придружени ентитет одмерава по методи удела или по фер вредности;

(ii) сажете финансијске информације о заједничком подухвату или придруженом ентитету, као што је дефинисано у параграфима Б12 и Б13;

(iii) ако се заједнички подухват или придружени ентитет рачуноводствено обухватају по методи удела, ако постоји котирана тржишна цена истог учешћа фер вредност своје инвестиције у заједничком подухвату или придруженом ентитету;

(ц) финансијске информације као што је дефинисано у параграфу Б16 о инвестицијама ентитета у заједничким подухватима и придруженим ентитетима која појединачно нису материјално значајна:

(i) збирно посматрано за све појединачно нематеријалне заједничке подухвате, и одвојено,

(ii) збирно посматрано за све појединачно нематеријалне придружене ентитете.

21А Инвестициони ентитет не мора да врши обелодањивања захтевана параграфима 21(б)–21(ц).

22 Ентитет такође обелодањује:

(а) природу и обим свих значајних ограничења (на пример, која проистичу из аранжмана о зајму, законских обавеза или уговорних аранжмана између инвеститора са заједничком контролом или значајним утицајем над заједничким подухватом или придруженим ентитетом) на способност заједничких подухвата или придружених ентитета да врше пренос средстава на ентитет у виду дивиденди исплаћених у готовини, или да отплаћују кредите или авансе ентитета;

(б) када су финансијски извештаји заједничког подухвата или придруженог ентитета који се користе приликом примене методе удела, припремљени на дан или за период који се разликују од оних за ентитет:

(i) датум завршетка извештајног периода финансијских извештаја тог заједничког подухвата или придруженог ентитета; и

(ii) разлоге за коришћење различитог датума или периода;

(ц) непризнат део губитака заједничког подухвата или придруженог ентитета, како за извештајни период тако и кумулативно, ако је ентитет престао да признаје свој део губитка заједничког подухвата или придруженог ентитета приликом примене методе удела.

Ризици повезани са учешћима ентитета у заједничким подухватима и придруженим ентитетима

23 Ентитет обелодањује:

(а) обавезе које има везано за своје заједничке подухвате, одвојено од износа других обавеза, као што је утврђено у параграфима Б18–Б20;

(б) у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, осим када је вероватноћа губитка мала, потенцијалне обавезе настале по основу свог учешћа у заједничким подухватима или придруженим ентитетима (укључујући и свој део потенцијалних обавеза заједнички креираних са другим инвеститорима који имају заједничку контролу, или значајан утицај над заједничким подухватом или придруженим ентитетом), одвојено од износа других потенцијалних обавеза.

Учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима

24 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја:

(а) да разумеју природу и обим његовог учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима (видети параграфе 26–28); и

(б) да оцене природу и промене у ризицима повезаним са његовим учешћима у неконсолидованим структурираним ентитетима (параграфи 29–31).

25 Информације које захтева параграф 24(б) укључују информације о изложености ентитета према ризицима повезаним са његовим учешћима у неконсолидованим структурираним ентитетима које је имао у претходним периодима (на пример, спонзорисање структурираног ентитета), чак и када ентитет више нема никакав уговором дефинисан однос са структурираним ентитетом на датум извештавања.

25А Инвестициони ентитет не мора да врши обелодањивања захтевана параграфом 24 за неконсолидоване структуриране ентитете које контролише и за које презентује обелодањивања захтевана параграфима 19А–19Г.

Природа приказаних учешћа

26 Ентитет обелодањује квалитативне и квантитативне информације о својим учешћима у неконсолидованим структурираним ентитетима, укључујући, али не ограничавајући се на природу, сврху, величину и активности структурираног ентитета и начина финансирања структурираног ентитета.

27 Када је ентитет финансијски подржао неконсолидовани структурирани ентитет за који не пружа информације захтеване параграфом 29 (на пример, зато што није имао учешће у том ентитету на датум извештавања), ентитет онда обелодањује:

(а) како је утврдио које структуриране ентитете је финансијски подржао;

(б)*приходе од тих структурираних ентитета* током извештајног периода, укључујући и опис врсте презентованих прихода; и

(ц) књиговодствену вредност (у моменту преноса) целокупне имовине пренете на те структуриране ентитете током извештајног периода.

28 Ентитет презентује информације из параграфа 27(б) и (ц) у табеларном облику, осим ако је други облик прикладнији, и класификује своје активности финансирања по релевантним категоријама (видети параграфе Б2–Б6).

Природа ризика

29 Ентитет обелодањује у табеларном облику, осим ако други облик није прикладнији, сумарни преглед:

(а) књиговодствених вредности имовине и обавеза признатих у својим финансијским извештајима везано за своја учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима;

(б) билансних позиција у извештају о финансијској позицији у којима су та имовина и обавезе признате;

(ц) износа који најбоље представљају максималну изложеност ентитета губицима од својих учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима, укључујући и начин на који је утврђена максимална изложеност. Ако ентитет не може да квантификује своју максималну изложеност губицима од својих учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима, он ту чињеницу и разлоге обелодањује;

(д) упоређење између књиговодствених вредности имовине и обавеза ентитета који се односе на његова учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима и ентитетове максималне изложености губицима од тих ентитета.

30 Ако је у току извештајног периода ентитет, без постојања уговорне обавезе, пружао финансијску или другу подршку неконсолидованом структурираном ентитету у којем је претходно имао или тренутно има учешће (на пример, куповина имовине или инструмената које емитује структуриран ентитет), ентитет обелодањује:

(а) врсту и износ пружене подршке, укључујући и ситуације у којима је ентитет помогао структурираном ентитету у добијању финансијске подршке; и

(б) разлоге за пружање подршке.

31 Ентитет обелодањује све текуће намере о пружању финансијске или друге подршке неконсолидованом структурираном ентитету, укључујући и

намере да помогне структурираном ентитету у обезбеђивању финансијске подршке.

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Приход од структурираног ентитета	За сврхе овог IFRS, приход од структурираног ентитета укључује, али није ограничен на редовне и ванредне накнаде, камате, дивиденде, добитке или губитке од поновног одмеравања или престанка признавања учешћа у структурираним ентитетима и добитке или губитке од преноса имовине и обавеза на структуриран ентитет.
Учешће у другом ентитету	За сврхе овог IFRS, учешће у другом ентитету се односи на уговорни и вануговорни однос који ентитет излаже променљивости приноса од резултата другог ентитета. Учешће у другом ентитету се огледа, али није ограничено на поседовање власничких или дужничких инструмената, као и других видова учешћа попут обезбеђивања финансирања, подршке за ликвидност, побољшање кредитног бонитета и давање гаранција. Оно укључује начине на које ентитет остварује контролу или заједничку контролу, или значајан утицај над другим ентитетом. Ентитет нема учешће у другом ентитету само због тога што има уобичајени однос купца и добављача. Параграфи Б7–Б9 пружају додатне информације о учешћима у другим ентитетима. Параграфи Б55–Б57 у IFRS 10 објашњавају променљивост приноса.
Структуриран ентитет	Ентитет који је структуриран на начин да гласачка или слична права нису доминантан фактор приликом одлучивања ко контролише ентитет, као што је то случај када се гласачка права односе само на административне послове, док се релевантним активностима управља на основу уговорних аранжмана. Параграфи Б22–Б24 пружају додатне информације о структурираним ентитетима.

Следећи термини су дефинисани у IAS 27 (измењен 2011.), IAS 28 (измењен 2011.), IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани* и користе се у овом IFRS са значењима утврђеним у тим IFRS:

– придружени ентитет

– консолидовани финансијски извештаји

– контрола над ентитетом

– метод удела

– група

– инвестициони ентитет

– заједнички аранжман

– заједничка контрола

– заједничко пословање

– заједнички подухват

– учешће без права контроле

– матични ентитет

– права заштите

– релевантне активности

– појединачни финансијски извештаји

– посебна финансијска структура

– значајан утицај

– зависни ентитет.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS. У њему се описује примена параграфа 1–31 и он има исту важност као остали делови овог IFRS.

Б1 Примери у овом прилогу приказују хипотетичке ситуације. Иако неки аспекти примера могу бити присутни у стварним ситуацијама, потребно је проценити све чињенице и околности посебно за сваку стварну ситуацију приликом примене IFRS 12.

Сажимање (параграф 4)

Б2 Ентитет одлучује, узимајући у обзир сопствене околности, који ће ниво детаља да обезбеди да би задовољио потребе корисника за информацијама, колику пажњу посвећује различитим аспектима захтева и на који начин сажима информације. Потребно је наћи равнотежу између оптерећивања финансијских извештаја са превеликом количином детаља који можда нису од помоћи корисницима финансијских извештаја и замагљивања информација због њиховог прекомерног сажимања.

Б3 Ентитет може да сажима обелодањивања која овај IFRS захтева за учешћа у сличним ентитетима, ако је такво сажимање у складу са циљем обелодањивања и захтевом из параграфа Б4, и ако тиме не замагљује пружене информације. Ентитет обелодањује како је сажео своја учешћа у сличним ентитетима.

Б4 Ентитет одвојено приказује информације за учешћа у:

(а) зависним ентитетима;

(б) заједничким подухватима;

(ц) заједничким пословањима;

(д) придруженим ентитетима; и

(е) неконсолидованим структурираним ентитетима.

Б5 У одређивању да ли да сажме информације, ентитет узима у обзир квантитативне и квалитативне информације о различитим ризицима и карактеристикама приноса за сваки ентитет који разматра да сажме, као и значај сваког таквог ентитета за извештајни ентитет. Ентитет приказује обелодањивања на начин који јасно објашњава корисницима финансијских извештаја природу и размере својих учешћа у таквим другим ентитетима.

Б6 Примери нивоа сажимања у оквиру класа ентитета приказаних у параграфу Б4 који се могу сматрати као одговарајући су:

(а) природа активности (на пример, ентитет који се бави истраживањем и развојем, ентитет који се бави секјуритизацијом револвинг кредитних картица);

(б) класификација по делатности;

(ц) географија (на пример, земља или регион).

Учешћа у другим ентитетима

Б7 Учешће у другом ентитету се односи на уговорна и вануговорна учешћа по основу којих ентитет бива изложен променљивости приноса од пословног резултата тог другог ентитета. Разматрање сврхе и структуре тог другог ентитета може бити од помоћи извештајном ентитету приликом оцењивања да ли има учешће у том ентитету и према томе, да ли је обавезан да изврши обелодањивања из овог IFRS. Та оцена укључује разматрање ризика за које је тај други ентитет предвиђен да креира и ризика за које је тај други ентитет предвиђен да пренесе на извештајни ентитет и друге ентитете.

Б8 Извештајни ентитет је типично изложен променљивости приноса од резултата другог ентитета тако што поседује инструменте (као што су власнички или дужнички инструменти које издаје други ентитет) или кроз други вид инволвираности који укључује ту променљивост. На пример, претпоставимо да неки структурирани ентитет има кредитни портфолио. Тај

структурирани ентитет прибавља своп кредит за случај неизвршења обавеза од другог ентитета (извештајног ентитета) да би се заштитио од кашњења у плаћањима камате и главнице кредита. Извештајни ентитет је тако изложен променљивости приноса од резултата пословања структурираног ентитета, зато што своп кредит за случај неизвршења обавеза умањује променљивост приноса структурираног ентитета.

Б9 Неки инструменти су дизајнирани да пренесу ризик са извештајног ентитета на други ентитет. Такви инструменти стварају променљивост приноса за тај други ентитет, али типично не излажу извештајни ентитет променљивости приноса по основу резултата пословања тог другог ентитета. На пример, претпоставимо да се структурирани ентитет оснива ради проналажења инвестиционих прилика инвеститорима који желе да имају изложеност кредитном ризику ентитета „З" (ентитет „З" није повезан са било којом страном која учествује у аранжману). Структурирани ентитет обезбеђује средства тако што инвеститорима емитује финансијске инструменте који су повезани са кредитним ризиком ентитета „З" (кредитно-везани записи) и користи та средства за инвестирање у портфолио неризичних финансијских средстава. Структуриран ентитет преузима изложеност кредитном ризику ентитета „З" ступањем у своп за случај неизвршења кредитних обавеза (CDS) са другом страном у свопу. CDS преноси кредитни ризик ентитета „З" на структурирани ентитет у замену за накнаду коју плаћа друга страна у свопу. Инвеститори који имају учешће у структурираном ентитету примају већи принос који одражава и приносе структурираног ентитета од његовог портфолија средстава и накнаду за CDS. Друга страна у свопу нема учешће у структурираном ентитету које га излаже променљивости приноса од резултата пословања структурираног ентитета зато што CDS преноси променљивост на структуриран ентитет, уместо укључивања променљивости приноса структурираног ентитета.

Сажете финансијске информације за зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете
(параграфи 12 и 21)

Б10 За сваки зависни ентитет који има учешћа без права контроле која су материјално значајна за извештајни ентитет, ентитет обелодањује:

(а) дивиденде које се плаћају учешћима без права контроле;

(б) сумарне финансијске информације о имовини, обавезама, добитку или губитку и токовима готовине за зависни ентитет које омогућавају корисницима да разумеју уделе које учешћа без права контроле имају у активностима и токовима готовине групе. Такве информације, на пример, могу да укључе, али нису ограничене на краткорочну имовину, дугорочну имовину, краткорочне обавезе, дугорочне обавезе, приходе, добитак или губитак и укупан свеобухватни резултат.

Б11 Сажете финансијске информације које утврђује параграф Б10(б) састоје се од износа пре елиминисања интеркомпанијских односа.

Б12 За сваки заједнички подухват и придружени ентитет који су материјално значајни за извештајни ентитет, ентитет обелодањује:

(а) дивиденде примљене од заједничког подухвата или придруженог ентитета;

(б) сажете финансијске информације за заједнички подухват или придружени ентитет (видети параграфе Б14 и Б15) укључујући, али не ограничавајући се на:

(i) краткорочну имовину;

(ii) сталну имовину;

(iii) краткорочне обавезе;

(iv) дугорочне обавезе;

(v) приходе;

(vi) добитак или губитак од редовног пословања;

(vii) добитак или губитак после пореза од обустављених пословања;

(viii) укупан остали резултат;

(ix) укупан збирни резултат;

Б13 Поред сажетих финансијских информација које захтева параграф Б12, ентитет такође обелодањује за сваки заједнички подухват који је материјално значајан за извештајни ентитет, износ:

(а) готовине и готовинских еквивалената укључених у параграф Б12(б)(i);

(б) краткорочних финансијских обавеза (без обавеза према добављачима и осталих обавеза и резервисања) укључених у параграф Б12(б)(iii);

(ц) дугорочних финансијских обавеза (без обавеза према добављачима и осталих обавеза и резервисања) укључених у параграф Б12(б)(iv);

(д) амортизације;

(е) прихода од камате;

(ф) расходи камате;

(г) трошкова или прихода по основу пореза на добитак.

Б14 Сажете финансијске информације презентоване у складу са параграфима Б12 и Б13 састоје се од износа укључених у финансијске извештаје састављене по IFRS заједничког подухвата или придруженог ентитета (а не од учешћа ентитета у тим износима). Ако ентитет

рачуноводствено обухвати своје учешће у заједничком подухвату или придруженом ентитету користећи метод удела:

(а) износи који се укључују у IFRS финансијске извештаје заједничког подухвата или придруженог ентитета се коригују у складу са корекцијама које врши ентитет приликом коришћења метода удела, као што су корекције фер вредности извршене у моменту стицања и корекције за разлике у рачуноводственим политикама;

(б) ентитет усаглашава презентоване сажете финансијске информације са књиговодственом вредношћу свог учешћа у заједничком подухвату или придруженом ентитету.

Б15 Ентитет може да презентује сажете финансијске информације захтеване у параграфима Б12 и Б13 на основу финансијских извештаја заједничког подухвата или придруженог ентитета, ако:

(а) ентитет одмерава своје учешће у заједничком подухвату или придруженом ентитету по фер вредности, у складу са IAS 28 (измењен 2011.); и

(б) заједнички подухват или придружени ентитет не припрема финансијске извештаје у складу са IFRS и припрема у складу са том основом би била непрактична или прескупа.

У том случају, ентитет обелодањује основу на којој су сажете финансијске информације припремљене.

Б16 Ентитет обелодањује збирну књиговодствену вредност својих учешћа у свим појединачно материјално безначајним заједничким подухватима или придруженим ентитетима који су рачуноводствено обухваћени коришћењем методе удела. Ентитет такође засебно обелодањује збирни износ својих учешћа у следећим ставкама тих заједничких подухвата односно придружених ентитета:

(а) добитак или губитак из редовног пословања;

(б) добитак или губитак после пореза од обустављених пословања;

(ц) укупан остали резултат;

(д) укупан збирни резултат.

Ентитет посебно врши обелодањивања за заједничке подухвате и придружене ентитете.

Б17 Када се учешће ентитета у зависном ентитету, заједничком подухвату или придруженом ентитету (или део његовог учешћа у заједничком подухвату или придруженом ентитету) класификује (или укључује у групу за отуђење која је класификована) као средство које се држи за продају у складу са IFRS 5, ентитет није обавезан да обелодани сажете финансијске

информације за тај зависни ентитет, заједнички подухват или придружени ентитет у складу са параграфима Б10–Б16.

Уговорне обавезе за заједничке подухвате (параграф 23(а))

Б18 Ентитет обелодањује уговорне обавезе настале али још увек непризнате на датум извештавања (укључујући и своје учешће у уговорним обавезама креираним заједнички са другим инвеститорима са заједничком контролом над заједничким подухватом) везано за своја учешћа у заједничким подухватима. Уговорне обавезе су оне из којих могу настати будући одливи готовине или других ресурса.

Б19 Непризнате уговорне обавезе из којих могу настати будући одливи готовине или других ресурса укључују:

(а) непризнате уговорне обавезе за обезбеђивање финансирања или ресурса као резултат, на пример:

(i) уговора о оснивању или стицању заједничког подухвата (који, на пример, захтева од ентитета да обезбеди финансирање током одређеног периода);

(ii) капитално интензивних пројеката које спроводи заједнички подухват;

(iii) безусловних обавеза за набавке, који се односе на набавку опреме, залиха или услуга, а за које се ентитет обавезао да их набави од, или у име заједничког подухвата;

(iv) непризнатих уговорних обавеза за обезбеђивање кредита или друге финансијске подршке заједничком подухвату;

(v) непризнатих уговорних обавеза за обезбеђивање ресурса заједничком подухвату, као што су имовина или услуге;

(vi) других неопозивих непризнатих уговорних обавеза повезаних са заједничким подухватом;

(б) непризнате уговорне обавезе за стицање власничког удела друге стране (или дела тог власничког удела) у заједничком подухвату у случају настанка или ненастанка одређеног догађаја у будућности.

Б20 Захтеви и примери из параграфа Б18 и Б19 илуструју неке од врста обелодањивања која су захтевана у параграфу 18 у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*.

Учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима (параграфи 24–31)

Структурирани ентитети

Б21 Структуриран ентитет је ентитет структуриран на начин да гласачка или слична права нису доминантан фактор у одлучивању ко контролише ентитет, као што је случај када се гласачка права односе само на административне

послове, док се релевантним активностима управља на основу уговорних аранжмана.

Б22 Структурирани ентитет често има неке или све од следећих обележја или особина:

(а) ограничене активности;

(б) узак и добро дефинисан циљ, као што су порески ефикасан закуп, спровођење активности истраживања и развоја, обезбеђивање извора капитала или финансирања ентитету или обезбеђивање прилика за инвестирање инвеститорима кроз пренос ризика и користи повезаних са имовином структурираног ентитета на инвеститоре;

(ц) недовољан капитал који би дозволио структурираном ентитету да финансира своје активности без субординиране финансијске подршке;

(д) финансирање у облику уговором повезаних вишеструких инструмената за инвеститора који стварају концентрације кредитног или другог ризика (транше).

Б23 Примери ентитета који се сматрају структурираним ентитетима укључују, али нису ограничени на:

(а) ентитете креиране за секјуритизацију;

(б) финансирања обезбеђена имовином;

(ц) поједине инвестиционе фондове.

Б24 Ентитет који се контролише путем гласачких права није структуриран ентитет само из разлога што га, на пример, финансирају треће стране након реструктурирања.

Природа ризика од учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима (параграфи 29-31)

Б25 Поред информација које захтевају параграфи 29–31, ентитет такође обелодањује додатне информације неопходне за испуњење циља обелодањивања из параграфа 24(б).

Б26 Примери додатних информација које, у зависности од околности, могу бити релевантне за оцењивање ризика којим је ентитет изложен када има учешће у неконсолидованом структурираном ентитету су:

(а) услови аранжмана који могу захтевати од ентитета да обезбеди финансијску подршку неконсолидованом структурираном ентитету (на пример, аранжмани везани за ликвидност или догађаји који узрокују промену кредитног рејтинга и повезано са тим, обавезу куповине имовине од структурираног ентитета или пружање финансијске подршке) укључујући:

(i) опис догађаја или околности који излажу извештајни ентитет губитку;

(ii) да ли постоје било који услови којима се ограничава обавеза;

(iii) да ли постоје друге стране које обезбеђују финансијску подршку и ако то јесте случај, у ком су односу обавезе извештајног ентитета у поређењу са таквим другим странама;

(б) губици настали за ентитет током извештајног периода везано за његова учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима;

(ц) врсте прихода које ентитет оствари у току извештајног периода из својих учешћа у неконсолидованим структурираним ентитетима;

(д) да ли је ентитет обавезан да покрије губитке неконсолидованог структурираног ентитета пре других страна, максимално одређена висина таквих губитака за ентитет, и (ако је релевантно) рангирање и износ потенцијалних губитака које сносе стране чија учешћа су ниже рангирана од учешћа ентитета у неконсолидованом структурираном ентитету;

(е) информације о аранжманима везаним за ликвидност, гаранције или друге уговорне обавезе са трећим странама које могу утицати на фер вредност или ризик везан за учешће ентитета у неконсолидованим структурираним ентитетима;

(ф) све тешкоће које је неконсолидовани структурирани ентитет имао у финансирању својих активности током извештајног периода;

(г) облици финансирања (на пример, комерцијални записи или средњорочне обвезнице) и њихов просечан пондерисани век трајања у вези са финансирањем неконсолидованог структурираног ентитета. Такве информације могу укључити анализу доспећа имовине и финансирање неконсолидованог структурираног ентитета, ако структурирани ентитет има дугорочну имовину која се финансирају из краткорочних извора.

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део овог IFRS и има исту важност као остали делови овог IFRS.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Ц1 Ентитет примењује овај IFRS на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена.

Ц1А*Консолидовани финансијски извештаји, Заједнички аранжмани и Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима: Прелазна упутства* (измењени IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12), издата у јуну 2012. године, додати су параграфи Ц2А–Ц2Б. Ентитет примењује ове измене на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ако ентитет примењује IFRS 12 на ранији период, он је у обавези да примени ове измене на тај ранији период.

Ц1Б Објављивањем *Инвестиционих ентитета* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 27) у октобру 2012. године, измењен је параграф 2 и Прилог А, а додати су параграфи 9А–9Б, 19А–19Г, 21А и 25А. Ентитет треба да примењује ове измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2014. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет раније примењује ове измене, тада такође треба да примењује и све измене укључене у *Инвестиционе ентитете* у исто време.

Ц1Ц Објављивањем *Инвестиционих ентитета: Примена изузећа од консолидације* (Измене стандарда IFRS 10, IFRS 12 и IAS 28) у децембру 2014. године, измењен је параграф 6. Ентитет треба да примењује ову измену за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. и касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Ц1Д Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2014–2016,* у децембру 2016. године, додат је параграф 5А и измењен је параграф Б17. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2017. или касније.

Ц2 Ентитет се охрабрује да пружи информације захтеване овим IFRS пре годишњих периода који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Пружање неких од обелодањивања из овог IFRS не обавезује ентитет на испуњење свих захтева овог IFRS нити на ранију примену IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (измењен 2011.) и IAS 28 (измењен 2011.).

Ц2А Захтеви у вези са обелодањивањем из овог IFRS не морају се примењивати на периоде који почињу пре годишњег периода који непосредно претходи првом годишњем периоду у којем се IFRS 12 примењује.

Ц2Б Захтеви у вези са обелодањивањем из параграфа 24–31 и одговарајућа упутства у параграфима Б21–Б26 овог IFRS не морају да се примењују на презентоване периоде који почињу пре првог годишњег периода у којем се примењује IFRS 12.

Упућивање на IFRS 9

Ц3 Ако ентитет примени овај IFRS али не примени IFRS 9, свако упућивање на IFRS 9 у овом IFRS ће се сматрати упућивањем на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

Међународни стандард финансијског извештавања 13

Одмеравање фер вредности

Циљ

1 Овај IFRS:

(а) дефинише *фер вредност***;**

(б) даје, унутар само једног IFRS, оквир за одмеравање фер вредности; и

(ц) захтева обелодањивања о одмеравању фер вредности.

2 Фер вредност је на тржишту засновано одмеравање, а не одмеравање засновано на специфичном ентитету. За неку имовину и обавезе, уочљиве тржишне трансакције или тржишне информације могу бити доступне. За другу имовину и обавезе, уочљиве тржишне трансакције и тржишне информације могу бити недоступне. Међутим, циљ објективног одмеравања фер вредности у оба случаја је исти—да се процени цена по којој би била реализована *редовна трансакција* продаје имовине или преноса обавезе између *учесника на тржишту* на датум одмеравања по текућим тржишним условима (тј. *излазна цена* на датум одмеравања из перспективе учесника на тржишту који поседује имовину или има обавезу).

3 Када цена за истоветну имовину или обавезу није уочљива, ентитет одмерава фер вредност користећи технику процене која максимално користи *уочљиве инпуте* и минимално користи *неуочљиве инпуте*. С обзиром да је фер вредност на тржишту засновано одмеравање, она се одмерава коришћењем претпоставки које би користили учесници на тржишту приликом одређивања цене имовине или обавезе, укључујући и претпоставке о ризику. Као резултат тога, намера ентитета да држи имовину или да измири или на други начин испуни обавезу није релевантна приликом одмеравања фер вредности.

4 Дефиниција фер вредности се фокусира на имовину и обавезе будући да су оне примарни предмет рачуноводственог одмеравања. Додатно, овај IFRS се примењује на инструменте сопственог капитала ентитета, који се одмеравају по фер вредности.

Делокруг

5 Овај IFRS се примењује када други IFRS захтева или дозвољава одмеравања по фер вредности, или обелодањивања о одмеравању по фер вредности (и одмеравања, као што је фер вредност умањена за трошкове продаје, заснована на фер вредности, или обелодањивања о тим одмеравањима), осим као што је утврђено у параграфима 6 и 7.

6 Захтеви за одмеравањем и обелодањивањем из овог IFRS не примењују се на следеће:

(а) трансакције плаћања на основу акција, у делокругу IFRS 2 *Плаћања на основу акција*;

(б) лизинг трансакције, које су обухваћене IAS–ом 17 *Лизинг;* и

(ц) одмеравања која могу имати неких сличности са фер вредношћу, али која нису фер вредност, као што су нето остварива вредност из IAS 2 *Залихе*, или употребна вредност из IAS 36 *Умањење вредности имовине*.

7 Обелодањивања, захтевана овим IFRS-ом, нису обавезна за следеће:

(а) имовина плана, која се одмеравају по фер вредности у складу са IAS-ом 19 *Примања запослених*;

(б) инвестиције у планове пензијских примања, које се одмеравају по фер вредности у складу са IAS-ом 26 *Рачуноводство и извештавање планова пензијских примања*; и

(ц) имовина чија је надокнадива вредност једнака фер вредности умањеној за трошкове отуђења, у складу са IAS-ом 36.

8 Оквир за одмеравање фер вредности, описан у овом IFRS-у, примењује се како приликом почетног одмеравања, тако и накнадног одмеравања, уколико је фер вредност захтевана или дозвољена по другим IFRS.

Одмеравање

Дефиниција фер вредности

9 Овај IFRS дефинише фер вредност као цену која би била добијена за продају имовине, или плаћена за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања.

10 У параграфу Б2 се описује општи приступ одмеравању фер вредности.

Имовина или обавеза

11 Одмеравање фер вредности врши се за конкретну имовину или обавезу. Према томе, при одмеравању фер вредности ентитет узима у обзир карактеристике имовине или обавезе, ако би тржишни учесници узели у обзир те карактеристике приликом одређивања цене те имовине или обавезе на датум одмеравања. Те карактеристике укључују, на пример, следеће:

(а) стање и локација имовине; и

(б) ограничења, ако постоје, за продају или коришћење имовине.

12 Утицај на одмеравање, који произилази из неке посебне карактеристике, биће различит у зависности од тога како би таква карактеристика била узета у обзир од стране учесника на тржишту.

13 Имовина или обавеза, који се одмеравају по фер вредности, могу бити било које од следећег:

(а) засебна имовина или обавеза (на пример, финансијски инструмент или нефинансијска имовина); или

(б) група имовина, група обавеза или група имовине и обавеза (на пример, јединица која генерише готовину, или пословни подухват).

14 За сврхе признавања или обелодањивања, одговор на питање да ли је имовина или обавеза засебно имовина или обавеза, група имовине, група обавеза или група имовине и обавеза, зависи од њихове обрачунске јединице. Обрачунска јединица за имовину или обавезу се утврђује у складу са IFRS-ом који захтева или дозвољава одмеравање по фер вредности, изузев случајева утврђеним овим IFRS-ом.

Трансакција

15 Одмеравање фер вредности се ради под претпоставком да су имовина или обавеза размењени у редовној трансакцији између тржишних учесника приликом продаје имовине или преноса обавезе на датум одмеравања, по текућим тржишним условима.

16 Одмеравање фер вредности се ради под претпоставком да се трансакција продаје имовине или преноса обавезе одвија или:

(а) на *примарном тржишту* **за имовину или обавезу; или**

(б) у одсуству примарног тржишта, на *најповољнијем тржишту* **за имовину или обавезу.**

17 Ентитет није у обавези да спроведе свеобухватно истраживање свих могућих тржишта у циљу идентификовања примарног тржишта или, у одсуству примарног тржишта, најповољнијег тржишта, али ће узети у обзир све информације које су разумно расположиве. У одсуству доказа о супротном, тржиште на коме би ентитет уобичајено иницирао трансакцију продаје имовине или преноса обавезе се подразумева да је примарно тржиште или, у одсуству примарног тржишта, да је најповољније тржиште.

18 У случају да за имовину или обавезу постоји примарно тржиште, фер вредност ће представљати цена на том тржишту (било да је цена директно уочљива или процењена коришћењем друге технике процене), чак и ако је цена на другом тржишту потенцијално повољнија на датум одмеравања.

19 Ентитет мора имати приступ примарном (или најповољнијем) тржишту на датум одмеравања. С обзиром да различити ентитети (и пословни подухвати у оквиру тих ентитета) са различитим активностима могу имати приступ различитим тржиштима, примарно (или најповољније) тржиште за исту имовину или обавезу може се разликовати за различите ентитете (и пословне подухвате у оквиру тих ентитета). Према томе, примарно (или најповољније) тржиште (стога и тржишни учесници) посматра се из перспективе ентитета, чиме се дозвољавају разлике између ентитета са различитим активностима.

20 Иако ентитет мора имати могућност приступа тржишту, ентитет не мора имати могућност да прода конкретну имовину, нити да пренесе конкретну

обавезу на датум одмеравања да би могао да одмери фер вредност на основу цене на том тржишту.

21 Чак и када не постоји уочљиво тржиште које може да пружи ценовне информације за продају имовине, или за пренос обавезе на датум одмеравања, одмеравање фер вредности се врши под претпоставком да се трансакција одвија на тај датум, посматрано из перспективе учесника на тржишту који поседује имовину или има обавезу. Таква претпостављена трансакција пружа основ за процењивање цене продаје имовине или преноса обавезе.

Учесници на тржишту

22 Ентитет одмерава фер вредност имовине или обавезе користећи претпоставке које би учесници на тржишту користили приликом одређивања цене имовине или обавезе, под претпоставком да тржишни учесници делају у свом најбољем економском интересу.

23 У развијању тих претпоставки, ентитет није обавезан да идентификује специфичне учеснике на тржишту. Уместо тога, ентитет идентификује карактеристике по којима се тржишни учесници генерално издвајају, узимајући у обзир факторе који су својствени свему што следи:

(а) имовини или обавези;

(б) примарном (или најповољнијем) тржишту за имовину или обавезу; и

(ц) тржишним учесницима са којима би ентитет учествовао у трансакцији на тржишту.

Цена

24 Фер вредност је цена која би била наплаћена за продају имовине, односно плаћена за пренос обавезе у редовној трансакцији на примарном (или најповољнијем) тржишту на датум одмеравања, по текућим тржишним условима (тј. излазна цена), независно од тога да ли је та цена директно уочљива или процењена употребом друге технике процене.

25 Цена на примарном (или најповољнијем) тржишту, примењена за одмеравање фер вредности имовине или обавезе, не коригује се за *трошкове трансакције*. Трошкови трансакције се рачуноводствено обухватају у складу са другим IFRS. Трошкови трансакције нису карактеристика имовине или обавезе; уместо тога, они су специфични за трансакцију и разликоваће се у зависности од начина на који ентитет учествује у трансакцији са имовином или обавезом.

26 Трошкови трансакције не укључују *трошкове транспорта*. Ако је локација карактеристична имовини (што може бити случај, на пример, са робом), цена на примарном (или најповољнијем) тржишту се коригује за

трошкове, ако постоје, који би настали у транспортовању имовине са његове тренутне локације до тржишта.

Примена за нефинансијска имовину

Највеће и најбоље искоришћење нефинансијске имовине

27 Одмеравање фер вредности нефинансијске имовине узима у обзир могућност тржишног учесника да генерише економске користи *највећим и најбољим* **искоришћењем имовине или његовом продајом другом тржишном учеснику који би највише и најбоље искористио имовину.**

28 Највеће и најбоље искоришћење нефинансијске имовине узима у обзир коришћење имовине које је физички могуће, законски дозвољено и финансијски изводљиво, као што следи:

(а) Коришћење које је физички могуће узима у обзир физичке особине имовине које би тржишни учесници узели у обзир приликом одређивања цене имовине (на пример, локација или величина непокретности);

(б) Коришћење које је законски дозвољено узима у обзир сва законска ограничења за коришћење имовине које би тржишни учесници узели у обзир приликом одређивања цене имовине (на пример, грађевински прописи који се односе на непокретност);

(ц) Коришћење које је финансијски изводљиво узима у обзир да ли употреба имовине, која је физички могућа и законски дозвољена, генерише адекватан приход или токове готовине (узимајући у обзир трошкове привођења имовине таквој намени) да произведе приносе од инвестиције које би тржишни учесници захтевали од инвестиције у такву имовину стављене у такву употребу.

29 Највеће и најбоље искоришћење се одређује из перспективе тржишних учесника, чак и ако ентитет намерава другачије коришћење. Претпоставља се, међутим, да је текуће коришћење нефинансијске имовине од стране ентитета највише и најбоље искоришћење истог, осим ако тржишни или други фактори указују да би другачије коришћење од стране тржишних учесника максимизирало вредност те имовине.

30 Да би заштитио своју конкурентску позицију, или из других разлога, ентитет може имати намеру да не користи активно стечену нефинансијску имовину или може имати намеру да не користи имовину на нивоу његове највеће и најбоље искоришћености. Примера ради, то може бити случај са стеченом нематеријалном имовином коју ентитет планира да користи дефанзивно, да би спречио друге да га користе. Ипак, ентитет одмерава фер вредност нефинансијске имовине са претпоставком највеће и најбоље искоришћености од стране тржишних учесника.

Претпоставка процене за нефинансијске имовине

31 Највећим и најбољим искоришћењем нефинансијске имовине установљава се претпоставка процене која се користи у одмеравању фер вредности имовине, као што следи:

(а) Највеће и најбоље искоришћење нефинансијске имовине може да обезбеди максималну вредност за тржишне учеснике кроз њено коришћење у комбинацији са другом имовином као групе (инсталирано, или на други начин прилагођено употреби) или у комбинацији са другом имовином и обавезама (на пример, пословни подухват);

(i) Ако је највећа и најбоља искоришћеност имовине њено коришћење у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама, фер вредност имовине је цена која би била наплаћена у текућој трансакцији продаје имовине, под претпоставком да би имовина била коришћена заједно са другом имовином или са другом имовином и обавезама и да би та имовина и обавезе (тј. њена комплементарна имовина и повезане обавезе) били доступни тржишним учесницима;

(ii) Обавезе повезане са имовином и са комплементарном имовином укључују обавезе којима се финансира обртни капитал, али не укључују обавезе којима се финансира имовина изван групе имовине;

(iii) Претпоставке о највећој и најбољој искоришћености нефинансијске имовине морају бити конзистентне за сву имовину (за које је највећа и најбоља искоришћеност релевантна) у групи имовине или групи имовине и обавеза у оквиру којих би се имовина користила;

(б) Највеће и најбоље искоришћење нефинансијске имовине може, на самосталној основи, да обезбеди максималну вредност тржишним учесницима. Ако је највеће и најбоље искоришћење нефинансијске имовине на самосталној основи, фер вредност имовине је цена која би била наплаћена у текућој трансакцији продаје имовине тржишним учесницима, који би користили имовину на самосталној основи.

32 Одмеравање фер вредности нефинансијске имовине претпоставља да се имовина конзистентно продаје са обрачунском јединицом утврђеном у другим IFRS (која може бити појединачна имовина). То је случај чак и кад се фер вредност одмерава под претпоставком да је највеће и најбоље искоришћење имовине њено коришћење у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама, зато што се фер вредност одмерава под претпоставком да тржишни учесник већ поседује комплементарну имовину и повезане обавезе.

33 У параграфу Б3 се описује примена концепта претпоставке процене за нефинансијску имовину.

Примена на обавезе и инструменте сопственог капитала ентитета

Општи принципи

34 Фер вредност се одмерава под претпоставком да се финансијска или нефинансијска обавеза или инструмент сопственог капитала ентитета (на пример, учешће у капиталу издато као накнада у пословној комбинацији) преноси тржишном учеснику на датум одмеравања. Пренос обавезе или инструмента сопственог капитала ентитета врши се под следећим претпоставкама:

(а) Обавеза остаје неизмирена и тржишни учесник на кога се преноси обавеза је дужан да измири обавезу. Обавеза се не измирује према другој уговорној страни, нити се на други начин поништава на датум одмеравања;

(б) Инструмент сопственог капитала ентитета остаје важећи и тржишни учесник на кога је пренет преузима сва права и обавезе повезане са инструментом. Инструмент се не поништава, нити се на други начин укида на датум одмеравања.

35 Чак и када не постоји уочљиво тржиште са информацијама за утврђивање цене преноса обавезе или инструмента сопственог капитала ентитета (на пример, зато што уговорна или друга законска ограничења спречавају пренос таквих ставки), могуће је да постоји уочљиво тржиште за такве ставке ако их друге стране држе као имовину (на пример, корпоративна обвезница или куповна опција за акције ентитета).

36 У свим случајевима, ентитет максимално користи релевантне уочљиве инпуте и на минимум своди коришћење неуочљивих инпута ради испуњења циља одмеравања фер вредности, а то је процена цене по којој би у редовној трансакцији између тржишних учесника био извршен пренос обавезе или инструмента капитала на датум одмеравања, по текућим тржишним условима.

Обавезе и инструменти капитала које друге стране држе као имовину

37 Када није доступна котирана цена за пренос исте или сличне обавезе, односно инструмента сопственог капитала ентитета, а идентичну ставку друга страна држи као имовину, ентитет одмерава фер вредност обавезе или инструмента капитала из перспективе тржишног учесника који држи идентичну ставку као имовину, на датум одмеравања.

38 У таквим случајевима, ентитет одмерава фер вредност обавезе или инструмента капитала као што следи:

(а) употребом котиране цене на *активном тржишту* за идентичне ставке које друге стране држе као имовину, ако је та цена доступна;

(б) ако та цена није доступна, коришћењем других уочљивих инпута, као што је котирана цена на тржишту које није активно за идентичну ставку коју друга страна држи као имовину;

(ц) ако уочљиве цене из (а) и (б) нису доступне, коришћењем друге технике процене, као што је:

(i)*приходни приступ* (на пример, техника садашње вредности која узима у обзир будуће токове готовине које би тржишни учесник очекивао да прими од држања обавезе или инструмента капитала као имовине; видети параграфе Б10 и Б11);

(ii)*тржишни приступ* (на пример, коришћење котираних цена за сличне обавезе или инструменте капитала које друге стране држе као имовину; видети параграфе Б5–Б7).

39 Ентитет коригује котирану цену обавезе или инструмента сопственог капитала, које друга страна држи као имовину, само ако постоје фактори специфични за имовину, који нису примењиви за одмеравање фер вредности обавезе или инструмента капитала. Ентитет је дужан да обезбеди да цена имовине не одражава ефекат ограничења којим се спречава продаја те имовине. Неки од фактора који могу да укажу на чињеницу да котирану цену имовине треба кориговати укључују следеће:

(а) Котирана цена имовине се односи на сличну (али не исту) обавезу или инструмент капитала које друга страна држи као имовину. На пример, обавеза или инструмент капитала могу имати посебну карактеристику (на пример, кредитни квалитет издаваоца) која се разликује од оне која се одражава у фер вредности сличне обавезе или инструмента капитала који се држе као имовину;

(б) Обрачунска јединица имовине није иста као за обавезу или инструмент капитала. На пример, код обавеза, у неким случајевима цена имовине одражава комбиновану цену пакета, која се састоји како од износа који пристижу од издаваоца, тако и од побољшања кредитног бонитета трећих страна. Ако обрачунска јединица за обавезу није комбиновани пакет, циљ је да се одмери фер вредност обавезе издаваоца, а не фер вредност комбинованог пакета. Стога, у таквим случајевима, ентитет коригује уочљиву цену имовине да би искључио ефекат побољшања кредитног бонитета трећих страна.

Обавезе и инструменти капитала које друге стране не држе као имовину

40 Када котирана цена за пренос исте или сличне обавезе или инструмента сопственог капитала није доступна и идентичну ставку друга страна не држи као имовину, ентитет одмерава фер вредност обавезе или инструмента капитала коришћењем технике процене из перспективе тржишног учесника који има обавезу или је издао инструмент капитала.

41 На пример, у примени технике садашње вредности, ентитет може да узме у обзир једно од следећих:

(а) будуће одливе готовине за које тржишни учесник очекује да се догоде приликом измирења обавезе, укључујући и надокнаду коју тржишни учесник захтева за преузимање обавезе (видети параграфе Б31–Б33);

(б) износ који би тржишни учесник примио да преузме или да изда истоврсну обавезу или инструмент капитала, користећи претпоставке које би тржишни учесници користили приликом одређивања цене за идентичне ставке (на пример, поседовање истих кредитних карактеристика) на примарном (или најповољнијем) тржишту за издавање обавезе или инструмента капитала са једнаким уговорним условима.

Ризик неизвршења

42 Фер вредност обавезе одражава ефекте *ризика неизвршења***. Ризик неизвршења укључује, али не мора бити ограничен на сопствени кредитни ризик ентитета (као што је дефинисано у IFRS 7** *Финансијски инструменти: Обелодањивања***). За ризик неизвршења се претпоставља да је једнак пре и после преноса обавезе.**

43 Приликом одмеравања фер вредности обавезе, ентитет узима у обзир ефекат сопственог кредитног ризика (кредитну позицију) и све остале факторе који могу утицати на вероватноћу да ће обавеза бити или неће бити извршена. Тај ефекат се може разликовати у зависности од обавезе, на пример:

(а) да ли се обавеза односи на обавезу измирења у готовини (финансијска обавеза), или на обавезу испоруке робе или услуга (нефинансијска обавеза);

(б) услови побољшања кредитног бонитета који су повезани за обавезом, ако постоје.

44 Фер вредност обавезе одражава ефекат ризика неизвршења заснованог на обрачунској јединици. Издавалац обавезе издате са неодвојивим побољшањем кредитног бонитета од стране трећег лица, који се узима у обзир одвојено од обавезе, не укључује ефекат побољшања кредитног бонитета (на пример, гаранција треће стране за дуг) на одмеравање фер вредности обавезе. Ако се побољшање кредитног бонитета узима у обзир засебно од обавезе, издавалац узима у обзир сопствену кредитну позицију, а не позицију трећег лица гаранта приликом одмеравања фер вредности обавезе.

Ограничење којим се спречава пренос обавезе или инструмента сопственог капитала ентитета

45 Приликом одмеравања фер вредности обавезе или инструмента сопственог капитала ентитета, ентитет не укључује засебан инпут нити корекцију других *инпута* везаних за постојање ограничења које спречава пренос ставке. Ефекат ограничења којим се спречава пренос обавезе или

инструмента сопственог капитала ентитета је или имплицитно или експлицитно обухваћен другим инпутима за одмеравање фер вредности.

46 На пример, на датум трансакције су и поверилац и дужник прихватили цену трансакције за обавезу са пуним знањем да обавеза укључује ограничење којим се спречава њен пренос. Као резултат укључивања тог ограничења у цену трансакције, засебан инпут, или корекција постојећег инпута, којим би био обухваћен ефекат ограничења на пренос, није потребан на датум трансакције. На сличан начин, засебан инпут, или корекција постојећег инпута, којим би био обухваћен ефекат ограничења на пренос није потребан на датуме накнадног одмеравања.

Финансијска обавеза по позиву

47 Фер вредност финансијске обавезе са обележјем измирења по позиву (на пример, депозит по виђењу) није мања од износа који треба да се исплати по позиву, дисконтованог од првог датума када се може захтевати плаћање износа.

Примена на финансијску имовину и финансијске обавезе са компензирајућим позицијама тржишних ризика или кредитног ризика друге уговорне стране

48 Ентитет, који држи групу финансијске имовине и финансијских обавеза, изложен је тржишним ризицима (као што је дефинисано у IFRS 7) и кредитном ризику (као што је дефинисано у IFRS 7) сваке уговорне стране. Ако ентитет управља групом финансијске имовине и финансијских обавеза на бази сопствене нето изложености тржишним ризицима, или кредитном ризику, ентитету је дозвољено да примени изузеће од овог IFRS за одмеравање фер вредности. То изузеће дозвољава ентитету да одмерава фер вредност групе финансијске имовине и финансијских обавеза на бази цене која би била наплаћена од продаје нето дуге позиције (тј. имовине) за изложеност конкретном ризику, или плаћена за пренос нето кратке позиције (тј. обавеза) за изложеност конкретном ризику у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања, по текућим тржишним условима. Према томе, ентитет одмерава фер вредност групе финансијске имовине и финансијских обавеза на начин који је доследан са тим како би тржишни учесници одредили цену нето изложености ризику на датум одмеравања.

49 Ентитету је дозвољено да искористи изузеће из параграфа 48 само ако ентитет чини све што следи:

(а) ентитет управља групом финансијске имовине и финансијских обавеза на бази нето изложености ентитета конкретном тржишном ризику (или ризицима), или кредитном ризику конкретне уговорне стране, у складу са документованим управљањем ризицима или инвестиционом стратегијом ентитета;

(б) доставља кључним руководиоцима ентитета информације, на таквој основи, о групи финансијске имовине и финансијских обавеза, као што је дефинисано у IAS-у 24 *Обелодањивања повезаних страна*; и

(ц) обавезан је, или је изабрао да врши одмеравање такве финансијске имовине и финансијских обавеза по фер вредности у извештају о финансијском положају на крају сваког извештајног периода.

50 Изузећа из параграфа 48 се не односе на презентацију финансијских извештаја. У неким случајевима, основа за презентацију финансијских инструмената у извештају о финансијском положају се разликује од основе за одмеравање финансијских инструмената, на пример, када дати IFRS не захтева или не дозвољава презентацију финансијских инструмената на нето основи. У таквим случајевима ентитет можда мора да алоцира корекције на нивоу портфолија (видети параграфе 53–56) на појединачну имовину или обавезе које чине групу финансијске имовине и финансијских обавеза којима се управља на бази нето изложености ентитета ризику. Ентитет врши такву алокацију на оправданој и доследној основи, користећи методологију која је одговарајућа за дате околности.

51 Да би користио изузеће из параграфа 48, ентитет доноси одлуку о рачуноводственој политици у складу са IAS-ом 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. Ентитет, који користи ово изузеће, примениће ту рачуноводствену политику, укључујући и своју политику за алоцирање корекција за понуду – потражњу (видети параграфе 53–55) и корекција за кредитни ризик (видети параграф 56), ако су примењиве, конзистентно од периода до периода за дати портфолио.

52 Изузеће из параграфа 48 примењује се само на финансијску имовину, финансијске обавезе и остале уговоре у делокругу IFRS 9 *Финансијски инструменти* (или IAS-а 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* ако још није почео да се примењује IFRS 9*)*. Референце на финансијска средства и финансијске обавезе у параграфима 48–51 и 53–56 треба да се читају као да се примењују на све уговоре који су у делокругу и који се рачуноводствено обухватају у складу са IFRS 9 (или IAS 39 ако још није почео да се примењује IFRS 9*)*, без обзира на то да ли задовољавају дефиниције финансијских средстава или финансијских обавеза из стандарда IAS 32, *Финансијски инструменти: презентација*

Изложеност тржишним ризицима

53 Када користи изузеће из параграфа 48 за одмеравање фер вредности групе финансијске имовине и финансијских обавеза којима се управља на бази нето изложености ентитета конкретном тржишном ризику (или ризицима), ентитет примењује цену у распону понуде–потражње, која је најрепрезентативнија за фер вредност у околностима нето изложености ентитета таквим тржишним ризицима (видети параграфе 70 и 71).

54 Када користи изузеће из параграфа 48, ентитет обезбеђује да тржишни ризик (или ризици), коме је ентитет изложен у оквиру групе финансијске имовине и финансијских обавеза, буде суштински исти. На пример, ентитет не комбинује ризик каматне стопе, повезан са финансијском имовином, са ризиком промене цене робе, повезаним са финансијском обавезом, зато што се тиме не би умањила изложеност ентитета ризику каматне стопе, нити ризику промене цене робе. Када се користи изузеће из параграфа 48, сваки базни ризик који проистиче из параметара тржишног ризика, који нису идентични, узима се у обзир у одмеравању фер вредности финансијске имовине и финансијских обавеза у оквиру групе.

55 На сличан начин, трајање изложености ентитета конкретном тржишном ризику (или ризицима) у вези са финансијском имовином и финансијским обавезама мора бити суштински исто. Примера ради, ентитет који има 12-месечни фјучерс уговор за токове готовине повезан са вредношћу 12-месечне изложености ризику каматне стопе по петогодишњем финансијском инструменту унутар групе која се састоји само од те финансијске имовине и финансијских обавеза, одмерава фер вредност изложености 12-месечном ризику каматне стопе на нето основи, а преосталу изложеност ризику каматне стопе (тј. од 2. до 5. године) на бруто основи.

Изложеност кредитном ризику конкретне уговорне стране

56 Када користи изузеће из параграфа 48 за одмеравање фер вредности групе финансијске имовине и финансијских обавеза поводом којих је ступио у однос са конкретном уговорном страном, ентитет укључује ефекат своје нето изложености кредитном ризику те уговорне стране, или нето изложености друге уговорне стране кредитном ризику ентитета у одмеравању фер вредности, када би тржишни учесници узели у обзир било које постојеће аранжмане који умањују изложеност кредитном ризику за случај неизвршења (на пример, генерални споразум о поравнању са другом уговорном страном, или споразум који захтева размену колатерала по основу нето изложености сваке стране кредитном ризику друге стране). Одмеравање фер вредности одражава очекивања тржишних учесника о вероватноћи да такав аранжман буде законски извршив уколико наступи случај неизвршења уговорних обавеза.

Почетно признавање фер вредности

57 Када је имовина стечена или обавеза преузета у трансакцији размене такве имовине или обавезе, цена трансакције је цена плаћена за стицање имовине или наплаћена за преузимање обавезе (*улазна цена*). Супротно томе, фер вредност имовине или обавезе је цена која би била наплаћена за продају имовине или плаћена за пренос обавезе (излазна цена). Ентитети не продају увек имовину по ценама плаћеним приликом њиховог стицања. На сличан начин, ентитети не преносе увек обавезе по ценама наплаћеним за њихово преузимање.

58 У многим случајевима цена трансакције је једнака фер вредности (на пример, то може бити случај када се, на датум трансакције, трансакција куповине имовине одвија на тржишту на коме би се имовина продала).

59 Када утврђује да ли је фер вредност, приликом почетног признавања, једнака цени трансакције, ентитет узима у обзир факторе специфичне за трансакцију и за имовину или обавезу. У параграфу Б4 су описане ситуације у којим цена трансакције не мора да представља фер вредност имовине или обавезе приликом почетног признавања.

60 Ако други IFRS захтева, или дозвољава ентитету почетно одмеравање имовине или обавезе по фер вредности, а цена трансакције се разликује од фер вредности, ентитет признаје резултирајући добитак или губитак у билансу успеха, осим ако тај IFRS не одређује другачије.

Технике процене вредности

61Ентитет користи технику процене вредности која је одговарајућа за дате околности и за коју су доступни подаци довољни за одмеравање фер вредности, при чему максимално користи релевантне уочљиве инпуте и на минимум своди коришћење неуочљивих инпута.

62 Циљ коришћења технике процене вредности је да се процени цена по којој би се одвила редовна трансакција продаје имовине или преноса обавезе између тржишних учесника на датум одмеравања, по текућим тржишним условима. Три технике процене вредности у широкој употреби су тржишни приступ, *трошковни приступ* и приходни приступ. Главни аспекти ових приступа су резимирани у параграфима Б5–Б11. Ентитет, у одмеравању фер вредности, користи технику процене вредности која је конзистентна са једним, или више тих приступа.

63 У неким случајевима, само ће једна техника процене вредности бити примерена (на пример, када се процењује имовина или обавеза коришћењем цена котираних на активном тржишту за исту имовину или обавезе). У другим случајевима, већи број техника процене вредности ће бити примерен (на пример, то може бити случај приликом процене вредности јединице која генерише готовину). У случају коришћења већег броја техника процене за одмеравање фер вредности, резултати (тј. респективне индикације фер вредности) би требало да буду оцењени на основу рационалности распона вредности индикованих тим резултатима. Одмеравање фер вредности је тачка у том распону која је најрепрезентативнија за фер вредност у датим околностима.

64 Уколико је цена трансакције једнака фер вредности у моменту почетног признавања, а техника процене вредности која користи неуочљиве инпуте ће бити употребљена за накнадно одмеравање фер вредности у будућности, техника процене се подешава тако да у моменту почетног признавања резултат технике процене буде једнак цени трансакције. Подешавање

обезбеђује да техника процене вредности одражава текуће тржишне услове и помаже ентитету да утврди да ли су потребне корекције у техници процене (на пример, могуће је да постоји карактеристика имовине или обавезе која није обухваћена техником процене). Након почетног признавања, приликом одмеравања фер вредности употребом технике, или техника процене које користе неуочљиве инпуте, ентитет обезбеђује да те технике процене одражавају уочљиве тржишне податке (на пример, цена сличне имовине или обавезе) на датум одмеравања.

65 Технике процене вредности које се користе за одмеравање фер вредности примењују се доследно. Промена технике процене, или њене примене (на пример, промена у њеном пондерисању када се користи већи број техника, или промена корекције која се примењује на технику процене) је, међутим, примерена, ако промена резултира у одмеравању које једнако, или боље одражава фер вредност у датим околностима. То може бити случај ако се, на пример, догоди неки од следећих догађаја:

(а) развој нових тржишта;

(б) нове информације постану доступне;

(ц) претходно коришћене информације више нису доступне;

(д) технике процене су унапређене; или

(е) тржишни услови се промене.

66 Измене које су последица промене у техници процене вредности или њеној примени се рачуноводствено обухватају као промена у рачуноводственој процени, у складу са IAS-ом 8. Међутим, обелодањивања из IAS-а 8 везано за промену у рачуноводственој процени нису захтевана за измене које су последица промене у техници процене или њеној примени.

Инпути за технике процене вредности

Општи принципи

67 Технике процене вредности, које се примењују за одмеравање фер вредности, требало би максимално да користе релевантне уочљиве инпуте и своде на минимум коришћење неуочљивих инпута.

68 Примери тржишта на којима инпути могу бити уочљиви за неку имовину и обавезе (на пример, финансијски инструменти) укључују берзанска тржишта, дилерска тржишта, брокерска тржишта и тржишта на којима инвеститори директно између себе тргују (видети параграф Б34).

69 Ентитет ће изабрати инпуте који су у складу са карактеристикама имовине или обавезе, а које би тржишни учесници узели у обзир у трансакцији са таквом имовином или обавезом (видети параграфе 11 и 12). У неким случајевима те карактеристике резултирају у примени корекције, као што је премија или дисконт (на пример, премија за контролно учешће

или дисконт за учешће без права контроле). Одмеравање фер вредности, међутим, не укључује премију, нити дисконт који нису у складу са обрачунском јединицом у IFRS који захтева или дозвољава одмеравање фер вредности (видети параграфе 13 и 14). Премије или дисконти који одражавају величину као карактеристику портфолија ентитета (посебно, фактор блокаде, којим се коригује котирана цена имовине или обавезе зато што уобичајени дневни обим трговања није довољан да апсорбује квантитет који ентитет држи, као што је описано у параграфу 80), уместо карактеристике саме имовине или обавезе (на пример, премија за контролно учешће приликом одмеравања фер вредности контролног учешћа) нису дозвољени у одмеравању фер вредности. У свим случајевима, ако постоји котирана цена на активном тржишту (тј. *инпут нивоа 1*) за имовине или обавезу, ентитет користи такву цену без корекција у одмеравању фер вредности, са изузећем које је утврђено у параграфу 79.

Инпути засновани на понуђеним и траженим ценама

70 Ако имовина или обавеза, који се одмеравају по фер вредности, имају понуђену и тражену цену (на пример, инпут са дилерског тржишта), цена у распону понуде–потражње, која је најрепрезентативнија за фер вредност у датим околностима, користиће се за одмеравање фер вредности, независно од тога да ли је инпут класификован у хијерархији фер вредности (тј. ниво 1, 2 или 3; видети параграфе 72–90). Коришћење понуђених цена за позиције имовине и тражених цена за позиције обавеза је дозвољено, али није обавезно.

71 Овај IFRS не искључује коришћење средње тржишне вредности за одређивање цене, или других техника одређивања цене које користе тржишни учесници, као практичне мере у одмеравању фер вредности унутар распона понуде–потражње.

Хијерархија фер вредности

72 Да би се повећала доследност и упоредивост у одмеравању фер вредности и повезаних обелодањивања, овај IFRS утврђује хијерархију фер вредности која класификује у три нивоа (видети параграфе 76–90) инпуте за технике процене вредности, које се користе у одмеравању фер вредности. Хијерархија фер вредности даје највећи приоритет котираним ценама (некоригованим) на активним тржиштима за идентичну имовину или обавезе (инпути нивоа 1) и најнижи приоритет неуочљивим инпутима (*инпути нивоа 3*).

73 У неким случајевима, инпути који се користе у одмеравању фер вредности имовине или обавезе могу се класификовати у различите нивое хијерархије фер вредности. У таквим случајевима, одмеравање фер вредности се класификује у целости у исти ниво хијерархије фер вредности као и инпут најнижег нивоа који је значајан за целокупно одмеравање. Оцењивање значаја појединачног инпута за целокупно одмеравање захтева

просуђивање, узимајући у обзир факторе који су специфични имовини или обавези. Корекције за постизање одмеравања по фер вредности, као што су трошкови продаје у одмеравању фер вредности умањене за трошкове продаје, не узимају се у обзир када се одређује ниво у хијерархији фер вредности у који се класификује одмеравање фер вредности.

74 Расположивост релевантних инпута и њихова релативна субјективност могу утицати на избор одговарајуће технике процене вредности (видети параграф 61). Међутим, хијерархија фер вредности одређује приоритете инпута за технике процене, а не самих техника процене коришћених у одмеравању фер вредности. На пример, одмеравање фер вредности развијено уз употребу технике садашње вредности може се класификовати у ниво 2 или ниво 3, у зависности од инпута који су значајни за целокупно одмеравање и за ниво у хијерархији фер вредности у који су ти инпути класификовани.

75 Ако уочљив инпут захтева корекцију коришћењем неуочљивог инпута и таква корекција резултира у значајно вишој или нижој одмереној фер вредности, резултирајуће одмеравање би се класификовало у ниво 3 хијерархије фер вредности. На пример, ако би тржишни учесник узео у обзир ефекат ограничења за продају имовине у процењивању цене имовине, ентитет би онда кориговао котирану цену на начин који одражава ефекат таквог ограничења. Ако је та котирана цена *инпут нивоа 2,* а корекција је неуочљив инпут који је значајан за целокупно одмеравање, онда се одмеравање класификује у ниво 3 хијерархије фер вредности.

Инпути нивоа 1

76 Инпути нивоа 1 су котиране цене (некориговане) на активном тржишту за идентичну имовину или обавезе којима ентитет има приступ на датум одмеравања.

77 Котирана цена на активном тржишту пружа најпоузданији доказ фер вредности и користи се без корекција у одмеравању фер вредности кад год је доступна, осим као што је утврђено у параграфу 79.

78 Инпут нивоа 1 је расположив за много финансијске имовине и финансијске обавезе, међу којима се неки размењују на више активних тржишта (на пример, на различитим берзама). Према томе, нагласак за ниво 1 се ставља на одређивање оба следећа елемента:

(а) примарно тржиште за имовину или обавезу или, у одсуству примарног тржишта, најповољније тржиште за имовину или обавезу; и

(б) да ли ентитет може да реализује трансакцију везану за имовину или обавезу по цени на тржишту на датум одмеравања.

79 Ентитет не врши корекцију инпута у нивоу 1, осим у следећим околностима:

(а) када ентитет држи велик број сличне (али не идентичне) имовине или обавеза (на пример, дужничке хартије од вредности) који се одмеравају по фер вредности и котирана цена на активном тржишту је расположива, али не и лако доступна за свако такво појединачну имовину или обавезу (тј. с обзиром на велик број сличне имовине или обавеза које држи ентитет, тешко би било добити информације о цени за сваку појединачну имовину или обавезу на датум одмеравања). У том случају, у виду практичне мере, ентитет може да одмери фер вредност користећи алтернативну методу утврђивања цене која се не заснива искључиво на котираним ценама (на пример, одређивање цене помоћу матрице). Употреба алтернативне методе утврђивања цене резултира, међутим, у класификацији одмеравања фер вредности у нижи ниво хијерархије фер вредности;

(б) када котирана цена на активном тржишту не представља фер вредност на датум одмеравања. То може да буде случај ако, на пример, значајни догађаји (као што су трансакције на тржишту на којима инвеститори директно између себе тргују, трговина на брокерском тржишту или јавно објављивање) наступе након затварања тржишта, а пре датума одмеравања. Ентитет утврђује и доследно примењује политику идентификовања таквих догађаја који могу утицати на одмеравање фер вредности. Употреба алтернативне методе утврђивања цене, међутим, резултира у класификацији одмеравања фер вредности у нижи ниво хијерархије фер вредности;

(ц) када се одмерава фер вредност обавезе или инструмента сопственог капитала ентитета коришћењем котиране цене за идентичне ставке којом се тргује као имовином на активном тржишту, а ту цену треба кориговати за факторе који су специфични ставци или имовини (видети параграф 39). Ако никаква корекција котиране цене имовине није захтевана, резултат одмеравања се класификује у ниво 1 хијерархије фер вредности. Свака корекција котиране цене резултира, међутим, у класификацији одмеравања фер вредности у нижи ниво хијерархије фер вредности.

80 Ако ентитет држи позицију у само једној имовини или обавези (укључујући позицију која се састоји од великог броја идентичне имовине или обавеза, као што је поседовање финансијских инструмената), а имовином или обавезом се тргује на активном тржишту, фер вредност имовине или обавезе се одмерава у оквиру нивоа 1 множењем котиране цене за појединачну имовину или обавезу са количином коју ентитет држи. То је случај чак и кад уобичајени дневни обим трговања на тржишту није довољан да апсорбује количину и давање налога за продају позиције у једној трансакцији би могло да утиче на котирану цену.

Инпути нивоа 2

81 Инпути нивоа 2 су инпути који нису котиране цене укључене у ниво 1 које су уочљиве за имовину или обавезу, било директно или индиректно.

82 Ако имовина или обавеза имају специфичне (уговорне) услове, инпути нивоа 2 морају бити суштински уочљиви за целокупан период важења имовине или обавезе. Инпути нивоа 2 укључују следеће:

(а) котиране цене за сличну имовину или обавезе на активном тржишту;

(б) котиране цене за идентичну или сличну имовину или обавезе на тржиштима која нису активна;

(ц) инпути који нису котиране цене, а који су уочљиви за имовину или обавезу, на пример:

(i) каматне стопе и криве приноса уочљиве у уобичајено објављеним интервалима;

(ii) подразумеване променљивости; и

(iii) кредитни распони;

(д)*инпути поткрепљени тржиштем.*

83 Корекције инпута у нивоу 2 се могу разликовати у зависности од фактора који су специфични имовини или обавези. Такви фактори укључују следеће:

(а) стање, или локација имовине;

(б) мера у којој се инпути односе на ставке које су упоредиве са имовином или обавезом (укључујући и факторе описане у параграфу 39); и

(ц) обим и ниво активности на тржиштима на којима су инпути уочени.

84 Корекција инпута у нивоу 2 која је значајна за одмеравање у целини може да резултира у класификацији одмеравања фер вредности у ниво 3 хијерархије фер вредности, ако та корекција користи значајне неуочљиве инпуте.

85 У параграфу Б35 је описана употреба инпута из нивоа 2 за појединачну имовину и обавезе.

Инпути нивоа 3

86 Инпути нивоа 3 су неуочљиви инпути за имовину или обавезе.

87 Неуочљиви инпути се користе у одмеравању фер вредности у мери у којој релевантни уочљиви инпути нису доступни, чиме се дозвољава ситуација у којој постоји мала, или непостојећа тржишна активност везана за имовину или обавезу у моменту одмеравања. Међутим, циљ одмеравања фер вредности остаје исти, тј. излазна цена на датум одмеравања из перспективе тржишних учесника који поседују имовину или дугују обавезу. Према томе, неуочљиви инпути одражавају претпоставке које би користили учесници на тржишту приликом одређивања цене имовине или обавезе, укључујући и претпоставке о ризику.

88 Претпоставке о ризику укључују и ризик који је својствен датој техници процене вредности коришћеној у одмеравању фер вредности (као што је ценовни модел) и ризик својствен инпутима за технику процене. Одмеравање које не укључује корекцију за ризик не би представљало одмеравање фер вредности када би је тржишни учесници укључили приликом утврђивања цене имовине или обавезе. На пример, могуће је да је потребно укључити корекцију за ризик када постоји значајна неизвесност у одмеравању (на пример, дошло је до значајног пада у обиму и нивоу активности, у поређењу са уобичајеном активношћу везаном за имовину или обавезу, или слична имовина или обавезе, где је ентитет утврдио да цена трансакције или котирана цена не представља фер вредност, као што је описано у параграфима Б37–Б47).

89 Ентитет развија неуочљиве инпуте користећи најбоље информације расположиве у датим околностима, што може да укључи и сопствене податке ентитета. У развијању неуочљивих инпута, ентитет може да почне са сопственим подацима, али ће кориговати те податке када разумно расположиве информације укажу на то да би други тржишни учесници користили друге податке или када постоји нешто својствено ентитету што није доступно другим тржишним учесницима (на пример, синергија која је својствена ентитету). Ентитет не мора да уложи велик труд у прикупљању информација о претпоставкама учесника на тржишту. Међутим, ентитет разматра све разумно расположиве информације о претпоставкама тржишних учесника. Неуочљиви инпути који су развијени на горе описан начин сматрају се претпоставкама тржишних учесника и испуњавају циљ одмеравања фер вредности.

90 У параграфу Б36 је описана употреба инпута из нивоа 3 за појединачну имовину и обавезе.

Обелодањивање

91 Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да оцене оба следећа елемента:

(а) за имовину и обавезе за које се одмеравање по фер вредности понавља или се не понавља у извештају о финансијском положају након почетног признавања, технике процене и инпути који се користе у развијању таквих одмеравања;

(б) за одмеравања фер вредности која се понављају коришћењем неуочљивих инпута (ниво 3), ефекти одмеравања на добитак или губитак или на укупни остали резултат периода.

92 Да би се испунили циљеви из параграфа 91, ентитет узима у обзир све следеће елементе:

(а) ниво детаља потребан да се задовоље захтеви обелодањивања;

(б) колику пажњу треба посветити сваком различитом захтеву;

(ц) у којој мери треба спровести груписања или издвајања; и

(д) да ли су корисницима финансијских извештаја потребне додатне информације за оцењивање обелодањених квантитативних информација.

Ако су обелодањивања дата у складу са овим IFRS и другим IFRS недовољна за испуњење циљева из параграфа 91, ентитет обелодањује додатне информације потребне за испуњење тих циљева.

93 Да би се испунили циљеви из параграфа 91, ентитет обелодањује као минимум следеће информације за сваку класу имовине и обавеза (видети параграф 94 за информације о утврђивању одговарајућих класа имовине и обавеза) одмерених по фер вредности (укључујући одмеравања базираних на фер вредности која су у делокругу овог IFRS) у извештају о финансијском положају након почетног признавања:

(а) за одмеравања фер вредности која се понављају и која се не понављају, одмеравање фер вредности на крају извештајног периода, и за одмеравања фер вредности која се не понављају, разлоге за одмеравање. Одмеравања фер вредности имовине или обавеза која се понављају су она која други IFRS захтевају или дозвољавају у извештају о финансијском положају на крају сваког извештајног периода. Одмеравања фер вредности имовине или обавеза која се не понављају су она која други IFRS захтевају или дозвољавају у извештају о финансијском положају у датим околностима (на пример, ентитет одмерава имовину која се држи за продају по фер вредности умањеној за трошкове продаје у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*, будући да је фер вредност имовине умањена за трошкове продаје те имовине мања од њене књиговодствене вредности);

(б) за одмеравања фер вредности која се понављају и која се не понављају, ниво у хијерархији фер вредности у који се класификују одмеравања фер вредности у целости (ниво 1, 2 или 3);

(ц) за имовину и обавезе који се држе на крају извештајног периода за које се одмеравање фер вредности понавља, износе свих преноса између нивоа 1 и нивоа 2 у хијерархији фер вредности, разлоге за такве преносе и политику ентитета за утврђивање када се сматра да је дошло да преноса између нивоа (видети параграф 95). Преноси у сваки ниво се обелодањују и образлажу одвојено од преноса из сваког нивоа;

(д) за одмеравања фер вредности која се понављају и која се не понављају, класификована у ниво 2 и ниво 3 хијерархије фер вредности, опис технике(а) процене и инпута коришћених у одмеравању фер вредности. Ако је дошло до промене у техници процене (на пример, из тржишног приступа у приходни приступ или коришћење додатне технике процене), ентитет обелодањује промену и разлог(е) за исту(е). За одмеравања фер вредности класификована у ниво 3 у хијерархији фер вредности, ентитет даје квантитативне информације о значајним неуочљивим инпутима коришћеним

у одмеравању фер вредности. Ентитет није обавезан да креира информације за испуњење овог захтева обелодањивања ако ентитет није развио квантитативне неуочљиве инпуте приликом одмеравања фер вредности (на пример, ентитет користи цене из претходних трансакција или информације трећих лица о ценама без корекција). Међутим, када прави ово обелодањивање, ентитет не сме да игнорише квантитативне неуочљиве инпуте који су значајни за одмеравање фер вредности и који су разумно расположиви ентитету;

(е) за понављајућа одмеравања фер вредности, класификована у ниво 3 хијерархије фер вредности, усклађивање почетних стања са закључним стањима, са одвојеним обелодањивањем промена у току периода која се могу приписати следећем:

(i) укупан добитак или губитак у току периода обелодањен у билансу успеха, са ставком(ама) у билансу успеха у којој(има) је признат добитак или губитак;

(ii) укупан добитак или губитак у току периода обелодањен у осталом укупном резултату, са ставком(ама) у осталом укупном резултату у којој(има) је признат добитак или губитак;

(iii) куповине, продаје, емисије и измирења (свака од ових промена се обелодањује посебно);

(iv) износи свих преноса у или из нивоа 3 у хијерархији фер вредности, разлози за те преносе и политика ентитета за утврђивање када се сматра да је дошло да преноса између нивоа (видети параграф 95). Преноси у ниво 3 се обелодањују и образлажу одвојено од преноса из нивоа 3;

(ф) за одмеравања фер вредности која се понављају која су класификована у ниво 3 хијерархије фер вредности, износ укупног добитка или губитка у току периода из (е)(i) укљученог у биланс успеха који се може приписати промени у нереализованим добицима или губицима везано за ту имовину и обавезе који се држе на крају извештајног периода, са ставком(ама) у билансу успеха у којој(има) је признат тај нереализовани добитак или губитак;

(г) за одмеравања фер вредности која се понављају и која се не понављају, класификована у ниво 3 хијерархије фер вредности, опис процеса процене вредности, који ентитет користи (укључујући, на пример, како ентитет одлучује о својим политикама и процедурама одмеравања и анализира промене у одмеравању фер вредности из једног периода у други);

(х) за одмеравања фер вредности која се понављају која су класификована у ниво 3 хијерархије фер вредности:

(i) за сва таква одмеравања, наративни опис осетљивости одмеравања фер вредности на промене у неуочљивим инпутима, ако би промена у тим инпутима на други износ могла да резултира у значајно вишој или нижој

одмереној фер вредности. Када постоје међуповезаности између тих инпута и других неуочљивих инпута коришћених у одмеравању фер вредности, ентитет такође даје опис тих међуповезаности и начина на који оне могу да увеличају или ублаже ефекте промена у неуочљивим инпутима на одмерену фер вредност. Да би испунио захтеве обелодањивања, наративни опис осетљивости на промене у неуочљивим инпутима укључује, као минимум, неуочљиве инпуте обелодањене у испуњењу услова из (д);

(ii) за финансијску имовину и финансијске обавезе, ако би промена једног или више неуочљивих инпута на разумно могуће алтернативне претпоставке значајно променила фер вредност, ентитет наводи ту чињеницу и обелодањује ефекат тих промена. Ентитет обелодањује како је ефекат промене која одражава разумно могућу алтернативну претпоставку обрачунат. У ту сврху , значај се оцењује у погледу добитка или губитка, и укупне имовине или укупних обавеза, или, када се промене фер вредности признају у укупном осталом резултату, укупног капитала;

(и) за одмеравања фер вредности која се понављају или не понављају, ако се највеће и најбоље искоришћење нефинансијске имовине разликује од његове тренутне употребе, ентитет обелодањује ту чињеницу и зашто се нефинансијска имовина користи на начин који се разликује од њеног највећег и најбољег искоришћења.

94 Ентитет утврђује одговарајуће класе имовине и обавеза на бази следећег:

(а) природа, особине и ризици имовине или обавезе; и

(б) ниво у хијерархији фер вредности у који је одмеравање фер вредности класификовано.

Број класа можда треба да буде већи за одмеравања фер вредности класификованих у оквиру нивоа 3 хијерархије фер вредности, зато што таква одмеравања имају већи степен неизвесности и субјективности. Одређивање одговарајућих класа имовине и обавеза за које је потребно обезбедити одмеравања фер вредности захтева просуђивање. Класа имовине и обавеза често захтева већи степен поделе од билансних ставки које су исказане у извештају о финансијском положају. Међутим, ентитет обезбеђује довољно информација да би омогућио усаглашавање појединачних ставки презентованих у извештају о финансијском положају. Ако други IFRS утврђује класу за имовине или обавезе, ентитет може да користи ту класу за обелодањивања захтевана у овом IFRS, ако та класа испуњава захтеве из овог параграфа.

95 Ентитет обелодањује и доследно примењује своју политику за утврђивање када се сматра да је дошло да преноса између нивоа у хијерархији фер вредности, у складу са параграфом 93(ц) и (е)(iv). Политика о динамици признавања преноса је иста за преносе у нивое као и за преносе из нивоа. Примери политика за утврђивање динамике преноса укључују следеће:

(а) датум догађаја или промена у околностима која је узроковала пренос;

(б) почетак извештајног периода;

(ц) крај извештајног периода.

96 Ако ентитет донесе одлуку о рачуноводственој политици везано за изузеће из параграфа 48, он ту чињеницу обелодањује.

97 За сваку класу имовине и обавеза која се не одмерава по фер вредности у извештају о финансијском положају, али за коју се фер вредност обелодањује, ентитет обелодањује информације захтеване у параграфу 93(б), (д) и (и). Међутим, ентитет није обавезан да направи квантитативна обелодањивања о значајним неуочљивим инпутима коришћеним у одмеравањима фер вредности која су класификована у ниво 3 хијерархије фер вредности захтевана у параграфу 93(д). За такву имовину и обавезе, ентитет не мора да изврши остала обелодањивања захтевана у овом IFRS.

98 За обавезу која се одмерава по фер вредности и која се издаје као неодвојива од побољшања кредитног бонитета од стране трећег лица, издавалац обелодањује постојање побољшања кредитног бонитета и да ли се оно одражава у одмеравању фер вредности обавезе.

99 Ентитет презентира квантитативна обелодањивања захтевана у овом IFRS у табеларном формату, осим ако други формат није прикладнији.

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Активно тржиште	Тржиште на коме се трансакције са имовином и обавезама одвијају довољно често и у обиму који обезбеђује информације о ценама на континуираној основи.
Трошковни приступ	Техника процене која одражава износ који је тренутно потребан да се замени услужни капацитет имовине (често се назива садашњи трошак замене).
Улазна цена	Цена која се плаћа за стицање имовине или наплаћује за преузимање обавезе у трансакцији размене.
Излазна цена	Цена која се наплаћује за продају имовине или плаћа за пренос обавезе.
Очекивани токови готовине	Просечна пондерисана вероватноћа (тј. средња вредност дистрибуције) могућих будућих токова готовине.
Фер вредност	Цена која би се наплатила за продају имовине или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између

	учесника на тржишту на датум одмеравања.
Највећа и најбоља искоришћеност	Употреба нефинансијске имовине од стране тржишних учесника која користи максималну вредност имовине или групе имовине и обавеза (на пример, пословање) у оквиру којих се имовина користи.
Приходни приступ	Техника процене која конвертује будуће износе (на пример, токови готовине или приходи и расходи) у јединствен садашњи (тј. дисконтовани) износ. Одмеравање фер вредности се утврђује на основу вредности на коју указују тренутна очекивања тржишта о таквим будућим износима.
Инпути	Претпоставке које тржишни учесници користе у одређивању цене имовине или обавезе, укључујући и претпоставке о ризику, као што су следеће: (а) ризик својствен датој техници процене која се користи у одмеравању фер вредности (као што је модел утврђивања цене); и (б) ризик својствен инпутима за технику процене. Инпути могу бити уочљиви или неуочљиви.
Инпути нивоа 1	Котиране цене (некориговане) на активном тржишту за идентичну имовину или обавезе којима ентитет има приступ на датум одмеравања.
Инпути нивоа 2	Инпути који нису котиране цене укључене у ниво 1 које су уочљиве за имовину или обавезу, било директно или индиректно.
Инпути нивоа 3	Неуочљиви инпути за имовину или обавезу.
Тржишни приступ	Техника процене која користи цене и друге релевантне информације генерисане у тржишним трансакцијама са идентичном или упоредивом (тј. сличном) имовином, обавезама или групама имовине и обавеза, као што су пословања.
Инпути поткрепљени тржиштем	Инпути који су примарно изведени из, или потврђени уочљивим тржишним подацима, корелацијом или другим методама.
Учесник на тржишту	Купци и продавци на примарном (или најповољнијем) тржишту за имовину или обавезу који имају све следеће особине: (а) Они су независни једни од других, тј. нису повезане

	стране по дефиницији IAS-а 24, иако цена у трансакцији између повезаних страна може да се користи као инпут за одмеравање фер вредности ако ентитет има доказ да је трансакција обављена по тржишним условима; (б) Они су информисани, имају одговарајуће разумевање имовине или обавезе и трансакције, користећи све расположиве информације, укључујући и информације које се могу добити у анализи и оцени стања која је редовна и уобичајена; (ц) Они имају способност да спроведу трансакцију са имовином или обавезом; (д) Они су вољни да спроведу трансакцију са имовином или обавезом, тј. мотивисани су, али нису под принудом или на други начин приморани да у њој учествују;
Најповољније тржиште	Тржиште које максимизира износ који се може наплатити од продаје имовине или минимизира износ који се може платити за пренос обавезе, након узимања у обзир трошкова трансакције и трошкова транспорта.
Ризик неизвршења	Ризик да ентитет неће испунити обавезу. Ризик неизвршења укључује, али није ограничен на сопствени кредитни ризик ентитета.
Уочљиви инпути	Инпути који су развијени коришћењем тржишних података, као што су јавно доступне информације о стварним догађајима или трансакцијама, и које одражавају претпоставке које тржишни учесници могу да користе у одређивању цене имовине или обавезе.
Редовна трансакција	Трансакција која подразумева изложеност тржишту у периоду који претходи датуму одмеравања, чиме се омогућују активности везане за продају које су редовне и уобичајене за трансакцију са таквом имовином или обавезама; то није присилна трансакција (на пример, изнуђена ликвидација или продаја из нужде).
Примарно тржиште	Тржиште за највећим обимом и нивоом активности везано за конкретну имовину или обавезу.
Премија за ризик	Надокнада коју траже тржишни учесници који нису склони ризику за прихватање неизвесности својствене токовима готовине од имовине или обавезе. Такође се назива ‚корекција за ризик’.
Трошкови трансакције	Трошкови продаје имовине или преноса обавезе на примарном (или најповољнијем) тржишту за имовину или

	обавезу који се могу директно приписати отуђењу имовине или преносу обавезе, и који испуњавају оба следећа критеријума: (а) Они директно произилазе из и суштински су део те трансакције; (б) Они не би настали за ентитет да није дошло до одлуке да се отуђи имовина или пренесе обавеза (слично трошковима продаје, као што су дефинисани у IFRS 5).
Трошкови транспорта	Трошкови који би настали за транспортовање имовине са њене тренутне локације до примарног (или најповољнијег) тржишта.
Обрачунска јединица	Ниво на коме се имовина, или обавеза групише или рашчлањује у IFRS за сврхе признавања.
Неуочљиви инпути	Инпути за које тржишни подаци нису доступни и који су развијени коришћењем најбољих доступних информација о претпоставкама које би тржишни учесници користили у одређивању цене имовине или обавезе.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS. У њему се описује примена параграфа 1–99 и он има исту важност као остали делови овог IFRS.

Б1 Просуђивања која се примењују у различитим ситуацијама процене могу се разликовати. У овом прилогу се описују просуђивања која се могу применити када ентитет одмерава фер вредност у различитим ситуацијама процене.

Приступ одмеравању фер вредности

Б2 Циљ одмеравања фер вредности је да се процени цена по којој би се одвила редовна трансакција продаје имовине или преноса обавезе између тржишних учесника на датум одмеравања, по тренутним тржишним условима. Одмеравање фер вредности захтева од ентитета да утврди све следеће елементе:

(а) појединачна имовина или обавеза који су предмет одмеравања (доследно са њиховом обрачунском јединицом);

(б) за нефинансијску имовину, претпоставка процене која је одговарајућа одмеравању (доследно са његовим најбољим и највећим коришћењем);

(ц) примарно (или најповољније) тржиште за имовину или обавезу;

(д) техника(е) процене одговарајућа(е) одмеравању, с обзиром на расположивост података са којим се развијају инпути који представљају

процене које тржишни учесници користе при одређивању цене имовине или обавезе и нивоа у хијерархији фер вредности у којој су инпути класификовани.

Претпоставка процене за нефинансијску имовину (параграфи 31–33)

Б3 У одмеравању фер вредности нефинансијске имовине која се користи у комбинацији са другом имовином као групом (инсталирано или на други начин прилагођено употреби) или у комбинацији са другом имовином и обавезама (на пример, пословање), ефекат претпоставке процене зависи од околности. На пример:

(а) фер вредност имовине може бити иста било да се имовина користи на појединачној основи или у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама. То може бити случај ако је имовина пословање са чијим радом би тржишни учесници наставили. У таквом случају, трансакција би укључила процену пословања у његовој целини. Коришћење имовине као групе у наставку пословања би генерисало синергије које би биле доступне тржишним учесницима (тј. синергије између тржишних учесника које би, према томе, утицале на фер вредност имовине или на појединачној основи или у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама);

(б) коришћење имовине у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама може бити обухваћено одмеравањем фер вредности кроз корекције вредности имовине која се користи на појединачној основи. То може бити случај када је имовина машина и одмеравање фер вредности се утврђује коришћењем уочљиве цене за сличну машину (која није инсталирана или на други начин прилагођена употреби), кориговану за трошкове транспорта и монтаже, тако да одмеравање фер вредности одражава тренутно стање и локацију машине (инсталиране и прилагођене употребни);

(ц) коришћење имовине у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама може бити обухваћено одмеравањем фер вредности кроз претпоставке тржишних учесника употребљених у одмеравању фер вредности имовине. На пример, ако је имовина недовршена производња на залихама које је јединствено, где би тржишни учесници претворили те залихе у готове производе, фер вредност залиха претпоставља да су учесници стекли или ће стећи специјализоване машине потребне да се од залиха недовршене производње претворе у готове производе;

(д) коришћење имовине у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама може бити обухваћено техником процене која се користи у одмеравању фер вредности имовине. То може бити случај када се користи метода вишка зараде током више периода у одмеравању фер вредности нематеријалне имовине, зато што таква техника процене посебно

узима у обзир допринос целокупне комплементарне имовине и повезаних обавеза у групи у којој би таква имовина била коришћена;

(е) у ситуацијама са више ограничења, када ентитет користи имовину у оквиру групе имовине, ентитет може да одмери имовину по вредности која приближно одговара њеној фер вредности када се фер вредност групе имовине алоцира на појединачна средства у групи. То може бити случај када се процена односи на реалну имовину и када се фер вредност унапређене имовине (тј. групе средстава) алоцира на средства која чине њен саставни део (као што је земљиште и унапређења).

Фер вредност приликом почетног признавања (параграфи 57–60)

Б4 Када се утврђује да ли је фер вредност приликом почетног признавања једнака цени трансакције, ентитет узима у обзир факторе који су специфични за трансакцију и за имовину или обавезу. На пример, цена трансакције не мора да представља фер вредност имовине или обавезе приликом почетног признавања, ако је било која од следећих околности присутна:

(а) Трансакција се одвија између повезаних страна, иако цена у трансакцији између повезаних страна може да се користи као инпут за одмеравање фер вредности ако ентитет има доказ да је трансакција обављена по тржишним условима;

(б) Трансакција се обавља под принудом или је продавац приморан да прихвати цену трансакције. На пример, то може бити случај ако продавац трпи финансијске тешкоће;

(ц) Обрачунска јединица која је представљена у цени трансакције се разликује од обрачунске јединице имовине или обавезе одмерене по фер вредности. На пример, то може бити случај ако је по фер вредности одмерена имовина или обавеза само један од елемената у трансакцији (на пример, у пословној комбинацији), трансакција укључује неназначена права и привилегије који се одмеравају засебно, у складу са другим IFRS, или цена трансакције укључује трошкове трансакције;

(д) Тржиште на коме се трансакција обавља је различито од примарног (или најповољнијег) тржишта. На пример, таква тржишта се могу разликовати ако је ентитет дилер који обавља трансакције са купцима на малопродајном тржишту, док је примарно (или најповољније) тржиште за продајну трансакцију са другим дилерима на дилерском тржишту.

Технике процене (параграфи 61–66)

Тржишни приступ

Б5 Тржишни приступ користи цене и друге релевантне информације генерисане у тржишним трансакцијама са идентичним или упоредивом (тј.

сличним) имовином, обавезама или групама имовине и обавеза, као што су пословања.

Б6 На пример, технике процене које су доследне тржишном приступу често користе коефицијенте изведене из скупа упоредивих елемената. Коефицијенти могу бити у различитим распонима, са различитим коефицијентом за сваки упоредиви елемент. Одабир одговарајућег коефицијента у распону често захтева просуђивање, са разматрањем квалитативних и квантитативних фактора својствених одмеравању.

Б7 Технике процене које су доследне тржишном приступу укључују одређивање цене помоћу матрице. Одређивање цене помоћу матрице је математичка техника која се примарно користи у одређивању вредности неких врста финансијских инструмената, као што су дужничке хартије од вредности, без искључивог ослањања на котиране цене за појединачне хартије од вредности, већ са ослањањем на однос хартија од вредности са другим котираним хартијама од вредности које служе као репер.

Трошковни приступ

Б8 Трошковни приступ одражава износ који је тренутно потребан да се замени сервисни капацитет имовине (често се назива садашњи трошак замене).

Б9 Из перспективе тржишног учесника продавца, цена која би била наплаћена за имовину заснива се на трошку тржишног учесника купца за стицање или изградњу заменске имовине упоредиве користи, коригована за застарелост. Разлог за то је што тржишни учесник купац не би платио више за имовину од износа са којим би могао да замени сервисни капацитет те имовине. Застарелост обухвата физичко погоршање, функционалну (технолошку) застарелост и економску (екстерну) застарелост и шири је појам од амортизације за сврхе финансијског извештавања (алокација историјског трошка) или за пореске сврхе (коришћење назначеног употребног века). У многим случајевима метода садашњег трошка замене се користи за одмеравање фер вредности материјалне имовине која се употребљава у комбинацији са другом имовином или са другом имовином и обавезама.

Приходни приступ

Б10 Приходни приступ конвертује будуће износе (на пример, токови готовине или приходи и расходи) у јединствен садашњи (тј. дисконтовани) износ. Када се користи приходни приступ, одмеравање фер вредности одражава садашња очекивања тржишта о тим будућим износима.

Б11 Такве технике процене укључују, на пример, следеће:

(а) технике садашње вредности (видети параграфе Б12–Б30);

(б) модели одређивања цена опција, као што је формула „Black-Scholes-Merton” или биноминални модел (тј. решеткасти модел), који обухватају технике садашње вредности и одражавају како временску вредност тако и унутрашњу вредност опције; и

(ц) метода вишка зараде током више периода, која се користи за одмеравање фер вредности неке нематеријалне имовине.

Технике садашње вредности

Б12 У параграфима Б13–Б30 су описане технике садашње вредности за одмеравање фер вредности. Ти параграфи се фокусирају на технику корекције дисконтне стопе и на технику *очекиваног тока готовине* (очекивана садашња вредност). Ти параграфи нити прописују употребу само једне посебне технике садашње вредности, нити ограничавају употребну техника садашње вредности у одмеравању фер вредности на размотрене технике. Техника садашње вредности коришћена за одмеравање фер вредности ће зависити од чињеница и околности својствених имовини или обавези која се одмерава (на пример, да ли су цене упоредиве имовине или обавеза уочљиве на тржишту) и расположивости довољних података.

Компоненте одмеравања садашње вредности

Б13 Садашња вредност (тј. примена приходног приступа) је алат којим се повезују будући износи (на пример, токови готовине или вредности) са садашњим износима употребом дисконтне стопе. Одмеравање фер вредности имовине или обавезе коришћењем технике садашње вредности обухвата све елементе који следе из перспективе тржишног учесника на датум одмеравања:

(а) процена будућих токова готовине за имовину или обавезу која се одмерава;

(б) очекивања могућих варијација у износу и динамици токова готовине која представљају неизвесност својствену токовима готовине;

(ц) временска вредност новца, коју представља стопа на безризичну монетарну имовину која имају доспећа или трајања која се поклапају са периодом токова готовине, и која нити представљају неизвесност у погледу динамике нити ризика од неизвршења њиховог имаоца (тј. безризична каматна стопа);

(д) цена за прихватање неизвесности својствене токовима готовине (тј. премија за ризик);

(е) остали фактори које би тржишни учесници узели у обзир у датим околностима;

(ф) за обавезу, ризик од неизвршења који се односи на ту обавезу, укључујући и сопствени кредитни ризик ентитета (тј. дужника).

Општи принципи

Б14 Технике садашње вредности се разликују у начину на који обухватају елементе из параграфа Б13. Међутим, сви општи принципи који следе регулишу примену сваке технике садашње вредности која се користи у одмеравању фер вредности:

(а) Токови готовине и дисконтне стопе треба да одражавају претпоставке које би тржишни учесници користили у одређивању цене имовине или обавезе;

(б) Токови готовине и дисконтне стопе само треба да узму у обзир факторе који се могу приписати имовини или обавези која се одмерава;

(ц) Да би се избегло двоструко рачунање или изостављање ефеката фактора ризика, дисконтне стопе треба да одражавају претпоставке које су у складу са претпоставкама својственим токовима готовине. На пример, дисконтна стопа која одражава неизвесност у очекивањима будућих неизвршења је одговарајућа ако користи уговорне токове готовине зајма (тј. техника корекције дисконтне стопе). Ту исту стопу не треба користити кад се користе очекивани (тј. са пондерисаном вероватноћом) токови готовине (тј. техника очекиване садашње вредности) зато што очекивани токови готовине већ одражавају претпоставке о неизвесности будућих неизвршења; уместо тога, дисконтна стопа која је сразмерна ризику својственом за очекиване токове готовине треба да се користи;

(д) Претпоставке о токовима готовине и дисконтним стопама треба да буду интерно доследне. На пример, номинални токови готовине, који укључују ефекат инфлације, треба да се дисконтују по стопи која укључује ефекат инфлације. Номинална безризична каматна стопа укључује ефекат инфлације. Реални токови готовине, који не укључују ефекат инфлације, треба да се дисконтују по стопи која искључује ефекат инфлације. Слично томе, токови готовине после пореза треба да се дисконтују користећи дисконтну стопу после пореза. Токови готовине пре пореза треба да се дисконтују по стопи која је у складу са тим токовима готовине;

(е) Дисконтне стопе треба да буду у складу са основним економских факторима валуте у којој су токови готовине деноминовани.

Ризик и неизвесност

Б15 Одмеравање фер вредности, које користи технике садашње вредности, спроводи се у околностима неизвесности, зато што су коришћени токови готовине процењени, а не познати износи. У многим случајевима износ и динамика токова готовине су неизвесни. Чак и уговором утврђени износи, као што су рате за отплату зајма, су неизвесни ако постоји ризик неизвршења.

Б16 Тржишни учесници генерално траже надокнаду (тј. премију за ризик) за прихватање неизвесности која је својствена токовима готовине повезаним са

имовином или обавезом. Одмеравање фер вредности треба да укључи премију за ризик која одражава износ који тржишни учесници захтевају као надокнаду за неизвесност својствену токовима готовине. У супротном, одмеравање не би веродостојно приказало фер вредност. У неким случајевима, тешко је утврдити одговарајућу премију за ризик. Међутим, тежина тог задатка није довољан разлог да се искључи премија за ризик.

Б17 Технике садашње вредности се разликују у погледу корекција за ризик и врсте токова готовине које користе. На пример:

(а) Техника корекције токова готовине (видети параграфе Б18–Б22) користи дисконтну стопу кориговану за ризик и уговорне, обећане или највероватније токове готовине;

(б) Метода 1 технике очекиване садашње вредности (видети параграф Б25) користи очекиване токове готовине кориговане за ризик и безризичну стопу;

(ц) Метода 2 технике очекиване садашње вредности (видети параграф Б26) користи очекиване токове готовине који нису кориговани за ризик и дисконтну стопу кориговану за премију за ризик коју тржишни учесници захтевају. Та стопа се разликује од стопе која се користи у техници корекције дисконтне стопе.

Техника корекције дисконтне стопе

Б18 Техника корекције дисконтне стопе користи јединствен скуп токова готовине из распона могућих процењених износа, било да су токови готовине уговорни или обећани (као што је случај са обвезницама) или највероватнији. У свим случајевима, ти токови готовине су условљени наступањем одређених догађаја (на пример, уговорни или обећани токови готовине за обвезницу су условљени догађајем извршења од стране дужника). Дисконтна стопа која се користи у техници корекције дисконтне стопе изводи се из уочљивих стопа приноса за упоредиву имовину или обавезе којима се тргује на тржишту. Сходно томе, уговорни, обећани или највероватнији токови готовине се дисконтују по уочљивој или процењеној тржишној стопи за такве условљене токове готовине (тј. тржишна стопа приноса).

Б19 Техника корекције дисконтне стопе захтева анализу тржишних података за упоредиву имовину или обавезе. Упоредивост се утврђује разматрањем природе токова готовине (на пример, да ли су токови готовине уговором дефинисани или нису, и да ли је вероватно да ће слично реаговати на промене економских услова), као и других фактора (на пример, кредитни положај, колатерал, трајање, ограничавајуће одредбе и ликвидност). Алтернативно, ако једна упоредива имовина или обавеза не одражава адекватно ризик својствен токовима готовине имовине или обавезе који се одмеравају, могуће је извести дисконтну стопу користећи податке за неколико упоредивих имовина или обавеза упоредо са безризичном кривом приноса (тј. користећи приступ „надоградње”).

Б20 Да би се илустровао приступ надоградње, претпоставимо да је Имовина А уговорно право на примање н.ј. 800[1] у једној години (тј. не постоји временска неизвесност). Устаљено тржиште постоји за упоредиву имовину и информације о тој имовини, укључујући и информације о ценама, су доступне. Међу том упоредивом имовином:

(а) Имовина Б је уговорно право на примање н.ј. 1.200 у једној години и његова тржишна цена

_____

1 У овом IFRS износи су изражени у `новчаним јединицама (н.ј.)`.

ја н.ј. 1.083. На овај начин, имплицирана годишња стопа приноса (тј. једногодишња тржишна стопа приноса) износи 10,8 % [(н.ј. 1.200/н.ј. 1.083) – 1];

(б) Имовина Ц је уговорно право на примање н.ј. 700 у две године и његова тржишна цена ја н.ј. 566. На овај начин, имплицирана годишња стопа приноса (тј. двогодишња тржишна стопа приноса) износи 11,2 % [(н.ј. 700/н.ј. 566) – 1];

(ц) Све три имовине су упоредиве у погледу ризика (тј. дисперзија могућих користи и кредита).

Б21 На основу динамике уговором дефинисаних плаћања повезаних са Имовином А, у односу на динамику за Имовину Б и Имовину Ц (тј. једногодишње за Имовину Б, а двогодишње за Имовину Ц), Имовина Б се сматра више упоредивом са Имовином А. На основу уговорних плаћања за Имовину А (н.ј. 800) и једногодишње тржишне стопе изведене из Имовине Б (10,8%), фер вредност Имовине А је н.ј. 722 (н.ј. 800/1,108). Алтернативно, у одсуству расположивих информација за Имовину Б, једногодишња тржишна стопа би била изведена из Имовине Ц коришћењем приступа надоградње. У том случају двогодишња тржишна стопа за Имовину Ц (11,2%) би била коригована на једногодишњу стопу коришћењем рочне структуре безризичне криве приноса. Додатне информације и анализе могу бити захтеване да би се утврдило да ли су премије за ризик за једногодишњу и двогодишњу имовину исте. Ако се утврди да премије за ризик за једногодишњу и двогодишњу имовину нису исте, двогодишња стопа приноса се додатно коригује за тај ефекат.

Б22 Када се техника корекције дисконтне стопе примењује на фиксна примања или плаћања, корекција за ризик својствен токовима готовине имовине или обавезе који се одмеравају се укључује у дисконтну стопу. У неким применама технике корекције дисконтне стопе на токове готовине који нису фиксна примања или плаћања, корекција токова готовине може бити неопходна да би се постигла упоредивост са уочљивом имовином или обавезом за које се изводи дисконтна стопа.

Техника очекиване садашње вредности

Б23 Техника очекиване садашње вредности користи као почетну тачку скуп токова готовине који представљају вероватноћом пондерисан просек свих могућих будућих токова готовине (тј. очекивани токови готовине). Резултирајућа процена је идентична са очекиваном вредношћу која, у статистичком смислу, даје пондерисан просек могућих вредности дискретне случајне варијабле са одговарајућим вероватноћама као пондерима. Будући да су сви могући токови готовине пондерисани вероватноћом, резултирајући очекивани ток готовине није условљен настанком било ког догађаја (за разлику од токова готовине који се користе у техници кориговане дисконтне стопе).

Б24 У доношењу инвестиционе одлуке, тржишни учесници који нису склони ризику могу да размотре ризик да ће се стварни токови готовине разликовати од очекиваних токова готовине. Теорија портфолија прави разлику између два типа ризика:

(а) несистемски (који се може диверзификовати) ризик, који је ризик својствен датој имовини или обавези;

(б) системски (који се не може диверзификовати) ризик, који је заједнички ризик који имовина или обавеза дели са другим ставкама у диверсификованом портфолију.

Теорија портфолија сматра да у тржишној равнотежи учесницима на тржишту се једино надокнађује прихватање системског ризика својственог токовима готовине. (На тржиштима која су неефикасна или неуравнотежена, други облици приноса или надокнаде могу бити доступни.)

Б25 Метода 1 технике очекиване садашње вредности коригује очекиване токове готовине имовине за системски (тј. тржишни) ризик одузимањем премије за готовински ризик (тј. очекивани токови готовине кориговани за ризик). Такви токови готовине кориговани за ризик представљају ток готовине који је известан, и који се дисконтује са безризичном каматном стопом. Известан ток готовине се односи на очекиван ток готовине (по дефиницији), коригован за ризик тако да је тржишни учесник равнодушан према размени извесног тока готовине за очекивани ток готовине. На пример, ако је тржишни учесник вољан да размени очекивани ток готовине од н.ј. 1.200 за известан ток готовине од н.ј. 1.000, н.ј. 1.000 је еквивалент извесности за н.ј. 1.200 (тј. н.ј. 200 представља премију за готовински ризик). У том случају тржишни учесник је равнодушан у односу на имовину коју држи.

Б26 Супротно томе, Метода 2 технике очекиване садашње вредности коригује системски (тј. тржишни) ризик применом премије за ризик безризичној каматној стопи. Стога се очекивани новчани токови дисконтују са стопом која одговара очекиваној стопи повезаној са вероватноћом пондерисаним новчаним токовима (тј. очекивана стопа приноса). Модели који се користе за одређивање цене ризичне имовине, као што је модел

одређивања цене капиталне имовине (CAPM–модел), могу се користити за процену очекиване стопе приноса. Будући да је дисконтна стопа која се користи у техници корекције дисконтне стопе стопа приноса која се односи на условљене токове готовине, вероватно је да ће бити већа од дисконтне стопе која се користи у Методи 2 технике очекиване садашње вредности, која представља очекивану стопу приноса повезану са очекиваним или вероватноћом пондерисаним токовима готовине.

Б27 Да би се илустровале Метода 1 и 2, претпоставимо да имовина има очекиване токове готовине од н.ј. 780 у једној години, утврђене на основу могућих токова готовине и вероватноћа приказаних доле. Безризична каматна стопа која се примењује на токове готовине са једногодишњим трајањем износи 5%, док системска премија за ризик за имовину са истим профилом ризика износи 3%.

Могући токови готовине	**Вероватноћа**	**Вероватноћом пондерисани токови готовине**
н.ј. 500	15%	н.ј. 75
н.ј. 800	60%	н.ј. 480
н.ј. 900	25%	н.ј. 225
Очекивани токови готовине		н.ј. 780

Б28 У овој једноставној илустрацији, очекивани токови готовине (н.ј. 780) представљају вероватноћом пондерисан просек за три могућа исхода. У ситуацији која је више реална, могућ је далеко већи број исхода. Међутим, у примени технике очекиване садашње вредности није увек неопходно узети у обзир дистрибуцију свих могућих токова готовине користећи сложене моделе и технике. Уместо тога, могуће је развити ограничен број засебних сценарија и вероватноћа које обухватају низ могућих токова готовине. На пример, ентитет може да користи реализоване токове готовине за релевантан претходни период, кориговане за промене у накнадно насталим околностима (на пример, промене у екстерним факторима, укључујући и економске или тржишне услове, кретања у индустрији и конкуренцију, као и промене интерних фактора који конкретније утичу на ентитет), узимајући у обзир претпоставке тржишних учесника.

Б29 У теорији, садашња вредност (тј. фер вредност) токова готовине имовина је иста било да се утврђује Методом 1 или Методом 2, као што следи:

(а) Коришћењем Методе 1, очекивани токови готовине се коригују за системски (тј. тржишни) ризик. У одсуству тржишних података који директно указују на износ корекције за ризик, таква корекција може да се изведе из модела за одређивање цене имовине који користи концепт еквиваленти

извесности. На пример, корекција за ризик (тј. премија за готовински ризик од н.ј. 22) може да се утврди коришћењем премије за системски ризик од 3% (н.ј. 780 – [н.ј. 780 × (1.05/1.08)]), што резултира у очекиваним токовима готовине коригованим за ризик у износу од н.ј. 758 (н.ј. 780 – н.ј. 22). Н.ј. 758 је еквивалент извесности за н.ј. 780 и дисконтује се са безризичном каматном стопом (5%). Садашња вредност (тј. фер вредност) имовине је н.ј. 722 (н.ј. 758/1,05);

(б) Коришћењем Методе 2, очекивани токови готовине се не коригују за системски (тј. тржишни) ризик. Уместо тога, корекција за тај ризик је садржана у дисконтној стопи. Према томе, очекивани токови готовине се дисконтују са очекиваном стопом приноса од 8% (тј. безризична каматна стопа од 5% плус премија за системски ризик од 3%). Садашња вредност (тј. фер вредност) имовине је н.ј. 722 (н.ј. 780/1,08).

Б30 Када се користи техника очекиване садашње вредности за одмеравање фер вредности, могуће је употребити или Методу 1 или Методу 2. Одабир Методе 1 или Методе 2 ће зависити од чињеница и околности својствених имовини или обавези који се одмеравају, у мери у којој су довољни подаци доступни и просуђивања примењена.

Примена техника садашње вредности на обавезе и инструменте сопственог капитала ентитета које друге стране не држе као имовину (параграфи 40 и 41)

Б31 Када се користи техника садашње вредности за одмеравање фер вредности обавезе коју не држи друга страна као имовину (на пример, обавеза повлачења имовине из употребе), ентитет између осталог процењује будуће одливе готовине чији настанак тржишни учесници очекују приликом извршења обавезе. Такви будући одливи готовине укључују очекивања тржишних учесника везано за трошкове измирења обавезе и за надокнаду коју тржишни учесник захтева за преузимање обавезе. Таква надокнада укључује и зараду коју тржишни учесник захтева за следеће:

(а) предузимање активности (тј. вредност измирења обавезе; на пример, коришћење ресурса који би се могли користити за друге активности); и

(б) преузимање ризика повезаног са обавезом (тј. *премија за ризик* која одражава ризик да стварни одливи готовине могу да се разликују од очекиваних одлива готовине; видети параграф Б33).

Б32 На пример, нефинансијска обавеза не садржи уговорну стопу приноса и не постоји уочљив тржишни принос за ту обавезу. У неким случајевима компоненте приноса који тржишни учесници захтевају могу да се не разликују једна од друге (на пример, када се користи цена коју би извођач трећа страна наплатио на бази фиксне накнаде). У другим случајевима ентитет треба да процени такве компоненте засебно (на пример, када се користи цена коју би извођач трећа страна наплатио на бази накнадно

утврђених трошкова, зато што у том случају извођач не сноси ризик будућих измена у трошковима).

Б33 Ентитет може да укључи премију за ризик у одмеравање фер вредности обавезе или сопственог инструмента капитала који друга страна не држи као имовина на један од следећих начина:

(а) корекцијом токова готовине (тј. у виду увећања износа одлива готовине); или

(б) корекцијом стопе која се користи за дисконтовање будућих токова готовине на њихову садашњу вредност (тј. у виду умањења дисконтне стопе).

Ентитет обезбеђује да не дође до двоструког рачунања или изостављања корекција за ризик. На пример, ако се процењени одливи готовине увећају да би узели у обзир надокнаду за преузимање ризика повезаног са обавезом, дисконтну стопу не треба кориговати да би обухватила тај ризик.

Инпути за технике процене (параграфи 67–71)

Б34 Примери тржишта на којима инпути могу бити уочљиви за неку имовину и обавезе (на пример, финансијски инструменти) укључују следеће:

(а)*Берзанска тржишта.* На берзанском тржишту, закључне цене су и лако доступне и генерално одражавају фер вредност. Пример таквог тржишта је Лондонска берза;

(б)*Дилерска тржишта.* На дилерском тржишту, дилери су спремни да тргују (или да купују или продају за свој рачун), чиме обезбеђују ликвидност користећи свој капитал за држање залиха ставки за које стварају тржиште. Типично понуђене и тражене цене (које представљају цену по којој је дилер вољан да купује и цену по којој је дилер вољан да продаје, тим редоследом) чешће су доступне од закључних цена. Ванберзанска тржишта (за која се цене јавно објављују) су дилерска тржишта. Дилерска тржишта такође постоје за неку другу имовину и обавезе, укључујући и неке финансијске инструменте, робу и физичку имовину (на пример, половна опрема);

(ц)*Брокерска тржишта.* На брокерском тржишту брокери настоје да повежу купце са продавцима, али нису спремни да тргују за сопствен рачун. Другим речима, брокери не користе сопствени капитал за држање залиха ставки за које стварају тржиште. Брокер зна понуђене и тражене цене релевантних страна, али свака од страна типично није упозната са ценовним захтевима друге стране. Цене закључених трансакција су некад познате. Брокерска тржишта укључују мреже електронске комуникације на којима се налози за куповину и продају упарују, као и тржишта пословних и стамбених некретнина;

(д)*Тржишта инвеститора носилаца.* На тржишту инвеститора носилаца, трансакције, како иницијалне тако и поновне продаје, се уговарају

независно без посредника. Информације о таквим трансакцијама су тешко јавно доступне.

Хијерархија фер вредности (параграфи 72–90)

Инпути нивоа 2 (параграфи 81–85)

Б35 Примери инпута нивоа 2 за појединачну имовину и обавезе укључују следеће:

(а)*Своп каматне стопе са примањем фиксне и плаћањем варијабилне камате базиран на своп стопи Лондонске међубанкарске понуђене стопе ("London Interbank Offered Rate" – LIBOR).* Инпут нивоа 2 је LIBOR своп стопа ако је та стопа уочљива у интервалима уобичајеног објављивања суштински током целокупног трајања свопа;

(б)*Своп каматне стопе са примањем фиксне и плаћањем варијабилне камате базиран на криви приноса исказаној у страној валути.* Инпут нивоа 2 је LIBOR своп стопа ако је та стопа уочљива суштински током целокупног века трајања свопа у уобичајеном интервалу објављивања. То би био случај кад би век трајање свопа био 10 година и када би та стопа била уочљива у уобичајеном интервалу објављивања током девет година, под условом да екстраполација криве приноса за 10. годину није значајна за одмеравање фер вредности свопа у целости;

(ц)*Своп каматне стопе са примањем фиксне и плаћањем варијабилне камате базиран на преференцијалној каматној стопи дате банке.* Инпут нивоа 2 би била преференцијална каматна стопа која се изводи екстраполацијом, када су екстраполиране вредности потврђене уочљивим тржишним подацима, на пример, кроз корелацију са каматном стопом која је уочљива суштински током целокупног века трајања свопа;

(д)*Трогодишња опција за акције којима се тргује на берзи.* Инпут нивоа 2 би била имплицирана променљивост акција која се изводи екстраполацијом на 3. годину, када су оба следећа услова испуњени:

(i) Цене за једногодишње и двогодишње опције на акције су уочљиве;

(ii) Екстраполирана имплицирана променљивост трогодишње опције је поткрепљена уочљивим подацима суштински током целокупног века трајања опције.

У том случају, имплицирана променљивост би могла да се изведе екстраполацијом из имплициране променљивост једногодишњих и двогодишњих опција за акције које су потврђене имплицираном променљивошћу трогодишњих опција за акције упоредивих ентитета, под условом да је установљена корелација једногодишњих и двогодишњих променљивости.

(е)*Аранжман о лиценцирању.* За аранжман о лиценцирању који је стечен у пословној комбинацији и који је недавно уговорен између неповезане стране

и стеченог ентитета (страна у аранжману о лиценцирању), инпут Нивоа 2 би била стопа тантијема у уговору са неповезаном страном на почетку аранжмана;

(ф)*Залихе готових производа у малопродајном објекту.* За залихе готових производа које су стечене у пословној комбинацији, инпут нивоа 2 би била или цена за купце у малопродаји или цена за продавце на мало на тржишту велепродаје, коригована за разлике између стања и локације ставке на залихама и упоредивих (тј. сличних) ставки залиха, тако да одмеравање фер вредности одражава цену која би била наплаћена у трансакцији продаје залиха другом продавцу на мало којом би били закључене неопходне активности продаје. У концептуалном смислу, одмеравање фер вредности је исто, било да се корекције врше за малопродајну цену (ка нижој инстанци) или за велепродајну цену (ка вишој инстанци). Генерално, цена која захтева најмањи степен субјективних корекција треба да се користи за одмеравање фер вредности;

(г)*Објекат који се држи и користи.* Инпут Нивоа 2 би била цена по квадратном метру простора у објекту (коефицијент процене) изведена из уочљивих тржишних података, на пример коефицијенти изведени из цена уочљивих трансакција са упоредивим (тј. сличним) објектима на сличним локацијама;

(х)*Јединица која генерише готовину.* Инпут нивоа 2 би био коефицијент процене (на пример, коефицијент приноса или прихода или сличног мерила резултата) изведен из уочљивих тржишних података, на пример коефицијенти изведени из цена уочених у трансакцијама са упоредивим (тј. сличним) пословањима, са узимањем у обзир оперативних, тржишних, финансијских и нефинансијских фактора.

Инпути нивоа 3 (параграфи 86–90)

Б36 Примери инпута нивоа 3 за појединачна имовину и обавезе укључују следеће:

(а)*Дугорочни девизни своп.* Инпут нивоа 3 би била каматна стопа за деноминовану валуту која није уочљива и која није поткрепљена уочљивим тржишним подацима на уобичајене датуме објављивања, нити на друге датуме током суштински целокупног века трајања девизног свопа. Каматне стопе у девизном свопу су стопе свопа обрачунате на основу крива приноса релевантних земаља;

(б)*Трогодишња опција за акције којима се тргује на берзи.* Инпут нивоа 3 би била историјска променљивост, тј. променљивост за акције изведена из историјских цена акција. Историјска променљивост типично не представља тренутна очекивања тржишних учесника о будућој променљивости, чак и кад је то једина доступна информација за одређивање цене опције;

(ц)*Своп каматне стопе.* Инпут нивоа 3 би била средња општеприхваћена тржишна (необавезујућа) цена свопа која је развијена коришћењем података који нису директно уочљиви и која није на други начин потврђена уочљивим тржишни подацима;

(д)*Преузета обавеза повлачења имовине из употребе у пословној комбинацији.* Инпут нивоа 3 би била садашња процена заснована на сопственим подацима ентитета о будућим одливима готовине који ће бити плаћени за извршење обавезе (укључујући и очекивања тржишних учесника о трошковима за извршење обавезе и надокнаде коју би тржишни учесник захтевао за преузимање обавезе демонтаже имовине) ако не постоје разумно расположиве информације које указују на то да би тржишни учесници користили другачије претпоставке. Инпут нивоа 3 би се користио у техници садашње вредности у комбинацији са другим инпутима, на пример, тренутна безризична каматна стопа или безризична стопа коригована за ризик, ако је ефекат кредитног положаја ентитета везано за фер вредност обавезе одражен у дисконтној стопи, уместо у процењеним будућим одливима готовине;

(е)*Јединица која генерише готовину.* Инпут Нивоа 3 би била финансијска пројекција (на пример, токови готовине или биланс успеха) заснована на сопственим подацима ентитета, ако не постоје разумно расположиве информације које указују на то да би тржишни учесници користили другачије претпоставке.

Одмеравање фер вредности када обим или ниво активности везан за имовину или обавезу значајно опадне

Б37 Фер вредност имовине или обавезе може да претрпи промене услед значајног пада у обиму и нивоу активности везане за ту имовина или обавезу у односу на уобичајену тржишну активност везану за имовину или обавезу (или сличну имовину или обавезе). Да би се установило да ли је, на основу расположивих доказа, дошло до значајног пада у обиму и нивоу активности везано за имовину или обавезу, ентитет процењује значај и релевантност фактора као што су следећи:

(а) Мали број трансакција у претходном периоду;

(б) Котације цена нису развијене коришћењем актуалних информација;

(ц) Котације цена се значајно разликују како временски тако и између чинилаца на тржишту (на пример, брокерска тржишта);

(д) Индекси који су претходно били у јакој корелацији са фер вредностима имовине или обавезе показују доказиво одсуство корелације са недавним индикацијама фер вредности имовине или обавезе;

(е) Присутан је значајан раст у имплицираним ликвидносним премијама за ризик, приносима или индикаторима учинка (као што су стопе кашњења или величине губитка) за уочљиве трансакције или котиране цене у поређењу са

проценама ентитета о очекиваним токовима готовине, узимајући у обзир све на тржишту расположиве податке о кредитном ризику и другом ризику неизвршења везано за имовину или обавезу;

(ф) Присутан је широк распон понуде–потражње или значајно повећање распона понуде–потражње;

(г) Дошло је до значајног пада у активностима, или постоји одсуство тржишта за нове емисије (тј. примарно тржиште) везане за имовину или обавезу или за сличне имовине или обавезе;

(х) Мали број информација је јавно доступан (на пример, трансакције које се одвијају на тржишту инвеститора носилаца).

Б38 Ако ентитет закључи да је дошло до значајног пада у обиму и нивоу активности везано за имовину или обавезе у односу на уобичајену тржишну активност везану за имовину или обавезу (или сличну имовину или обавезе), неопходна је додатна анализа трансакција и котираних цена. Смањење обима и нивоа активности само по себи не указује на то да цена трансакције или котирана цена не представљају фер вредност нити да је трансакција на таквом тржишту нередовна. Међутим, ако ентитет утврди да цена трансакција или котирана цена не представљају фер вредност (на пример, могуће је да постоје трансакције које су нередовне), корекција цене трансакције или котиране цене је неопходна да би ентитет могао да користи те цене као основ за одмеравање фер вредности, где таква корекција може бити значајна за одмеравање фер вредности у целини. Корекције могу бити неопходне и у другим околностима (на пример, цена за сличну имовину може да захтева значајну корекцију да би била упоредива са имовином које се одмерава или када је цена застарела).

Б39 У овом IFRS није описана методологија за прављење значајних корекција у ценама трансакција или котираним ценама. Видети параграфе 61–66 и Б5–Б11 за дискусију о употреби техника процене у одмеравању фер вредности. Независно од технике процене која се користи, ентитет прави одговарајуће корекције за ризик, укључујући и премију за ризик која одражава износ који би тржишни учесници захтевали као надокнаду за неизвесност својствену токовима готовине везано за имовину или обавезу (видети параграф Б17). У супротном, одмеравање веродостојно не приказује фер вредност. У неким случајевима, тешко је утврдити одговарајућу корекцију за ризик. Међутим, тежина тог задатка не представља довољан основ да се искључи корекција за ризик. Корекција за ризик одражава редовну трансакцију између тржишних учесника на датум одмеравања по тренутним условима на тржишту.

Б40 У случају да је дошло до значајног пада у обиму или нивоу активности везано за имовину или обавезу, промена у техници процене или употреба вишеструких техника процене може бити одговарајућа (на пример, употреба тржишног приступа и технике садашње вредности). У одређивању тежине

индиција фер вредности које су последица коришћења вишеструких техника процене, ентитет разматра разумност опсега одмеравања фер вредности. Циљ је да се утврди тачка у том распону која је најрепрезентативнија за фер вредност у датим околностима. Широк опсег одмерених фер вредности може указивати на неопходност додатне анализе.

Б41 Чак и ако је дошло до значајног пада у обиму или нивоу активности везано за имовину или обавезу, циљ одмеравања фер вредности остаје исти. Фер вредност је цена која би се наплатила за продају имовине или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији (тј. није у питању изнуђена ликвидација или продаја из нужде) између учесника на тржишту на датум одмеравања по тренутним тржишним условима.

Б42 Процена цене по којој би тржишни учесници били вољни да учествују у трансакцији на датум одмеравања по тренутним тржишним условима, ако је дошло до значајног пада у обиму или нивоу активности везано за имовину или обавезу, зависи од чињеница и околности на датум одмеравања и захтева просуђивање. Намера ентитета да држи имовину или да измири или на други начин испуни обавезу није релевантно у одмеравању фер вредности, зато што је фер вредност на тржишту засновано одмеравање, а не одмеравање засновано на специфичном ентитету.

Идентификовање нередовних трансакција

Б43 Утврђивање да ли је трансакција редовна (или је нередовна) је отежано ако је дошло до значајног пада у обиму и нивоу активности везане за имовину или обавезу у односу на уобичајену тржишну активност везану за имовину или обавезу (или слична имовина или обавезе). У таквим околностима не треба извести закључак да су све трансакције на том тржишту нередовне (тј. изнуђене ликвидације или продаје из нужде). Околности које могу указивати на то да је трансакција нередовна укључују следеће:

(а) Не постоји довољна изложеност тржишту у периоду који претходи датуму одмеравања, чиме се омогућују активности везане за продају које су редовне и уобичајене за трансакцију са имовином или обавезама, по тренутним тржишним условима;

(б) Редован и уобичајен период за активности продаје је прошао, али је продавац понудио имовину или обавезу само једном тржишном учеснику;

(ц) Продавац је у или се ближи стечају или принудној управи (тј. продавац је у отежаним околностима);

(д) Од продавца се захтева продаја да би испунио регулаторне или законске обавезе (тј. продавац је под принудом);

(е) Цена трансакције представља екстремну вредност у поређењу са недавним трансакцијама са истом или сличном имовином или обавезом.

Ентитет процењује околности да би утврдио да ли је, на основу расположивих доказа, трансакција редовна.

Б44 Ентитет узима у обзир све елементе који следе у одмеравању фер вредности или процењивању премије за тржишни ризик:

(а) Ако докази указују на то да трансакција није редовна, ентитет придаје врло малу важност (у поређењу са другим индикаторима фер вредности), готово никакву, цени трансакције;

(б) Ако докази указују на то да је трансакција редовна, ентитет онда такву цену трансакције узима у обзир. Важност која се придаје цени трансакције у поређењу са другим индикаторима фер вредности ће зависити од чињеница и околности као што су следећи:

(i) обим трансакције;

(ii) упоредивост трансакције са имовином или обавезом који се одмеравају;

(iii) временски период од датума трансакције до датума одмеравања.

(ц) Ако ентитет не поседује довољне информације да би закључио да ли је трансакција редовна, онда узима у обзир цену трансакције. Међутим, та цена трансакције не мора да представља фер вредност (тј. цена трансакције није обавезно једини или примарни основ за одмеравање фер вредности нити за процену премије за тржишни ризик). Када ентитет не поседује довољне информације да би закључио да ли су конкретне трансакције редовне, ентитет онда придаје мању важност тим трансакцијама у поређењу са другим трансакцијама за које је познато да су редовне.

Ентитет не мора да уложи велик труд у утврђивање да ли је трансакција редовна, али неће игнорисати информације које су разумно доступне. Када је ентитет учесник у трансакцији, подразумева се да поседује довољно информација за извођење закључка да ли је трансакција редовна.

Коришћење котираних цена које обезбеђују треће стране

Б45 Овај IFRS не искључује употребу котираних цена које обезбеђују треће стране, као што су службе за одређивање цена или брокери, ако је ентитет утврдио да су котиране цене које обезбеђују те стране развијене у складу са овим IFRS.

Б46 У случају да је дошло до значајног пада у обиму или нивоу активности везано за имовину или обавезу, ентитет оцењује да ли су котиране цене које обезбеђују треће стране развијене на основу актуелних информација које одражавају редовне трансакције или на основу технике процене која одражава претпоставке тржишних учесника (укључујући и претпоставке о ризику). У одређивању важности котиране цене као инпута у одмеравању фер вредности, ентитет придаје мању важност (у поређењу са другим индикаторима фер вредности који одражавају резултате трансакција) котацијама које не одражавају резултате трансакција.

Б47 Надаље, природа котације (на пример, да ли је котација индикативна цена или обавезујућа понуда) се узима у обзир приликом одређивања важности расположивих доказа, где се већа важност придаје котацијама које обезбеђују треће стране, а које представљају обавезујуће понуде.

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део овог IFRS и има исту важност као остали делови овог IFRS.

Ц1 Ентитет примењује овај IFRS на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај IFRS за ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Ц2 Овај IFRS ће бити примењен проспективно од почетка годишњег периода у коме је први пут примењен.

Ц3 Примена захтева обелодањивања у овом IFRS није обавезна на упоредне информације дате за периоде који претходе првој примени овог IFRS.

Ц4 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2011–2013,* у децембру 2013. године, измењен је параграф 52. Ентитет треба да примењује ову измену проспективно за годишње периоде који почињу 1. јула 2014. године или касније. Ентитет треба да примењује ову измену проспективно од почетка годишњег периода у ком је почела примена IFRS 13. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Ц5 Објављивањем IFRS 9 у јулу 2014. године, измењен је параграф 52. Ентитет треба да примењује ову измену када примењује IFRS 9.

Међународни стандард финансијског извештавања 14

Регулисана временска разграничења

Циљ

1 Циљ овог стандарда је утврђивање специфичних захтева финансијског извештавања за *регулисана временска разграничења* која се јављају када ентитет купцима пружа добра или услуге по ценама или стопама које су предмет *регулације цена*.

2 Ради испуњења тог циља, овај стандард захтева:

(а) ограничене промене рачуноводствених политика које су биле примењиване у складу са ранијим општеприхваћеним рачуноводственим принципима (претходни GAAP) за *регулисана временска разграничења*, која су првенствено повезана са њиховом презентацијом, и

(б) обелодањивања која:

(i) идентификују и објашњавају износе признате у финансијским извештајима ентитета који произлазе из регулације цена; и

(ii) помажу корисницима финансијских извештаја да разумеју износ, време и неизвесност будућих токова готовине од свих признатих *регулисаних временских разграничења*.

3 Захтеви овог стандарда дозвољавају ентитету да у свом делокругу приликом усвајања IFRS настави да рачуноводствено у својим финансијским извештајима у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима обухвата регулисана временска разграничења која су предмет ограничених промена из параграфа 2.

4 Додатно, овај стандард дозвољава неке изузетке и изузећа од примене захтева других стандарда. Сви предвиђени захтеви који се односе на извештавање о регулисаним временским разграничењима, као и сви изузеци и изузећа од захтева других стандарда који су повезани са тим салдима, садржани су унутар овог стандарда уместо унутар тих других стандарда.

Делокруг

5 Ентитету је дозвољено да примењује захтеве овог стандарда у својим првим финансијским извештајима који су у складу са IFRS ако и само ако:

(а)обавља активности чије цене су регулисане; и

(б) у својим финансијским извештајима је признао износе који су у складу с претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима квалификовани као регулисана временска разграничења.

6 Ентитет треба да примењује захтеве овог стандарда у својим финансијским извештајима за наредне периоде ако и само ако је у првим финансијским извештајима који су у складу са IFRS, регулисана временска разграничења признао на начин да је изабрао да примени захтеве овог стандарда.

7 Овај стандард се не односи на друге аспекте рачуноводственог исказивања за ентитете који су укључени у активности са регулисаним ценама. Примењујући захтеве овог стандарда, сви износи чије је признавање дозвољено или захтевано као имовина или обавезе у складу с другим стандардима не треба да буду укључени у износе класификоване као регулисана временска разграничења.

8**Ентитет који је обухваћен делокругом овог стандарда, и који бира да га примењује, треба да примењује све његове захтеве за сва регулисана временска разграничења која произилазе из свих активности ентитета са регулисаним ценама.**

Признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања

Привремено изузеће од параграфа 11 IAS 8 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке

9 Ентитет који врши активности са регулисаним ценама и који је обухваћен делокругом овог стандарда, и који је одабрао да примењује овај стандард, приликом развоја својих рачуноводствених политика за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења, треба да примењује само параграфе 10. и 12. IAS 8.

10 У параграфима 11–12 у IAS 8 наведени су извори захтева и смерница којима се од руководства захтева или се дозвољава да их размотри приликом развоја рачуноводствених политика за одређене ставке, ако нема релевантног стандарда који се односи на те ставке. Овај стандард омогућава ентитету да искористи изузеће од примене параграфа 11 у IAS 8 у својим рачуноводственим политикама за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Као последица тога, ентитетима који признају регулисана временска разграничења, било као засебне ставке или као део књиговодствене вредности остале имовине или обавеза, у складу са њиховим претходним општеприхваћеним рачуноводственим принципима, дозвољено је да наставе да признају та временска разграничења у складу са овим стандардом примењујући изузеће од параграфа 11 из IAS 8, у зависности од промена која се односе на презентацију, а које су захтеване параграфима 18–19 овог стандарда.

Наставак примене постојећих рачуноводствених политика

11 Приликом почетне примене овог стандарда, ентитет треба да настави са применом рачуноводствених политика претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења, осим за све промене дозвољене параграфима 13 до 15 Међутим, презентација таквих износа треба бити у складу са захтевима овог стандарда који се односе на презентацију, што може да захтева промене политика презентације из претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа (видети параграфе 18–19.).

12 Ентитет у наредним периодима треба доследно да примењује политике утемељене у складу са параграфом 11, осим за све промене дозвољене параграфима 13–15.

Промене рачуноводствених политика

13 Ентитет не треба да мења своје рачуноводствене политике да би започео са признавањем регулисаних временских разграничења.

Ентитет може да промени само своје рачуноводствене политике за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења уколико та промена чини финансијске извештаје релевантнијим за потребе доношења економских одлука корисника и не мање поузданим[1], или поузданијим и не мање релевантним за те потребе. Ентитет треба да просуђује о релевантности и поузданости користећи критеријуме из параграфа 10 у IAS 8.

14 Овај стандард не омогућава ентитетима да буду изузети од примене параграфа 10 или 14–15 из IAS 8 на промене у рачуноводственим политикама. Да би оправдао промену рачуноводствених политика за регулисана временска разграничења, ентитет треба да покаже да своје финансијске извештаје том променом приближава задовољењу критеријума из параграфа 10 IAS 8. Међутим, променом не мора да постигне потпуну усклађеност са критеријумима за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења.

15 Параграфи 13–14 примењују се на промене до којих је дошло приликом почетне примене овог стандарда и на промене до којих је дошло у наредним извештајним периодима.

Однос са другим стандардима

16 Сваки конкретан изузетак, изузеће или додатни захтев који се тичу односа овог стандарда са другим стандардима садржани су унутар овог стандарда

––––––––

1 У септембру 2010, IASB је заменио Оквир за састављање и презентацију финансијских извештаја Концептуалним оквиром финансијског извештавања. Појам „веродостојно представљање" обухвата главне карактеристике које је ранији Оквир звао „поузданост". Захтев из параграфа 13. овог Стандарда је заснован на захтевима IAS 8, који је задржао појам „поуздан".

(видети параграфе Б7 до Б28). У одсуству сваког таквог изузетка, изузећа или додатних захтева, други стандарди треба да се примењују на регулисана временска разграничења на исти начин на који се примењују на имовину, обавезе, приходе или расходе који су признати у складу с другим стандардима.

17 У неким ситуацијама, можда ће бити потребно применити други стандард на регулисана временска разграничења која су била одмерена у складу са рачуноводственим политикама ентитета које су утврђене у складу са параграфима 11–12 како би се тај салдо адекватно приказао у финансијским извештајима. На пример, ентитет је можда имао активности са регулисаним ценама у страним земљама за које су трансакције и регулисана

временска разграничења изражена у валутама које нису функционалне валуте извештајног ентитета. Регулисана временска разграничења и кретања на тим салдима су преведена применом IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*.

Презентација

Промене у презентацији

18 Овај стандард поставља захтеве који се тичу презентације, а који су истакнути у параграфима 20 до 26, за регулисана временска разграничења која се признају у складу с параграфима 11–12. Када се примењује овај стандард, регулисана временска разграничења признају се у извештају о финансијској позицији, као додатак уз имовину и обавезе које су признате у складу са другим стандардима. Ови услови презентације одвајају утицај признавања регулисаних временских разграничења од захтева финансијског извештавања који су наведени у другим стандардима.

19 Осим ставки за које се захтева да буду презентоване у извештају о финансијској позицији и извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату у складу са IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*, ентитет који примењује овај стандард треба да презентује сва регулисана временска разграничења и њихове промене у складу са параграфима 20 до 26.

Класификација салда регулисаних временских разграничења

20 Ентитет у извештају о финансијској позицији треба да искаже посебне билансне позиције за:

(а) укупна салда свих активних регулисаних временских разграничења; и

(б) укупна салда свих пасивних регулисаних временских разграничења.

21 Када ентитет презентује текућу и сталну имовину, као и краткорочне и дугорочне обавезе, као посебне класификације у свом извештају о финансијској позицији, ентитет тада не треба да класификује регулисана временска разграничења као краткорочна или дугорочна. Уместо тога, посебне билансне позиције које се захтевају параграфом 20 треба да буду одвојене од имовине и обавеза које су у складу са другим стандардима презентоване применом међузбирова, који су израчунати пре него што су презентована салда регулисаних временских разграничења.

Класификација кретања салда регулисаних временских разграничења

22**Ентитет треба да презентује, у одељку о осталом укупном резултату у извештају о добитку и губитку и осталом укупном резултату, нето кретања свих салда регулисаних временских**

разграничења за извештајни период који се повезују са ставкама признатим у осталом укупном резултату. Посебне ставке треба да се користе за нето кретања повезана са ставкама које, у складу с другим стандардима:

(а) накнадно неће да се рекласификују у добитак или губитак; и

(б) накнадно хоће да се рекласификују у добитак или губитак када се испуне посебни услови.

23**Ентитет у одељку о осталом укупном резултату у извештају о добитку и губитку и осталом укупном резултату, треба да презентује посебну ставку за преостала нето кретања регулисаних временских разграничења за извештајни период, искључујући кретања која се не одражавају на добитак или губитак, као што су стечени износи. Ова посебна ставка треба да буде раздвојена од прихода и расхода који су исказани у складу са другим стандардима применом међузбирова, који су израчунати пре нето кретања регулисаних временских разграничења.**

24 Када ентитет признаје одложена пореска средства или одложене пореске обавезе као резултат признавања регулисаних временских разграничења, он резултујућа одложена пореска средства (обавезе) и повезана кретања салда те одложене пореске имовине (обавеза) треба да презентује са повезаним регулисаним временским разграничењима и кретањима салда тих разграничења, уместо у збиру презентованом у складу са IAS 12 *Порези на добитак* за одложена пореска средства (обавезе) и порески расход (приход) (видети параграфе Б9–Б12).

25 Када ентитет презентује престанак пословања или групу за отуђење у складу с IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*, он свако повезано регулисано временско разграничење и нето кретања салда тих разграничења, када је применљиво, треба да презентује са салдима регулисаних временских разграничења и кретањима тих салда, уместо унутар групе за отуђење или прекинутих пословања (видети параграфе Б19–Б22).

26 Када ентитет зараду по акцији презентује у складу с IAS 33 *Зарада по акцији*, он треба да презентује додатне основне и разређене зараде по акцији, које су израчунате применом износа зарада у складу са захтевима IAS 33 али не укључујући кретања салда регулисаних временских разграничења (видети параграфе Б13–Б14).

Обелодањивање

Циљ

27 Ентитет који одабере да примењује овај стандарда треба да обелодани информације које корисницима омогућавају да процене:

(а) природу, као и повезане ризике, регулације цена којом се утврђује цена(е) коју ентитет може да наплаћује од купаца за робу и услуге које пружа; и

(б) ефекте те регулације цена на његову финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине.

28 Ако се било које обелодањивање наведено у параграфима 30–36 не сматра релевантним за испуњавање циља из параграфа 27, оно може да се изостави из финансијских извештаја. Ако су обелодањивања исказана у складу с параграфима 30–36 недовољна за испуњавање циља из параграфа 27, ентитет треба да обелодани додатне информације које су потребне за испуњење циља.

29 Да би се испунио циљ обелодањивања из параграфа 27, ентитет треба да размотри све наведено:

(а) ниво детаља који су потребни да би се задовољили захтеви обелодањивања;

(б) колики нагласак треба да се стави на сваки од различитих захтева;

(ц) у којој мери треба да се изврши груписање или рашчлањивање; и

(д) да ли су корисницима финансијских извештаја потребне додатне информације како би проценили обелодањене квантитативне информације.

Објашњење активности које су предмет регулације цена

30 Да би се помогло кориснику финансијских извештаја у процени природе, као и повезаних ризика, активности ентитета које су у вези са регулисаним ценама, ентитет треба да обелодани, за сваку врсту активности које су у вези са регулисаним ценама:

(а) кратак опис природе и обима активности са регулисаним ценама и природу поступка одређивања регулисаних цена;

(б) идентитет регулатора цена. Ако је регулатор цена повезана страна (на начин дефинисан у IAS 24 *Обелодањивања повезаних страна*), ентитет треба да обелодани ту чињеницу, заједно са објашњењем на који начин је повезана;

(ц) на који начин је будући опоравак сваке класе (нпр. свака врста расхода или прихода) регулисаног активног временског разграничења или обрнуто регулисаног пасивног временског разграничења погођен ризицима и неизвесношћу, на пример:

(i) ризик потражње (на пример, промене у ставовима потрошача, доступност заменских извора набавке или ниво конкуренције);

(ii) регулаторни ризик (на пример, пријава или одобрење примене утврђивања цене или процена очекиваних будућих поступака регулатора од стране ентитета); и

(iii) остали ризици (на пример, валутни или други тржишни ризици).

31 Обелодањивања захтевана параграфом 30 треба да буду дата директно у финансијским извештајима или у напоменама, или кроз унакрсна упућивања из финансијских извештаја у неки други извештај, као што је извештај руководства или извештај о ризику, који је доступан корисницима финансијских извештаја под истим условима као финансијски извештаји и у исто време. Ако информације нису директно укључене у финансијске извештаје или кроз унакрсна упућивања, финансијски извештаји су непотпуни.

Објашњење признатих износа

32 Ентитет треба да обелодани основу за признавање и престанак признавања регулисаних временских разграничења као и начин почетног и накнадног одмеравања, укључујући начин на који се процењује надокнадивост регулисаних временских разграничења те како се распоређује било какав губитак од умањења вредности.

33 За сваку врсту активности са регулисаним ценама, ентитет за сваку класу регулисаних временских разграничења треба да обелодани следеће информације:

(а) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, у табеларном формату осим када је други формат прикладнији. Ентитет треба да примени просуђивање приликом утврђивања нивоа потребних детаља (видети параграфе 28 до 29), али су обично релевантне следеће ставке:

(i) износи који су били признати у текућем периоду у извештају о финансијској позицији као регулисана временска разграничења;

(ii) износи који су били признати у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату повезани са салдима која су била надокнађена (понекад описана као амортизована) или поништена у текућем периоду; и

(iii) други износи, утврђени одвојено, који су утицали на регулисана временска разграничења, као што су умањења вредности, ставке стечене или преузете кроз пословне комбинације, ставке намењене отуђењу, или утицаји промена девизних курсева или дисконтних стопа;

(б) стопе поврата или дисконтне стопе (укључујући и нулте стопе или распон цена, ако је примењиво) коришћене да би се изразила временска вредност новца и које су примењиве на сваку класу регулисаних временских разграничења; и

(ц) преостале периоде током којих ентитет очекује да надокнади (или амортизира) књиговодствену вредност сваке класе пасивних регулисаних временских разграничења.

34 Када регулација цена утече на износ и време расхода (прихода) ентитета од пореза на добитак, он треба да обелодани ефекат регулације цена на износе признатог текућег и одложеног пореза. Додатно, ентитет треба одвојено да обелодани сва регулисана временска разграничења која су у вези с опорезивањем и повезаним кретањем тих салда.

35 Када ентитет у складу са IFRS 12 *Обелодањивање учешћа у другим ентитетима* изврши обелодањивања за учешћа у зависним ентитетима, придруженим ентитетима или заједничким подухватима који врше активности са регулисаним ценама и за које су регулисана временска разграничења призната у складу са овим стандардом, он треба да обелодани износе који су обухваћени салдима пасивних или активних регулаторних временских разграничења и нето кретањима тих салда за обелодањена учешћа (видети параграфе Б25–Б28)

36 Када ентитет закључи да регулисана временска разграничења више нису потпуно надокнадива или не могу да се сторнирају, он треба да обелодани ту чињеницу, разлог зашто нису надокнадива или не могу да се сторнирају као и износ за који је регулисано временско разграничење умањено.

Додатак А

Дефиниције појмова

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

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.
Ентитет који први пут примењује IFRS	Ентитет који презентује своје прве финансијске извештаје састављене у складу са IFRS.
Претходни општеприхваћени рачуноводствени принципи (GAAP)	Рачуноводствена основа коју је **ентитет који први пут примењује IFRS** користио непосредно пре усвајања IFRS.
Активности са регулисаним ценама	Активности ентитета које су предмет регулације цена.
Регулација цена	Оквир за утврђивање цена које могу да се зарачунају купцима за робу или услуге, а који

	подлеже надзору и/или одобрењу регулатора цена.
Регулатор цена	Надлежни орган који је законом или регулативом овлашћен да утврђује цену или распон цена које обавезују ентитет. Регулатор цена може бити и тело које је трећа страна или повезана страна ентитета, укључујући и властити управни одбор ентитета, уколико се од тог тела законом или регулативом захтева да утврђује цене и у интересу купаца и како би се обезбедила укупна финансијска одрживост ентитета.
Регулисана временска разграничења	Салдо сваког расхода (или прихода) који се неће признати као имовина или обавеза у складу с другим стандардима, али је квалификован да буде временско разграничење јер је од стране **регулатора цена** узет у обзир, или се очекује да ће бити узет у обзир, приликом утврђивања цене/а која може да се зарачуна купцима.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

Активности са регулисаним ценама

Б1 Историјски гледано, регулација цена се примењивала на све активности неког ентитета. Међутим, имајући у виду стицања, диверзификацију и дерегулацију, регулација цена сада може да се примењује само на део активности ентитета. Овај стандард се односи само на активности са регулисаним ценама које су предмет законских или регулаторних ограничења кроз поступке регулације цена, без обзира на врсту ентитета или делатност којој припада.

Б2 Ентитет не треба да примењује овај стандард на активности које су саморегулисане, на пример активности које нису предмет оквира који надзире и/или одобрава регулатор цена. Ово не спречава ентитет да буде квалификован за примену овог стандарда када:

(а) властито управљачко тело или повезана страна ентитета утврде цене које су у интересу купаца и којима се обезбеђује укупна финансијска одрживост ентитета унутар одређеног оквира цена; и

(б) оквир је подложан надзору и/или одобравању од стране надлежног органа који је овлашћен законом или регулативом.

Наставак постојећих рачуноводствених политика

Б3 За потребе овог стандарда, регулисано временско разграничење је дефинисано као салдо сваког расхода (или прихода) који неће бити признат

као имовина или обавеза у складу са другим стандардима, али испуњава услове да буде временско разграничење јер је од стране регулатора цена узето у обзир, или се очекује да ће бити узето у обзир, приликом утврђивања цене/а које се могу зарачунати купцима. Неке ставке расхода (или прихода) могу бити изван регулисаних цена зато што се, на пример, не очекује да се ти износи прихвате од стране регулатора цена или зато што нису унутар делокруга регулације цена. Сходно томе, таква ставка се признаје као приход или расход када настане, осим када неки други стандард дозвољава или захтева да та ставка буде укључена у књиговодствену вредност имовине и обавеза.

Б4 У неким случајевима, други стандарди изричито забрањују ентитету да, у извештају о финансијској позицији, признаје регулисана временска разграничења која могу бити призната, засебно или унутар других ставки као што су некретнине, постројења и опрема у складу са претходним општеприхваћеним рачуноводственим политикама. Међутим, у складу с параграфом 11. овог стандарда, ентитет који одабере да овај стандард примењује у својим првим финансијским извештајима у складу са IFRS користи и изузеће од параграфа 11 у IAS 8 како би наставио с применом претходних општеприхваћених рачуноводствених политика за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Такве рачуноводствене политике могу укључивати, на пример, следеће поступке:

(а) признавање активних регулисаних временских разграничења када ентитет, као резултат тренутних или очекиваних поступака регулатора цена, има право да повиси цене у будућим периодима како би надокнадио своје одобрене трошкове (нпр. трошкови за које се очекује да ће их надокнадити регулисана(е) цена(е));

(б) признавање, као салда рачуна пасивних или активних регулисаних временских разграничења, оног износа који одговара сваком губитку или добитку од отуђења или повлачења како ставки некретнина, постројења и опреме, тако и нематеријалне имовине, за који се очекује да буде надокнађен или сторниран кроз будуће цене;

(ц) признавање пасивних регулисаних временских разграничења када се од ентитета захтева да, као резултат тренутних или очекиваних поступака регулатора цена, умањи цене у будућим периодима како би сторнирао сва претерана надокнађивања дозвољених трошкова (на пример износа изнад надокнадивог износа који је утврдио регулатор цена); и

(д) одмеравање регулисаних временских разграничења на недисконтованој основи или на дисконтованој основи за коју се користи каматна или дисконтна стопа коју је одредио регулатор цена.

Б5 Дати су примери врста трошкова које регулатори цена могу да дозволе приликом одлучивања о утврђеним ценама и које ентитет, стога, може да признати у регулисаним временским разграничењима:

(i) варијације обима или куповних цена;

(ii) трошкови одобрених иницијатива које се односе на „зелену енергију" (преко износа који се капитализују као део трошка некретнина, постројења и опреме у складу са IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*);

(iii) индиректно приписани прекомерни трошкови који се третирају као капитални трошкови за потребе регулације цена (али се не дозвољава да, у складу с IAS 16, буду укључени у трошак набавке ставке некретнина, постројења и опреме);

(iv) трошкови отказивања пројекта;

(v) трошкови оштећења услед невремена; и

(vi) процењена камата (укључујући износе одобрене за средства коришћена током изградње који ентитету пружају приход од власничког капитала, као и од позајмљивања).

Б6 Регулисана временска разграничења обично представљају временске разлике између признавања ставки прихода и расхода за регулаторне сврхе и признавања тих ставки за сврхе финансијског извештавања. Када ентитет мења рачуноводствену политику приликом преласка на IFRS или приликом почетне примене новог или ревидираног стандарда, могу настати нове или ревидиране временске разлике које стварају нова или ревидирана регулисана временска разграничења. Забрана из параграфа 13 која онемогућава ентитет да мења своје рачуноводствене политике како би почео да признаје регулисана временска разграничења не забрањује признавање нових или ревидираних регулисаних временских разграничења која су настала због других промена у рачуноводственим политикама захтеваним у IFRS. То је због тога што би признавање регулисаних временских разграничења за такве временске разлике требало да буде доследно постојећој политици признавања примењеној у складу са параграфом 11 па не би представљало увођење нових рачуноводствених политика. Слично томе, параграф 13 не забрањује признавање регулисаних временских разграничења проистеклих из временских разлика које нису постојале непосредно пре датума преласка на IFRS али су доследна рачуноводственим политикама ентитета заснованим у складу с параграфом 11 (на пример, трошкови оштећења услед невремена).

Примена других стандарда

Б7 Ентитет који је обухваћен делокругом, и који одабере да примењује захтеве овог стандарда треба наставити са применом рачуноводствених политика претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања

регулисаних временских разграничења. Међутим, параграфи 16–17 наводе да, у неким ситуацијама, на регулисана временска разграничења можда треба да се примењују други стандарди како би се на одговарајући начин исказала у финансијским извештајима. У следећим параграфима приказано је како се неки други стандарди повезују са захтевима овог стандарда. Посебно су појашњени специфични изузеци и изузећа од других стандарда као и додатни захтеви који се тичу презентације и обелодањивања које се очекује да ће бити примењиви.

Примена IAS 10 *Догађаји након извештајног периода*

Б8 Ентитет ће можда морати да користи процене и претпоставке приликом признавања и одмеравања регулисаних временских разграничења. За догађаје који настају између краја извештајног периода и датума када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, ентитет треба да примењује IAS 10 како би утврдио да ли би ове процене и претпоставке требало да се коригују у циљу одражавања тих догађаја.

Примена IAS 12 *Порези на добитак*

Б9 IAS 12 захтева, уз одређене ограничене изузетке, да ентитет за све привремене разлике призна одложену пореску обавезу и (под одређеним условима) одложену пореску имовину. Ентитет који пружа услуге и нуди робу чије су цене регулисане треба да примењује IAS 12 на све своје активности, укључујући и своје активности с регулисаним ценама, како би утврдио износ пореза на добит који треба да се призна.

Б10 У неким шемама са регулисаним ценама, регулатор цена дозвољава или захтева да ентитет повећа своје будуће цене како би надокнадио неке или све своје трошкове пореза на добит. У таквим околностима, то би могло да доведе до тога да ентитет у извештају о финансијској позицији призна регулисана временска разграничења повезана са порезом на добит, у складу са својим рачуноводственим политикама утврђеним у складу са параграфима 11–12. Ентитет би признавањем тих регулисаних временских разграничења која су повезана са порезом на добит могао да створи додатну привремену разлику због које би се признао додатно одложени порески износ.

Б11 Без обзира на захтеве који се односе на презентацију и обелодањивање из IAS 12, када ентитет одложену пореску имовину или одложену пореску обавезу признаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења, он тај износ одложеног пореза не треба да укључи у укупан салдо одложене пореске имовине (обавезе). Уместо тога, ентитет одложену пореску имовину (обавезу) која настаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења треба да презентује:

(а) са ставкама које су презентоване за стања активних и пасивних регулисаних временских разграничења; или

(б) као засебну ставку поред повезаних стања активних и пасивних регулисаних временских разграничења.

Б12 Слично томе, када ентитет признаје кретање одложене пореске имовине (обавезе) које настаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења, ентитет кретање у том одложеном пореском износу не треба да укључи у ставку пореског расхода (прихода) која је презентована у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату у складу са IAS 12. Уместо тога, ентитет кретање у одложеној пореској имовини (обавези) које настаје као резултат признавања регулисаних временских разграничења треба да презентује:

(а) са ставкама које су за кретања регулисаних временских разграничења презентоване у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату; или

(б) као засебну ставку поред повезаних ставки које су у извештају/има о добитку или губитку и осталом укупном резултату презентоване за кретања регулисаних временских разграничења.

Примена IAS 33 *Зарада по акцији*

Б13 Параграф 66. у IAS 33 захтева да неки ентитети, у билансу успеха и осталом укупном резултату, презентују основне и разређене зараде по акцији, како за добитак или губитак од необустављеног пословања, тако и за добит и губитак који може да се припише власницима обичних акција матичног ентитета. Осим тога, параграф 68. у IAS 33 од ентитета који пријави прекид пословања захтева да обелодани основне и разређене износе по акцији за прекинуто пословање, у билансу успеха или извештају о осталом укупном резултату или у напоменама.

Б14 За сваки износ зараде по акцији презентован у складу са IAS 33, ентитет који примењује овај стандард треба да презентује додатне износе основних и разређених зарада по акцији који су израчунати на исти начин, осим што ти износи не треба да укључују нето кретања регулисаних временских разграничења. У складу са захтевима из параграфа 73 IAS 33, ентитет зараде по акцији захтеване параграфом 26 овог стандарда треба да презентује једнако истакнуто као и зараде по акцији захтеване стандардом IAS 33 за све презентоване периоде.

Примена IAS 36 *Умањење вредности имовине*

Б15 Параграфи 11 до 12 захтевају од ентитета да настави да примењује своје рачуноводствене политике претходних општеприхваћених рачуноводствених принципа за идентификацију, признавање, одмеравање и сторнирање сваког умањења вредности својих признатих регулисаних временских разграничења. Према томе, IAS 36 се не примењује на засебна регулисана временска разграничења која су призната.

Б16 Међутим, IAS 36 може да захтева да ентитет изврши тест на умањење вредности за јединицу која генерише готовину, која укључује салда рачуна регулисаних временских разграничења. Овај тест може да се захтева зато што дата јединица која генерише готовину садржи гудвил, или зато што је један или више индикатора умањења вредности описаних у IAS 36 идентификован у вези са том јединицом. У таквим ситуацијама, параграфи 74 до 79 из IAS 36 садрже захтеве за утврђивање надокнадиве вредности и књиговодствене вредности јединице која генерише готовину. Ентитет те захтеве треба да примени како би одлучио да ли је било које од признатих регулисаних временских разграничења укључено у књиговодствену вредност јединице која генерише готовину за сврхе тестирања на умањење вредности. Преостали захтеви из IAS 36 потом треба да се примене на сваки губитак по основу умањења вредности који је признат као резултат овог теста.

Примена IFRS 3 *Пословне комбинације*

Б17 Основни принцип IFRS 3 је да стицалац пословања признаје стечену имовину и преузете обавезе по фер вредности на датум стицања. IFRS 3 омогућава ограничене изузетке од својих принципа признавања и одмеравања. Параграф Б18 овог стандарда наводи додатни изузетак.

Б18 Параграфи 11–12 захтевају да ентитет настави са применом претходно примењиваних општеприхваћених рачуноводствених принципа за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Према томе, ако ентитет стиче пословање, у својим консолидованим финансијским извештајима он тада треба да примењује рачуноводствене политике успостављене у складу с параграфима 11–12 за признавање и одмеравање регулисаних временских разграничења друге стране на датум стицања. Стечена регулисана временска разграничења треба да се признају у консолидованим финансијским извештајима стицаоца у складу са његовим политикама, без обзира на то је ли стицалац та стања признао у својим финансијским извештајима.

Примена IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и прекид пословања*

Б19 Параграфи 11–12 захтевају да ентитет настави да примењује своје претходне рачуноводствене политике за признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења. Према томе, захтеви у вези одмеравања из IFRS 5 не треба се примењују на призната регулисана временска разграничења.

Б20 Параграф 33 из IFRS 5 захтева да се у билансу успеха и извештају о осталом укупном резултату за прекинута пословања презентује један износ. Без обзира на захтеве из тог параграфа, када ентитет који одабере примену овог стандарда презентује прекид пословања, он у оквиру ставки које

захтева параграф 33 из IFRS 5 не треба да укључи кретање регулисаних временских разграничења која су настала од активности са регулисаним ценама из прекинутог пословања. Уместо тога, ентитет треба да презентује кретање регулисаних временских разграничења која су настала од активности са регулисаним ценама из прекинутог пословања:

(а) у оквиру ставке која је презентована за кретања регулисаних временских разграничења која су повезана са добитком или губитком; или

(б) као засебну ставку поред повезане ставке која је презентована за кретања регулисаних временских разграничења повезаних са добитком или губитком.

Б21 Слично томе, без обзира на захтеве из параграфа 38 IFRS 5, када ентитет презентује групу за отуђење, он укупан износ пасивних и активних регулисаних временских разграничења која су део групе за отуђење не сме да укључи унутар ставки које захтева параграф 38 из IFRS 5. Уместо тога, ентитет треба да презентује укупна салда пасивних и активних регулисаних временских разграничења која су део групе за отуђење:

(а) у оквиру ставки које су приказане за пасивна и активна регулисана временска разграничења; или

(б) као засебне ставке поред осталих пасивних и активних регулисаних временских разграничења.

Б22 Ако ентитет одабере да салда регулисаних временских разграничења и промене на њима које се односе на групу за отуђење или прекид пословања прикаже унутар повезаних ставки регулисаних временских разграничења, може бити неопходно да их обелодани засебно као део анализе ставки регулисаних временских разграничења описаних у параграфу 33 овог стандарда.

Примена IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* и IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*

Б23 Параграф 19 из IFRS 10 наводи да је „матични ентитет обавезан да припрема консолидоване финансијске извештаје коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и остале догађаје под сличним околностима”. Параграф 8. овог стандарда захтева да ентитет који је обухваћен делокругом, а одабрао је да примењује овај стандард, треба да примени све његове захтеве на сва регулисана временска разграничења која настају из свих његових активности са регулисаним ценама. Према томе, ако матични ентитет признаје регулисана временска разграничења у својим консолидованим финансијским извештајима у складу са овим стандардом, исте рачуноводствене политике треба да се примене за регулисана временска разграничења која настају у свим његовим зависним ентитетима. Ово треба да се примењује обзира на то да ли су зависни ентитети признали та салда у својим финансијским извештајима.

Б24 Слично томе, параграфи 35. до 36. из IAS 28 захтевају да, приликом примене методе удела, „финансијски извештаји ентитета се састављају коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима”. У складу са тим, треба да се изврше кориговања у циљу усклађивања рачуноводствених политика придружених ентитета и заједничких подухвата које се односе на признавање, одмеравање, умањење вредности и престанак признавања регулисаних временских разграничења, са политикама инвестиционог ентитета приликом примене методе удела.

Примена IFRS 12 *Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима*

Б25 Параграф 12.(е) из IFRS 12 захтева да ентитет обелодањује за сваки од својих зависних ентитета, који имају учешћа без права контроле, материјално значајна за извештајни ентитет, добитак или губитак који припадају учешћима без права контроле у зависном ентитету током извештајног периода. Ентитет који признаје регулисана временска разграничења у складу с овим стандардом треба да обелодани нето кретање регулисаних временских разграничења које је укључено у износе чије се обелодањивање захтева параграфом 12.(е) из IFRS 12.

Б26 Параграф 12(г) из IFRS 12 захтева да ентитет, за сваки од својих зависних ентитета који имају мањинске уделе који су значајни за извештајни ентитет, обелодани сажете финансијске информације о зависном ентитету, на начин наведен у параграфу Б10 из IFRS 12. Слично томе, параграф 21(б)(ii) из IFRS 12 захтева да ентитет, за сваки заједнички подухват и придружени ентитет који је значајан за извештајни ентитет, обелодани сажете финансијске информације на начин наведен у параграфима Б12 до Б13. У IFRS 12. у параграфу Б16 из IFRS 12 наведене су сажете финансијске информације које ентитет треба да обелодани и за све остале придружене ентитете и заједничке подухвате који појединачно нису материјално значајни у складу с параграфом 21(ц) из IFRS 12.

Б27 Осим информација наведених у параграфима 12, 21, Б10, Б12–Б13 и Б16 из IFRS 12, ентитет који регулисана временска разграничења признаје у складу са овим стандардом такође треба да обелодани укупна активна регулисана временска разграничења, укупна пасивна регулисана временска разграничења, као и њихова нето кретања, подељена на износе признате у билансу успеха и износе признате и осталом укупном резултату, за сваки ентитет за који се захтевају обелодањивања у складу са IFRS 12.

Б28 У параграфу 19 стандарда IFRS 12 наведене су информације чије обелодањивање се захтева од ентитета када признаје добитак или губитак од губитка контроле над зависним ентитетом, израчунат у складу са параграфом 25 стандарда IFRS 10. Осим информација које се захтевају у параграф у 19 из IFRS 12, ентитет који одабере да примењује овај стандард, део тог добитка или губитка који се може приписати престанку признавања

регулисаних временских разграничења у бившем зависном ентитету треба да се обелодани на дан када је контрола изгубљена.

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Овај прилог је саставни део овог стандарда.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Датум ступања на снагу

Ц1 Ентитет треба да примењује овај стандард ако се његови први годишњи финансијски извештаји у складу са IFRS односе на период који почиње на дан 1. јануара 2016. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај стандард за прве годишње финансијске извештаје у складу са IFRS за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.

Међународни стандард финансијског извештавања 15

Приход од уговора са купцима

Циљ

1Циљ овог стандарда је да установи принципе које ентитет треба да примењује да би саопштио корисницима финансијских извештаја корисне информације о природи, износу, времену и неизвесности *прихода* **и токова готовине који произилазе из** *уговора* **са** *купцем***.**

Испуњавање циља

2 Да би испунио циљ наведен у параграфу 1, основни принцип овог стандарда је да ентитет треба да призна приход да би приказао пренос обећаних добара или услуга купцима у износу који одражава накнаду на коју ентитет очекује да има право у замену за та добра или услуге.

3 Приликом примене овог стандарда ентитет разматра услове уговора и све релевантне чињенице и околности. Ентитет треба да доследно примењује овај стандард, укључујући и употребу свих практичних средстава, за уговоре који имају сличне карактеристике и у сличним околностима.

4 У овом стандарду се дефинише рачуноводствено обухватање појединачног уговора са купцем. Међутим, као практично средство, ентитет може да примени овај стандард и на портфељ уговора (или обавезе извршења) са сличним карактеристикама ако ентитет с разлогом очекује да ефекти на финансијске извештаје примене овог стандарда на портфељ уговора неће материјално значајно да се разликују од примене овог стандарда на појединачне уговоре (или обавезе извршења) у том портфељу. Код рачуноводственог обухватања портфеља, ентитет треба да користи процене и претпоставке које одражавају величину и састав портфеља.

Делокруг

5 Ентитет треба да примењује овај стандард на све уговоре са купцима осим следећих:

(а) уговори о лизингу који су у делокругу IAS 17 *Лизинг;*

(б) уговори о осигурању који су у делокругу IFRS 4 *Уговори о осигурању;*

(ц) финансијски инструменти и друга уговорна права и обавезе који су у делокругу стандарда IFRS 9 *Финансијски инструменти*, IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*, IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји* и IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете*; и

(д) немонетарне размене између ентитета у истој области пословања да би се омогућила продаја купцима или потенцијалним купцима. На пример, овај стандард се не би примењивао на уговоре између две нафтне компаније које се договоре да размењују нафту да би благовремено подмириле потражњу својих купаца на одређеним различитим локацијама.

6 Ентитет треба да примењује овај стандард на уговор (осим на уговоре који су наведени у параграфу 5) само ако је друга страна у уговору купац. Купац је страна која је склопила уговор са ентитетом о купопродаји добара или услуга које су резултат редовних активности ентитета у замену за накнаду. Друга страна у уговору не би могла да се назове купцем ако је, на пример, склопила уговор са ентитетом да учествује у активностима или процесу у ком уговорне стране деле ризике и користи које су резултат активности или процеса (као што је аранжман о заједничком развоју имовине), уместо да купи излазни производ редовних активности ентитета.

7 Уговор са купцем може једним делом да буде у делокругу овог стандарда и делом у делокругу осталих стандарда наведених у параграфу 5.

(а) Ако у другим стандардима постоје захтеви о томе како да се изврши одвајање и/или почетно одмеравање једног или више делова уговора, онда ентитет треба прво да примени захтеве који се односе на одвајање и/или одмеравање из тих стандарда. Ентитет треба да искључи из *цене трансакције* износ једног дела (или више делова) уговора чије се почетно признавање врши у складу са другим стандардима и да примени параграфе 73–86 за алоцирање износа цене трансакције који преостане (ако га има) на сваку обавезу извршења која је у делокругу овог стандарда и на све остале делове уговора који су идентификовани у параграфу 7 (б);

(б) Ако у осталим стандардима није прецизирано како да се изврши одвајање и/или почетно признавање једног или више делова уговора, онда ентитет треба да примени овај стандард за одвајање и/или почетно одмеравање дела (или делова) уговора.

8 Овај стандард одређује како се рачуноводствено обухватају инкрементални трошкови прибављања уговора са купцем и трошкове испуњавања уговора са купцем ако ти трошкови нису у делокругу другог

стандарда (видети параграфе 91–104). Ентитет примењује ове параграфе само на настале трошкове који се односе на уговор са купцем (или део тог уговора) који је у делокругу овог стандарда.

Признавање

Идентификација уговора

9 Ентитет треба да рачуноводствено обухвата уговор са купцем који је у делокругу овог стандарда само ако су испуњени следећи критеријуми:

(а) уговорне стране су одобриле уговор (писмено, усмено или у складу са другим уобичајеним пословним праксама) и обавезале су се да испуне своје обавезе;

(б) ентитет може да идентификује права свих страна у вези са добрима или услугама које се преносе;

(ц) ентитет може да идентификује услове плаћања за добра или услуге које се преносе;

(д) садржина уговора је комерцијална (то јест, очекује се да ће ризик, време или износ будућих токова готовине ентитета да се промене као резултат уговора): и

(е) постоји значајна вероватноћа да ће ентитет добити накнаду на коју ће имати право у замену за добра или услуге који ће бити испоручени купцу. Приликом вршења процене да ли је вероватно да ће наплата неког износа накнаде бити извршена, ентитет треба да разматра само способност и намеру купца да плати тај износ накнаде до истека рока доспећа. Износ накнаде на који ће ентитет имати право може бити мањи од цене наведене у уговору ако је накнада променљива зато што ентитет може да понуди купцу попуст на цену (видети параграф 52).

10 Уговор је споразум између две или више страна којим се стварају остварива права и обавезе. Остваривост права и обавеза у уговору је ствар закона. Уговори могу бити писмени, усмени или у складу са другим уобичајеним пословним праксама. Праксе и процеси за успостављање уговора са купцима нису исти у свим правним системима, привредним гранама и ентитетима. Поред тога, могу да постоје разлике унутар ентитета (на пример, облик уговора може да зависи од класе купца или природе обећаних добара или услуга). Ентитет разматра ове праксе и процесе приликом одређивања да ли и када уговор са купцем ствара остварива права и обавезе.

11 Неки уговори са купцима не морају да имају фиксно трајање и може да их раскине или модификује било која страна у било ком тренутку. Остали уговори могу да се аутоматски обнављају периодично ако је тако наведено у

уговору. Ентитет примењује овај стандард за време трајања уговора (односно уговорног периода) у ком уговорне стране имају постојећа остварива права и обавезе.

12 За сврху примене овог стандарда, уговор не постоји ако уговорне стране имају једнострано оствариво право да у потпуности раскину неизвршен уговор без компензације другој страни (или странама). Уговор је у потпуности неизвршен ако су испуњена оба наведена критеријума:

(а) ентитет још увек није испоручио нити обећана добра нити услуге купцу; и

(б) ентитет још увек није примио, а још нема право да прими, било какву накнаду у замену за обећана добра или услуге.

13 Ако уговор са купцем испуњава критеријуме из параграфа 9 приликом састављања уговора, ентитет не треба поново да процењује те критеријуме, осим ако нешто не указује на значајне промене чињеница и околности. На пример, ако се значајно погорша способност плаћања купца, ентитет треба поново да процени да ли је вероватно да ће ентитет успети да наплати накнаду на коју ће имати право у замену за преостала добра или услуге који ће бити пренети на купца.

14 Ако уговор са купцем не испуњава критеријуме из параграфа 9, ентитет треба да настави да процењује уговор како би се утврдило да ли су критеријуми из параграфа 9 накнадно испуњени.

15 Када уговор са купцем не испуњава критеријуме из параграфа 9, а ентитет прими накнаду од купца, ентитет треба да призна примљену накнаду као приход тек када је испуњен један од наведених услова:

(а) ентитет нема преосталих обавеза у погледу преноса добара или услуга купцу и цела, или суштински цела, накнада обећана од стране купца је примљена од стране ентитета и неповратна је; или

(а) уговор је раскинут, а накнада која је примљена од купца је неповратна.

16 Ентитет треба да призна накнаду примљену од купца као обавезу док се не реализује један од догађаја наведених у параграфу 15 или док се накнадно не испуне критеријуми у параграфу 9 (видети параграф 14). У зависности од чињеница и околности које се односе на уговор, призната обавеза представља обавезу ентитета да изврши пренос добара или услуга у будућности или повраћај примљене накнаде. У сваком случају, обавеза се вреднује у износу накнаде примљене од купца.

Комбинација уговора

17 Ентитет треба да комбинује два или више уговора закључених у исто или слично време са истим купцем (или странама које су повезане са купцем) и да рачуноводствено обухвата те уговоре као један уговор ако је испуњен један или више следећих критеријума:

(а) уговори се преговарају у пакету са истим комерцијалним циљем;

(б) износ накнаде која се плаћа по једном уговору зависи од цена или извршења по другом уговору; или

(ц) добра или услуге обећане у уговорима (или нека добра или услуге обећане у сваком од уговора) су једна обавеза извршења у складу са параграфима 22–30.

Модификације уговора

18 Модификација уговора је промена у обиму или цени (или обоје) уговора који је одобрен од стране уговорних страна. У неким привредним гранама и правним системима, модификација уговора се може описати као промена спецификације, допуна или измена. Модификација уговора постоји када уговорне стране одобре модификацију којом се стварају нова или мењају постојећа остварива права и обавезе уговорних страна. Модификација уговора мора да се одобри у писаној форми, путем усменог договора или да се имплицира на основу уобичајених пословних пракси. Ако уговорне стране не одобре модификацију уговора, ентитет треба да настави да примењује овај стандард на постојећи уговор до одобравања модификације уговора.

19 Модификација уговора може да постоји и поред тога што су уговорне стране у спору око обима или цене (или обоје) модификације или су стране одобриле промену у обиму уговора, али још није постигнут споразум око одговарајућих промена у цени. Приликом утврђивања да ли права и обавезе које су створене или измењене модификацијом могу да се спроведу, ентитет треба да размотри све релевантне чињенице и околности, укључујући уговорне одредбе и друге доказе. Ако су уговорне стране одобриле промену у обиму уговора, али још није постигнут споразум око одговарајућих промена у цени, ентитет треба да процени промену у цени трансакције која произилази из модификације у складу са параграфима 50–54 о процењивању променљивих накнада и параграфима 56–58 о ограничавању процена променљивих накнада.

20 Ентитет треба да рачуноводствено обухвати модификацију уговора као посебан уговор ако су испуњена оба наведена услова:

(а) обим уговора се повећава због додавања обећаних добара или услуга које су дистинктивне (у складу са параграфима 26–30); и

(б) цена уговора се повећава за износ накнаде која одражава *самосталне продајне цене* додатних обећаних добара или услуга ентитета и све одговарајуће корекције те цене које одражавају околности тог конкретног уговора. На пример, ентитет може да коригује самосталну продајну цену додатних добара или услуга за попуст који је одобрен купцу, јер није неопходно да ентитет сноси трошкове у вези са продајом који би настали када би се слична добра или услуге продавали новом купцу.

21 Ако се модификација уговора рачуноводствено не обухвата као посебан уговор у складу са параграфом 20, ентитет рачуноводствено обухвата обећана добра или услуге које још нису пренете на дан модификација уговора (то јест преосталу обећана добра или услуге) на неки од наведених начина који је примењљив:

(а) Ентитет треба да рачуноводствено обухвати измену уговора као да је у питању раскид постојећег и стварање новог уговора, ако се преостала добра или услуге јасно разликују од добара или услуга које су пренете пре или на дан измене уговора. Износ накнаде који се алоцира на преостале обавезе извршења (или на преостала дистинктивна добра или услуге у једној обавези извршења идентификованој у складу са параграфом 22 (б)) је збир:

(i) накнаде обећане од стране купца (укључујући већ примљене износе) које су укључене у процену цене трансакције и које нису биле признате као приход; и

(ii) накнаде обећане као део модификације уговора;

(б) Ентитет треба да рачуноводствено обухвата измену уговора као да је део постојећег уговора, ако преостала добра или услуге нису дистинктивне и стога чине део јединствене обавезе извршења која је делимично испуњена на дан измене уговора. Ефекат који модификација уговора има на цене трансакције и на ентитетово мерење напретка ка потпуном испуњавању обавезе извршења, признаје се као корекција прихода (повећање или смањење прихода), на дан модификације уговора (то јест, корекција прихода се врши на кумулативној основи за претходне периоде);

(ц) Ако преостала добра или услуге представљају комбинацију тачака (а) и (б), онда ентитет треба рачуноводствено да обухвата ефекте модификације на неиспуњене (укључујући делимично неиспуњене) обавезе извршења у модификованом уговору на начин који је доследан циљевима овог параграфа.

Идентификација обавеза извршења

22 Приликом састављања уговора, ентитет треба да процени добра или услуге обећане уговором са купцем и треба да идентификује као обавезу извршења свако обећање да се на купца пренесе:

(а) добро или услуга (или скуп добара или услуга) која је дистинктивна; или

(б) скуп дистинктивних добара или услуга које су суштински исте и имају исти образац преноса до купца (видети параграф 23).

23 Скуп дистинктивних добара или услуга имају исти образац преноса до купца ако су испуњена оба следећа критеријума:

(а) свако дистинктивно добро или услуга у скупу који ентитет обећава да ће пренети на купца треба да испуни критеријуме из параграфа 35 да би била обавеза извршења која се испуњава током времена; и

(б) у складу са параграфима 39–40, треба да се користи исти метод за мерење напретка ентитета ка потпуном испуњавању обавеза извршења да би се свако дистинктивно добро или услуга из скупа пренела на купца.

Обећања у уговорима са купцима

24 У уговору са купцем обично су експлицитно наведена добра или услуге које ентитет обећава да пренесе купцу. Међутим, обавезе извршења наведене у уговору са купцем не морају да буду ограничене на добра или услуге које су експлицитно наведене у том уговору. То је због тога што уговор са купцем може да садржи и обећања која су садржана у уобичајеној пословној пракси ентитета, објављеним политикама или посебним изјавама ако, у време закључења уговора, та обећања код купца створе оправдано очекивање код купца да ће ентитет пренети нека добра или услуге на купца.

25 Обавезе извршења не обухватају активности које ентитет мора да предузме да би испунио уговор, осим ако се тим активностима не преноси добро или услуга купцу. На пример, пружалац услуге можда ће морати да обави различите административне послове да би се направио уговор. Извршавањем тих послова не преноси се услуга купцу. Дакле, активности у вези са закључењем самог уговора не представљају обавезу извршења.

Дистинктивна добра или услуге

26 У зависности од уговора, обећана добра или услуге могу да укључују, али нису ограничени на, следеће:

(а) продаја добара произведених од стране ентитета (на пример, залихе произвођача);

(б) препродаја добара купљене од стране ентитета (на пример, залихе продавца на мало);

(ц) препродаја права на добра или услуге купљене од стране ентитета (на пример, карта препродана од стране ентитета који делује као принципал, као што је описано у параграфима Б34–Б38);

(д) обављање уговором одређених задатака (или задатка) за купца;

(е) пружање услуге која подразумева приправност да се пруже добра или услуге (на пример, ажурирања софтвера која нису конкретно дефинисана већ се пружају ако и када су потребна) или стављање добара или услуга на располагање купцу када то купац одлучи;

(ф) пружање услуге која подразумева ангажовање друге стране за пренос добара или услуга за купца (на пример, деловање у својству агента другог лица, као што је описано у параграфима Б34–Б38);

(г) давање права на добра или услуге које ће бити пренете у будућности како би купац могао да их препрода или пренесе свом купцу (на пример, ентитет који продаје неки производ продавцу на мало даје обећање да ће пренети додатна добра или услуге појединцу који купује тај производ од продавца на мало);

(х) конструисање, производња или развој имовине у име купца;

(и) давање дозвола (видети параграфе Б52–Б63); и

(ј) давање опција за куповину додатне добара или услуга (када те опције обезбеђују купцима материјално значајна права, као што је описано у параграфу Б39–Б43).

27 Добро или услуга која је обећана купцу је дистинктивна ако су испуњена оба следећа критеријума:

(а) купац може да има корист од добара или услуга самих по себи или заједно са другим ресурсима који су лако доступни купцу (то јест, добро или услуга може да буде дистинктивна); и

(б) обећање тог ентитета да ће пренети добра или услуге купцу може да се идентификује одвојено од других обећања у уговору (то јест, обећање да ће добро или услуга бити пренета је јасно изражено у контексту уговора).

28 Купац може имати користи од добара или услуга у складу са параграфом 27 (а) ако добро или услуга може да се користи, конзумира, прода за износ који је већи од вредности старог отпада или да се држе на начин који генерише економске користи. За нека добра или услуге, купац може бити у могућности да има користи од добра или услуге саме по себи. За друга добра или услуге, купац може бити у могућности да има користи од добра или услуге само у комбинацији са другим лако доступним ресурсима. Лако доступан ресурс је добро или услуга која се продаје одвојено (од стране ентитета који је страна у уговору или другог ентитета) или ресурс који је купац већ прибавио од ентитета (укључујући добра и услуге које је ентитет већ пренео на купца у складу са уговором) или из других трансакција или догађаја. Различити фактори могу пружити доказе да купац може да има користи од добра или услуге саме по себи или у комбинацији са другим доступним ресурсима. На пример, чињеница да ентитет редовно продаје неко добро или услугу одвојено указује на то да купац може имати користи од добра или услуге саме по себи или заједно са другим лако доступним ресурсима.

29 Приликом вршења процене да ли обећања ентитета да ће пренети добра или услуге купцу могу да се засебно идентификују (у складу са параграфом 27 (б), циљ је да се утврди да ли је природа обећања, у контексту уговора, да се свака од тих добара или услуга пренесе појединачно или да се, уместо тога, пренесе комбинована ставка или ставке за које су обећана добра и услуге инпути. Фактори који указују на то да се два или више обећања да ће

купцу бити пренета нека добра или услуге, не могу да се засебно идентификују, укључују, али нису ограничени на, следеће:

(а) ентитет пружа значајну услугу интегрисања добара или услуга са другим добрима или услугама обећаним у уговору у пакет добара или услуга које представљају комбиновани аутпут или производе који су предмет уговора закљученог са купцем. Другим речима, ентитет је користио добра или услугу као инпут да би произвео или испоручио комбиновани излазни производ спецификован од стране купца. Комбиновани аутпут или аутпути могу да укључују више од једне фазе, елемента или јединице;

(б) једно или више добара или услуга узрокују значајне модификације или прилагођавања других добара или услуга или узрокују значајне модификације или прилагођавања других добара или услуга обећаних у уговору;

(ц) добра или услуге су значајно међусобно зависне или повезане. Другим речима, на сваку од добара или услуга значајно утиче једно или више других добара или услуга у уговору. На пример, у неким случајевима две или више врста добара или услуга значајно утичу једна на другу зато што ентитет не би могао да испуни своје обећање преношењем сваке од тих добара или услуга посебно.

30 Ако обећано добро или услуга није дистинктивна, ентитет треба да комбинује то добро или услугу са другим обећаним добрима или услугама док не идентификује скуп добара или услуга који је дистинктиван. У неким случајевима, резултат тога је да ће ентитет рачуноводствено обухватати сва добра и услуге у уговору као једну обавезу извршења.

Испуњавање обавеза извршења

31 Ентитет признаје приход када (или пошто) ентитет испуни обавезу извршења преносом обећаних добара или услуга (то јест имовине) до купца. Имовина се преноси када (или пошто) купац стекне контролу над том имовином.

32 За сваку обавезу извршења идентификовану у складу са параграфима 22–30, ентитет одређује на почетку састављања уговора да ли се обавеза извршења испуњава током неког временског периода (у складу са параграфима 35–37) или у једном тренутку у времену (у складу са параграфом 38). Ако ентитет не испуњава обавезу извршења током неког временског периода, обавеза извршења се испуњава у једном тренутку у времену.

33 Добра и услуге су имовина, иако то може да буде само на тренутак, када су примљене или када се користе (као у случају многих услуга). Контрола имовине односи се на способност да се управља употребом имовине и стекну суштински све преостале користи од имовине. Контрола укључује способност да се спрече други ентитети да управљају употребом имовине и

стекну користи од имовине. Користи од имовине су потенцијални токови готовине (приливи или уштеде у одливима) који се могу остварити директно или индиректно на више начина, као што је:

(а) коришћење имовине за производњу добара или пружање услуга (укључујући јавне услуге);

(б) коришћење имовине за повећање вредности друге имовине;

(ц) коришћење имовине за измирење обавеза или смањење трошкова;

(д) продаја или размена имовине;

(е) стављање имовине у залог ради обезбеђења кредита; и

(ф) држање имовине.

34 Приликом процене да ли је купац остварио контролу над имовином, ентитет треба да размотрити сваки споразум о поновном откупу имовине (видети параграфе Б64–Б76).

Обавезе извршења испуњене током времена

35 Ентитет преноси контролу над добрима или услугама током времена и тако испуњава обавезу извршења и признаје приход током времена, ако је испуњен један од следећих критеријума:

(а) купац истовремено прима и троши користи које настају из извршења уговора од стране ентитета у току тог извршења (видети параграфе Б3–Б4);

(б) извршење обавеза од стране ентитета ствара или повећава имовину (на пример, недовршене производе) коју купац контролише док се имовина ствара или повећава (видети параграф Б5); или

(ц) извршење обавеза од стране ентитета не ствара имовину коју ентитет може да користи на алтернативан начин (видети параграф 36) и ентитет има остваривo право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума (видети параграф 37).

36 Имовина које настаје као резултат извршења обавеза од стране ентитета не може да се користи на алтернативан начин ако је ентитет ограничен уговором да лако промени намену дате имовине током стварања или побољшавања те имовине или практичним разлозима да лако промени намену имовине у њеном завршеном стању. Процена да ли нека имовина може да има алтернативну намену прави се на почетку прављења уговора. Након што је уговор направљен, ентитет више не ажурира процену о алтернативној намени имовине, осим у случају да уговорне стране одобре измену уговора којом се суштински мења обавеза извршења. У параграфима Б6–Б8 дате су смернице за процену да ли ентитет може да одреди да ли нека имовине има алтернативну намену за тај ентитет.

37 Ентитет треба да размотри услове уговора, као и све законе који се примењују на уговор, када процењује да ли има право на исплату накнаде за извршење обавеза извршених до одређеног датума у складу са параграфом 35 (ц). Право на накнаду за извршење обавеза извршених до одређеног датума не мора да подразумева фиксни износ. Међутим, у сваком тренутку током трајања уговора, ентитет мора имати право на износ који у најмању руку покрива трошкове ентитета за извршење обавеза извршених до тог тренутка, ако се уговор раскине од стране купца или друге страна из других разлога осим неуспеха ентитета да испуни своја обећања. Параграфи Б9–Б13 дају смернице за процену постојања и остваривости права на исплату и када то право на исплату омогућава ентитету да буде плаћен за извршење обавеза извршених до одређеног тренутка.

Обавезе извршења испуњене у одређеном тренутку времена

38 Ако се обавеза извршења не испуњава током неког временског периода у складу са параграфима 35–37, ентитет испуњава обавезу извршења у одређеном тренутку времена. Да би се одредила тачка у времену у којој је купац стекао контролу над обећаном имовином и ентитет је испунио обавезу извршења, ентитет разматра захтеве који се тичу контроле у параграфима 31–34. Поред тога, ентитет треба да разматра и показатеље о преносу контроле, који укључују, али нису ограничени на следеће:

(а) ентитет има право у садашњости на исплату за имовину – ако купац има обавезу у садашњости да плати за имовину, то онда може да указује на то да је купац стекао способност да управља употребом, и добије у замену суштински све преостале користи од пренете имовине;

(б) купац је носилац права власништва над имовином – право власништва може да указује на то да уговорна страна има способност да управља употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине или да ограничи приступ другим ентитетима тим користима. Стога, пренос права власништва над имовином може да указује на то да је купац стекао контролу над имовином. Ако ентитет задржи право власништва искључиво као заштиту од избегавања купца да плати накнаду, таква права ентитета не би искључила способност да купац преузме контролу над имовином;

(ц) Ентитет је извршио пренос физичког поседа имовине – када је купац у физичком поседу неке имовине то може да значи да купац има способност да управља употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине или да ограничи приступ другим ентитетима тим користима. Међутим, физичко поседовање не мора да се подудара са контролом имовине. На пример, у неким споразумима о поновној куповини и у аранжманима о комисионој продају, купац или продавац могу да физички поседују имовину коју ентитет контролише. Са друге стране, постоје и аранжмани типа „фактуриши и чувај” у којима ентитет може физички поседовати имовину која је под контролом купца. Параграфи Б64–Б76, Б77–Б78 и Б79–Б82 дају смернице о рачуноводственом обухватању споразума о

поновној куповини, комисионим аранжманима, односно аранжманима типа „фактуриши и чувај”;

(д) Купац има значајне ризике и користи од власништва над имовином – пренос значајних ризика и користи од власништва над имовином на купца може да значи да је купац стекао способност да управља употребом имовине и суштински стекне све преостале користи од имовине. Међутим, приликом процене ризика и користи од власништва над обећаном имовином, ентитет треба да искључи све ризике који доводе до засебне обавезе извршења поред обавезе извршења која се односи на пренос имовине. На пример, ентитет је можда пренео контролу над неком имовином на купца, али још увек није испунио додатну обавезу извршења која се односи на пружање услуге одржавања у вези са пренетом имовином;

(е) Купац је прихватио имовину – прихватање имовине од стране купца може да укаже на то да је купац стекао способност да управља употребом имовине и да стекне суштински све преостале користи од имовине. Да би проценио ефекат уговорне клаузуле о прихватању имовине од стране купца о томе када се преноси контрола над имовином, ентитет треба да размотри смернице у параграфима Б83–Б86.

Мерење постигнутог напретка ка потпуном испуњавању обавезе извршења

39 За сваку обавезу извршења која се испуњава током времена у складу са параграфима 35–37, ентитет треба да признаје приход током времена тако што мери напредак у правцу потпуног испуњења те обавезе извршења. Када се мери напредак циљ је да се прикаже степен извршења од стране ентитета у преносу контроле над обећаном добрима или услугама на купца (то јест, ентитетово испуњавање обавезе извршења).

40 Ентитет треба да примењује један метод за мерење напретка за сваку обавезу извршења која се испуњава током времена и ентитет треба доследно да примењује тај метод на сличне обавезе извршења и за сличне околности. На крају сваког извештајног периода, ентитет поново мери свој напредак у правцу потпуног испуњавања обавезе извршења која се испуњава током неког временског периода.

Методе за мерење постигнутог напретка

41 Адекватне методе мерења постигнутог напретка укључују улазне методе и излазне методе. Параграфи Б14–Б19 дају смернице за коришћење улазних и излазних метода за мерење постигнутог напретка ентитета у правцу потпуног испуњења обавезе извршења. Приликом одређивања адекватне методе за мерење напретка, ентитет разматра природу добра или услуге чије пренос на купца је обећан од стране ентитета.

42 Када примењује неки метод за мерење постигнутог напретка, ентитет из мерења постигнутог напретка треба да искључи сва добра или услуге за које ентитет не преноси контролу на купца. Са друге стране, ентитет у мерење

постигнутог напретка треба да укључи сва добра или услуге за које је ентитет врши пренос контроле на купца када испуњава своју обавезу извршења.

43 Како се околности мењају током времена, ентитет треба да ажурира своје мерење постигнутог напретка у циљу одражавања свих промена у резултатима испуњавања обавезе извршења. Такве промене у мерењу постигнутог напретка треба да се рачуноводствено обухватају као промене у рачуноводственим проценама у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.*

Разумно мерење напретка

44 Ентитет признаје приход за обавезу извршења испуњену током времена само ако ентитет може разумно да измери напредак који је постигнут ка потпуном испуњењу обавезе извршења. Ентитет не би могао разумно да измери напредак постигнут ка потпуном испуњењу обавезе извршења ако нема поуздане информације које су неопходне за примену адекватног метода мерења постигнутог напретка.

45 У неким случајевима (на пример, у раним фазама уговора), ентитет можда неће моћи да разумно одмери исход обавезе извршења, али ентитет очекује да поврати трошкове настале као последица испуњавања обавезе извршења. У таквим околностима, ентитет признаје приход само до износа трошкова који су настали до тренутка када може разумно да се одмери исход обавезе извршења.

Одмеравање

46 Када (или пошто) је испуњена обавеза извршења, ентитет треба да призна као приход износ цене трансакције (што не укључује процене променљиве накнаде које су ограничене у складу са параграфима 56–58) која је алоцирана на ту обавезу извршења.

Одређивање цене трансакције

47 Ентитет треба да размотри услове уговора и своје уобичајене пословне праксе када одређује цену трансакције. Цена трансакције је износ накнаде за коју ентитет очекује да ће имати право у замену за пренос обећане добара или услуга купцу, не рачунајући износ наплаћен у корист трећих лица (на пример, порез на промет). Накнада обећана у уговору са купцем може укључивати фиксне износе, променљиве износе или обоје.

47 Природа, време и износ накнада обећаних од стране купца утичу на процену цене трансакције. Код одређивања цене трансакције, ентитет треба да размотри ефекте свих елемената наведених у наставку:

(а) променљиве накнаде (видети параграфе 50–55 и 59);

(б) ограничавајуће процене променљивих накнада (видети параграфе 56–58);

(ц) постојање значајне компоненте финансирања у уговору (видети параграфе 60–65);

(д) немонетарне накнаде (видети параграфе 66–69); и

(е) накнаде плативе купцу (видети параграфе 70–72).

49 У циљу утврђивања цене трансакције, ентитет треба да претпостави да ће добро или услуга бити пренете на купца као што је обећано у складу са постојећим уговором и да уговор неће бити раскинут, замењен новим или модификован.

Променљиве накнаде

50 Ако накнада која је обећана у уговору обухвата променљив износ, ентитет треба да процени износ накнаде на коју ентитет ће имати право у замену за пренос обећана добра или услуге купцу.

51 Износ накнаде може да се мења због попуста, рабата, повраћаја, кредита, снижења, подстицаја, бонуса, пенала и слично. Обећана накнада може да варира ако право ентитета на накнаду зависи од тога да ли ће се десити неки будући догађај или неће. На пример, износ накнаде ће бити променљив ако се производ продаје са правом повраћаја или ако је обећана фиксна накнада као бонус за остваривање одређеног резултата.

52 Променљивост која се односи на накнаде обећане од стране купца може бити експлицитно наведена у уговору. Поред услова уговора, постојање следећих околности указује на то да је обећана накнада променљива:

(а) купац има оправдано очекивање које произилази из уобичајених пословних пракси ентитета, објављених политика или конкретних саопштења да ће ентитет прихватити мањи износ накнаде од цене наведене у уговору. То јест, очекује се да ће ентитет понудити умањење цене. У зависности од правног система, привредне гране и самог купца ова понуда може да се назове попуст, рабат, повраћај новца или кредит;

(б) друге чињенице и околности указују на намеру ентитета да, приликом закључивања уговора са купцем, понуди умањење цене купцу.

53 Ентитет треба да процени износ променљиве накнаде применом неке од метода наведених у наставку, у зависности од очекивања ентитета којим начином ће се боље предвидети износ накнаде на коју ће ентитет имати право:

(а) Очекивана вредност – очекивана вредност је збир вероватноћом пондерисаних износа унутар опсега могућих износа накнаде. Очекивана вредност може бити адекватна процена износа променљиве накнаде ако ентитет има велики број уговора са сличним карактеристикама;

(б) Највероватнији износ – највероватнији износ је један највероватнији износ накнаде унутар опсега могућих износа накнаде (то јест један највероватнији исход уговора). Највероватнији износ може бити адекватна процена износа променљиве накнаде уколико уговор има само два могућа исхода (на пример, ако ентитет стекне право на бонус за постигнути резултат или не).

54 Ентитет доследно треба да примењује један метод на цео уговор када процењује ефекат неизвесности на износ променљиве накнаде на коју ће ентитет имати право. Поред тога, ентитет разматра све информације (историјске, тренутне и предвиђања) које су у разумној мери на располагању ентитету и треба да идентификује разуман број могућих износа накнаде. Информације које ентитет користи за процену износа променљиве накнаде су обично сличне информацијама које руководство ентитета користи током процеса конкурисања и преговарања и за одређивање цене обећаних добара или услуга.

Обавезе по основу рефундирања

55 Ентитет признаје обавезу по основу рефундирања ако ентитет прима накнаду од купца и очекује да ће вратити један део или целу накнаду купцу. Обавезе по основу рефундирања се одмеравају у износу примљене накнаде (или потраживања) на коју ентитет не очекује да ће имати право. (то јест, износ који није укључен у цену трансакције). Обавеза по основу рефундирања (и одговарајућа корекција цене трансакције и, самим тим, обавезе по основу уговора) се ажурира на крају сваког извештајног периода у зависности од промена околности. За рачуноводствено обухватање обавеза по основу рефундирања које се односе на продају са правом повраћаја, ентитет примењује смернице у параграфима Б20–Б27.

Ограничавајуће процене променљиве накнаде

56 Ентитет у цену трансакције треба да урачуна део или цео износ променљиве накнаде процењене у складу са параграфом 53 само у толикој мери да је веома вероватно да неће доћи до значајног сторнирања у износу признатог кумулативног прихода, када је неизвесност повезана са променљивом накнадом накнадно решена.

57 Приликом процењивања да ли је веома вероватно да неће доћи до значајног сторнирања износа признатог кумулативног прихода након што је неизвесност повезана са променљивом накнадом накнадно решена, ентитет треба да размотри вероватноћу и обим сторнирања прихода. Фактори који би могли да повећају вероватноћу или обим сторнирања прихода укључују, али нису ограничени на, следеће:

(а) износ накнаде је у значајној мери подложан факторима који су ван утицаја ентитета. Ови фактори укључују нестабилност на тржишту, просуђивања или активности трећих лица, временске услове и висок ризик застаревања обећана добра или услуге;

(б) не очекује се да ће неизвесност у погледу износа накнаде бити решена дуже време;

(ц) искуство ентитета (или други докази) са сличним типовима уговора је ограничено, или то искуство (или други докази) има ограничену вредност у смислу предвиђања;

(д) пракса ентитета је да нуди широк спектар попуста на цену или да мења услове плаћања за сличне уговоре у сличним околностима;

(е) уговор има велики број и широк спектар могућих износа накнаде.

58 Ентитет треба да примењује параграф Б63 на рачуноводствено обухватање накнаде у облику тантијема које се базирају на продаји или коришћењу, а које су обећане у замену за лиценцу или интелектуалну својину.

Поновна процена променљиве накнаде

59 На крају сваког извештајног периода, ентитет ажурира процењену цену трансакције (укључујући ажурирање своје процене да ли постоји ограничење процењене променљиве накнаде) како би верно одражавала околности које су присутне на крају обрачунског периода и промене околности током извештајног периода. Ентитет треба да рачуноводствено обухвата измене у цени трансакције у складу са параграфима 87–90.

Постојање значајне компоненте финансирања у уговору

60 Приликом одређивања цене трансакције, ентитет треба да коригује обећане износе накнаде узимајући у обзир ефекте временске вредности новца ако временски оквири плаћања прихваћени од уговорних страна (било експлицитно или имплицитно) обезбеђују купцу или ентитету значајне користи од финансирања преноса добара или услуга купцу. У тим околностима, уговор садржи значајну компоненту финансирања. Значајна компонента финансирања може да постоји без обзира на то да ли је обећање о финансирању експлицитно наведено у уговору или се подразумева условима плаћања које су прихватиле обе уговорне стране.

61 Када се врши кориговање обећаног износа накнаде за значајну компоненту финансирања циљ је да ентитет призна приход у износу који одражава цену коју би купац платио за обећано добро или услугу да је купац платио готовином за то добро или услугу када (или пошто) је она пренета на купца (то јест, продајна цена у готовини). Ентитет треба да размотри све релевантне чињенице и околности приликом процењивања да ли уговор садржи компоненту финансирања и да ли је компонента финансирања значајна за уговор, укључујући и следеће:

(а) разлику, ако постоји, између износа обећане накнаде и продајне цене у готовини за обећано добро или услуге; и

(б) комбиновани ефекат оба следећа елемента:

(i) очекивани временски период између преноса обећаних добара или услуга купцу од стране ентитета и плаћања ентитету за то добро или услугу од стране купца; и

(ii) преовлађујућа каматна стопа на релевантном тржишту.

62 Без обзира на процену у параграфу 61, уговор са купцем не би имао значајну компоненту финансирања ако би постојао било који од следећих фактора:

(а) купац је платио накнаду за добра или услуге унапред и време преноса тих добара или услуга је у дискрецији купца;

(б) значајан износ накнаде обећан од стране купца је променљив и износ или време плаћања те накнаде варирају у зависности од тога да ли ће се десити неки будући догађај који није у значајној мери под контролом купца или ентитета (на пример, ако је накнада у облику тантијема заснованих на продаји);

(ц) разлика између обећане накнаде и продајне цене добра или услуге у готовини (као што је описано у параграфу 61) настаје из других разлога који не укључују пребацивање финансијских средстава било купцу или ентитету, а разлика између ових износа је сразмерна разлозима за ту разлику. На пример, услови плаћања могу да пруже ентитету или купцу заштиту у случају да друга страна не успе да изврши неке или све своје уговорне обавезе.

63 Као практично средство, ентитет не мора да коригује обећани износ накнаде за ефекте значајне компоненте финансирања ако ентитет очекује, приликом закључивања уговора, да ће период од преноса обећана добра или услуге на купца до тренутка када купац плати за то добро или услугу бити годину дана или мање.

64 Да би се испунио циљ наведен у параграфу 61 при кориговању обећаног износа накнаде за ефекте значајне компоненте финансирања, ентитет треба да користи дисконтну стопу која би се одражавала у посебној финансијској трансакцији између ентитета и његовог купца приликом закључивања уговора. Та стопа би одражавала кредитне карактеристике стране која прима финансирање у складу са уговором, као и сва јемства и гаранције које купац обезбеђује ентитету, укључујући и пренету имовину у уговору. Ентитет може бити у стању да одреди ту стопу тако што ће идентификовати стопу по којој се номинални износ обећане накнаде дисконтује да би се добила цена коју би купац платио у готовини за добро у или услугу када (или пошто) се пренесе на купца. Након закључивања уговора, ентитет не треба да ажурира дисконтну стопу на основу промена каматних стопа или других околности (као што је промена процене кредитног ризика купца).

65 Ентитет треба да презентује ефекте финансирања (приход по основу камате или расход по основу камате) одвојено од прихода по основу уговора

са купцима у извештају о укупном приходу. Приходи или расходи по основу камата се признају само у толикој мери да се *имовина* (или потраживања) *по основу уговора* или обавеза по основу уговора признаје у рачуноводственом обухватању уговора са купцем.

Неготовинске накнаде

66 Да би се одредила цена трансакције за уговоре у којима купац обећава накнаду у неком другом облику осим готовине, ентитет одмерава неготовинску накнаду (или обећану неготовинску накнаду) по фер вредности.

67 Ако ентитет не може разумно да процени фер вредност неготовинске накнаде, ентитет треба да накнаду одмери индиректно позивајући се на самосталну продајну цену добра или услуге обећане купцу (или класи купца) у замену за накнаду.

68 Фер вредност неготовинске накнаде може да варира због самог облика накнаде (на пример, промена у цени удела који ентитет има право да прими од купца). Ако је фер вредност неготовинске накнаде обећане од стране купца ентитету променљива из других разлога, а не само због облика накнаде (на пример, фер вредност може да варира услед извршења обавеза од стране ентитета), ентитет примењује захтеве из параграфа 56–58.

69 Ако купац доприноси добро или услугу (на пример, материјал, опрему или рад) како би се омогућило ентитету да испуни уговор, ентитет треба да процени да ли стиче контролу над тим допринетим добрима или услугама. Ако је тако, ентитет рачуноводствено обухвата допринета добра или услуге, као неготовинску накнаду примљену од купца.

Накнаде које се плаћају купцу

70 Накнаде које се плаћају купцу укључују готовинске износе које ентитет плаћа, или очекује да плати, купцу (или другим странама које купују добра или услуге тог ентитета од купца). Накнаде које се плаћају такође укључују кредите или друге ставке (на пример, купоне или ваучере) које могу да се примене на износе који се дугују ентитету (или другим странама које купују добра или услуге ентитета од купца). Ентитет треба да рачуноводствено обухвата накнаде које се плаћају купцу као смањење цене трансакције и стога, прихода, осим ако плаћање накнаде купцу није у плаћање за дистинктивно добро или услугу (као што је описано у параграфима 26–30) коју је купац пренео ентитету. Ако накнада која се плаћа купцу укључује променљиве износе, ентитет треба да процени цену трансакције (укључујући оцену да ли је процена променљиве накнаде ограничена) у складу са параграфима 50–58.

71 Ако накнаде које се плаћају купцу представљају плаћања за дистинктивно добро или услуге од стране купца, онда ентитет рачуноводствено обухвата набавку ове добара или услуга на исти начин на

који рачуноводствено обухвата остале набавке од добављача. Ако износ накнаде која се плаћа купцу премашује фер вредност дистинктивног добра или услуге коју ентитет добија од купца, онда ентитет треба да рачуноводствено обухвата такав вишак као смањење цене трансакције. Ако ентитет не може разумно да процени фер вредност добра или услуге добијене од купца, он треба да рачуноводствено обухвата накнаде које се плаћају купцу као смањење цене трансакције.

72 Сходно томе, ако се накнада која се плаћа купцу рачуноводствено обухвата као смањење цене трансакције, ентитет треба да признаје смањење прихода када (или пошто) се деси каснији од следећих случајева:

(а) ентитет признаје приход за пренос сродних добара или услуга купцу; и

(б) ентитет плаћа или обећава да ће платити накнаду (чак и ако је плаћање условљено будућим догађајем). То обећање може да буде имплицирано у уобичајеним пословним праксама ентитета.

Алокација цене трансакције на обавезе извршења

73 Приликом одређивања цене трансакције циљ ентитета је да алоцира цену трансакције на сваку појединy обавезу извршења (или дистинктивно добро или услугу) у износу који приказује износ накнаде на који ентитет очекује да ће имати право у замену за пренос обећане добара или услуга купцу.

74 Да би испунио циљ алоцирања, ентитет додељује цену трансакције свакој појединој обавези извршења која је идентификована у уговору на основу релативне самосталне продајне цене у складу са параграфима 76–80, осим као што је наведено у параграфима 81–83 (за алоцирање дисконта) и параграфима 84–86 (за алоцирање накнада које укључује променљиве износе).

75 Параграфи 76–86 се не примењују уколико уговор има само једну обавезу извршења. Међутим, параграфи 84–86 могу да се примене ако ентитет обећава да ће пренети низ различитих добара или услуга које су идентификоване као појединачна обавеза извршења у складу са параграфом ставом 22 (б) и обећана накнада укључује променљиве износе.

Алокација на основу самосталних продајних цена

76 Да би алоцирао цену трансакције на сваку појединy обавези извршења на основу релативне самосталне продајне цене, ентитет треба да одреди самосталну продајну цену приликом израде уговора за сваку дистинктивно добро или услугу у основи сваке појединачне обавеза извршења одређене уговором и да алоцира цену трансакције сразмерно тим самосталним продајним ценама.

77 Самостална продајна цена је цена по којој би ентитет одвојено продао обећано добро или услугу купцу. Најбољи доказ о самосталној продајној

цена је уочљива цена добра или услуге, када ентитет одвојено продаје то добро или услугу у сличним околностима и сличном купцу. Уговором одређена цена или ценовник за добра или услуге може да буде (али не сме да се сматра да јесте) самостална продајна цена тог добра или услуге.

78 Ако самостална продајна цена није директно уочљива, ентитет треба да процени самосталну продајна цену у износу који ће за резултат имати то да се алокацијом цене трансакције испуни циљ алокације наведен у параграфу 73. Када се процењује самостална продајна цена, ентитет треба да узме у обзир све информације (укључујући и услове на тржишту, факторе специфичне за ентитет и информације о купцу или класи купца) које су у разумној мери доступне ентитету. На тај начин, ентитет максимално користи уочљиве инпуте и доследно примењује методе процене у сличним околностима.

79 Погодни поступци за процену самосталне продајне цене добра или услуге укључују, али нису ограничени на, следеће:

(а) Коригована тржишна процена – ентитет може да оцени тржиште на ком продаје добра или услуге и да процени цену по којој би купац на том тржишту био спреман да купи дато добро или услугу. Овај приступ може да укључи узимање у обзир цена конкуренције за слична добра или услуге и кориговање ових цена колико је потребно да одражавају трошкове и марже ентитета;

(б) Очекивани трошкови плус маржа – ентитет би могао да предвиди очекиване трошкове испуњавања обавезе извршења, а затим да дода одговарајућу маржу за дато добро или услугу;

(ц) Резидуални приступ – ентитет може да процени самосталну продајну цену позивајући се на укупну цену трансакције умањену за збир уочљивих самосталних продајних цена осталих производа и услуга обећаних уговором. Међутим, ентитет може да користи резидуални приступ за процењивање, у складу са параграфом 78, самосталне продајне цене добра или услуге само ако је испуњен један од следећих критеријума:

(i) ентитет продаје исто добро или услугу различитим купцима (истовремено или скоро истовремено) за широк спектар износа (то јест, продајна цена је врло променљива, зато што репрезентативна самостална продајна цена не може да се одреди на основу претходних трансакција или других уочљивих доказа); или

(ii) ентитет још увек није одредио цену за дато добро или услугу и дато добро или услуга није претходно продавана на самосталној основи (то јест, продајна цена је неизвесна).

80 Можда ће бити потребно да се користи комбинација метода за процену самосталне продајне цене добара или услуга које су обећане уговором ако две или више ставки добара или услуга имају високо променљиве или

неизвесне самосталне продајне цене. На пример, ентитет може да користи резидуални приступ за процену агрегиране самосталне продајне цене за оне обећана добра или услуге са врло променљивом или неизвесном самосталном продајном ценом, а затим да користи други приступ за процену самосталне продајне цене појединачних добара или услуга у односу на ту процењену агрегирану самосталну продајну цену одређену резидуалним приступом. Када ентитет користи комбинацију метода за процену самосталне продајне цене сваког добра или услуге обећане уговором, ентитет треба да процени да ли је алоцирање цене трансакције на те процењене самосталне продајне цене у складу са циљем алоцирања из параграфа 73 и захтевима за процену самосталне продајне цене из параграфа 78.

Алоцирање попуста

81 Купац добија попуст за куповину веће количине добара или услуга ако је збир самосталних продајних цена тих добара или услуга обећаних уговором већи од накнаде обећане уговором. Осим када ентитет има уочљиве доказе у складу са параграфом 82 да се цео попуст односи на само једну или неколико, али не све, обавезе у погледу извршења обавеза из уговора, ентитет треба да алоцира попуст пропорционално на све обавезе извршења по уговору. Пропорционално алоцирање попуста у тим околностима је последица тога што ентитет алоцира цену трансакције на сваку појединачну обавезу извршења на основу релативних самосталних продајних цена повезаних дистинктивних добара и услуга.

82 Ентитет треба да алоцира попуст у потпуности на једну или неколико, али не све, обавезе извршења по уговору ако су испуњени сви следећи критеријуми:

(а) ентитет редовно продаје сваку поједино добро или услугу (или сваки пакет дистинктивних добара или услуга) из уговора на самосталној основи;

(б) ентитет такође редовно продаје на самосталној основи пакет (или пакете) неких од тих дистинктивних добара или услуга са попустом на самосталне продајне цене добара и услуга у сваком пакету; и

(ц) попуст који се односи на сваки пакет добара или услуга које су описане у параграфу 82 (б) суштински је исти као и попуст у уговору, и анализа добара или услуга у сваком пакету даје уочљив доказ обавезе (или обавеза) извршења којој припада цео попуст у уговору.

83 Ако се попуст алоцира у потпуности на једну или више обавеза извршења по уговору у складу са параграфом 82, ентитет треба да алоцира попуст пре употребе резидуалног приступа за процену самосталне продајне цене добара или услуга у складу са параграфом 79 (ц).

Алокација променљиве накнаде

84 Променљива накнада која је обећана уговором може да се односи на цео уговор или на одређени део уговора, као што је једно од наведеног у наставку:

(а) једна или неколико, али не све, обавезе извршења по уговору (на пример, бонус може бити условљен тиме што ће ентитет извршити пренос обећана добра или услуге у одређеном временском периоду); или

(б) једна или неколико, али не све, обећана дистинктивна добра или услуге из низа различитих добара или услуга које чине део појединачне обавезе извршења у складу са параграфом 22 (б) (на пример, накнада обећана за другу годину двогодишњег уговора за пружање услуга чишћења ће се повећати на основу кретања одређеног индекса инфлације).

85 Ентитет треба да алоцира променљиви износ (и накнадне промене тог износа) у потпуности на обавезе извршења или на дистинктивна добра или услуге које представљају део појединачне обавезе извршења у складу са параграфом 22 (б) ако су испуњена оба од следећих наведених критеријума:

(а) услови променљивог плаћања односе се конкретно на напоре ентитета да испуни уговорну обавезу извршења или да изврши пренос дистинктивног добра или услуге (или на конкретан исход испуњавања обавезе извршења или преноса дистинктивног добра или услуге); и

(б) алоцирање променљивог износа накнаде у потпуности на обавезе извршења или на дистинктивна добра или услуге је у складу са параграфом 73 када се разматрају све обавезе извршења и услови плаћања у уговору.

86 Захтеви који се односе на алокацију у параграфима 73–83 треба да се примењују приликом алоцирања преосталог износа цене трансакције који не испуњава критеријуме из параграфа 85.

Промене цене трансакције

87 Након почетка примене уговора, цена трансакције може да се промени из разних разлога, укључујући и решавање неизвесних догађаја или друге промене у околностима које утичу на промену износа накнаде за коју ентитет очекује да има право у замену за обећано добро или услуге.

88 Ентитет треба да алоцира на обавезе извршења по уговору све накнадне промене цене трансакције по истој основи као и приликом почетка уговора. Сходно томе, ентитет не може поново да алоцира цену трансакције тако да одражава промене у самосталним продајним ценама након почетка примене уговора. Износи алоцирани на испуњену обавезу извршења по уговору признају се као приход, или као смањење прихода, у периоду у којем је дошло до промена цене трансакције.

89 Ентитет треба да алоцира промену у цени трансакције у потпуности на једну или неколико, али не све, обавезе извршења или на обећана дистинктивна добра или услуге у серији која је део појединачне обавезе

извршења у складу са параграфом 22 (б) само ако су испуњени критеријуми из параграфа 85 о алоцирању променљивих накнада.

90 Ентитет треба да рачуноводствено обухвата промену цене трансакције која се јавља као резултат измене уговора у складу са параграфима 18–21. Међутим, када је у питању промена цене трансакције која се јавља након модификација уговора, ентитет примењује параграфе 87–89 за алоцирање промене у цени трансакције примењује се било који од следећих начина:

(а) Ентитет треба да алоцира промену у цени трансакције на обавезе извршења идентификоване у уговору пре модификација ако, и у мери у којој, промена цене трансакције може да се припише износу променљиве накнаде који је обећан пре модификације и модификација се рачуноводствено обухвата у складу са параграфом 21 (а);

(б) У свим осталим случајевима у којима модификација није рачуноводствено обухваћена као посебан уговор у складу са параграфом 20, ентитет треба да алоцира промену цене трансакције на обавезе извршења у модификованом уговору (то јест обавезе извршења које нису испуњене или су делимично испуњене одмах након модификације).

Трошкови уговора

Инкрементални трошкови закључивања уговора

91 Ентитет треба да као имовину признаје инкременталне трошкове закључивања уговора са купцем ако ентитет очекује да надокнади те трошкове.

92 Инкрементални трошкови закључивања уговора су трошкови који ентитет сноси приликом закључивања уговора који не би настали да уговор није закључен (на пример, провизија од продаје).

93 Трошкови закључивања уговора који би настали без обзира на то да ли је уговор закључен признају се као расход у тренутку настанка, осим ако ти трошкови не иду експлицитно на терет купца, без обзира на то да ли је уговор закључен.

94 Као практично средство, ентитет може да призна инкременталне трошкове закључивања уговора као расход у периоду када настану ако је период амортизације имовине коју би ентитет иначе признао годину дана или мање.

Трошкови испуњавања уговора

95 Ако трошкови настали у испуњавању уговора са купцем нису у делокругу неког другог стандарда (на пример, IAS 2 *Залихе***, IAS 16** *Некретнине, постројења и опрема* **или IAS 38** *Нематеријална имовина***), ентитет треба да признаје као имовину трошкове настале приликом испуњења уговора само ако ти трошкови испуњавају све следеће критеријуме:**

(а) трошкови се директно односе на уговор или на предвиђени уговор који ентитет може јасно да идентификује (на пример, трошкови који се односе да услуге чије пружање је предвиђено продужењем постојећег уговора или трошкови осмишљавања имовине која треба да се пренесе по основу посебног уговора који још није одобрен);

(б) трошкови генеришу или побољшавају ресурсе субјекта који ће бити коришћени да се испуне (или да се настави испуњавање) обавезе извршења у будућности; и

(с) трошкови за које се очекује да ће бити надокнађени.

96 Када су у питању трошкови настали по основу испуњавања уговора са купцем који су у делокругу неког другог стандарда, ентитет треба да рачуноводствено обухвата те трошкове у складу са тим другим стандардима.

97 Трошкови који се односе директно на уговор (или конкретан предвиђени уговор) укључују било шта од следећег:

(а) директан рад (на пример, плате и накнаде запослених који пружају обећане услуге директно купцу);

(б) директне материјале (на пример, залихе које се користе за пружање обећаних услуга купцу);

(ц) алокација трошкова који се директно односе на уговор или уговорне активности (на пример, трошкови управљања и надзора, осигурања и амортизације алата и опреме која се користи у испуњавању уговора);

(д) трошкови које експлицитно сноси купац по уговору; и

(е) остале трошкове који су настали само зато што је ентитет закључио уговор (на пример, плаћања подуговарачима).

98 Ентитет признаје следеће трошкове као расход када настану:

(а) општи и административни трошкови (осим ако те трошкове по уговору не сноси купац, у ком случају ентитет треба да вреднује те трошкове у складу са параграфом 97);

(б) трошкови утрошеног материјала, радне снаге и других ресурса утрошених да би се испунио уговор, а који нису одражени у цени уговора;

(ц) трошкови који се односе на испуњавање (или делимично испуњавање) обавеза извршења по уговору (то јест, трошкови који се односе на прошла извршења); и

(д) трошкови за које ентитет не може да направи разлику да ли се односе на неиспуњене или испуњене обавезе извршења по уговору (или делимично испуњене обавезе извршења).

Амортизација и умањење вредности

99 Имовина призната у складу са параграфом 91 или 95 треба да се амортизује на систематској основи која је у складу са преносом купцу добара или услуга на које се имовина односи. Имовина може да се односи на добра или услуге које се преносе у оквиру конкретног предвиђеног уговора (као што је описано у параграфу 95 (а)).

100 Ентитет треба да ажурира износ амортизације тако да одражава значајну промену у времену када ентитет очекује да ће бити извршен пренос купцу добара или услуга на које је се имовина односи. Таква промена се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене у складу са IAS 8.

101 Ентитет треба да признаје губитак због умањења вредности у билансу успеха у мери у којој је књиговодствена вредност средства призната у складу са параграфом 91 или 95 већа од:

(а) преосталог износа накнаде који ентитет очекује да прими у замену за добра или услуге на које се односи имовина; умањеног за

(б) трошкове који се директно односе на пружање тих добара или услуга а који нису признати као расход (видети параграф 97).

102 За сврхе примене параграфа 101 за одређивање износа накнаде који ентитет очекује да ће добити, ентитет може да користи принципе за одређивање цене трансакције (осим за захтеве из параграфа 56–58 о ограничавајућим проценама променљивих накнада) и кориговање тог износа да одражава ефекте кредитног ризика купца.

103 Пре него што ентитет призна губитак по основу умањења вредности за имовину признату у складу са параграфом 91 или 95, ентитет признаје сваки губитак по основу умањења вредности за имовину која се односи на уговор, а која се признаје у складу са неким другим стандардима (на пример IAS 2, IAS 16 и IAS 38). Након примене теста на умањење вредности из параграфа 101, ентитет треба да укључи резултујућу књиговодствену вредност имовине која је призната у складу са параграфом 91 или 95 у књиговодствену вредност јединице која генерише готовину којој припада у циљу примене стандарда IAS 36 *Умањење вредности имовине* на ту јединицу која генерише готовину.

104 Ентитет признаје у добитку или губитку сторнирање неких или свих губитака по основу умањења вредности који су претходно признати у складу са параграфом 101 када услови за умањење вредности више не постоје или су побољшани. Повећање књиговодствене вредности имовине не може да буде веће од износа који би био одређен (нето од амортизације) да губитак по основу умањења вредности није признат раније.

Презентација

105 Када је нека од страна у уговору испунила своју обавезу, ентитет треба да презентује уговор у извештају о финансијској позицији као

имовину или обавезу по основу уговора, у зависности од односа између извршења од стране ентитета и плаћања купца. Ентитет треба да презентује свако безусловно право на накнаду засебно као потраживање.

106 Ако купац плаћа накнаду, односно ентитет има право на износ накнаде који је безуслован (односно потраживање), пре него што ентитет пренесе добро или услугу купцу, ентитет треба да презентује уговор као обавезу по основу уговора када се изврши плаћање или када доспева плаћање (шта год је раније). Обавеза по основу уговора је обавеза ентитета да купцу пренесе добра или услуге за које је ентитет примио накнаду (или када доспева плаћање накнаде) од стране купца.

107 Ако ентитет изврши своју уговорну обавезу тако што пренесе добра или услуге купцу пре плаћања или доспећа накнаде, ентитет треба да презентује уговор као имовину по основу уговора, не укључујући било какве износе презентоване као потраживања. Имовина по основу уговора је право ентитета на накнаду у замену за добра или услуге које је ентитет пренео на купца. Ентитет треба да процени умањење вредности имовине по основу уговора у складу са IFRS 9. Умањење вредности имовине по основу уговора треба да се одмери, презентује и обелодани на истој основи као и финансијско средство које је у делокругу IFRS 9 (видети параграф 113 (б)).

108 Потраживање је право ентитета на накнаду које је безусловно. Право на накнаду је безусловно ако је потребно само да прође време пре плаћања те накнаде. На пример, ентитет треба да признаје потраживања ако има садашње право на исплату, иако тај износ може бити предмет повраћаја у будућности. Ентитет треба да рачуноводствено обухвата потраживања у складу са IFRS 9. Након почетног признавања потраживања из уговора са купцем, све разлике између потраживања одмерених у складу са IFRS 9 и одговарајућег признатог износа прихода треба да се презентује као расход (на пример, као губитак по основу умањења вредности).

109 Овај стандард користи изразе „имовина по основу уговора” и „обавеза по основу уговора” али не забрањује ентитету да користи алтернативне описе за ове ставке у свом извештају о финансијској позицији. Ако ентитет користи неки други опис за имовину по основу уговора, ентитет треба да пружи довољно информација за кориснике финансијских извештаја да могу да разликују између потраживања и имовине по основу уговора.

Обелодањивање

110 Циљ захтева који се односе на обелодањивање јесте да ентитет треба да обелодани довољно информација да омогући корисницима финансијских извештаја да разумеју природу, износ, време и неизвесност прихода и токова готовине који проистичу из уговора са купцима. Да би се постигао овај циљ, ентитет треба да обелодани квалитативне и квантитативне информације о свему од следећег:

(а) уговори ентитета са купцима (видети параграфе 113–122);

(б) значајна просуђивања и промене у просуђивањима извршеним у примени овог стандарда на ове уговоре (видети параграф 123–126); и

(ц) сва имовина која је призната од трошкова за закључивање или испуњавање уговора са купцем у складу са параграфом 91 или 95 (видети параграфе 127–128).

111 Ентитет треба да размотри ниво детаља неопходан да бу се испунио циљ обелодањивања и колико треба да се истакне испуњавање сваког од различитих захтева. Ентитет треба да агрегира или рашчлани обелодањивања тако да корисне информације не буду нејасне због укључивања великог броја безначајних детаља или због агрегирања ставки које имају значајно различите карактеристике.

112 Ентитет не мора да обелодањује информације у складу са овим стандардом ако је већ обелоданио информације у складу са неким другим стандардом.

Уговори са купцима

113 Ентитет треба да обелодани све наведене износе за извештајни период осим ако су ти износи презентовани одвојено у извештају у укупном приходу у складу са другим стандардима:

(а) приход признат од уговора са купцима, који ентитет треба да обелодани одвојено од својих осталих извора прихода; и

(б) све губитке по основу умањења вредности (у складу са IFRS 9) за сва потраживања или имовину по основу уговора који проистичу из уговора ентитета са купцима, коју ентитет треба да обелодани одвојено од губитака по основу умањења вредности из других уговора.

Рашчлањивање прихода

114 Ентитет треба да рашчлани приход признат од уговора са купцима на категорије које приказују како на природу, износ, време и неизвесност прихода и токова утичу економски фактори. Ентитет примењује смернице наведене у параграфима Б87–Б89 приликом одабира категорије за рашчлањивање прихода.

115 Поред тога ентитет треба да обелодани довољно информација да омогући корисницима финансијских извештаја да разумеју однос између обелодањивања рашчлањеног прихода (у складу са параграфом 114) и подацима о приходу које су обелодањене за сваки извештајни сегмент, ако ентитет примењује IFRS 8 *Сегменти пословања*.

Салда уговора

116 Ентитет треба да обелодани све од следећег:

(а) Почетни и завршни салдо потраживања, имовине и обавеза по основу уговора са купцима, ако те информације већ нису одвојено презентоване или обелодањене;

(б) приход признат и извештајном периоду који је укључен у салдо обавеза по основу уговора на почетку периода: и

(ц) приход признат и извештајном периоду од испуњених (или делимично испуњених) обавеза извршења по уговору у претходним периодима (на пример, промене у цени трансакције).

117 Ентитет треба да објасни како се временски распоред испуњавања обавеза извршења по уговору (видети параграф 119 (а)), односи на типично време плаћања (видети параграф 119 (б)) и какав је ефекат који ти фактори имају на салда имовине и обавеза по основу уговора. Објашњење може да садржи квалитативне информације.

118 Ентитет треба да обезбеди објашњење значајних промена салда имовине и обавеза по основу уговора у току периода извештавања. Објашњење треба да садржи квалитативне и квантитативне информације. Примери промена салда имовине и обавеза по основу уговора укључују било шта од следећег:

(а) промене које су последица пословних комбинација;

(б) кумулативне корекције прихода за претходне периоде које утичу на одговарајуће ставке имовине и обавеза по основу уговора, укључујући корекције које произилазе из промене измереног напретка, промене процењене цене трансакција (укључујући све промене оцене да ли је процена променљиве накнаде ограничена) или измене уговора;

(ц) умањење вредности имовине по основу уговора;

(д) промена у временском оквиру када право на накнаду постаје безусловно (односно када се имовина по основу уговора рекласификује као потраживање); и

(е) промена у временском оквиру када обавеза извршења постаје испуњена (односно када се признаје приход који настаје од обавеза по основу уговора).

Обавезе извршења

119 Ентитет треба да обелодани информације о својим обавезама извршења у уговорима са купцима, укључујући и опис свега следећег:

(а) када ентитет обично испуњава своје обавезе извршења (на пример, по отпремању, по испоруци, када почне пружање услуга или по завршетку пружања услуга), укључујући и могућност да су обавезе извршења испуњене кроз аранжман типа „фактуриши и чувај”;

(б) значајни услови плаћања (на пример, када плаћање обично доспева, да ли уговор садржи значајну компоненту финансирања, да ли је износ накнаде променљив и да ли је процена променљиве накнаде обично ограничена у складу са параграфима 56–58);

(ц) врста добара или услуга које је ентитет обећао да ће пренети, уз нагласак на све обавезе извршења које се односе на активности треће стране за пренос добара или услуга (односно ако ентитет делује као агент);

(д) обавезе које се односе на повраћај, рефундирање и друге сличне обавезе; и

(е) врсте гаранције и сродне обавеза.

Цена трансакције алоцирана на преостале обавезе извршења

120 Ентитет треба да обелодани следеће информације о својим преосталим обавезама извршења:

(а) агрегирани износ цене трансакције алоциран на обавезе извршења које нису испуњене (или су делимично неиспуњене) до краја извештајног периода; и

(б) објашњење када ентитет очекује да као приход призна износ обелодањен у складу са параграфом 120 (а), који ентитет треба да обелодани на један од следећих начина:

(i) на квантитативној основи користећи временска ограничења која би била најприкладнија за период трајања преосталих обавеза извршења; или

(ii) користећи квалитативне информације.

121 Као практично средство, ентитет не треба да обелодањује информације из параграфа за обавезу извршења ако је испуњен било који од наведених захтева:

(а) обавеза извршења је део уговора чије је оригинално очекивано трајање годину дана или мање; или

(б) ентитет признаје приход од испуњења обавезе извршења у складу са параграфом Б16.

122 Ентитет треба квалитативно да објасни да ли примењује практично средство из параграфа 121 и да ли је постојала нека накнада из уговора са купцем која није укључена у цену трансакције и, самим тим, није укључена у информације обелодањене у складу са параграфом 120. На пример, процена цене трансакције не треба да укључује било какве процењене износе променљиве накнаде који су ограничени (видети параграфе 56–58).

Значајна просуђивања у примени овог стандарда

123 Ентитет треба да обелодани просуђивања, и промене у просуђивањима до којих је дошло током примене овог стандарда, која су значајно утицала

на одређивање износа и временског распореда прихода од уговора са купцима. Посебно, ентитет треба да објасни просуђивања, и промене у просуђивањима, која су коришћена у одређивању:

(а) временских оквира испуњавања обавеза извршења (видети параграфе 124–125); и

(б) цене трансакције и износа алоцираних на обавезе извршења (видети параграф 126).

Одређивање временских оквира испуњавања обавеза извршења

124 За обавезе које ентитет испуњава током неког временског периода, ентитет треба да обелодани обоје од следећег:

(а) Методе коришћене за признавање прихода (на пример, опис метода за добијање улазних и излазних података (инпута и аутпута), и како се те методе примењују);

(б) Објашњење зашто коришћене методе пружају веран приказ преноса добара или услуга.

125 Када су у питању обавезе извршења које се испуњавају у једном тренутку у времену, ентитет треба да обелодани значајна просуђивања примењена за процену када купац стиче контролу над обећаним добрима или услугама.

Одређивање цене трансакције и износа алоцираних на обавезе извршења

126 Ентитет треба да обелодани информације о методама, улазним информацијама и коришћеним претпоставкама за све од следећег:

(а) одређивање цене трансакције, што укључује, али није ограничено на, процене променљивих накнада, кориговање накнада за ефекте временске вредности новца и одмеравање неготовинских накнада;

(б) одређивање да ли је процена променљивих накнада ограничена;

(ц) алоцирање цене трансакције, укључујући процену самосталних продајних цена обећаних добара или услуга, и алоцирање попуста и променљиве накнаде на специфичне делове уговора (по потреби);

(д) одмеравање обавеза за повраћаје, рефундирања и остале сличне обавезе.

Имовина призната од трошкова прибављања или испуњавања уговора са купцем

127 Ентитет треба да опише обоје од следећег:

(а) просуђивања вршена приликом одређивања износа трошкова насталих током прибављања или испуњавања уговора са купцем (у складу са параграфом 91 или 95);

(б) метод који користи за одређивање амортизације за сваки извештајни период.

128 Ентитет треба да обелодани све од следећег:

(а) завршни салдо имовине признате од трошкова насталих за прибављање или испуњавање уговора са купцем (у складу са параграфом 91 или 95), по главним категоријама имовине (на пример, трошкови прибављања уговора са купцима, трошкови предуговора и трошкови израде); и

(б) износ амортизације и свих умањења вредности признатих у извештајном периоду.

Практична средства

129 Ако ентитет одабере да употреби практично средство из параграфа 63 (у вези са постојањем значајне компоненте финансирања) или параграфа 94 (у вези са инкрементaлним трошковима прибављања уговора), ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

Прилог А

Дефиниције израза

Овај прилог је саставни део стандарда

Уговор	Уговор је споразум између две или више страна којим се стварају остварива права и обавезе.
Имовина по основу уговора	Право ентитета на накнаду у замену за добра или услуге које је ентитет пренео **купцу** када је то право условљено нечим другим осим протоком времена (на пример, будућим извршењем од стране ентитета).
Обавеза по основу уговора	Обавеза ентитета да пренесе добра или услуге **купцу** за које је ентитет примио накнаду од купца (или је плаћање накнаде доспело).
Купац	Страна која је склопила уговор са ентитетом о прибављању добара или услуга које су излазни производ уобичајених активности ентитета у замену за накнаду.
Приход	Повећање 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.
Обавеза извршења	Обећање у **уговору** са **купцем** да се купцу пренесе: (а) добро или услуга (или скуп добара или услуга) која је дистинктивна; или

	(б) низ различитих добара или услуга које су суштински исте и да имају исти образац за пренос купцу.
Пословни приход	Приход који се остварује током редовних активности ентитета.
Самостална продајна цена (добра или услуге)	Цена по којој би ентитет засебно продао обећано добро или услугу **купцу.**
Цена трансакције (за уговор са купцем)	Износ накнаде на коју ентитет очекује да ће имати право у замену за пренос обећане добара или услуга **купцу**, не укључујући износе наплаћене у име трећих страна.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део стандарда. У њему је описана примена параграфа 1–129 и једнаке је важности као остали делови стандарда.

Б1 Ове упутство за примену је подељено на следеће категорије:

(а) обавезе извршења које се испуњавају током неког временског периода (параграфи Б2–Б13);

(б) методе за мерење напретка ка потпуном испуњавању обавеза извршења (параграфи Б14–Б19);

(ц) продаја са правом на повраћај (параграф Б20–Б27);

(д) гаранције (параграфи Б28–Б33);

(е) разматрања у вези са принципалом и агентом (параграфи Б34–Б38);

(ф) опције купца за додатна добра или услуге (параграфи Б39–Б43);

(г) неискоришћена права купаца (параграфи Б44–Б47);

(х) накнаде плаћене унапред без права на рефундирање (и неки повезани трошкови) (параграфи Б48–Б51);

(и) лиценцирање (параграфи Б52–Б63Б);

(ј) споразуми о поновној куповини (параграфи Б64–Б76);

(к) комисиони аранжмани (параграфи Б77–Б78);

(л) аранжмани типа „фактуриши и чувај” (параграфи Б79–Б82);

(м) прихватање од стране купца (параграфи Б83–Б86); и

(н) обелодањивање рашчлањеног прихода (параграфи Б87–Б89).

Обавезе извршења које се испуњавају током неког временског периода

Б2 У складу са параграфом 35, обавеза извршења се испуњава током неког временског периода ако је испуњен један од следећих критеријума:

(а) купац истовремено прима и троши користи од извршења обавеза од стране ентитета док их ентитет извршава (видети параграфе Б3–Б4);

(б) извршење од стране ентитета ствара или повећава имовину (на пример, недовршени производ) коју купац контролише док се имовина ствара или повећава (видети параграф Б5); или

(ц) извршење од стране ентитета нема за резултат имовину која има алтернативну намену за ентитет (видети параграфе Б6–Б8) и ентитет има остваривo право на накнаду за извршење обавеза до данас (видети параграфе Б9–Б13).

Истовремено примање и трошење користи које настају од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета
(параграф 35(а))

Б3 За неке врсте обавеза извршења, може лако да се изврши процена да ли купац прима користи од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета док ентитет извршава те обавезе и да ли у исто време троши те користи док их прима. Примери укључују рутинске или сталне услуге (као што је чишћење) код којих примање и истовремено трошење користи од стране купца може лако да се идентификује.

Б4 За остале врсте обавеза извршења, ентитет можда неће бити у могућности да лако идентификује да ли купац истовремено прима и троши користи од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета док их ентитета извршава. У тим околностима, обавеза извршења се испуњава током времена ако ентитет утврди да други ентитет неће морати да у значајној мери поново врши рад који је до тада ентитет извршио ако тај ентитет испуни преостале обавезе извршења према купцу. Приликом одређивања да ли ће неки други ентитет морати да у значајној мери поново врши рад који је ентитет до тада извршио, ентитет треба да се води следећим двема претпоставкама:

(а) да занемари потенцијална уговорна ограничења или практична ограничења која би иначе спречила ентитет да изврши пренос преостале обавезе извршења на други ентитет; и

(б) да претпостави да испуњавање остатка обавеза извршења од стране другог ентитета не би имало корист од било које имовине коју тренутно контролише ентитет и која ће остати под контролом ентитета ако се обавеза извршења пренесе на други ентитет.

Купац контролише имовину док се ствара или повећава
(параграф 35(б))

Б5 Приликом утврђивања да ли купац контролише имовину док се ствара или повећава у складу са параграфом 35 (б), ентитет треба да примени захтеве у погледу контроле наведене у параграфима 31–34 и 38. Имовина која се ствара или повећава (на пример, недовршени производ) може да буде материјална или нематеријална.

Испуњавање обавезе извршења од стране ентитета не ствара имовину коју ентитет може да користи на алтернативан начин (параграф 35(ц))

Б6 Приликом процене да ли нека имовина има алтернативну намену за ентитет у складу са параграфом 36, ентитет разматра утицај уговорних и практичних ограничења на способност ентитета да одмах промени намену тој имовини, као да је прода другом купцу. Могућност раскида уговора са купцем није релевантан фактор у процени да ли ће ентитет бити у стању да лако промени намену датој имовини.

Б7 Уговорно ограничење способности ентитета да промени намену имовине мора бити суштинско у смислу да имовина не може да има алтернативну намену за ентитет. Уговорно ограничење је суштинско ако купац може да оствари своја права на обећану имовину у случају да ентитет покуша да промени намену те имовине. Насупрот томе, уговорно ограничење није суштинско ако, на пример, имовина у великој мери може да се замени другом имовином коју ентитет може да пренесе на другог купца без кршења уговора и без значајних трошкове које иначе не би настали у вези са тим уговором.

Б8 Практично ограничење способности ентитета да промени намену имовине постоји ако би ентитет претрпео значајне економске губитке ако би променио намену имовине. Значајан економски губитак може настати или због тога што би ентитет сносио значајне трошкове додатног рада на имовини или због тога што би могао да отуђи имовину само са значајним губитком. На пример, ентитет може да има практично ограничење које се односи на промену намене имовине која је израђена по јединственим спецификацијама купца или се налази у удаљеним подручјима.

Право на исплату за извршене обавезе до одређеног датума (параграф 35(ц))

Б9 У складу са параграфом 37, ентитет има право на исплату за извршене обавезе до одређеног датума, ако ентитет има право на износ који у најмању руку представља накнаду за испуњавање обавезе извршења од стране ентитета у случају да купац или нека друга страна раскине уговор из разлога који не укључује неуспех ентитета да изврши обавезе као што је обећано. Износ који би припадао ентитету за извршење обавеза до одређеног датума, био би износ који је приближан продајној цени добара или услуга пренетих до одређеног датума (па пример, надокнада трошкова ентитета за испуњавање обавеза извршења по уговору плус разумна маржа профита), а не надокнада за само потенцијалне губитке добити за ентитет

ако дође до раскида уговора. Надокнада разумне марже профита не мора бити једнака маржи профита која се очекује ако се уговор испуни као што је обећано, али ентитет треба да има право на надокнаду за неки од следећих износа:

(а) део очекиване марже профита по уговору који разумно одражава испуњавање обавезе извршења од стране ентитета по уговору пре раскида од стране купца (или друге стране); или

(б) разуман повраћај трошкова капитала ентитета за сличне уговоре (или уобичајена оперативна маржа за сличне уговоре), ако је специфична маржа за дати уговор већа од повраћаја од улагања које ентитет обично генерише из сличних уговора.

Б10 Право ентитета на исплату за извршење обавеза до одређеног датума не мора да буде постојеће безусловно право на исплату. У многим случајевима, ентитет ће имати безусловно право на исплату само на унапред одређеним прекретницама, или по потпуном испуњењу обавезе извршења. Приликом прављења процене да ли има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, ентитет разматра да ли би имао право да тражи или задржи плаћање за извршење обавеза до одређеног датума да би уговор био раскинут пре испуњења из других разлога осим неуспеха ентитета да изврши обавезе као што је обећано.

Б11 У неким уговорима, купац може имати право да раскине уговор само у одређеним фазама у току трајања уговора или купац можда неће уопште имати право да раскине уговор. Ако купац делује у циљу раскида уговора а нема право на то у то време (укључујући и када купац није извршио своје обећане обавезе), уговор (или закон) може дати право ентитету да настави са преносом купцу добара или услуга које су обећане у уговору и да захтева од купца да плати обећану накнаду у замену за та добра или услуге. У тим околностима, ентитет има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума јер ентитет има право да настави да испуњава своје обавезе у складу са уговором и да захтева од купца да изврши своје обавезе (које укључују плаћање обећаних накнада).

Б12 Приликом процењивања постојања и остваривости права на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, ентитет разматра услове уговора као и све законе и правне преседане који би могли да поткрепе или пониште услове уговора. То би обухватило следеће процене:

(а) да ли прописи, административна пракса или правни преседан дају ентитету право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, иако то право није наведено у уговору са купцем;

(б) да ли релевантан правни преседан указује на то да слична права на накнаду за извршење обавеза до одређеног датума у сличним уговорима немају обавезујуће правно дејство; или

(ц) да ли је уобичајена пословна пракса ентитета да својом вољом не инсистира на праву на исплату за извршење обавеза до одређеног датума довела до тога да то право више није оствариво у том правном окружењу. Међутим, без обзира на то што ентитет може да изабере да се одрекне свог права на исплату у сличним уговорима, ентитет има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума ако у складу са уговором са купцем, његово право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума, остане остваривo.

Б13 Распоред плаћања који је одређен уговором не мора нужно да указује на то да ли ентитет има остваривo право на накнаду за извршење обавеза до одређеног датума. Иако се распоредом плаћања у уговору одређују рокови доспећа и износ накнада које плаћа купац, распоред плаћања не мора нужно да представља доказ о томе да ентитет има право на исплату за извршење обавеза до одређеног датума. То је због тога што, на пример, у уговору може да буде прецизирано да накнада добијена од купца може да се врати само из разлога који не укључују неуспех ентитета да испуни обећања наведена у уговору.

Методе за мерење напретка ка потпуном испуњавању обавезе извршења

Б14 Методе које могу да се користе за мерење напретка ка потпуном испуњавању обавеза извршења по уговору током неког временског периода у складу са параграфима 35–37 укључују следеће:

(а) излазне методе (видети параграфе Б15–Б17); и

(б) улазне методе (видети параграфе Б18–Б19).

Излазне методе

Б15 Излазне методе признају приход на основу директних одмеравања вредности коју за купца имају добра или услуге које су пренете до тада у односу на преостала добра или услуге обећане уговором. Излазне методе укључују методе, као што је преглед до тада извршених обавеза, процена постигнутих резултата, достигнуте прекретнице, протекло време и произведене или испоручене јединице. Када ентитет процењује да ли да примени излазне методе за мерење свог напретка, ентитет разматра да ли изабрани излазни податак верно приказује испуњавање обавезе извршење од стране ентитета у правцу потпуног испуњења обавезе извршења. Излазне методе неће обезбедити верну слику извршења обавеза од стране тог ентитета ако изабрани излазни подаци не представљају податке о одмеравању добра или услуге над којима је контрола пренета на купца. На пример, излазне методе које се заснивају на произведеним или испорученим јединицама не приказују верно успешност ентитета у смислу испуњења обавезе извршења ако, на крају обрачунског периода, постоје недовршени или готови производи настали као резултат испуњавања обавезе извршења од стране ентитета, који су под контролом купца и који нису укључени у одмерене излазне податке.

Б16 Као практично средство, ако ентитет има право на накнаду од купца у износу који је директно сразмеран вредности коју за купца имају добра или услуге које су завршене до тада (на пример, уговор о услугама по коме ентитет наплаћује фиксни износ за сваки сат пружене услуге), ентитет може да призна приход у износу који ентитет има право да фактурише.

Б17 Недостаци излазних метода су у томе што резултати (аутпути) који се користе за одмеравање напретка некада нису директно уочљиви и информације потребне за примену ове методе нису увек доступни без непотребног трошка. Из тог разлога може бити неопходно да се примене улазне методе.

Улазне методе

Б18 Улазне методе користе се за признавање прихода на основу напора ентитета или инпута који за циљ имају испуњење обавезе извршења (на пример, потрошена средства, потрошени радни сати, настали трошкови, протекло време или број сати рада неке машине) у односу на укупне очекиване инпуте у циљу испуњавања обавезе извршења. Ако су напори и инпути ентитета равномерно распоређени током читавог периода извршења обавеза, може бити прикладно да ентитет призна приход на праволинијској основи.

Б19 Недостатак улазних метода је у томе што не мора да постоји директна веза између инпута ентитета и преноса контроле над добрима или услугама на купца. Због тога, ентитет треба да искључи из улазне методе ефекте свих инпута који, у складу са циљем мерења напретка из параграфа 39, не приказују испуњавање обавезе извршења од стране ентитета у преношењу контроле над добрима или услугама купцу. На пример, када се користи улазни метод на бази трошкова, корекција одмереног напретка може бити неопходна у следећим околностима:

(а) Када настали трошкови не доприносе напретку ентитета у испуњавању обавезе извршења. На пример, ентитет не треба да признаје приход на основу трошкова који се могу приписати значајним мањкавостима у раду ентитета који се нису одражавали у цени уговора (на пример, трошкови неочекиване количине утрошеног материјала, радне снаге и других ресурса који су настали да би се испунила обавеза извршења);

(б) Када настали трошак није пропорционалан напретку ентитета у испуњавању обавезе извршења. У тим околностима, најбољи приказ испуњавања обавезе извршења од стране ентитета може бити да се прилагоди улазни метод тако да се приход признаје само у оној мери колики је износ тог трошка. На пример, веран приказ учинка ентитета може да се постигне ако се приход призна у износу који је једнак цени коштања добра које се користи да би се задовољила обавеза извршења ако ентитет приликом почетка примене уговора очекује да ће бити испуњени сви од следећих услова:

(i) добро није дистинктивно;

(ii) купац очекује да стекне контролу над добрима знатно пре пријема услуге која се односи на добра;

(iii) цена коштања пренетих добара је значајна у односу на укупне очекиване трошкове да би се у потпуности испунила обавеза извршења; и

(iv) ентитет набавља добра од треће стране и нема значајну улогу у пројектовању и производњи добара (али ентитет делује као принципал у складу са параграфима Б34–Б38).

Продаја са правом повраћаја

Б20 У неким уговорима, ентитет преноси контролу над производом купцу и такође даје купцу право да врати производ из различитих разлога (као што је незадовољство производом) и да добије било коју комбинацију од следећег:

(а) потпуно или делимично рефундирање плаћање накнаде;

(б) кредит који може да се примени на износе садашњих или будућих дуговања ентитету; и

(ц) други производи у замену.

Б21 Приликом рачуноводственог обухватања производа са правом повраћаја (и неких услуга које се пружају уз могућност рефундирања), ентитет признаје све од следећег:

(а) приход за пренете производе у износу накнаде на коју ентитет очекује да има право (дакле, не признаје се приход за производе за које се очекује да ће бити враћени);

(б) обавеза по основу рефундирања; и

(ц) имовина (и одговарајућа корекција трошкова продаје) за право на преузимање производа од купца по измирењу обавезе за повраћај.

Б22 Обећање ентитета да је спреман да прихвати враћени производ у току периода одређеног за враћање неће бити рачуноводствено обухваћено као обавеза извршења заједно са обавезом по основу рефундирања.

Б23 Ентитет треба да примењује захтеве из параграфа 47–72 (укључујући и захтеве за ограничавање процена променљивих накнада из параграфа 56–58) да се одреди износ накнаде на коју ентитет очекује да има право (то јест, не рачунајући производе за које се очекује да ће бити враћени). За сваки примљен износ (или потраживање) на који ентитет не очекује да ће имати право, ентитет не треба да признаје приход када пренесе производе купцима али треба да призна овај примљени износ (или потраживање) као обавезу по основу рефундирања. Након тога, на крају сваког извештајног периода, ентитет треба да ажурира своју процену износа на који очекује да

ће имати право у замену за пренете производе и да направи одговарајућу корекцију цене трансакције и, сходно томе, износа признатог прихода.

Б24 Ентитет треба да ажурира одмерене обавезе по основу рефундирања на крају сваког извештајног периода узимајући у обзир и ефекте промене у погледу очекивања у вези са износом рефундирања. Ентитет треба да признаје одговарајуће корекције као приход (или смањење прихода).

Б25 Имовина призната на основу права ентитета да поврати производе од купца кроз измирење обавезе по основу рефундирања на почетку се одмерава на основу претходне књиговодствене вредности производа (на пример, залиха) умањен за очекиване трошкове преузимања тих производа (укључујући и потенцијално умањење вредности коју враћени производи имају за ентитет). На крају сваког извештајног периода, ентитет треба да ажурира одмеравање имовине услед промена у очекивањима о производима који треба да се врате. Ентитет треба да презентује ову имовину одвојено од обавезе по основу рефундирања.

Б26 Ако купци врше замену једног производа ентитета за други исте врсте, квалитета, стања и цене (на пример, једна боја или величина за другу) то се не сматра повраћајима у сврху примене овог стандарда.

Б27 Уговори према којима купац може да врати неисправан производ у замену за исправан треба да се оцењују у складу са смерницама о гаранцији датим у параграфима Б28–Б33.

Гаранција

Б28 Уобичајено је да ентитет обезбеди (у складу са уговором, законом или уобичајеним пословним праксама ентитета) гаранцију у вези са продајом производа (добара или услуга). Природа гаранције може значајно да варира у зависности од привредне гране и самог уговора. Неке гаранције пружају купцу уверавање да ће производ функционисати онако како су уговорне стране желеле зато што је у складу са договореним спецификацијама. Остале гаранције пружају купцу и неку услугу поред уверавања да ће производ бити у складу са договореним спецификацијама.

Б29 Ако купац има опцију да купи гаранцију одвојено (на пример, зато што се гаранција плаћа или договора одвојено), гаранција је посебна услуга зато што ентитет обећава да ће поред производа пружити и услугу купцу која има функционалност описану у уговору. У таквим околностима, ентитет рачуноводствено обухвата обећану гаранцију као обавезу извршења у складу са параграфима 22–30 и алоцира један део цене трансакције на ту обавезу извршења у складу са ставовима 73–86.

Б30 Уколико купац нема опцију куповине гаранције одвојено, ентитет треба да рачуноводствено обухвата гаранцију у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, осим ако обећана гаранција, или један део обећане гаранције, пружа и неку услугу

купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама.

Б31 Приликом процене да ли гаранција пружа и неку услугу купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама, ентитет треба да размотри факторе као што су:

(а) Да ли је гаранција обавезна по закону – ако се од ентитета законом захтева да обезбеди гаранцију, постојање тог закона показује да обећана гаранција није обавеза извршења зато што такав захтев обично постоји да бу се заштитили потрошачи од ризика куповине неисправних производа;

(б) Дужина периода покривеног гаранцијом – што је дужи период покривен гаранцијом то је већ а вероватноћа да је обећана гаранција обавеза извршења јер је већа вероватноћа да ентитет пружа и неку услугу купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама;

(ц) природа задатака које ентитет обећава да ће извршити – ако је неопходно да ентитет обавља одређене задатке да би пружио уверавање да је производ у складу са договореним спецификацијама (на пример, услуга слања неисправног производа), онда ти задаци вероватно не повлаче за собом настајање обавезе извршења.

Б32 Ако гаранција, или део гаранције, пружа и неку услугу купцу поред уверавања да је производ у складу са договореним спецификацијама, обећана услуга је обавеза извршења. Стога, треба да алоцира цену трансакције на производ и услугу. Ако ентитет обећава гаранцију типа уверавања и гаранцију типа пружања услуге али не може у разумној мери да их појединачно рачуноводствено обухвати, ентитет треба да их рачуноводствено обухвати заједно као једну обавезу извршења.

Б33 Закон који захтева од ентитета да плати надокнаду уколико његови производи нанесу повреду или узрокују штету не повлачи за собом настајање обавезе извршења. На пример, произвођач може продавати производе у правном систему у ком је по закону произвођач одговоран за било какву штету (на пример, нанету личној имовини) која може бити узрокована тиме што купац користи производ у складу са његовом наменом. Слично томе, обећање ентитета да ће обештетити купца за штету и правну одговорност насталу услед кршења патента, ауторских права, заштићених знакова и слично, не повлачи за собом настанак обавезе извршења. Ентитет треба да рачуноводствено обухвата такве обавезе у складу са IAS 37.

Разматрања у вези са принципалом и агентом

Б34 Када је још једна страна укључена у пружање добара или услуга купцу, ентитет треба да одреди да ли је природа његовог обећања обавеза извршења на основу које треба сам да обезбеди одређена добра или услуге (то јест ентитет је принципал) или да организује да трећа страна обезбеди ова добра или услуге за купца (то јест, ентитет је агент). Ентитет утврђује је

ли он принципал или агент за свако наведено добро или услугу обећану купцу. Наведено добро или услуга је дистинктивно добро или услуга (или дистинктиван пакет добара или услуга) а који треба да се пружи купцу (видети параграфе 27–30). Ако уговор са купцем обухвата више од једног наведеног добра или услуге, ентитет може да буде принципал за нека наведена добра или услуге а агент за друге.

Б34А Да би утврдио природу свог обећања (како је описано у параграфу Б34.), ентитет треба да:

(а) идентификује наведена добра или услуге које ће пружити купцу (што, на пример, може да обухвата и право да добро или услугу пружи трећа страна (видети параграф 26)); и

(б) процени да ли контролише (како је описано у параграфу 33.) свако наведено добро или услугу пре него што се то добро или услуга пренесе на купца.

Б35 Ентитет је принципал ако контролише обећано добро или услуге пре него што се изврши пренос тог добра или услуге купцу. Међутим, ентитет не контролише нужно наведена добра ако ентитет стекне правно власништво над тим добрима кратко пре него што се правно власништво пренесе на купца. Ентитет који је принципал може сам да испуни обавезу извршења да пружи наведена добра или услуге или може да ангажује други ентитет (на пример, подизвођача) да испуни неке или све обавезе извршења у његово име.

Б35А Када је трећа страна укључена у пружање добара и услуга купцу, ентитет који је принципал стиче контролу над једним од следећих:

(а) над добрима или неком другом имовином треће стране која се онда преноси на купца;

(б) над правом на то да услугу изврши трећа страна, што ентитету даје могућност да усмери ту страну на пружање услуге купцу у име ентитета;

(ц) над добрима или услугом треће стране коју он онда комбинује са другим добрима или услугама у пружању наведеног добра или услуге купцу. На пример, ако ентитет пружа значајну услугу интегрисања добара или услуга (видети параграф 29.(а)) које пружа трећа страна у наведено добро или услугу за коју је ентитет склопио уговор са купцем, ентитет има контролу над наведеном добрима или услугом пре него што се то добро или услуга пренесе на купца. То је зато што ентитет прво стиче контролу над инпутима за наведено добро или услугу (што укључује добра и услуге од трећих страна) и усмерава њихово коришћење у стварање комбинованог производа који представља наведено добро или услугу.

Б35Б Када (или док) ентитет који је принципал испуни (испуњава) обавезу извршења, ентитет треба да призна приход у бруто износу накнаде на коју

очекује да ће имати право у замену за пренета специфицована добра или услуге.

Б36 Ентитет је агент ако је обавеза извршења тог ентитета да организује за испоруку специфицованих добара или пружање услуга од стране другог ентитета. Ентитет који је агент не контролише специфицована добра или услуге које пружа трећа страна пре него што се то добро или услуга пренесе на купца. Када (или док) ентитет који је агент испуни (испуњава) обавезу извршења, треба да признаје приход у износу свих накнада или провизија на које очекује да ће имати право у замену за ангажовање друге стране да обезбеди своја добра и услуге. Накнада или провизија ентитета би могла да буде нето износ накнаде који ентитет задржава након плаћања другој страни накнаде која је примљена у замену за добра или услуге које је та страна испоручила.

Б37 Показатељи да неки ентитет контролише специфицована добра или услуге пре него што се пренесу купцу (и зато се сматра принципалом (видети параграф Б35)) укључују, између осталог, следеће:

(а) ентитет сноси примарну одговорност за испуњавање обећања да ће испоручити наведено добро или услугу. Ово обично укључује одговорност за прихватљивост специфицованог добра или услуге (на пример, примарну одговорност да добро или услуга испуњавају спецификације купца). Ако ентитет има примарну одговорност за испуњење обећања да ће испоручити спецификовано добро или услугу, то може да значи да трећа страна која је укључена у испоручивање наведеног добра или услуге делује у име ентитета;

(б) ентитет има ризик залиха пре него што се спецификовано добро или услуга пренесе на купца, или након преноса контроле на купца (на пример, ако купац има право на повраћај). На пример, ако ентитет прибави, или се обавеже да ће прибавити, спецификовано добро или услугу пре закључивања уговора са купцем, то може да значи да ентитет има могућност да управља коришћењем, и у значајној мери оствари све остале користи од тог добра или услуге пре него што је пренесе на купца;

(ц) ентитет има дискреционо право одређивања цене добара или услуга које припадају трећој страни. Одређивање цене коју купац плаћа за наведено добро или услугу може да значи да ентитет има могућност да управља коришћењем тог добра или услуге и у значајној мери оствари све остале користи. Међутим, у неким случајевима, агент може имати дискреционо право одређивања цена. На пример, агент може имати одређену флексибилност у одређивању цена да би генерисао додатни приход од своје услуге договарања да добра или услуге купцима пруже треће стране.

Б37А Показатељи у параграфу Б37 могу да буду више или мање релевантни за процену контроле у зависности од природе специфицованог добра или

услуге и услова и одредби уговора. Поред тога, различити показатељи могу да пруже убедљивије доказе за различите уговоре.

Б38 Ако неки други ентитет преузима обавезе извршења ентитета и права по основу уговора, тако да ентитет више није обавезан да испуњава обавезе извршења за пренос спецификоване добара или услуга купцу (односно ентитет више не делује као принципал), ентитет не признаје приход за ту обавезу извршења. Уместо тога, ентитет треба да процени да ли да призна приход за испуњавање обавезе извршења да би прибавио уговор за другу страну (то јест, да ли ентитет делује као агент).

Опције купца за додатна добра или услуге

Б39 Опције купца да стекну додатне производе или услуге бесплатно или са попустом долазе у многим облицима, укључујући подстицаје продаје, награде купцима у виду кредита (или поена), опције обнављања уговора или други попусти за будућа добра или услуге.

Б40 Ако, по уговору, ентитет пружа купцу опцију да стекне додатна добра или услуге, та опција доводи до обавезе извршења само ако опција пружа купцу материјално значајна права која не био добио да није склопио тај уговор (на пример, попуст који се постепено примењује у низу попуста обично датих за то добро или услуге за ту класу потрошача у том географском подручју или тржишту). Ако опција даје материјално значајно право купцу, купац у ствари плаћа ентитету унапред за будућа добра или услуге и ентитет признаје приход кад се та будућа добра или услуге пренесу или када опција истекне.

В41 Ако купац има опцију да стекне додатна добра или услуге по цени који би одговарала самосталној продајној цени за то добро или услугу, та опција не даје купцу материјално право чак и ако та опција може да се оствари само закључивањем претходног уговора. У тим случајевима, ентитет је направио тржишну понуду која ће бити рачуноводствено обухваћена у складу са овим стандардом само ако купац користи опцију куповине додатног добра или услуге.

Б42 Параграф 74 захтева од ентитета да алоцира цену трансакције на обавезе извршења на основу релативне самосталне продајне цене. Ако самостална продајна цена за опцију купца да купи додатна добра или услуге није директно видљива, ентитет треба да је процени. У тој процени треба да се одражава попуст који ће купац добити при остваривању опције, коригованој за следеће:

(а) све попусте које корисник може да добије без остваривања те опције; и

(б) вероватноћу да ће опција бити искоришћена.

Б43 Ако купац има материјално право да стекне будућа добра или услуге, и ако су та добра или услуге сличне оригиналним добрима или услугама из уговора и пружају се у складу са условима из првобитног уговора, онда

ентитет може, као практична алтернатива за процену самосталне продајне цене опције, да алоцира цену трансакције на опциона добра или услуге позивајући се на добра или услуге које се очекује да ће бити обезбеђене и на одговарајуће очекиване накнаде. Овакве врсте опција се обично користе за обнављање уговора.

Неискоришћена права купаца

Б44 У складу са параграфом 106, након пријема плаћања унапред од купца, ентитет треба да призна обавезу по основу уговора у износу плаћања унапред за обавезу извршења, или да буде спреман за пренос добара или услуга у будућности. Ентитет треба да престане са признавањем те обавезе по основу уговора (и да призна приход) када изврши пренос добара или услуга и, самим тим, испуни своју обавезу извршења.

Б45 Бесповратно плаћање унапред ентитету даје право купцу да прими добро или услугу у будућности (и обавезује ентитет да буде спреман да изврши пренос добара или услуга). Међутим, купци можда неће остварити сва своја уговорна права. Ова неискоришћена права се често називају и неискоришћене погодности.

Б46 Ако ентитет очекује да има право на износ за неискоришћене погодности у обавезама по основу уговора, ентитет треба да призна очекивани износ за неискоришћене погодности као приход сразмерно обрасцу права остварених од стране купца. Ако ентитет не очекује да има право на износ за неискоришћене погодности, ентитет треба да признаје очекивани износ за неискоришћене погодности као приход када се знатно смањи вероватноћа да ће купац остварити своја преостала права. Да би се одредило да ли ентитет очекује да ће имати право на износ за неискоришћене погодности, ентитет треба да разматра захтеве из параграфа 56–58 о ограничавајућим проценама променљиве накнаде.

Б47 Ентитет треба да признаје обавезу (а не приход) за све примљене накнаде које могу да се припишу неискоришћеном праву купца за које је ентитет треба да изврши исплату другој страни, на пример, неком државном ентитету у складу са применљивим законима о имовини која није преузета.

Накнаде плаћене унапред без права на рефундирање
(и неки повезани трошкови)

Б48 У неким уговорима, ентитет унапред терети купца за неповратну накнаду одмах или убрзо по закључењу уговора. Примери за то укључују чланарине за уговор о чланству у теретани, накнаде за активирање у уговорима о пружању телекомуникационих услуга, почетне накнаде за уговоре о услугама и уговоре о снабдевању.

Б49 Да би идентификовао обавезе извршења у таквим уговорима, ентитет треба да процени да ли се накнада односи на пренос обећане добара или услуга. У многим случајевима, иако се неповратна накнада која се плаћа

унапред односи на активности које ентитет треба да предузме одмах или убрзо по закључењу уговора да би се испуниле уговорне обавезе, та активност не резултира преносом обећана добра или обавеза купцу (видети параграф 25). Уместо тога, накнада плаћена унапред је заправо аконтација за будућа добра или услуге и, према томе, треба да се признаје као приход када се испоручи та будућа добра или услуге. Период признавања прихода се продужава после почетног уговорног периода ако ентитет омогући купцу опцију обнављања уговора и ако та опција омогућава купцу материјална права као што је описано у параграфу Б40.

Б50 Ако се неповратна накнада која се плаћа унапред односи на добра или услуге, ентитет треба да процени да ли да се та добра или услуге рачуноводствено обухватају као засебна обавеза извршења у складу са параграфима 22–30.

Б51 Ентитет може да наплати неповратну накнаду делом као надокнаду за трошкове настале приликом припреме уговора (или других административних послова као што је описано у параграфу 25). Ако те припремне активности за подешавање не испуњавају обавезу извршења, ентитет не треба да узме у обзир те активности (и остале трошкове) при одмеравању напретка у складу са ставом Б19. То је зато што трошкови припремних активности не одражавају пренос услуга на купца. Ентитет треба да процени да ли су трошкови настали приликом израде уговора резултирали имовином која се признаје у складу са параграфом 95.

Лиценцирање

Б52 Лиценцирањем се успоставља право купца на интелектуалну својину ентитета. Лиценца на интелектуалну својину може да укључује, али није ограничена на лиценце за следеће:

(а) софтвер и технологија;

(б) филмови, музика и други облици медија и забаве;

(ц) франшизе; и

(д) патенти, заштићени знакови и ауторска права.

Б53 Поред обећања да ће издати лиценцу (или лиценце) купцу, ентитет може такође да обећа да ће пренети друга добра или услуге купцу. Та обећања могу да буду експлицитно наведена у уговору или да се подразумевају на основу уобичајене пословне праксе ентитета, објављених политика или посебних изјава (видети параграф 24). Као и кад су у питању друге врсте уговора, када уговор са купцем укључује обећање о издавању лиценце (или лиценци) купцу поред остале обећане добара или услуга, ентитет примењује параграф 22–30 да би идентификовао сваку од обавеза извршења по уговору.

Б54 Ако обећање о издавању лиценце не може да се разликује од других обећаних добара или услуга у уговору у складу са параграфима 26–30, ентитет треба да рачуноводствено обухвати обећање о издавању лиценце и остале обећана добра или услуге заједно као једну обавезу извршења. Примери лиценци које се не разликују од остале добара или услуга обећаних у уговору укључују следеће:

(а) лиценца која представља компоненту опипљивог добра и саставни део функционалности добра; и

(б) лиценца од које купац може да има користи само у вези са повезаном услугом (као што је услуга ентитета која се пружа преко Интернета и чијем садржају купац може да приступи тако што му се да дозволи приступ).

Б55 Ако лиценца није дистинктивна, ентитет треба да примени параграфе 31–38 приликом одређивања да ли је обавеза извршења (која укључује и обећану лиценцу) обавеза извршења која се испуњава током времена или у једном тренутку.

Б56 Ако се обећање о издавању лиценце јасно разликује од других обећаних добара или услуга у уговору и самим тим је обећање о издавању лиценце одвојена обавеза извршења, ентитет треба да одреди да ли се пренос лиценце на купца врши у једном тренутку или током неког временског периода. При доношењу ове одлуке, ентитет треба да размотри да ли је у природи тог обећања ентитета у вези са давањем лиценце купцу да обезбеди купцу:

(а) право на приступ интелектуалној својини ентитета која постоји током периода важења лиценце; или

(б) право на коришћење интелектуалне својине ентитета која постоји у тренутку у ком је одобрена лиценца.

Одређивање природе обећања ентитета

Б57 [Брисан]

Б58 Природа обећања ентитета које се односи на давање лиценце је обећање да се обезбеди право на приступ интелектуалној својини ентитета ако су сви доле наведени критеријуми испуњени:

(а) уговор захтева, или купац с разлогом очекује, да ће ентитет предузети активности које ће значајно утицати на интелектуалну својину на коју купац има право (видети параграф Б59 и Б59А);

(б) права обухваћена лиценцом директно излажу купца позитивним или негативним ефектима активности ентитета које су идентификоване у параграфу Б58 (а); и

(ц) те активности немају за резултат пренос добара или услуга купцу док се те активности врше (видети параграф 25).

Б59 Фактори који могу да указују на то да купац може с разлогом да очекује да ће ентитет предузети активности које значајно утичу на интелектуалну својину укључују уобичајене пословне праксе ентитета, објављене политике или посебне изјаве. Иако није одлучујуће, постојање заједничких економских интереса (на пример, тантијеме засноване на продаји) између ентитета и купца у вези са интелектуалном својином на коју купац има права може такође да указује на то да купац може с разлогом очекивати да ће ентитет предузети такве активности.

Б59А Активности ентитета значајно утичу на интелектуално власништво на које купац има права или онда када:

(а) се очекује да те активности значајно промене облик (на пример, дизајн или садржај) или функционалност (на пример, способност да се изврши нека функција или задатак) интелектуалног власништва; или

(б) способност купца да оствари корист од интелектуалног власништва у значајној мери произилази из тих активности или зависи од њих. На пример, корист од робне марке обично произилази из, или зависи од сталних активности ентитет које подржавају или одржавају вредност интелектуалне имовине.

У складу са тим, ако интелектуално власништво на које купац има права има значајну самосталну функционалност, значајан део користи од тог интелектуалног власништва произилази из те функционалности. Према томе, активности ентитета неће у значајној мери утицати на способност купца да оствари корист од интелектуалног власништва осим у случају да те активности значајно промене облик или функционалност. Врсте интелектуалног власништва које често имају значајну самосталну функционалност укључују софтвер, биолошка једињења или формуле за лекове, и довршени медијски садржаји (на пример, филмови, телевизијске емисије и музички снимци).

Б60 Ако су испуњени критеријуми из параграфа Б58, ентитет треба да рачуноводствено обухвата обећање о одобравању лиценце као обавезу извршења која се испуњава током времена, јер ће корисник истовремено добити и трошити користи од испуњавања обавезе извршења од стране ентитета што укључује обезбеђивање приступа својој интелектуалној својини у току извршења обавезе (видети параграф 35 (а)). Ентитет примењује параграфе 39–45 да одабере одговарајући метод за одмеравање напретка ка потпуном испуњењу те обавезе извршења у омогућавању приступа.

Б61 Ако се не испуне критеријуми из параграфа Б58, природа обећања ентитета је да обезбеди право на коришћење интелектуалне својине ентитета ако та интелектуална својина постоји (у смислу форме и функционалности) у тренутку у коме је лиценца одобрена купцу. То значи да купац може да управља коришћењем, и да суштински стекне све

преостале користи од, лиценце у тренутку у ком је лиценца пренета на купца. Ентитет треба да рачуноводствено обухвати обећање о преносу права на коришћење интелектуалне својине тог ентитета као обавезу извршења која се испуњава у једном тренутку. Ентитет треба да примени параграф 38 да одреди тачку у времену у којој се лиценца преноси купцу. Међутим, приход не може да се призна за лиценцу којом се даје право на коришћење интелектуалне својине ентитета пре почетка периода у коме купац може да користи и да стиче корист од лиценце. На пример, уколико период лиценце за неки софтвер почиње пре него што ентитет пошаље купцу (или на други начин учини доступним) шифру која омогућава купцу да од тог тренутка користити софтвер, ентитет не може да призна приход пре него што му је та шифра послата (или други начин учињена доступном).

Б62 Ентитет не треба да узме у обзир следеће факторе приликом утврђивања да ли се лиценцом даје право на приступ интелектуалној својини ентитета или право на коришћење интелектуалне својине тог ентитета:

(а) временска ограничења, географска ограничења и ограничења употребе – ова ограничења дефинишу атрибуте обећане лиценце, а не дефинишу да ли је ентитет испунио своју обавезу извршења у одређеном тренутку или током времена;

(б) гаранције које пружа ентитет да поседује важећи патент за интелектуалну својину и да ће бранити тај патент од неовлашћене употребе – обећање ентитета да ће бранити право на патент није обавеза извршења јер се чином одбране патента штити вредност интелектуалне својине у власништву ентитета и обезбеђује гаранција за купца да одобрена лиценца која је пренета купцу задовољава спецификације лиценце која је обећана у уговору.

Тантијеме по основу продаје и по основу употребе

Б63 Без обзира на захтеве из параграфа 56–59, ентитет треба да признаје приход од тантијема по основу продаје или употребе обећаних у замену за добијање лиценце на интелектуалну својину само када (или пошто) се деси каснији од наведених догађаја:

(а) долази до накнадне продаје или употребе; и

(б) обавеза извршења на коју су алоциране неке или све тантијеме по основу продаје или употребе је испуњена (или делимично испуњене).

Б63А Захтев који се односи на тантијеме засноване на продаји или употреби из параграфа Б63, примењује се када се тантијеме односе само на лиценцу за интелектуално власништво или када лиценца за интелектуално власништво представља главну ставку на коју се тантијеме односе (на пример, лиценца за интелектуално власништво може бити главна ставка на коју се тантијеме односе онда када ентитет оправдано очекује да ће купац

приписати знатно већу вредност лиценци него другим добрима или услугама на које се тантијеме односе).

Б63Б Кад је услов из параграфа Б63А испуњен, приход од тантијема заснованих на продаји или употреби признаје се у потпуности у складу с параграфом Б63. Када услов из параграфа Б63А. није испуњен, на тантијеме засноване на продаји или употреби примењују се захтеви који се односе на променљиву накнаду из параграфа 50–59.

Споразуми о поновној куповини

Б64 Споразум о поновној куповини је уговор у коме ентитет продаје имовину и такође обећава или има опцију (у истом или у неком другом уговору) да поново купи ту имовину. Поновно откупљена имовина може бити иста она која је првобитно продата купцу, суштински иста као првобитно продата имовина, или друга имовина код које је имовина која је првобитно продата њена компонента.

Б65 Споразуми о поновној куповини обично имају један од следећа три облика:

(а) обавеза ентитета да откупи имовину (форвард);

(б) право ентитета да откупи имовину (опција куповине); и

(в) обавеза ентитета да откупи имовину на захтев купца (опција продаје).

Опција форварда или куповине

Б66 Ако ентитет има обавезу или право поновне куповине имовине (форвард уговор или опција куповине), купац не добија контролу над имовином због тога што је купац ограничен у својој способности да управља употребом, и добије суштински све преостале користи од имовине иако купац може физички поседовати имовину. Према томе, треба да рачуноводствено обухвата уговор на један од следећих начина:

(а) као лизинг у складу са IAS 17 *Лизинг* ако ентитет може или мора да откупи имовину за износ који је мањи од оригиналне продајне цене имовине; или

(б) као финансијски аранжман у складу са параграфом Б68 ако ентитет може или мора да купи имовину за износ који је једнак или већи од оригиналне продајне цене имовине.

Б67 Код поређења цене поновне куповине са продајном ценом, ентитет треба да узме у обзир временску вредност новца.

Б68 Ако је споразум о поновној куповини аранжман финансирања, ентитет треба да настави да признаје имовину и да такође призна финансијску обавезу за све накнаде које је добио од купца. Ентитет треба да признаје разлику између износа накнаде примљене од купца и износа накнаде која се

плаћа купцу као камата и, по потреби, као трошкови прераде или држања (на пример, осигурање).

Б69 Ако опција остане неискоришћена до свог истека, ентитет треба да престане са признавањем обавезе и да призна приход.

Опција продаје

Б70 Ако ентитет има обавезу да поново купи имовину на захтев купца (опција продаје) по цени која је нижа од оригиналне продајне цене имовине, приликом закључивања уговора ентитет треба да размотри да ли купац има значајан економски подстицај за остваривање тог права. Остваривање тог права од стране купца суштински има за резултат то да купац плаћа ентитету накнаду за право да користи одређену имовину током одређеног временског периода. Стога, ако купац има значајан економски подстицај да оствари то право, ентитет треба да рачуноводствено обухвата споразум као лизинг у складу са IAS 17.

Б71 Да би се утврдило да ли купац има значајан економски подстицај да оствари своје право, ентитет треба да размотри различите факторе, укључујући однос цене поновне куповине и очекиване тржишне вредности имовине на датум поновне куповине и колико је остало времена до истека права. На пример, ако се очекује да цена поновне куповине значајно прекорачи тржишну вредност имовине, то може да значи да купац има значајан економски подстицај за остваривање опције продаје.

Б72 Уколико купац нема значајан економски подстицај да искористи своје право по цени која је нижа од оригиналне продајне цене имовине, ентитет треба да рачуноводствено обухвати споразум као да је у питању продаја производа са правом повраћаја као што је описано у параграфима Б20–Б27.

Б73 Ако је цена поновне куповине имовине једнака или већа од првобитне продајне цене и већа од очекиване тржишне вредности имовине, уговор је у суштини аранжман финансирања и, према томе, треба да се рачуноводствено обухвата као што је описано у параграфу Б68.

Б74 Ако је цена поновне куповине имовине једнака или већа од првобитне продајне цене и мања од очекиване тржишне вредности имовине, и купац нема значајан економски подстицај да оствари своје право, онда ентитет треба да рачуноводствено обухвата споразум као да је у питању продаја производа са правом повраћаја као што је описано у параграфима Б20–Б27.

Б75 Када се пореде цена поновне продаје и продајна цена, ентитет треба да узме у обзир временску вредност новца.

Б76 Ако опција остане неискоришћена до свог истека, ентитет треба да престане са признавањем обавезе и да призна приход.

Комисиони аранжмани

Б77 Када ентитет испоручује производ другој страни (као што је трговац или дистрибутер) у сврху продаје крајњим корисницима, ентитет треба да процени да ли је друга страна стекла контролу над производом у том тренутку. Производ који је достављен другој страни може се да се држи по основу комисионог аранжмана ако друга страна није стекла контролу над производом. У складу са тим, ентитет не признаје приход по испоруци производа другој страни ако се испоручени производ држи по основу комисионог аранжмана.

Б78 Показатељи да је неки аранжман комисиони аранжман укључују, али нису ограничени на следеће:

(а) ентитет контролише производ док се не догоди унапред одређени догађај, као што је продаја производа купцу од стране трговца или до истека унапред одређеног периода;

(б) ентитет је у могућности да захтева повраћај производа или пренос производа трећем лицу (као што је други трговац); и

(ц) трговац нема безусловну обавезу да плати за производ (иако може да има обавезу да уплати депозит).

Аранжмани типа „фактуриши и чувај”

Б79 Аранжман типа „фактуриши и чувај” је уговор под којима ентитет фактурише купцу производ али задржава физички посед производа док се не производ не пренесе купцу у неком тренутку у будућности. На пример, купац може да захтева од ентитета да се склопи такав уговор, јер нема довољно расположивог простора за производ или због кашњења у распореду производње купца.

Б80 Ентитет треба да одреди када је испунио своју обавезу извршења која се односи на пренос производа тако што ће да процени када је купац стекао контролу над тим производом (види став 38). За неке уговоре, контрола се преноси или када се производ достави на локацију купца или када је производ отпремљен, у зависности од услова уговора (укључујући услове испоруке и достављања). Међутим, за неке уговоре, купац може да стекне контролу над производом иако тај производ остаје у физичком поседу ентитета. У том случају, купац има могућност да управља употребом имовине и стекне суштински све преостале користи од имовине иако је одлучио да не искористи своје право да уђе у физички посед тог производа. Према томе, ентитет не контролише производ. Уместо тога, ентитет купцу пружа услугу чувања имовине купца.

Б81 Поред примене захтева из параграфа 38, да би купац стекао контролу над производом аранжману типа „фактуриши и чувај”, сви следећи критеријуми морају бити испуњени:

(а) разлог за аранжман типа „фактуриши и чувај” мора бити суштински (на пример, купац је захтевао аранжман);

(б) производ мора бити одвојено идентификован као власништво купца;

(ц) производ мора бити спреман за физички пренос купцу; и

(д) ентитет не може имати могућност да користи производ или да га преусмери на другог купца.

Б82 Ако ентитет признаје приход од продаје производа по основу аранжмана „фактуриши и чувај”, ентитет треба да размотри да ли има преостале обавезе извршења (на пример, за услуге чувања) у складу са параграфима 22–30 на које ентитет треба да алоцира део цене трансакције у складу са параграфима 73–86.

Прихватање од стране купца

Б83 У складу са ставом 38 (е), прихватање имовине од стране купца може да указује на то да је корисник стекао контролу над средством. Одредбе о прихватању од стране купца омогућавају купцу да раскине уговор или да захтева од ентитета да предузме мере за отклањање недостатака ако добро или услуга не задовољава договорене спецификације. Ентитет треба да размотри такве одредбе приликом процене када купац стиче контролу над добрима или услугом.

Б84 Ако ентитет објективно може да утврди да је контрола над добрима или услугом пренета на купца у складу са договореним спецификацијама у уговору, онда је прихватање од стране купца формалност која неће утицати на одређивање од стране ентитета када је купац стекао контролу над добрима или услугама. На пример, ако је одредба о прихватању од стране купца заснована на поштовању одређених карактеристика у погледу величине и тежине, ентитет би могао да утврди да ли су ови критеријуми испуњени пре добијања потврде о прихватању од стране купца. Искуство ентитета са уговорима за слична добра или услуге може да пружи доказе да су добра или услуге које се пружају купцу у складу са договореним спецификацијама у уговору. Ако се приход признаје пре прихватања од стране купца, ентитет ипак мора да размотри да ли постоје преостале обавезе извршења (на пример, монтажа опреме) и процени да ли њих треба да посебно рачуноводствено обухвати.

Б85 Међутим, ако ентитет не може објективно да утврди да су добра или услуге пружене купцу у складу са договореним спецификацијама из уговора, онда ентитет не би могао да закључи да ли је купац стекао контролу све док ентитет не добија прихватање од стране купца. То је због тога што у тим околностима ентитет не може да утврди да купац има способност да управља употребом и стекне суштински све преостале користи од добра или услуге.

Б86 Ако ентитет испоручује производе купцу за сврхе испробавања или евалуације купац није обавезан да плати било какву накнаду до истека пробног периода, пренос контроле над производом на купца није завршен све док купац не прихвати производ или док не истекне пробни период.

Обелодањивање рашчлањеног прихода

Б87 Параграф 114 захтева од ентитета да рашчлани приход од уговора са купцима на категорије које описују како економски фактори утичу на природу, износ, време и неизвесност прихода и токове готовине. Сходно томе, у којој мери се приход неког ентитета рашчлањује за сврхе овог обелодањивања зависи од чињеница и околности које се односе на уговоре ентитета са купцима. Неки ентитети ће морати да користите више од једне категорије да би испунили циљеве наведене у параграфу 114 у вези са рашчлањивањем прихода. Други ентитети ће можда моћи да испуне циљ тако што ће користити само једну категорију за рашчлањивање прихода.

Б88 Приликом избора категорије (или категорија) које се користе за рашчлањивање прихода, ентитет треба да размотри како се информације о приходима ентитета презентују у друге сврхе, укључујући све наведено у наставку:

(а) обелодањивања презентована ван финансијских извештаја (на пример, у извештајима о зарадама, годишњим извештајима или презентацијама за инвеститоре);

(б) информације редовно прегледане од стране главног оперативног доносиоца одлука за процену финансијских резултата оперативних сегмената; и

(ц) остале информације које су сличне врстама информација које су идентификоване у параграфу Б88 (а) и (б) и које се користе од стране ентитета или корисника финансијских извештаја ентитета у циљу процене финансијских перформанси или доношења одлука о алокацији ресурса.

Б89 Примери категорија које могу бити прикладне укључују, али нису ограничени на, све од наведеног:

(а) врста добра или услуге (на пример, главне линије производа);

(б) географска област (на пример, земља или регион);

(ц) тржиште или тип купца (на пример, државни или приватни ентитети);

(д) врста уговора (на пример, уговор са фиксном ценом или уговор на бази утрошеног времена и материјала);

(е) трајање уговора (на пример, краткорочни и дугорочни уговор);

(ф) временски распоред преноса добара или услуга (на пример, приход од добара или услуга преноси се на купца у једном тренутку и приход од добара или услуга преноси се током неког временског периода); и

(г) канали продаје (на пример, продаја добара директно купцима и продаје добара преко посредника).

Прилог Ц

Датум ступања на снагу и прелазни период

Овај прилог је саставни део овог стандарда и има једнаку важност као и други делови Стандарда.

Датум ступања на снагу

Ц1 Ентитет треба да примењује овај стандард за годишње извештајне периоде који почињу на дан 1. јануара 2018. године или касније. Ранија примена је допуштена. Ако ентитет раније почне да примењује овај стандард, треба да обелодани ту чињеницу.

Ц1А*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Ц1Б Објављивањем *Појашњења стандарда IFRS 15*, *Приход од уговора са купцима*, у априлу 2016. године, измењени су параграфи 26, 27, 29, Б1, Б34–Б38, Б52–Б53, Б58, Ц2, Ц5 и Ц7, обрисан је параграф Б57 и додати су параграфи Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, Ц7А и Ц8А. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње извештајне периоде који почињу 1. јануара 2018. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, он обелодањује ту чињеницу

Ц1Ц*[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прелазни период

Ц2 За потребе прелазних одредби из параграфа Ц3–Ц8А:

(а) датум почетне примене је почетак извештајног периода у ком ентитет први пут примењује овај стандард; и

(б) завршени уговор је уговор за који је ентитет пренео сва добра или услуге идентификоване складу са IAS 11 – *Уговори о изградњи*, IAS 18 – *Приходи* и са њима повезаним Тумачењима.

Ц3 Ентитет треба да примењује овај стандард користећи један од следећа два метода:

(а) ретроспективно за сваки претходни извештајни период презентован у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, који подлеже средствима из параграфа Ц5; или

(б) ретроспективно уз кумулативни ефекат почетне примене овог стандарда признат на дан почетне примене у складу са параграфима Ц7–Ц8.

Ц4 Без обзира на захтеве из параграфа 28 стандарда IAS 8, када се први пут примењује овај стандард, ентитет треба да презентује само квантитативне информације у складу са параграфом 28 (ф) стандарда IAS 8 за годишњи период који непосредно претходи првом годишњем периоду за који се

примењује овај стандард („непосредно претходни период”) и то само ако ентитет примењује овај стандард ретроспективно у складу са ставом Ц3 (а). Ентитет може такође да презентује ове информације за текући период или за раније упоредне периоде, али од њега се не захтева да то ради.

Ц5 Ентитет може да користи једно или више практичних средстава наведених у наставку када примењује овај стандард ретроспективно у складу са параграфом Ц3 (а):

(а) за завршене уговоре, ентитет не мора поново да назначава уговоре који:

(i) почињу и завршавају се у истом годишњем периоду извештавања; или

(ii) су завршени уговори на почетку најранијег презентованог периода;

(б) за завршене уговоре који имају променљиву накнаду, ентитет може да користи цену трансакције на датум када је уговор завршен, уместо да процењује износе променљиве накнаде у упоредним периодима извештавања; и

(ц) за уговоре који су измењени пре почетка најранијег презентованог периода, ентитет не мора ретроспективно да поново искаже уговор за оне промене у уговору које су у складу са параграфима 20–21. Уместо тога, ентитет треба да одрази укупан ефекат свих модификација које се догоде пре почетка најранијег презентованог периода када:

(i) идентификује испуњене и неиспуњене обавезе извршења;

(ii) утврђује цену трансакције; и

(iii) алоцира цену трансакције на испуњене и неиспуњене обавезе извршења;

(д) за све периоде извештавања презентоване пре датума почетне примене, ентитет не мора да обелодањује износ цене трансакције алоциран на преостале обавезе извршења и објашњење када ентитет очекује да призна тај износ као приход (видети параграф 120).

Ц6 За сваки од практичних средстава наведених у параграфу Ц5 које ентитет користи, ентитет треба да примени то средство доследно за све уговоре у презентованом периоду извештавања. Поред тога, ентитет треба да обелодани све следеће информације:

(а) практична средства која су коришћена; и

(б) у мери у којој је разумно могуће, квалитативно вредновање процењеног ефекта примене сваког од тих практичних средстава.

Ц7 Ако ентитет одлучи да примени овај стандард ретроспективно у складу са параграфом Ц3 (б), ентитет признаје кумулативни ефекат почетне примене овог стандарда као корекција почетног салда нераспоређене добити (или друге компоненте капитала, по потреби) годишњег извештајног периода који

обухвата датум почетне примене. У оквиру овог метода за обухватање прелазног периода, ентитет може да одабере да примењује овај стандард ретроспективно само на уговоре који нису реализовани на дан почетне примене (на пример, 1. јануар 2018. за ентитет са крајем године 31. децембра).

Ц7А Ентитет који примењује овај стандард ретроспективно у складу са параграфом Ц3(б) такође може да примењује и практично средство описано у параграфу Ц5(ц), или:

(а) за све измене у уговору које се догоде пре почетка најранијег презентованог периода; или

(б) за све измене у уговору које се догоде пре датума почетне примене.

Ако ентитет користи то практично средство, ентитет треба да користи то практично средство доследно на све уговоре и да обелодани информације које се захтевају параграфом Ц6.

Ц8 За извештајне периоде који укључују датум почетне примене, ентитет треба да изврши оба наведена додатна обелодањивања ако се овај стандард примењује ретроспективно у складу са параграфом Ц3 (б):

(а) износ за који на сваку ставку финансијског извештаја у текућем периоду извештавања утиче примена овог стандарда у односу на IAS 11, IAS 18 и тумачења која су била на снази пре промене; и

(б) објашњење разлога за значајне промене које су идентификоване у Ц8(а).

Ц8А Ентитет треба да примени *Појашњења IFRS 15* (видети параграф Ц1Б.) ретроспективно у складу са IAS 8. Приликом ретроспективне примене измена и допуна, ентитет треба те измене и допуне да примени на начин као да су биле укључене у IFRS 15 на датум почетне примене. Према томе, ентитет не примењује те измене и допуне на извештајне периоде или уговоре на које се захтеви IFRS 15 не примењују у складу са параграфима Ц2–Ц8. На пример, ако ентитет примењује IFRS 15 у складу са параграфом Ц3(б) само на оне уговоре који нису завршени на датум почетне примене, ентитет не преправља извршене уговоре на датум почетне примене IFRS 15 за ефекте тих измена и допуна.

Упућивање на IFRS 9

Ц9 Ако ентитет примењује овај стандард, али још увек не примењује IFRS 9 *Финансијски инструменти*, свако упућивање у овом стандарду на IFRS 9 треба да се чита као упућивање на IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*.

Повлачење других стандарда

Ц10 Овај стандард замењује следеће стандарде:

(a) IAS 11 *Уговори о изградњи*;

(b) IAS 18 *Приходи*;

(c) IFRIC 13 *Програми лојалности купаца*;

(д) IFRIC 15 *Споразуми о изградњи некретнина*;

(е) IFRIC 18 *Пренос имовине купаца*; и

(ф) SIC-31 *Приход – трансакције размене које укључују и услуге рекламирања*.

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)

Предмет

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. Евентуалне 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 иностранo 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 IAS 27 (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*

Предмет

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 активности 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 учешћа акционара.

Датум консензуса

Јануар 1998. године.

Датум ступања на снагу

Ово тумачење ступа на снагу 1. август 1998. године. Промене рачуноводствених политика се обухватају у складу са IAS 8.

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)

Предмет

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–25

Порез на добитак – промене пореског статуса ентитета или његових акционара

Референце

– IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године)

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 12 *Порез на добитак*

Предмет

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 укупном осталом резултату. Оне пореске последице које се односе на промене у признатом износу капитала, у истом или другом периоду (које нису укључене у добитак или губитак), директно терете или повећавају капитал. 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 обухватају у складу са 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.

Тумачење SIC–27

Процена суштине трансакција које укључују правни облик лизинга

Референце

– IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

– IAS 17 *Лизинг* (ревидиран 2003. године)

– IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*

– IFRS 4 *Уговори о осигурању*

– IFRS 9 *Финансијски инструменти*

– IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*

Предмет

1 Неки ентитет може започети трансакцију или у низ уређених 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) (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) упутства приложеног уз тумачење);

(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 укупан 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. (Део А приложеног упутства 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 (Део Б приложеног упутства 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 *Оквира*[1] се примењују у одређивању да ли, у суштини, засебни

––––––––

1 Упућивање на Оквир се односи на IASC Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја који је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање. Параграфи 49–64 су сада параграфи 4.4–4.19 у Концепуталном оквиру.

инвестициони рачун и обавезе плаћања лизинга представљају средства и обавезе ентитета. Индикатори који заједнички казују 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, IFRS 4 или IFRS 9, зависно од услова.

8 Захтеви у IFRS 15 примењују се 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. децембар 2001. године. Промене рачуноводствених политика се обухватају у складу са IAS 8.

Објављивањем стандарда IFRS 9 измењен је параграф 7. Ентитет треба да примењује ту измену када примењује IFRS 9.

Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима* у мају 2014. године, измењен је одељак „Референце” и параграф 8. Ентитет треба да примењује те измене када примењује IFRS 15.

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 имовина*
- IAS 38 *Нематеријална имовина* (ревидиран 2004. године)
- IFRIC 12 *Уговори о концесији за пружање услуга*

Предмет

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 примењиво, 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 споразума;

(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; и

(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. децембар 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-32

Нематеријална имовина – Трошкови веб-сајта

Референце

– IFRS 3 *Пословне комбинације*

- IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*
- IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревидиран 2007. године)
- IAS 2 *Залихе* (ревидиран 2003. године)
- 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)

Предмет

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 по 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*[1], 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 IFRS 15) 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 илустративном примеру приложеном уз ово тумачење). 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

_____

1 Упућивање на Оквир се односи на IASC Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја који је усвојен од стране IASB 2001. године. У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио Оквир са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање.

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 и 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.

Објављивањем стандарда IFRS 15 *Приход од уговора са купцима* у мају 2014. године, измењен је одељак „Референце” и параграф 6. Ентитет треба да примењује те измене када примењује IFRS 15.